



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

22 martie 2012*

„TVA — Directiva 2006/112/CE — Articolul 168 — Drept de deducere — Nașterea dreptului de deducere — Dreptul unei societăți de a deduce TVA-ul achitat în amonte cu ocazia achiziționării unui bun de capital care nu a fost încă dat în exploatare în cadrul activităților profesionale ale acestei societăți”

În cauza C-153/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Varna (Bulgaria), prin decizia din 22 martie 2011, primită de Curte la 28 martie 2011, în procedura

Klub OOD

împotriva

Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J.N. Cunha Rodrigues (raportor), președinte de cameră, domnii A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev și C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul bulgar, de T. Ivanov și de D. Drambozova, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de D. Roussanov, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță prezenta

* Limba de procedură: bulgara.

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Klub OOD (denumit în continuare „Klub”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și urmărirea executării” – Varna din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare), pe de altă parte, cu privire la o decizie de impunere rectificativă prin care i se refuza dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aplicată în cazul cumpărării unui apartament.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Potrivit 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 de rezultatele activității respective.

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

- 4 Potrivit articolului 26 din această directivă:

„(1) Fiecare dintre următoarele tranzacții este considerată o prestare de servicii efectuată cu plată:

- (a) utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale, atunci când TVA-ul aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial;
- (b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora, sau, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate.

(2) Statele membre pot deroga de la dispozițiile alineatului (1), cu condiția ca această derogare să nu conducă la denaturarea concurenței.”

- 5 Articolul 63 din directiva menționată prevede că „[f]aptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”
- 6 Potrivit articolului 167 din aceeași directivă, „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

7 Articolul 168 din Directiva TVA prevede:

„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-ul datorat sau achitat 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;

[...]

8 Articolul 273 din această directivă are următorul cuprins:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul național

- 9 Potrivit articolului 6 alineatul 3 punctul 1 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006, denumită în continuare „ZDDS”), este considerată livrare de bunuri realizată cu titlu oneros „separarea sau punerea la dispoziție a unei mărfi pentru folosul personal al persoanei impozabile, al proprietarului, al angajaților săi sau chiar al terților, cu condiția ca la momentul producerii, al importului sau al achiziției sale taxa să fi fost integral sau parțial dedusă”.

- 10 Articolul 12 alineatul 1 din ZDDS definește operațiunea impozabilă drept „orice livrare de bunuri și orice prestare de servicii, în sensul articolelor 6 și 9, efectuată de o persoană impozabilă în temeiul prezentei legi, iar locul executării se află pe teritoriul național, precum și orice operațiune în cazul căreia este aplicabilă cota zero, efectuată de o persoană impozabilă, cu excepția cazurilor în care prezenta lege prevede altfel”.

- 11 Articolul 69 alineatul 1 din ZDDS prevede:

„În cazul în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile efectuate de o persoană impozabilă înregistrată, această persoană are dreptul să deducă următoarele:

1. taxa pe bunurile care i-au fost sau trebuie să îi fie livrate de furnizor, respectiv pe serviciile care i-au fost sau trebuie să îi fie prestate de prestatorul de servicii, care, la rândul lui, este o persoană impozabilă înregistrată conform prezentei legi.”

- 12 Articolul 70 alineatul 1 din ZDDS prevede:

„În pofida îndeplinirii condițiilor prevăzute la articolul 69 sau la articolul 74, dreptul de deducere nu se aplică în măsura în care:

[...]

2. bunurile sau serviciile sunt destinate unor operațiuni efectuate în mod gratuit sau altor activități decât activitățile economice ale persoanei impozabile;

[...]”

13 Potrivit articolului 79 alineatele (1) și (2) din ZDDS:

„(1) O persoană înregistrată care a invocat în parte sau în întregime dreptul de deducere pentru bunurile sau pentru serviciile produse, cumpărate, dobândite sau importate de aceasta și care le utilizează ulterior pentru a efectua operațiuni scutite de taxe sau în scopul unor operațiuni sau activități pentru care nu se aplică deducerea este obligată la plata unei taxe a cărei valoare este egală cu valoarea deducerii aplicate.

(2) O persoană înregistrată care a invocat în parte sau în întregime dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru bunurile sau pentru serviciile produse, cumpărate, dobândite sau importate de aceasta și care le utilizează ulterior atât pentru a efectua operațiuni pentru care se aplică dreptul de deducere, cât și în scopul unor operațiuni sau activități pentru care nu se aplică deducerea și care nu poate determina care parte din aceste bunuri sau servicii este folosită în scopul unor operațiuni pentru care se aplică deducerea și care parte este folosită în scopul unor operațiuni pentru care nu se aplică deducerea, este obligată la plata unei taxe a cărei valoare este calculată conform alineatului 7.”

14 Articolul 79 alineatul 7 din ZDDS cuprinde formulele de calcul al impozitului datorat în temeiul ipotezelor vizate la alineatul (2) al aceluiași articol.

15 Articolul 38 alineatul 3 din Legea privind amenajarea teritoriului (Zakon za ustroystvo na teritoriyata, DV nr. 1 din 2 ianuarie 2001, denumită în continuare „ZUT”) prevede:

„Într-un imobil de locuințe în regim de coproprietate sunt permise reamenajarea și modificarea destinației unei locuințe sau a unei camere independente în vederea înființării unui cabinet medical, a unui birou sau a unui atelier de creație individuală în scopul de a se permite accesul în imobil al persoanelor din exterior, cu condiția ca sediul menționat să se afle la parter sau la subsol și ca reamenajarea acestuia să fie conformă cu cerințele sanitare, de igienă, de prevenire a incendiilor și cu alte cerințe tehnice, în temeiul acordului expres scris și certificat notarial, al tuturor proprietarilor locuințelor vecine sediului respectiv. În mod excepțional, este posibilă autorizarea amenajării unor sedii sus-menționate la alte etaje, superioare nivelului solului, numai în temeiul unei decizii a adunării generale a coproprietarilor, adoptată potrivit procedurii prevăzute în acest scop, și cu acordul expres scris, certificat notarial, al tuturor proprietarilor locuințelor vecine sediilor respective.”

16 Articolul 177 alineatul 1 din ZUT prevede:

„Ulterior finalizării lucrărilor și, dacă este cazul, finalului controalelor prealabile recepției acestora, beneficiarul solicită înregistrarea dării în exploatare a bunului la autoritatea care a emis autorizația de construcție și prezintă în același timp raportul final prevăzut la articolul 168 alineatul 6, contractele încheiate cu întreprinderile de exploatare, în vederea racordării la rețelele infrastructurilor tehnice, precum și un document al agenției de geodezie, cartografie și cadastru care atestă îndeplinirea condiției prevăzute la articolul 175 alineatul 5.”

17 Potrivit articolului 177 alineatul 3 din ZUT:

„În termen de 7 zile de la primirea cererii, autoritatea care a emis permisul de construcție înregistrează, după ce s-a asigurat că documentele sunt complete, darea în exploatare a șantierului și emite un permis de dare în exploatare.”

18 Rezultă de la articolul 178 alineatul 1 din ZUT că utilizarea șantierelor, integral sau parțial, este interzisă anterior dării în exploatare de autoritatea competentă potrivit articolului 177 din aceeași lege.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

19 Activitatea Klub constă în exploatarea unui hotel în Varna, stațiune balneară bulgară.

20 În mai 2009, această societate a cumpărat un apartament duplex cu destinația de locuință situat în Sofia. TVA-ul aferent acestei cumpărări a fost dedus, însă nu s-a prezentat serviciilor fiscale nicio declarație fiscală privind plata impozitelor locale pentru acest apartament.

21 Klub nu a modificat destinația imobilului respectiv, nici nu a deschis un cont pe numele său pentru furnizarea apei și a energiei electrice.

22 Autoritățile fiscale au dedus că apartamentul din acțiunea principală era destinat utilizării drept locuință, iar nu utilizării profesionale. Considerând că acest apartament nu era utilizat în vederea desfășurării activității întreprinderii, autoritățile amintite au considerat că achiziționarea apartamentului nu a dat naștere unui drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte și, în consecință, au emis o decizie de impunere rectificativă adresată Klub.

23 Klub a contestat această decizie de impunere la Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, care a confirmat decizia menționată.

24 Reclamanta din acțiunea principală a introdus o acțiune la Administrativen sad Varna (Tribunalul Administrativ Varna).

25 În fața acestei instanțe, Klub a susținut că imobilul din acțiunea principală este destinat utilizării profesionale, întrucât intenționează să îl utilizeze cu ocazia întâlnirilor pentru negocieri cu agențiile de turism.

26 Ulterior, s-a prezentat o declarație fiscală în temeiul impozitelor locale, care menționa o utilizare a acestui apartament drept sediu profesional.

27 Autoritățile fiscale consideră că Klub nu a demonstrat că apartamentul menționat, în momentul controlului fiscal, era utilizat în scopuri profesionale, nici că va fi utilizat în astfel de scopuri în viitor.

28 În procedura principală, s-a prezentat o scrisoare în care primăria orașului Sofia preciza că nu dispune de nicio informație privind o eventuală cerere de certificat de dare în exploatare pentru același apartament.

29 Potrivit instanței de trimitere, articolul 70 alineatul 1 punctul 2 din ZDDS a făcut obiectul unor interpretări divergente ale Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă).

30 Potrivit primei interpretări, se admite că persoanele impozabile pot deduce TVA-ul achitat în amonte cu ocazia achiziționării unui imobil considerând fie că nu este posibilă determinarea destinației acestui bun decât ulterior începerii exploatării sale, fie că activitățile profesionale ale persoanei impozabile includ livrări viitoare.

31 Potrivit celeilalte interpretări, se consideră că, pentru a beneficia de un drept de deducere a TVA-ului aferent achiziționării unui imobil care încă nu a fost dat în exploatare, persoana impozabilă trebuie să dovedească că bunul a fost utilizat în cadrul activității ei economice anterior controlului fiscal.

- 32 Pentru instanța de trimitere, această ultimă interpretare literală a dreptului național nu este conformă principiilor de drept al Uniunii care reglementează nașterea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru bunurile de capital.
- 33 În acest context, Administrativen sad Varna a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 168 litera (a) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că, după ce și-a exercitat opțiunea și a destinat patrimoniului întreprinderii un imobil care reprezintă un bun de capital, persoana impozabilă trebuie să se presupună (respectiv trebuie să se admită până la proba contrarie) că acest bun este folosit în scopul operațiunilor impozabile efectuate de persoana impozabilă?
 - 2) Articolul 168 litera (a) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru cumpărarea unui imobil destinat patrimoniului întreprinderii unei persoane impozabile ia naștere imediat în perioada fiscală în care taxa a devenit exigibilă, și anume în pofida faptului că imobilul nu poate fi utilizat întrucât nu a primit autorizația obligatorie de funcționare prevăzută de lege?
 - 3) O practică administrativă precum cea a Natsionalna agentsia za prihodite [Agenția Națională a Veniturilor Bugetare], prin care se refuză dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte al persoanelor impozabile, în sensul [ZDDS], cu privire la bunurile de capital achiziționate de acestea, pentru motivul că bunurile respective sunt utilizate de proprietarii societăților în scopuri private, fără ca pentru această utilizare să se perceapă TVA-ul, este conformă cu prevederile directivei și cu jurisprudența referitoare la interpretarea directivei?
 - 4) Într-un caz precum cel din acțiunea principală, societatea reclamantă are drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte la cumpărarea unui imobil, respectiv a unui apartament duplex situat în Sofia?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la primele trei întrebări preliminare

- 34 Prin intermediul primelor trei întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru achiziționarea unui imobil care reprezintă un bun de capital destinat patrimoniului întreprinderii ia naștere în cursul perioadei fiscale în care taxa a devenit exigibilă, independent de faptul că bunul respectiv nu este utilizat imediat în scopuri profesionale. Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, în mod corelativ, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru un bun de capital dobândit de o persoană impozabilă îi poate fi refuzat pentru motivul că bunul respectiv este utilizat în scop privat.
- 35 Trebuie amintit, în prealabil, că regimul de deduceri stabilit prin Directiva TVA urmărește să elimine în întregime sarcina TVA-ului datorat sau plătit de agentul economic în cadrul tuturor activităților sale economice. Astfel, sistemul comun de TVA urmărește să garanteze perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, precum și Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, punctul 43).

- 36 Rezultă de la articolul 168 din Directiva TVA că persoana impozabilă, în măsura în care acționează în această calitate în momentul dobândirii bunului și utilizează bunul în scopul operațiunilor taxabile, este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz, C-97/90, Rec., p. I-3795, punctul 8, și Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE, C-25/03, Rec., p. I-3123, punctul 43). Conform articolelor 63 și 167 din Directiva TVA, acest drept de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, și anume în momentul livrării bunurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, Rec., p. I-4685, punctul 31).
- 37 Reciproc, în cazul în care bunul nu este utilizat în cadrul activităților economice ale persoanei impozabile, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din aceeași directivă, ci în cadru privat, nu poate lua naștere niciun drept de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Lennartz, punctul 9, și HE, punctul 43).
- 38 În ipoteza unei operațiuni care constă în achiziționarea unui bun de investiții destinat în parte utilizării private și în parte utilizării profesionale, persoana impozabilă poate alege să destineze integral bunul patrimoniului întreprinderii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrecht, C-291/92, Rec., p. I-2775, punctul 20, și Hotărârea din 14 iulie 2005, Charles și Charles-Tijmens, C-434/03, Rec., p. I-7037, punctul 23, precum și jurisprudența citată). În principiu, TVA-ul datorat în amonte pentru achiziționarea acestui bun este în acel caz deductibil integral. În aceste condiții, atunci când un bun de capital afectat întreprinderii a dat dreptul de deducere totală sau parțială a TVA-ului achitat în amonte, utilizarea acestui bun pentru nevoile private ale persoanei impozabile sau ale personalului acesteia sau în alte scopuri decât cele ale întreprinderii este asimilată unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, în temeiul articolului 26 alineatul (1) din Directiva TVA (a se vedea Hotărârea Charles și Charles-Tijmens, citată anterior, punctele 24 și 25, precum și jurisprudența citată, Hotărârea din 23 aprilie 2009, Puffer, C-460/07, Rep., p. I-3251, punctul 41, și Hotărârea Eon Aset Menidjmont, citată anterior, punctul 54).
- 39 Astfel, ceea ce determină aplicarea sistemului de TVA și, așadar, a mecanismului de deducere este dobândirea bunului de către persoana impozabilă care acționează ca atare (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Lennartz, punctul 15, și Eon Aset Menidjmont, punctul 57).
- 40 O persoană impozabilă acționează ca atare în cazul în care acționează în cadrul desfășurării activității sale economice, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec., p. I-1831, punctul 29).
- 41 Aspectul dacă persoana impozabilă a dobândit bunul acționând ca atare este o problemă de fapt care trebuie apreciată ținându-se cont 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 impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Bakcsi, punctul 29, și Eon Aset Menidjmont, punctul 58). Se poate lua în considerare și aspectul dacă s-au întreprins demersuri active în vederea realizării amenajărilor și a obținerii autorizațiilor necesare pentru utilizarea profesională a bunurilor, precum cele menționate la articolul 38 alineatul 3 din ZUT.
- 42 Potrivit Curții, în cazul în care deducerea TVA-ului datorat în amonte se refuza persoanei impozabile în raport cu utilizările profesionale ulterioare impozitate, în pofida intenției inițiale a acesteia de a destina bunul de capital în totalitate întreprinderii sale, în vederea unor operațiuni viitoare, persoana impozabilă nu ar fi scutită de integralitatea taxei aferente bunului utilizat pentru nevoile activității sale economice, iar impozitarea activităților sale profesionale ar determina o dublă impozitare contrară principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Puffer, citată anterior, punctele 45 și 46).

- 43 Principiul neutralității TVA-ului în ceea ce privește sarcina fiscală a întreprinderii impune considerarea cheltuielilor de investiție efectuate pentru nevoile și în vederea unei întreprinderi drept activități economice care determină un drept de deducere imediată a TVA-ului datorat în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Rompelman, punctul 22, și Puffer, punctul 47).
- 44 Prin urmare, un particular care dobândește bunuri în vederea desfășurării unei activități economice, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, dobândește bunurile respective în calitate de persoană impozabilă, chiar dacă bunurile nu sunt utilizate imediat pentru aceste activități economice (a se vedea în acest sens Hotărârea Lennartz, citată anterior, punctul 14).
- 45 Revine instanței de trimitere competența de a aprecia dacă, în acțiunea principală, Klub a dobândit efectiv bunul imobil în cauză în vederea desfășurării activității sale economice. În caz afirmativ, această societate poate deduce integral și imediat TVA-ul aferent bunului destinat în întregime patrimoniului întreprinderii sale, deși el nu va fi utilizat imediat în vederea desfășurării activității sale economice.
- 46 Trebuie să se adauge că, în lipsa situațiilor de fraudă sau de abuz și sub rezerva unor eventuale regularizări potrivit condițiilor prevăzute de Directiva TVA, dreptul de deducere, odată născut, rămâne dobândit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec., p. I-4321, punctul 41, și Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 84).
- 47 Astfel cum a statuat Curtea, în această privință, în cazul în care persoana impozabilă nu a putut utiliza bunurile sau serviciile cărora li s-a aplicat deducerea în cadrul operațiunilor impozabile ca urmare a unor împrejurări exterioare voinței sale, dreptul de deducere rămâne dobândit, întrucât, într-un astfel de caz, nu există niciun risc de fraudă sau de abuz care să poată justifica o rambursare ulterioară a sumelor deduse (Hotărârea din 8 iunie 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Rec., p. I-4279, punctul 42).
- 48 În schimb, în situațiile de fraudă sau de abuz în care persoana impozabilă a simulat că ar intenționa să desfășoare o anumită activitate economică, dar, în realitate, a urmărit includerea în patrimoniul său privat a unor bunuri care pot face obiectul unei deduceri, administrația fiscală poate solicita, cu efect retroactiv, rambursarea sumelor deduse, întrucât aceste deduceri s-au acordat pe baza unor declarații false (a se vedea Hotărârea Schloßstrasse, citată anterior, punctul 40 și jurisprudența citată).
- 49 Este util să se amintească posibilitatea de a se constata existența unei practici abuzive în cazul în care se îndeplinesc două condiții. Pe de o parte, operațiunile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din Directiva TVA și a legislației naționale care transpune această directivă, trebuie să aibă drept rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții. Pe de altă parte, trebuie să rezulte dintr-un ansamblu de elemente obiective că scopul esențial al operațiunii în cauză este obținerea unui avantaj fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctele 74 și 75).
- 50 Măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul articolului 273 din Directiva TVA în vederea colectării în mod corect a taxei și a prevenirii evaziunii fiscale nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să pericliteze neutralitatea TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rep., p. I-10385, punctul 49).
- 51 Revine, în speță, instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă, având în vedere elementele obiective, s-a dovedit existența unei practici frauduloase precum cea definită la punctul 49 din prezenta hotărâre.
- 52 Rezultă din cele ce precedă că articolul 168 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care a dobândit un bun de capital acționând în această calitate și l-a destinat patrimoniului întreprinderii are dreptul de a deduce TVA-ul aplicat achiziției acestui bun în decursul

perioadei fiscale în care a devenit exigibil, independent de faptul că bunul menționat nu este utilizat imediat în scopuri profesionale. Aparține instanței naționale competența de a determina dacă persoana impozabilă a dobândit bunul de capital în vederea desfășurării activității sale economice și de a aprecia, dacă este cazul, existența unei practici frauduloase.

Cu privire la a patra întrebare

- 53 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, în împrejurări analoge celor prezentate în procedura principală, reclamanta are dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru achiziționarea unui imobil situat în Sofia.
- 54 Trebuie amintit că, în temeiul articolului 267 TFUE, Curtea nu este competentă să aplice normele dreptului Uniunii într-o speță determinată, ci numai să se pronunțe cu privire la interpretarea tratatelor și a actelor adoptate de instituțiile Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 mai 2001, *Veedfald*, C-203/99, Rec., p. I-3569, punctul 31, și Hotărârea din 10 iulie 2008, *Feryn*, C-54/07, Rep., p. I-5187, punctul 19).
- 55 În speță, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită Curții o aplicare directă a articolului 168 din Directiva TVA în situația de fapt din acțiunea principală, însă revine instanței naționale competența de a soluționa litigiul menționat, întemeindu-se, dacă este cazul, pe răspunsul dat la celelalte întrebări preliminare.
- 56 Prin urmare, Curtea nu este competentă să răspundă la a patra întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care a dobândit un bun de capital acționând în această calitate și l-a destinat patrimoniului întreprinderii are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aplicată achiziției acestui bun în decursul perioadei fiscale în care a devenit exigibilă, independent de faptul că bunul menționat nu este utilizat imediat în scopuri profesionale. Aparține instanței naționale competența de a determina dacă persoana impozabilă a dobândit bunul de capital în vederea desfășurării activității sale economice și de a aprecia, dacă este cazul, existența unei practici frauduloase.

Semnături