



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MICHAL BOBEK

prezentate la 22 februarie 2018¹

Cauza C-665/16

Minister Finansów

împotriva

Gmina Wrocław

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

„Cerere de decizie preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Operațiuni impozabile – Articolul 2 alineatul (1) litera (a) – Livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros – Articolul 14 alineatul (2) litera (b) – Transferul, printr-un ordin emis de o autoritate publică, al dreptului de proprietate asupra unui bun cu plata unei compensații – Expropriere a unor imobile aflate în proprietatea unei municipalități”

I. Introducere

1. În mitologia romană, Ianus era zeul începutului și al sfârșitului, al ușilor, trecerilor, porților, dar, în perioada preclasică, aparent și al creației, al războiului, al izvoarelor și al soarelui². Dincolo de dificultățile ridicate de stabilirea competenței (aspect familiar pentru un specialist în drept comunitar), dificultăți întâmpinate întotdeauna cu privire la zeii romani, ale căror puteri s-au tot schimbat pe parcursul secolelor, există un element pe care oamenii și-l amintesc despre Ianus și astăzi: faptul că acesta era reprezentat ca având două fețe.

2. În opoziție cu zeul cu un cap și două fețe, în situația de față avem de-a face cu o singură față, atașată la două capete diferite. Aceasta este, pe scurt, sursa controverselor privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) din prezenta cauză: potrivit reglementării poloneze, primarul din Wrocław are două roluri distincte. Pe de o parte, este autoritatea executivă a Gmina Wrocław (Municipalitatea Wrocław, Polonia) (cu administrație autonomă). Pe de altă parte, în materie de administrație de stat (pe verticală), acționează și ca reprezentant al Trezoreriei Publice.

3. Funcția duală a anumitor organisme ale autorităților locale, care acționează, în funcție de rolul specific, ori ca administrații autonome, ori ca administrații de stat, nu reprezintă o noutate, mai ales în Europa Centrală. Noutatea în prezenta cauză este reprezentată de modul în care este privită această practică în scopuri de TVA, în situațiile în care aceași entitate, *in casu* primarul din Wrocław, apare,

¹ Limba originală: engleza.

² A se vedea de exemplu Roscher, W. H. (ed.), *Ausführliches Lexikon der Griechischen und Römischen Mythologie*. volumul 2, Leipzig, Verlag von B. G. Teubner, 1890-1897, p. 29-41, sau William Smith (ed.), *Dictionary of Greek and Roman Biography and Mythology*. vol. II, Londra, Taylor and Walton, 1846, p. 550-552.

în cazul specific al exproprierii unor imobile, la ambele capete ale tranzacției, dar având două roluri diferite. În continuare, ca urmare a transferului oficial al titlului de proprietate de la Municipality Wrocław la Trezoreria Publică, proprietatea în discuție continuă să fie administrată de aceeași autoritate: primarul din Wrocław.

4. În acest context, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă din Polonia) încearcă să determine dacă transferul de la Municipality Wrocław la Trezoreria Publică a proprietății imobilelor în discuție constituie o tranzacție impozabilă în sensul articolului 14 alineatul (2) litera(a) din Directiva TVA³. Această întrebare dă naștere la două probleme distincte: în primul rând, pentru a fi considerat tranzacție impozabilă, este necesar ca *transferul proprietății* în temeiul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA să constituie și un transfer al *dreptului de a dispune de bun ca un proprietar*, în sensul articolului 14 alineatul (1) din directiva în discuție? În al doilea rând, care este relația dintre noțiunea „compensație” la care face referire articolul 14 alineatul (2) litera (a) și noțiunea „titlu oneros” la care face referire articolul 2 alineatul (1) litera (a) din directivă?

II. Cadrul juridic

A. Dreptul UE

5. În lista de tranzacții supuse TVA-ului, articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA include:

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

6. Conform articolului 14 din Directiva TVA:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

(2) Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri:

- (a) transferul, printr-un ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau în condițiile prevăzute de lege, al dreptului de proprietate asupra unui bun cu plata unei compensații;
- (b) predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă sau de vânzare cu plata în rate a bunurilor, care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate;
- (c) transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare.”

³ Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

B. Dreptul polonez

7. Articolul 7 alineatul 1 punctul 1 din Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și servicii (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”)]⁴ prevede că „se consideră livrare de bunuri în sensul articolului 5 alineatul 1 punctul 1 transferul dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar, inclusiv transferul, printr-un ordin emis de o autoritate publică sau de o entitate, care acționează în numele unei autorități publice sau în condițiile prevăzute de lege, al dreptului de proprietate asupra unui bun cu plata unei compensații”.

III. Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

8. Ca urmare a unei decizii a Wojewoda Dolnośląski (voievodul Sileziei Inferioare, Polonia), proprietatea asupra unor imobile ce au aparținut anterior Municipalității Wrocław a fost transferată Trezoreriei Publice în scopul construirii unui drum. Printr-o decizie separată, voievodul Sileziei Inferioare a stabilit compensația la care are dreptul Municipality Wrocław (denumită în continuare „municipalitatea”) și a ordonat primarului din Wrocław (denumit în continuare „primarul”) să achite suma respectivă.

9. Având îndoieli în privința obligațiilor fiscale aferente respectivei tranzacții, Municipality Wrocław a adresat o cerere Minister Finansów (ministru finanțelor), solicitând o interpretare a legislației fiscale în raport cu situația sa. A întrebat dacă, în conformitate cu dispozițiile legale aplicabile, transferul proprietății asupra imobilelor în schimbul compensației constituie o livrare de bunuri cu titlu oneros, supusă TVA-ului. În cazul în care răspunsul este afirmativ, a întrebat care entitate ar trebui să apară pe factura de TVA drept cumpărător al bunurilor.

10. Ministrul finanțelor a răspuns că tranzacția în discuție este supusă TVA-ului, adăugând următoarele clarificări.

11. În primul rând, persoana impozabilă nu putea fi primarul, pentru că nu este o entitate independentă ce desfășoară o activitate economică și nu acționează în nume propriu. Ca urmare, persoana impozabilă este municipalitatea.

12. În al doilea rând, chiar dacă primarul a fost cel care a ordonat plata compensației, aceasta nu schimbă faptul că proprietatea asupra imobilelor a fost transferată de la municipalitate la Trezoreria Publică, reprezentată de primar. Ca urmare, în scopuri de TVA, furnizorul și beneficiarul sunt una și aceeași persoană impozabilă.

13. În al treilea rând, de vreme ce proprietatea asupra imobilelor a fost transferată de la municipalitate la Trezoreria Publică în schimbul unei compensații, a existat o furnizare de bunuri cu titlu oneros, supusă TVA-ului.

14. Ministrul finanțelor a reținut astfel că municipalitatea are obligația de a înregistra furnizarea bunurilor imobile expropriate, sub forma unei facturi cu TVA pe care municipalitatea apărea atât în nume propriu ca furnizor, cât și ca reprezentant al Trezoreriei Publice ca beneficiar.

15. Municipality Wrocław nu a fost de acord cu interpretarea respectivă. În consecință, a formulat o acțiune împotriva ministrului finanțelor, înregistrată la Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal Wrocław, Polonia).

⁴ Dz. U 2004, nr. 54, poziția 535. Textul consolidat, Dz. U. 2011, nr. 177, poziția 1054, cu modificările ulterioare.

16. Instanța respectivă a reținut că, în prezenta cauză, nu a fost îndeplinită condiția pentru a fi în prezența unei furnizări de bunuri în scopuri de TVA, respectiv transferul controlului economic asupra imobilelor de la furnizor la beneficiar. Aceasta deoarece furnizorul și beneficiarul sunt una și aceeași entitate: Municipality Wrocław. Drept urmare, instanța a stabilit că nu s-a produs un transfer al controlului economic și *de facto* asupra imobilelor, aceasta fiind o premisă pentru ca o tranzacție să fie considerată un eveniment impozabil în scopuri de TVA, în conformitate cu dreptul UE și cu dreptul intern.

17. Ministrul finanțelor a formulat apel la instanța de trimitere, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă).

18. Instanța respectivă a reținut că sunt nelămuriri serioase în ceea ce privește întrebarea dacă transferul proprietății asupra imobilelor de către o municipalitate, prin ordin al unei autorități publice, în schimbul plății unei compensații, poate fi considerat drept o tranzacție impozabilă în sensul articolului 7 alineatul 1 punctul 1 din Legea privind TVA-ul. Prin ordonanța din 12 februarie 2015⁵, camera compusă din trei judecători a sesizat un complet extins, compus din șapte judecători ai Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă), cu următoarea chestiune:

„Transferul dreptului de proprietate asupra unui imobil, efectuat pe baza ordinului unei autorități publice, cu plata unei compensații, în condițiile în care sarcina economică aferentă acestui transfer (inclusiv sarcina fiscală) este suportată de expropriator, trebuie considerat o operațiune impozabilă în sensul articolului 7 alineatul 1 punctul 1 [din Legea privind TVA-ul]?”

19. Completul de șapte judecători al Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a răspuns afirmativ la întrebarea de mai sus, prin ordonanța din 12 octombrie 2015, hotărând următoarele⁶: transferul dreptului de proprietate asupra unor imobile de la o comună (district urban), pe baza ordinului unei autorități publice trebuie considerată o livrare de bunuri în sensul articolului 7 alineatul 1 punctul 1 din Legea privind TVA-ul. A explicat că un astfel de transfer al proprietății, în sensul din dreptul civil, reprezintă o livrare de bunuri din punctul de vedere al aplicării TVA-ului. În consecință, a considerat că nu prezintă relevanță dacă o asemenea operațiune este legată de transferul controlului economic asupra bunului expropriat. Mai mult, completul nu a confirmat nici opinia municipalității potrivit căreia plata către autoritatea locală a compensației pentru imobilele expropriate de Trezoreria Publică nu este reală. A considerat că municipalitatea obține fonduri de la bugetul de stat, în cadrul unei subvenții pentru îndeplinirea unor sarcini din domeniul administrației publice.

20. Părțile din procedura principală nu au fost de acord cu soluția Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă). Au solicitat sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene cu o cerere de decizie preliminară. Un complet de trei judecători ai Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a fost de acord cu solicitarea, a amânat judecarea cauzei și, în scopul obținerii unei decizii preliminare, a formulat următoarea întrebare:

„Transferul către autoritățile fiscale al unor imobile aflate în proprietatea unei comune, cu plata unei compensații, în condițiile prevăzute de lege, reprezintă o operațiune impozabilă în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva [TVA] atunci când dintr-o dispoziție națională rezultă că aceste imobile sunt administrate în continuare de președintele administrației publice locale a comunei, care este reprezentantul autorității fiscale și în același timp organ executiv al comunei?”

Pentru răspunsul la întrebarea de mai sus, prezintă importanță dacă plata compensației către comună a avut loc efectiv sau dacă reprezintă numai un transfer contabil intern în cadrul bugetului comunei?”

5 I FSK 1857/13.

6 I FPS 1/15.

21. Au depus observații scrise Municipality Wrocław, guvernul polonez și Comisia Europeană. Aceste părți interesate, precum și ministrul finanțelor au prezentat concluzii orale în ședința din 13 decembrie 2017.

IV. Analiză

22. Prezentele concluzii sunt structurate după cum urmează. În primul rând, vom face unele considerații introductive privind contextul specific al cauzei și asupra scopului precis al întrebărilor formulate de instanța de trimitere (A). În al doilea rând, ne vom referi la interpretarea generală a conceptului „livrare de bunuri” în accepțiunea articolului 14 alineatul (1) și a articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA și la relația dintre conceptele „compensare” [articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA] și „titlu oneros” [articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA] (B). În al treilea rând, vom analiza întrebarea adresată în prezenta cauză prin prisma interpretării date prevederilor menționate anterior (C).

A. Observații preliminare

1. Dualitatea naturii autorităților locale din Polonia

23. Prezenta cauză privește un context specific. Dualitatea naturii și a funcțiilor autorităților locale generează complicații din punctul de vedere al analizei caracterului unei tranzacții precum cea în discuție. După cum a subliniat în mod util instanța de trimitere, aspect dezvoltat ulterior de părțile interesate, înțelegem că normele interne aplicabile sunt următoarele:

24. În primul rând, din punct de vedere al administrației, Wrocław este un district urban. Un district urban își îndeplinește atât atribuțiile pentru care este direct responsabil (administrație proprie sau administrație autonomă), cât și pe cele care i-au fost delegate de către stat (administrația centrală). Sarcinile privind administrarea imobilelor în cauză fac parte din setul de sarcini specifice districtului urban. Aceasta înseamnă că, după expropriere, imobilele deținute anterior de Municipality Wrocław vor fi în continuare administrate de aceeași entitate, reprezentată de primarul din Wrocław.

25. În al doilea rând, în ceea ce privește bugetul municipal, instanța de trimitere explică faptul că un district urban își finanțează activitatea din resurse proprii. Spre deosebire de acesta, activitățile delegate de administrația centrală sunt finanțate prin fonduri alocate din bugetul de stat sau din bugetul instituțiilor de diverse niveluri. Conform deciziei de trimitere, municipalitatea (districtul urban) este responsabilă pentru activitățile de administrare a imobilelor în discuție. Cum acestea sunt activități specifice *propriei*, costurile aferente nu sunt neapărat acoperite complet de fondurile alocate din bugetul de stat.

26. În al treilea rând, în ceea ce privește reprezentarea oficială a părților în tranzacție, deși proprietatea asupra imobilelor a fost transferată de la Municipality Wrocław la Trezoreria Publică, ambele instituții publice au fost reprezentate în respectiva tranzacție de aceeași autoritate care a acționat în roluri diferite: primarul din Wrocław.

2. Cu privire la obiectul întrebării

27. Întrebarea preliminară în discuție a fost exprimată de instanța națională în termeni destul de preciși. Întrebarea se bazează pe mai multe prezumții legale și de fapt.

28. În special, în conformitate cu dispozițiile articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată „activitate economică”⁷. O excepție de la definiția generală a sintagmei „persoană impozabilă” cuprinse la articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA se regăsește la articolul 13 alineatul (1) din aceeași directivă. Acesta exclude statul, autoritățile regionale și locale, precum și alte entități de drept public, în ceea ce privește activitățile sau operațiunile economice desfășurate în calitate de autorități publice, cu excepția situației în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței⁸.

29. Deși a reprezentat un aspect contestat în mod repetat de Municipality Wrocław, instanța de trimitere a menționat expres calitatea indiscutabilă de „persoană impozabilă” a municipalității. În consecință, întrebarea formulată de instanța de trimitere privește exclusiv *caracterul impozabil* al transferului imobilelor în discuție.

30. Sarcina clasificării activităților în discuție în funcție de criteriile adoptate de Curte⁹ revine instanței naționale. În acest context, trebuie reiterat că instanța națională este responsabilă de definirea cadrului normativ și factual al litigiului cu care a fost sesizată¹⁰. În special, sarcina de a determina întrebările pe care le va adresa Curții revine instanței naționale, nu părților din cauza principală. Această concluzie nu rezultă doar din cuprinsul articolului 267 TFUE, care stabilește funcțiile Curții, ci și din obligația Curții de a asigura tuturor părților interesate posibilitatea de a prezenta observații, conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene¹¹.

31. Astfel, Curtea nu are rolul de a dezbate din nou situația de fapt sau interpretarea dreptului național, care deja au fost efectuate de instanța de trimitere și care nu constituie obiect al întrebărilor preliminare. Aceasta are de asemenea (sau în special) valoare de adevăr în situațiile în care o analiză corectă presupune aplicarea dreptului Uniunii Europene în raport cu o reglementare internă relativ complexă.

32. Prezentele concluzii vor respecta, în consecință, analiza efectuată de instanța națională, respectiv faptul că, în ceea ce privește tranzacția în discuție, Municipality Wrocław este o „persoană impozabilă”, fără a exprima vreo opinie cu privire la problema respectivă.

B. „Livrare de bunuri” în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA

33. Prin întrebarea formulată, instanța de trimitere dorește să afle dacă tranzacția vizată în procedura principală constituie o „livrare de bunuri” impozabilă în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA. Instanța de trimitere întreabă de asemenea dacă are vreo semnificație faptul că plata compensației a reprezentat un simplu transfer contabil în cadrul bugetului municipal.

34. Pentru a da un răspuns util întrebării adresate, vom examina mai întâi originea și obiectivul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA (1). În al doilea rând, vom analiza relația dintre articolul 14 alineatul (2) litera (a) și articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA (2). În al treilea rând, vom aborda problema încadrării în conceptul „caracter oneros” menționat la articolul 2 alineatul (1) litera (a) a „compensației” prevăzute la articolul 14 alineatul (2) litera (a) din directiva în discuție (3).

⁷ Hotărârea din 11 mai 2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, punctul 27).

⁸ A se vedea Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 29 și jurisprudența citată).

⁹ A se vedea Hotărârea din 14 decembrie 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punctul 23 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Ordonanța din 20 martie 2014, Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, punctele 18-22 și jurisprudența citată).

¹⁰ A se vedea de exemplu Hotărârea din 19 ianuarie 2017, National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28, punctul 31 și jurisprudența citată).

¹¹ A se vedea de exemplu Hotărârea din 6 octombrie 2015, T-Mobile Czech Republic și Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, punctele 28 și 29 și jurisprudența citată).

1. Originea și obiectivul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA

35. Articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA vizează o tranzacție specifică ce trebuie să îndeplinească trei condiții. În primul rând, trebuie să existe un „transfer al dreptului de proprietate”. În al doilea rând, transferul dreptului trebuie să se efectueze „printr-un ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau în condițiile prevăzute de lege”. În al treilea rând, transferul proprietății trebuie să se facă „cu plata unei compensații”.

36. Articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA vizează un set specific de tranzacții. Spre deosebire de tranzacțiile vizate de articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, ce implică libertatea de voință a părților inerentă unei tranzacții sinalagmatice cu titlu oneros, articolul 14 alineatul (2) litera (a) din directivă reglementează o situație diferită: un transfer de proprietate printr-un ordin emis de o autoritate publică, cu plata unei compensații.

37. Deși lucrările legislative pregătitoare nu clarifică obiectivul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA¹², formularea și logica din spatele acestei dispoziții legale permit tragerea anumitor concluzii.

38. Astfel cum au arătat mai mulți autori, este rezonabil să presupunem că legiuitorul, prin încadrarea explicită a exproprierii cu plata unei compensații în categoria livrării de bunuri impozabile și astfel aplicând transferului forțat de proprietate cu plata unei compensații aceleași reguli ca și celorlalte livrări de bunuri, a avut drept scop împiedicarea autorităților publice să aleagă exproprierea în locul unei tranzacții ce îndeplinește criteriile generale ale unei livrări de bunuri¹³.

39. Suntem de acord. Într-adevăr, pare a fi o abordare rezonabilă ca administrația publică să nu fie încurajată prin stimulente fiscale să recurgă la exproprieri, în loc de a negocia un acord cu partea interesată. Astfel, indiferent dacă este rodul unui contract sau al unei exproprieri, livrarea de bunuri imobile ar trebui să rămână neutră din punct de vedere fiscal. Ceea ce trebuie totuși subliniat este logica diferită și, ca urmare, terminologia diferită utilizată de articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, relevată de următoarele seturi de termeni antagonici: *drept privat – reciprocitate – caracter oneros*, pe de o parte, și *drept public – decizie unilaterală – compensație*, pe de altă parte.

2. Relația dintre articolul 14 alineatul (2) litera (a) și articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA

40. Întrebarea adresată de instanța de trimitere și argumentele prezentate de părțile interesate au drept punct focal aspectul dacă tranzacțiile reglementate de articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA trebuie să respecte condițiile impuse de articolul 14 alineatul (1) din directivă, în special condiția existenței unui „transfer al dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”.

¹² O prevedere echivalentă articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA a fost introdusă de A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: bază unitară de stabilire (JO 1977, L 145, p. 1). În propunerea Comisiei [COM(1973) 950 final], articolul provizoriu 5 alineatul (2) litera (f), care a devenit articolul 5 alineatul (4) litera (a) din A șasea directivă TVA, se referea la „transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri contra unei plăți compensatorii în urma unei comenzi a unei autorități publice sau făcute în numele acesteia sau conform legii, unde transferul proprietății respective atrage obligația de plată a taxei”. Această ultimă prevedere (scrisă cursiv) nu a fost inclusă în textul final. Propunerea conținea de asemenea un articol 12 alineatul (4), conform căruia, „în ceea ce privește livrările prevăzute de articolul 5 alineatul (2) litera (f), quantumul compensației plătite, excluzând prima de reintegrare, va fi considerat bază impozabilă”. Această prevedere nu a fost inclusă în forma finală. A se vedea Terra, B. J. M., și Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive. Commentary to the Value Added Tax of the European Community*, volumul A, IBFD Publications, 1991, p. 209.

¹³ A se vedea de exemplu Terra, B. J. M., și Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, p. 246, sau van Doesum, A., van Kesteren, H., și van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, p. 111.

41. Instanța de trimitere și părțile interesate s-au raportat extensiv la jurisprudența Curții cu privire la interpretarea articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, care subliniază relevanța transferului *de facto* al proprietății, fără ca forma în care a fost efectuat transferul să aibă vreo incidență în această privință¹⁴. Curtea a statuat că, pentru ca o tranzacție să fie calificată drept livrare de bunuri în sensul articolului 14 alineatul (1), este necesar ca respectiva operațiune să fi avut ca efect abilitarea acestei persoane să dispună în fapt de bunuri ca și cum ar fi proprietarul lor¹⁵. Dreptul de a dispune de bunuri ca și cum ar fi proprietarul lor a fost descris ca dreptul de a decide maniera sau scopul în care bunurile sunt utilizate¹⁶.

42. Argumentele aduse de Municipality Wrocław sugerează că, pentru ca o tranzacție să se încadreze în cerințele articolului 14 alineatul (2) litera (a), ar trebui să respecte și criteriul prevăzut la articolul 14 alineatul (1), respectiv să implice și dreptul de a dispune de bunuri ca și cum ar fi proprietarul lor.

43. În schimb, guvernul polonez și Comisia afirmă că articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA are un caracter autonom în raport cu articolul 14 alineatul (1) din directivă. În consecință, este irelevant în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) dacă există un transfer al dreptului de a dispune de bunuri în sens economic.

44. Suntem de acord cu această din urmă abordare.

45. Articolul 14 din Directiva TVA, care se regăsește sub titlul „operațiuni taxabile”, are rolul de a stabili ce anume se încadrează în conceptul de „livrare de bunuri”.

46. Primul său alineat stabilește *regula generală* în ceea ce privește „livrarea de bunuri”, și anume „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”. Al doilea alineat se referă la *alte operațiuni* care sunt „considerat[e] livrări de bunuri” „pe lângă operațiun[ile] prevăzut[e] la alineatul (1)”.

47. Rezultă, în consecință, din formularea și din structura articolului 14 din Directiva TVA că al doilea alineat al acestei norme juridice reprezintă legea specială în raport cu definiția generală a livrării de bunuri conținută de primul alineat.

48. Articolul 14 alineatul (1) și articolul 14 alineatul (2) din Directiva TVA sunt ipostaze diferite ale unei „livrări de bunuri”, noțiune care trebuie interpretată în mod independent. Articolul 14 alineatul (1) stabilește criteriile generale ce trebuie avute în vedere pentru a defini livrarea de bunuri. Articolul 14 alineatul (2) conține o listă de tranzacții care, „pe lângă” cele care se încadrează în definiția generală dată de articolul 14 alineatul (1), trebuie de asemenea, privite ca „livrări de bunuri”. Structura articolului 14 este, în consecință, decisivă: articolul 14 alineatul (1) stabilește criteriile generale pentru a fi în prezența unei livrări de bunuri. În schimb, articolul 14 alineatul (2) se referă la tranzacții specifice care sunt asimilate livrărilor de bunuri.

¹⁴ A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 35). Curtea a subliniat de asemenea că prevederea respectivă „nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitază cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul acestui bun”. A se vedea de exemplu Hotărârea din 3 septembrie 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punctul 51 și jurisprudența citată). Curtea a explicat că obiectivul avut în vedere este de a întemeia sistemul comun al TVA-ului pe o definiție uniformă a operațiunilor, iar acest obiectiv ar fi pus în pericol „dacă premisele pentru livrarea de bunuri [...] variază de la un stat membru la altul, precum condițiile ce guvernează transferul proprietății sub imperiul dreptului civil”. A se vedea de exemplu Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punctul 8).

¹⁵ Hotărârea din 3 septembrie 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punctul 51 și jurisprudența citată).

¹⁶ A se vedea Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punctul 34).

49. Articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA utilizează termeni diferiți față de articolul 14 alineatul (1). Articolul 14 alineatul (2) litera (a) nu face trimitere la „dreptul de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”, dar alege în mod elocvent o altă formulare: „transferul, printr-un ordin [...] al dreptului de proprietate”.

50. Astfel, în contextul specific al transferului forțat al proprietății în opoziție cu raporturile contractuale liber consimțite, articolul 14 alineatul (2) litera (a) completează în mod eficient toate elementele esențiale ale articolului 14 alineatul (1). Diferențele de logică și obiectiv¹⁷ dintre normele juridice, astfel cum au fost enunțate mai sus, denotă existența unor noțiuni diferite.

51. Punerea accentului pe elementul formal al transferului dreptului de proprietate în opoziție cu dreptul efectiv de a dispune de bunuri în calitate de proprietar în sens economic este de înțeles în contextul specific al exproprierii. În astfel de cazuri, este probabil ca autoritatea publică ce a efectuat exproprierea să fi procedat astfel cu un scop clar. Atingerea scopului respectiv (precum construirea unui drum pe terenul expropriat) creează obligații în sarcina autorității publice în funcție de modul în care a dispus de respectiva proprietate. Astfel, ar putea apărea situația în care o autoritate publică, deși dobândește în mod oficial proprietatea asupra unui teren, să constate că dreptul de dispoziție asupra bunului respectiv îi este drastic limitat. Dacă, în astfel de circumstanțe, s-ar aplica regula dreptului efectiv de a dispune în calitate de proprietar, ar apărea situații de-a dreptul bizare ca urmare a exproprierilor de interes public, de vreme ce nu ar exista un proprietar în scopuri de TVA.

52. Mai mult, ar putea fi adăugat prin analogie internă că articolul 14 alineatul (2) litera (b), care reglementează o altă tranzacție asimilată livrării de bunuri, se referă de fapt la „predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă sau de vânzare cu plată în rate a bunurilor, care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate”. Conform celor reținute de Curte, din modul de redactare a normei respective rezultă foarte clar că, *spre deosebire de* operațiunile reglementate de articolul 14 alineatul (1), cele reglementate de articolul 14 alineatul (2) litera (b) nu se referă la transferul dreptului efectiv de a dispune în calitate de proprietar¹⁸.

53. Rezumând, articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA nu se referă la transferul atributului de a dispune de un bun în calitate de proprietar, cum este cazul alineatului (1) al aceluiași articol. În sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din directivă și dacă celelalte cerințe legale sunt îndeplinite, transferul formal al titlului de proprietate în discuție este suficient pentru ca tranzacția să fie considerată o „livrare de bunuri” impozabilă.

3. Relația dintre articolul 14 alineatul (2) litera (a) și articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA

54. Articolul 2 din Directiva TVA constituie cadrul legal pentru determinarea operațiunilor supuse TVA-ului. În conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (a) din directivă, una dintre aceste operațiuni este „livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

55. Pentru a fi considerată impozabilă în sensul normei legale respective, o operațiune trebuie să întrunească patru condiții. În primul rând, trebuie să existe o „livrare de bunuri”. În al doilea rând, livrarea de bunuri trebuie să fie „cu titlu oneros”. În al treilea rând, livrarea trebuie să aibă loc pe teritoriul unui stat membru. În al patrulea rând, trebuie efectuată „de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

¹⁷ A se vedea punctele 35-39 de mai sus.

¹⁸ A se vedea Hotărârea din 4 octombrie 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, punctul 31).

56. Articolul 14 din Directiva TVA acoperă doar primul dintre aceste criterii stabilite de articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA. Definește doar „livrarea de bunuri”. Oricum, prevederea respectivă nu face nicio mențiune cu privire la celelalte elemente ale articolului 2 alineatul (1) litera (a) din directivă (caracter oneros, elementul teritorial și calitatea de persoană impozabilă care acționează ca atare). Într-adevăr, în contradicție cu articolele 16-18 din Directiva TVA, care se referă la operațiuni care trebuie sau pot fi considerate „livr[are] de bunuri cu caracter oneros”, articolul 14 reglementează doar operațiunile care trebuie să fie considerate „livr[are] de bunuri”.

57. Rezultă astfel logic că articolul 14 din Directiva TVA nu „atinge” celelalte trei criterii stabilite de articolul 2 alineatul (1) litera (a) din directivă. În consecință, nu se poate considera că elementul „cu titlu oneros” apare automat în orice situație în care este vorba de o „livrare de bunuri” în sensul articolului 14 din Directiva TVA.

58. Această concluzie deschide al doilea subiect vizat de instanța națională prin întrebările preliminare formulate, respectiv: care este natura relației dintre noțiunea „compensație”, la care face referire articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, și noțiunea „titlu oneros”, de la articolul 2 alineatul (1) litera (a) din directivă? Sunt aceste două noțiuni separate? Sau compensația poate fi considerată un gen (o subcategorie) a noțiunii „titlu oneros”?

59. Interpretarea dată de jurisprudență noțiunii „titlu oneros” este în sensul că o livrare de bunuri este făcută „cu titlu oneros” dacă există o *legătură directă* între bunurile livrate sau serviciile prestate și contravaloarea cu caracter oneros primită¹⁹. O astfel de legătură există „numai dacă există între furnizor și cumpărător un raport juridic în care au loc prestații reciproce, prețul primit de furnizor constituind contravaloarea efectivă a bunului livrat”²⁰. Curtea a reținut următoarele: „Această contrapartidă constituie valoarea subiectivă, și anume primită în mod real, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective”²¹.

60. Curtea a mai reținut că respectiva contrapartidă „trebuie să poată fi exprimată în bani” și că, „în lipsa reprezentării într-o sumă de bani convenită de părți, această valoare, pentru a fi subiectivă, trebuie să fie cea pe care beneficiarul prestării de servicii, care reprezintă contrapartida livrării de bunuri, o atribuie serviciilor pe care intenționează să le procure și trebuie să corespundă sumei pe care acesta este dispus să o cheltuiască în acest scop”²². Faptul că o tranzacție economică este realizată la un preț mai mare sau mai mic decât prețul normal al pieței a fost considerat de Curte ca fiind fără relevanță în ceea ce privește calificarea drept tranzacție cu titlu oneros²³.

61. Discuția privitoare la întrebarea dacă noțiunea „compensație” cuprinsă la articolul 14 alineatul (2) litera (a) se încadrează în rigorile conceptului „titlu oneros” definit de jurisprudența menționată mai sus este, în opinia noastră, de importanță redusă. Într-adevăr, astfel cum a susținut în mod corect Comisia, criteriile enunțate în jurisprudența Curții cu privire la conceptul „titlu oneros”, dezbătute pe larg de părțile interesate din prezenta cauză, au fost dezvoltate în contextul specific interpretării articolului 2 alineatul (1) litera (a) cu privire la operațiunile acoperite generic de dispozițiile articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA sau cu privire la furnizarea de servicii cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din directivă.

62. În opinia noastră, termenul „compensație”, la care face trimitere articolul 14 alineatul (2) litera (a), este un gen specific al conceptului „titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din directivă. Compensația poate fi privită ca un gen standardizat de contraprestație cu titlu oneros, utilizat în situația specială a exproprierii.

19 A se vedea de exemplu Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Profitube (C-165/11, EU:C:2012:692, punctul 51 și jurisprudența citată).

20 A se vedea de exemplu Hotărârea din 11 mai 2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, punctul 31 și jurisprudența citată).

21 A se vedea Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 33 și jurisprudența citată).

22 A se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey Balgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, punctele 44 și 45 și jurisprudența citată).

23 A se vedea Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 45 și jurisprudența citată).

63. Pentru acest motiv, este puțin important dacă o astfel de noțiune de compensație, diferită din punct de vedere obiectiv, întrunește toate condițiile stabilite de Curte de-a lungul timpului pentru a defini noțiunea „titlu oneros”. Obiectivele și logica ce stau la baza fiecăreia dintre cele două noțiuni fac necesare anumite adaptări și diferențieri.

64. Cu toate acestea, în partea finală a acestei secțiuni, vom examina două potențiale obiecții cu privire la diferența dintre cele două noțiuni, iar pe această bază vom demonstra cum noțiunea de compensație interpretată astfel se poate ușor integra în cadrul mai amplu al noțiunii „titlu oneros”. În primul rând, există jurisprudență în sensul că o compensație pentru prejudiciul produs nu trebuie să fie în general „cu titlu oneros”, iar în al doilea rând, avem în vedere jurisprudența cu privire la „prestațiile reciproce”.

65. Referitor la prima potențială obiecție, în contextul furnizării de servicii și al interpretării articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, în jurisprudența sa, Curtea a considerat că o compensație acordată pentru un prejudiciu nu îndeplinește condițiile necesare pentru a fi considerată contraprestație cu titlu oneros. Curtea a stabilit că o sumă virată ca garanție, cu titlu de taxă de anulare a rezervării, datorată drept compensație pentru prejudiciul suferit ca urmare a nerespectării de către client a obligațiilor contractuale rezultate din furnizarea de servicii hoteliere, nu are nicio legătură directă cu furnizarea de servicii efectuate cu titlu oneros, nefiind astfel supusă TVA-ului²⁴. Curtea a mai reținut că nici compensația echitabilă, legată de prejudiciul suferit de titulari din reproducerea neautorizată a operelor lor protejate, nu constituie contravaloarea directă a unei prestații²⁵.

66. În opinia noastră, compensația la care se referă Curtea în cauzele respective este pur și simplu diferită de compensația la care face referire articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA. Hotărârile menționate anterior au fost pronunțate în cauze din domeniul furnizării de servicii. În opoziție cu livrarea de bunuri, nu există nicio prevedere similară cu cea din cuprinsul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA în domeniul furnizării de servicii, respectiv nu există nicio prevedere specială care să reglementeze compensația pentru transferul proprietății. Ținând cont de includerea expresă a compensației pentru transferul de proprietate în conținutul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, nu ar avea sens ca operațiunile guvernate de norma respectivă să fie excluse din categoria „operațiuni imposabile” reglementate de articolul 2 din Directiva TVA, prin plasarea noțiunii de compensație în afara conceptului general de operațiune „cu titlu oneros”. Conform celor reținute în mod just de doctrină, s-ar putea ca introducerea articolului 14 alineatul (2) litera (a) în Directiva TVA să fi avut drept obiectiv chiar înlăturarea problemelor conceptuale ridicate de încadrarea operațiunii respective în categoria livrării de bunuri²⁶.

67. A doua potențială obiecție este ridicată de jurisprudența referitoare la interpretarea coroborată a articolului 2 alineatul (1) litera (a) cu articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, cu accent pe elementul „contraprestație reciprocă”. Astfel, de exemplu, în cauza Posnania Investment, în care operațiunea în discuție a constat într-un transfer al dreptului de proprietate asupra unor imobile către o entitate publică, pentru acoperirea unor debite fiscale, Curtea a reținut că, deși a existat un raport juridic între furnizor și beneficiar, *obligația* contribuabilului (furnizorul) era *unilaterală*, plata taxelor având drept rezultat îndeplinirea obligației sale fiscale prevăzute de lege, taxele având caracter obligatoriu. Pe acest temei, Curtea a concluzionat că nu a existat un raport juridic care să presupună contraprestații reciproce²⁷.

24 Hotărârea din 18 iulie 2007, Société thermale d'Eugénie-Les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punctul 32).

25 Hotărârea din 18 ianuarie 2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22, punctul 30).

26 A se vedea de exemplu van Doesum, A., van Kesteren, H., și van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, p. 111, Terra, B. J. M., și Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, p. 246, Henkow, O., *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, p. 67.

27 A se vedea Hotărârea din 11 mai 2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, punctele 32-36). A se vedea o decizie similară, în contextul furnizării de servicii, Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punctele 24-26).

68. În măsura în care categoria respectivă este relevantă în raport cu natura diferită a tranzacției avute în vedere la articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, rămâne totuși un element de „reciprocitate” în sensul „legăturii directe”, chiar în ceea ce privește transferul proprietății și compensația. Una dintre acestea este cauza celeilalte: compensația a fost plătită pentru expropriere. Astfel, elementul respectiv este legat de relația logică dintre caracterul oneros și livrare: livrarea de bunuri avută în vedere și contraprestația cu caracter oneros (în forma compensației) trebuie privite ca fiind legate direct. În lipsa unei livrări, nu se efectuează o plată și viceversa²⁸.

4. Concluzie intermediară

69. Aplicarea articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA trebuie să îndeplinească trei condiții cumulative. În primul rând, trebuie să existe un transfer de proprietate. În al doilea rând, respectivul transfer trebuie să se efectueze printr-un ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau în condițiile prevăzute de lege. În al treilea rând, trebuie să existe o plată a unei compensații.

70. Referitor la prima dintre aceste condiții, Directiva TVA nu prevede necesitatea transferului dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar, precum în cazul primului alineat al articolului respectiv. În sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din directivă și dacă sunt îndeplinite cerințele privind compensația și modul de efectuare a tranzacției, transferul proprietății asupra bunurilor corporale în sensul transferului formal al titlului de proprietate în discuție este suficient pentru ca tranzacția să fie considerată o „livrare de bunuri” în înțelesul articolului 14 din directivă.

71. Pentru ca o livrare în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) să fie considerată impozabilă, trebuie îndeplinite și cerințele prevăzute la articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, în raport cu elementele specifice conținute de cel dintâi articol menționat. Aceste elemente specifice ale articolului 14 alineatul (2) litera (a) influențează de asemenea și interpretarea noțiunii generale a caracterului „oneros” prevăzut la articolul 2 alineatul (1) litera (a). Compensația efectiv plătită în temeiul articolului 14 alineatul (2) litera (a) trebuie privită ca un gen specific al conceptului „titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din directivă.

C. Prezentă cauză

1. A existat o livrare de bunuri în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a)?

72. În prezenta cauză, instanța de trimitere și-a exprimat îndoiala cu privire la existența unui transfer al proprietății în sens „economic”. A explicat faptul că primarul din Wrocław reprezintă ambele părți ale tranzacției, în calitate de organism al administrației locale (municipalitatea) și de reprezentant al Trezoreriei Publice. Prevederile din dreptul polonez aplicabile privesc doar transferul „dreptului de proprietate” și nu vizează transferul de proprietate în sens economic. În consecință, există îndoieli în ceea ce privește existența unui transfer *de facto* al proprietății în sens economic. Instanța de trimitere subliniază de asemenea că operațiunea în discuție nu privește un transfer al proprietății ca urmare a voinței liber exprimate a părților tranzacției, ci ca urmare a aplicării legii, cu plata unei compensații.

²⁸ A se vedea van Doesum, A., van Kesteren, H., și van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, p. 129, citând Hotărârea din 2 iunie 1994, Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, punctul 16). A se vedea în sens contrar Hotărârea din 18 iulie 2007, Société thermale d'Eugénie-Les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punctul 26), unde rezervarea cazării nu a fost considerată ca depinzând de plata unei garanții, deci nu a existat o legătură directă între serviciu și contraprestație.

73. Conceptul de proprietate în sens economic nu apare reglementat ca atare în directivă. Totuși, din cele reținute de instanța de trimitere și din discuțiile dintre părțile interesate rezultă că întrebarea preliminară privește problema aplicabilității noțiunii „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar” enunțate la articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, astfel cum a fost interpretată de Curte.

74. În conformitate cu criteriile generale subliniate la punctele 40-53 din prezentele concluzii, cerința privind existența unui transfer al dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar nu se regăsește printre condițiile prevăzute de articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA.

75. Drept consecință, sub rezerva verificării de către instanța națională, sunt îndeplinite toate cele trei cerințe ale articolului 14 alineatul (2) litera (a) pentru a se considera că există o livrare de bunuri.

76. În primul rând, după cum a confirmat și instanța națională, nu există divergență de opinii privind existența transferului proprietății asupra imobilelor de la Municipality Wrocław către Trezoreria Publică. Sub acest aspect, nu are importanță că primarul din Wrocław a acționat în două roluri diferite în aceeași tranzacție, în calitate de autoritate executivă în numele municipalității și ca reprezentant al Trezoreriei Publice. Ceea ce are importanță în raport cu norma legală în discuție este transferul formal al titlului de proprietate între două persoane juridice clar distincte.

77. În al doilea rând, acel transfer al proprietății a avut loc ca urmare a deciziei adoptate de voievodul Sileziei Inferioare, în temeiul prevederilor din dreptul național²⁹. Sub acest aspect, faptul că, astfel cum a arătat instanța de trimitere, transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor nu este consecința exprimării voinței libere a părților este de asemenea lipsit de importanță. Astfel, a doua cerință a articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA menționează clar că transferul proprietății intervine sau ca efect al legii, sau prin ordin ori în numele unei autorități publice. Acest element implică existența unei diferențe față de operațiunile prevăzute de articolul 14 alineatul (1) din directivă și, ca atare, înseamnă că nu există voință liber exprimată sau acord reciproc.

78. În al treilea rând, rezultă că a existat o compensație plătită de primarul din Wrocław, pe baza unui mandat acordat printr-o decizie separată a voievodului Sileziei Inferioare, prin care a stabilit nivelul compensației la care a avut dreptul Municipality Wrocław. Totuși, de vreme ce existența unei compensații reale a fost dezbătută pe larg de părțile din prezenta cauză, vom examina separat acest aspect.

2. Compensație „propriu-zisă” sau cu titlu oneros

79. Analiza generală efectuată la punctele 54-68 din prezentele concluzii sugerează deja că noțiunea de compensație reglementată de articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA ar trebui interpretată ca un gen specific al conceptului de „titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din directivă.

80. Totuși, din decizia de trimitere, precum și din susținerile părților interesate în procedura principală rezultă că îndoielile exprimate de instanța de trimitere nu au atât de mare legătură cu relația logică dintre conceptele „titlu oneros” și „compensație”, cât mai degrabă cu incertitudinea privind plata efectivă a compensației.

81. Ambele părți din procedura principală sunt de părere că nu a existat o plată efectivă a compensației.

²⁹ Norma legală națională invocată a fost articolul 12 alineatul 4 din Ustawa o szczególnych zasadach lokalizacji dróg publicznych (Legea privind circulația pe drumurile publice).

82. Conform celor susținute de Municipality Wrocław, fondurile pentru plata compensației stabilite prin decizia voievodului Sileziei Inferioare au provenit din bugetul municipal aferent activităților districtului urban. În același timp, sumele primite drept compensație au fost evidențiate în cadrul aceluiasi buget, ca venit al municipalității. Această operațiune a fost realizată printr-un transfer contabil intern, care nu a compensat pierderea proprietății asupra imobilelor de către Municipality Wrocław.

83. Guvernul polonez afirmă că nu se poate considera îndeplinită condiția privind *legătura directă* dintre transferul proprietății și compensație. Primarul din Wrocław, care a primit ordin să achite compensația nu dispune de un buget propriu. Fondurile pentru activitățile desfășurate provin din bugetul municipalității. Drept rezultat, implementarea deciziei privind plata compensației este efectuată doar prin transferul fondurilor care au fost deja alocate Municipality Wrocław pentru activitățile specifice districtului urban. În cadrul audierilor, ministrul finanțelor a exprimat un punct de vedere similar.

84. Revine exclusiv instanței de trimitere să determine dacă, în condițiile specifice ale cauzei de față, compensația a fost efectiv plătită. Într-adevăr, nu revine Curții sarcina de a interpreta aspectele tehnice ale dreptului administrativ polonez, întrucât contextul faptic și juridic al cauzei, care rămân o nebuloasă, chiar dacă părțile au fost invitate de Curte să explice în ședință cum funcționează sistemul contabil al unei administrații municipale cu rol dual. În special, este în continuare neclar dacă a existat un transfer efectiv de fonduri de la Trezoreria Publică și, în caz afirmativ, între ce articole bugetare ale municipalității s-a efectuat transferul, precum și dacă există articole bugetare distincte pentru diferitele sarcini ce îi revin.

85. Cu toate acestea, există câteva indicații cu caracter general care pot fi transmise spre orientare instanței de trimitere.

86. În primul rând, faptul că respectiva compensație a fost efectuată printr-o operație contabilă nu aduce atingere caracterului său real, de vreme ce nici Directiva TVA, nici jurisprudența nu prevăd o cerință specială referitor la metoda de plată sau la procedura contabilă prin care să fie îndeplinite obligațiile privind compensația.

87. Totuși, în ceea ce privește legătura directă sau logica „*quid pro quo*”, specifică oricărei tranzacții³⁰, trebuie să existe o contraprestație cu caracter oneros în schimbul transferului formal al titlului de proprietate. Oarecum, contraprestația cu titlu oneros trebuie să fie în sens invers transferului dreptului. Astfel, trebuie să existe o creștere a patrimoniului propriu al municipalității, ținând cont de faptul că proprietatea a fost deținută de municipalitate în calitatea sa de unitate administrativă autonomă.

88. În al treilea rând, de vreme ce compensația prevăzută de articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA este o expresie a contraprestației cu titlu oneros menționate de articolul 2 alineatul (1) litera (a) din directivă, este imperativ necesar ca respectiva compensație să fie plătită în mod *efectiv*. Această concluzie este confirmată de articolul 14 alineatul (2) litera (a), care prevede explicit *plata* unei compensații. Unul dintre principiile fundamentale ale Directivei TVA este cel potrivit căruia baza de impozitare se constituie din contraprestația primită efectiv și al cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un quantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă³¹. Într-adevăr, în cazul livrării bunurilor fără o contrapartidă directă, nu există o bază de impozitare³². Într-o exprimare mai simplistă: dacă nu s-a efectuat plata, nu se poate aplica impozitul.

30 În general, mai sus, punctul 68 din prezentele concluzii.

31 A se vedea Hotărârea din 2 iulie 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punctul 35 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctele 12 și 13).

32 A se vedea în acest sens Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punctul 31 și jurisprudența citată).

V. Concluzie

89. Din toate cele exprimate mai sus, formulăm următoarea propunere de răspuns la întrebarea adresată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia):

„Un transfer efectuat în condițiile prevăzute de lege al dreptului de proprietate asupra unor bunuri imobile deținute de o municipalitate, către Trezoreria Publică, în schimbul plății efective a unei compensații, în cazul în care, în temeiul dreptului național, imobilele respective continuă să fie administrate de primarul unei municipalități, care este în același timp și reprezentantul Trezoreriei Publice și organismul executiv al municipalității, reprezintă o operațiune impozabilă în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.”