Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 3 martie 2016[1]

Cauza C-229/15

Minister Finansów
împotriva
Jan Mateusiak[cerere de decizie preliminară formulată de

Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia)]

„Legislație fiscală — Taxa pe valoarea adăugată — Articolul 18 litera (c) din Directiva 2006/112/CE — Impozitarea posesiei de bunuri după încetarea unei activități economice — Influența expirării perioadei de regularizare a TVA-ului deductibil prevăzută la articolul 187 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE”

I – **Introducere**

1. Obiectul prezentei cereri de decizie preliminară îl constituie un fapt generator foarte special referitor la taxa pe valoarea adăugată. În cazul în care o persoană impozabilă încetează să mai desfășoare o activitate economică, statele membre pot impozita imobilizările corporale ale întreprinderii pe care le păstrează, cu condiția ca persoana impozabilă să le fi achiziționat anterior fără să fi suportat sarcina TVA-ului ca urmare a deducerii TVA-ului. Prin intermediul acestei impozitări, se dorește evitarea situației în care, la final, persoana impozabilă să poată utiliza bunurile fără a plăti TVA-ul.

2. În litigiul principal, o persoană impozabilă planifică să înceteze activitatea economică. Printre imobilizările corporale ale întreprinderii se numără o parte a unei clădiri pe care a construit-o cu mai mult timp în urmă, beneficiind de deducerea TVA-ului. Persoana impozabilă a ridicat astfel problema excluderii acestei părți de clădire de la impozitare, întrucât lucrările de construcție au avut loc cu mult timp în urmă. De fapt, perioada pentru o regularizare ulterioară a deducerii TVA-ului pentru achiziția părții respective a clădirii expirase deja. Astfel, dacă o asemenea regularizare nu mai este posibilă, nu mai există nici un motiv pentru a realiza această regularizare în mod indirect, prin impozitarea părții respective a clădirii la încetarea activității economice.

3. Prin urmare, în speță, este vorba despre tehnici diferite ale ajustării ulterioare a deducerii TVA-ului. Dreptul Uniunii în materie de TVA prevede diferite sisteme de reglementare, care par să se suprapună parțial. Pentru acest motiv, Curtea va trebui să se pronunțe în ceea ce privește delimitarea acestor sisteme de reglementare diferite.

1 — Limba originală: germana.

II – **Cadrul juridic**

A – *Dreptul Uniunii*

4. Perceperea taxei pe valoarea adăugată în cadrul Uniunii este reglementată de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [2] (denumită în continuare „Directiva TVA") [3].

5. Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din directivă, sunt supuse TVA-ului „livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare".

6. Articolul 18 din Directiva TVA are, în completare, următorul cuprins:

„Statele membre pot considera ca o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros fiecare dintre următoarele tranzacții:

[…]

(c) cu excepția cazurilor prevăzute la articolul 19, păstrarea bunurilor de către o persoană impozabilă sau de către succesorii acesteia atunci când ea încetează să mai desfășoare o activitate economică impozabilă, în cazul în care TVA aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la achiziția acestora […]"

7. Articolul 19 din Directiva TVA la care se face referire conține o reglementare privind „cazul unui transfer, indiferent dacă este efectuat cu titlu oneros sau nu, sau sub formă de aport la o societate, al tuturor activelor sau al unei părți a acestora".

8. Potrivit articolului 168 din Directiva TVA, persoana impozabilă are dreptul la deducerea TVA-ului, după cum urmează:

„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;

[…]"

9. Articolele 184-192 din Directiva TVA reglementează „ajustarea deducerilor". În acest sens, articolul 185 alineatul (1) prevede următoarele:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus […]"

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

3 — Anterior, până la 31 decembrie 2006, a fost aplicabilă 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 L 145, p. 1). În esență, Directiva TVA este numai o reformare a celei de A șasea directive [a se vedea în acest sens considerentul (3) al Directivei TVA]. Pentru acest motiv, în speță, trebuie să se țină seama și de jurisprudența Curții referitoare la dispozițiile corespunzătoare din A șasea directivă.

10. În completare, articolul 187 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„(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.

[…]

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 național*

11. În Republica Polonă, perceperea TVA-ului este reglementată de Legea privind taxa pe bunuri și servicii din 11 martie 2004 (versiunea consolidată Dz. U. 2011, nr. 117, poziția 1054, cu modificările ulterioare). Articolul 14 din această lege prevede următoarele:

„1. Sunt supuse impozitării bunurile din producția proprie […] atunci când

[…]

2) o persoană impozabilă menționată la articolul 15, care este o persoană fizică […] își încetează activitatea economică supusă impozitării.

[…]

4. Alineatele 1 și 3 se aplică bunurilor pentru care a existat un drept de deducere a TVA-ului.

5. În cazurile menționate la alineatele 1 și 3, la data […] încetării activității economice supuse impozitării, persoanele impozabile au obligația de a întocmi un inventar fizic al bunurilor […] Persoanele impozabile au obligația de a atașa la declarația fiscală depusă informații privind inventarul fizic întocmit.

[…]”

12. Articolul 91 alineatul 2 din Legea polonă privind TVA-ul prevede o perioadă de 10 ani pentru regularizarea deducerii TVA-ului aferent bunurilor imobile.

III – **Litigiul principal**

13. Litigiul principal are ca obiect o cerere de interpretare a legislației în materie de TVA, adresată de domnul Mateusiak autorităților fiscale poloneze în anul 2013.

14. În anii 1997-1999, domnul Mateusiak a construit o clădire pentru locuit și pentru prestări de servicii. De la început, aceasta a servit în parte unor scopuri private, în parte activității sale în calitate de notar public. Domnul Mateusiak a dedus TVA-ul numai pentru prestările destinate construirii respectivei părți a clădirii pe care a utilizat-o în scopuri economice.

15. Domnul Mateusiak dorește să afle de la autoritățile fiscale dacă, în cazul încetării activității sale ca notar public, partea clădirii pe care a utilizat-o în scopul desfășurării activității sale economice trebuie supusă TVA-ului. În acest sens, domnul Mateusiak consideră că, în ceea ce privește clădirea în discuție, o asemenea impozitare nu se mai poate realiza după expirarea perioadei de regularizare a deducerii TVA-ului. Administrația fiscală poloneză nu a putut achiesa la opinia acestuia și, prin urmare, domnul Mateusiak a introdus în acest sens o acțiune în justiție.

IV – **Procedura în fața Curții**

16. Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă din Polonia), sesizată între timp cu litigiul, consideră că dispozițiile din dreptul Uniunii sunt determinante pentru soluționarea litigiului și a adresat Curții de Justiție, la 19 mai 2015, următoarea întrebare preliminară în temeiul articolului 267 TFUE:

„Articolul 18 litera (c) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care persoana impozabilă încetează să mai desfășoare o activitate economică impozabilă și a dedus TVA-ul aferent achiziției unor imobilizări corporale, după expirarea perioadei de regularizare de la articolul 187 din directivă, imobilizările corporale respective nu mai sunt supuse impozitării și nu trebuie cuprinse în inventarul de lichidare din moment ce perioada de regularizare a TVA-ului, stabilită conform legii, în funcție de durata de utilizare în cadrul activității economice a persoanei impozabile, a expirat sau în sensul că, atunci când persoana impozabilă încetează să mai desfășoare o activitate comercială, imobilizările corporale sunt supuse impozitării independent de perioada de regularizare?”

17. În luna septembrie 2015, domnul Mateusiak, Republica Elenă, Republica Polonă și Comisia Europeană au depus la Curte observații scrise.

V – **Apreciere juridică**

18. Pe scurt, prin intermediul trimiterii preliminare, instanța de trimitere dorește să afle, în esență, dacă articolul 18 litera (c) din Directiva TVA se aplică și unor bunuri de capital în sensul articolului 187 în cazul cărora perioada de regularizare a deducerii TVA-ului a expirat deja, astfel încât ajustarea deducerii TVA-ului nu mai este posibilă.

19. Avem convingerea că la această întrebare trebuie să se răspundă afirmativ. Expirarea perioadei de regularizare a unui bun în temeiul articolului 187 alineatul (1) nu influențează în niciun mod impozitarea acestuia în temeiul articolului 18 litera (c).

20. Modul de redactare a articolului 18 litera (c) din Directiva TVA nu face referire nici la vreo restricționare temporală a impozitării, nici la articolul 187. Acest aspect este cu atât mai important cu cât, în ceea ce privește impozitarea utilizării unui imobil în interes propriu, în conformitate cu articolul 26, articolul 168a alineatul (1) al doilea paragraf din directivă face trimitere în mod expres la reglementările prevăzute la articolele 184-192.

21. După cum vom detalia în cele ce urmează, nu există niciun alt motiv pentru aplicarea prin analogie a articolului 187 în cadrul articolului 18 litera (c) din Directiva TVA.

1. Aspecte comune ale sistemelor de reglementare

22. Reglementările privind ajustarea deducerii TVA-ului, printre care se numără și articolul 187 din Directiva TVA, și dispozițiile referitoare la impozitarea utilizării unor bunuri în interes propriu, din care face parte articolul 18 litera (c) din Directiva TVA, au unele aspecte comune.

23. Ambele sisteme de reglementare sunt menite să împiedice utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor pe baza unei deduceri acordate anterior, fără aplicarea TVA-ului asupra acestor bunuri, deși tipul de folosință ulterior nu conferă un drept de deducere a TVA-ului. Potrivit jurisprudenței, o persoană impozabilă nu trebuie să obțină astfel un beneficiu nejustificat în raport cu consumatorul final, iar prin intermediul celor două sisteme de reglementare se urmărește să se mențină raportul între deducerea TVA-ului achitat în amonte și perceperea TVA-ului [4].

24. În acest sens, dispozițiile în materia ajustării deducerii TVA-ului de la articolul 184 și următoarele din Directiva TVA fac referire directă la deducerea TVA-ului achitat în amonte. Conform articolului 167 coroborat cu articolul 63 din Directiva TVA, dreptul de deducere se acordă, în principiu, încă de la dobândirea bunului, pe baza utilizării *preconizate* a acestuia. Tipurile de folosință care dau dreptul la deducerea TVA sunt reglementate la articolele 168 și 169 din Directiva TVA. De regulă, Directiva TVA condiționează nașterea dreptului de deducere de utilizarea bunului în scopul operațiunilor impozabile. Potrivit jurisprudenței, regulile prevăzute de directivă în materia regularizării vizează să crească precizia deducerilor, astfel încât, după data achiziției unui bun, să se urmărească în ce măsura acesta servește *efectiv* unor scopuri care conferă dreptul de deducere a TVA-ului [5]. Potrivit articolului 187 alineatul (1) din Directiva TVA, în cazul bunurilor de capital, perioada acestei monitorizări este între 5 ani și 20 de ani.

25. În schimb, reglementările privind impozitarea utilizării unor bunuri în interes propriu nu se referă la dreptul de deducere a TVA-ului, ci supun TVA-ului utilizarea bunului în interes propriu, fără să aducă atingere dreptului de deducere a TVA-ului acordat anterior. Astfel, articolul 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA se referă la utilizarea în interes propriu a unui bun care continuă să facă parte din patrimoniul întreprinderii [6], în timp ce faptele generatoare prevăzute la articolul 16 și la articolul 18 litera (c) se referă la transferul unui bun din patrimoniul întreprinderii în patrimoniul privat al unei persoane impozabile. În cadrul activității curente, astfel de transferuri sunt impozitate în mod obligatoriu ca utilizare în interes propriu în temeiul articolului 16 din Directiva TVA. În plus, articolul 18 litera (c) oferă statelor membre posibilitatea impozitării transferului unui bun rezultat în urma încetării activității economice din patrimoniul întreprinderii în patrimoniul privat [7].

4 — A se vedea Hotărârea Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, punctele 35 și 36); a se vedea de asemenea Propunerea privind A șasea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri [COM(73) 950 final], p. 7 în legătură cu articolul 5 alineatul (3) care prevede că, în parte, cele două sisteme de reglementare se pot substitui reciproc.

5 — A se vedea în acest sens Hotărârea Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 57), Hotărârea TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 31), Hotărârea Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, punctul 34) și Hotărârea FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 50); a se vedea de asemenea și Concluziile noastre prezentate în cauza TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, punctele 27 și 28).

6 — Cu toate acestea, utilizarea modificată a unui bun imobil folosit de la început de către persoana impozabilă atât în scopul activității economice, cât și în interes propriu constituie o excepție în conformitate cu articolul 168a alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, care a fost introdus prin articolul 1 punctul 12 din Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009 de modificare a anumitor dispoziții ale Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 10, p. 14).

7 — Având în vedere că Republica Polonă a făcut uz de opțiunea prevăzută la articolul 18 litera (c) din Directiva TVA, în speță, nu trebuie să detaliem aspectul dacă, în pofida dispoziției specifice menționate, articolul 16 acoperă și păstrarea bunurilor după încetarea activității; a se vedea în acest sens Hotărârea Fischer și Brandenstein (C-322/99 și C-323/99, EU:C:2001:280, punctul 87) și Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauzele conexate Fischer și Brandenstein (C-322/99 și C-323/99, EU:C:2000:700, punctul 83).

2. Diferențe între sistemele de reglementare

26. Ambele sisteme de reglementare – ajustarea deducerii TVA-ului și impozitarea utilizării în interes propriu – urmăresc obiective comparabile, dar în moduri diferite. Deși Curtea a statuat că ambele sisteme au același efect economic [8], totuși nici condițiile, nici efectele lor juridice nu sunt identice.

27. Pe de o parte, am detaliat deja cu altă ocazie că reglementările în materia impozitării utilizării private sunt dispoziții cu caracter mai special decât cele în materia regularizării [9].

28. Pe de altă parte, ajustarea deducerii TVA-ului este o dispoziție referitoare la o regularizare a unei operațiuni anterioare, în timp ce impozitarea utilizării în interes propriu cuprinde și aprecieri ale valorii activelor întreprinderii realizate între momentul achiziționării unui bun și începerea utilizării acestuia în interes propriu. Astfel, potrivit articolului 74 din Directiva TVA, baza de calcul al taxei în cazul utilizării (articolul 16) și al încetării activității [articolul 18 litera (c)] este valoarea bunurilor în discuție determinată la momentul acestei utilizări [10] sau al încetării activității [11].

29. Acest aspect se explică în aceste cazuri printr-un scop al impozitării care depășește obiectivul ajustării deducerii TVA-ului. Potrivit jurisprudenței, impozitarea potrivit articolului 16 din Directiva TVA are ca obiectiv să asigure egalitatea de tratament între, pe de o parte, persoana impozabilă care utilizează un bun, printre altele, în interes propriu și, pe de altă parte, consumatorul final care își procură un bun de același tip [12]. Curtea s-a pronunțat în mod similar și în ceea ce privește articolul 18 litera (c) din Directiva TVA: impozitarea are drept scop să evite ca bunurile pentru care s-a dedus TVA-ul să facă obiectul unui consum final netaxat în urma încetării activității impozabile [13]. Așadar, o persoană impozabilă care a dobândit de la întreprinderea sa un bun pentru utilizarea în interes propriu trebuie să suporte TVA-ul în același mod ca în situația în care aceasta și-ar fi procurat bunul respectiv de la altă persoană impozabilă. Astfel, livrarea de la un terț și livrarea către sine însăși sunt tratate în mod egal.

3. Aplicarea în paralel a sistemelor de reglementare

30. Având în vedere aceste diferențe, potrivit precizărilor anterioare ale Curții [14], cele două sisteme de reglementare trebuie aplicate în paralel și independent unul față de celălalt.

31. Cu toate acestea, după cum a subliniat în mod justificat și avocatul general Stix-Hackl [15], pentru a prezerva principiul neutralității fiscale, este necesară o coordonare a celor două sisteme. Potrivit acestui principiu, trebuie să se evite, printre altele, cazurile de dublă impozitare [16].

8 — Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 30).

9 — A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza van Laarhoven (C-594/10, EU:C:2011:820, punctul 25).

10 — Hotărârea Fischer și Brandenstein (C-322/99 și C-323/99, EU:C:2001:280, punctul 80).

11 — Hotărârea Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, punctul 33).

12 — A se vedea printre altele Hotărârea de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, punctul 15), Hotărârea Fischer și Brandenstein (C-322/99 și C-323/99, EU:C:2001:280, punctul 56), precum și Hotărârea BCR Leasing (C-438/13, EU:C:2014:2093, punctul 23).

13 — Hotărârea Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, punctul 27).

14 — Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 29); a se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Jacobs prezentate deja în cauza Charles și Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, punctul 54).

15 — Concluziile avocatului general Stix-Hackl prezentate în cauza Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2005:557, punctul 26).

16 — Hotărârea Fischer și Brandenstein (C-322/99 și C-323/99, EU:C:2001:280, punctul 76), precum și Hotărârea NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punctul 40).

32. Rezultă astfel că, în cazul unor lucrări asupra unui bun imobil, problema regularizării deducerii TVA-ului se pune numai în măsura în care aceste lucrări nu au fost impozitate deja la impozitarea utilizării bunului imobil [17]. În caz contrar, persoana impozabilă ar fi supusă TVA-ului de două ori. Același lucru este valabil și invers: utilizarea unui bun imobil nu poate fi impozitată decât în măsura în care achiziția și întreținerea sa au permis deducerea TVA-ului [18].

33. Cu toate acestea, în speță, principiul neutralității fiscale nu impune ca o impozitare potrivit articolului 18 litera (c) să aibă loc numai în perioada de regularizare prevăzută la articolul 187 alineatul (1) din Directiva TVA, întrucât nu se poate identifica un caz de dublă impozitare.

34. Potrivit modului de redactare a articolului 18 litera (c) din Directiva TVA, impozitarea prevăzută la această dispoziție poate avea loc numai atunci când la achiziționarea unui bun a existat dreptul de deducere a TVA-ului. Astfel, bunul respectiv este liber de orice sarcină fiscală ca parte a activelor întreprinderii. În măsura în care bunul mai are o valoare reziduală la încetarea activității, acesta nu a fost consumat în cadrul activității economice și deci utilizarea sa ulterioară în interes propriu trebuie – pentru prima dată – să fie impozitată, cu excepția cazului în care este aplicabilă o scutire de impozit [19].

35. De altfel, în principiu, este vorba despre același tratament fiscal care ar fi fost urmat cu certitudine, în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, în situația în care domnul Mateusiak ar fi vândut clădirea la aceeași dată. Prin urmare, o impozitare în temeiul articolului 18 litera (c) din Directiva TVA, care este independentă de expirarea perioadei de regularizare prevăzute la articolul 187 alineatul (1) din directivă, garantează și neutralitatea sistemului privind TVA-ul, în măsura în care nu influențează deciziile economice ale persoanei impozabile.

VI – **Concluzie**

36. Pentru acest motiv, propunem Curții să răspundă la întrebarea Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) după cum urmează:

„Articolul 18 litera (c) din Directiva 2006/112/CE se aplică și în cazul bunurilor pentru care, potrivit articolului 187 alineatul (1), perioada de regularizare a deducerii TVA-ului a expirat deja la momentul încetării activității economice.”

17 — Hotărârea Fischer și Brandenstein (C-322/99 și C-323/99, EU:C:2001:280, punctul 95).

18 — Hotărârea Fischer și Brandenstein (C-322/99 și C-323/99, EU:C:2001:280, punctele 74-76); în ceea ce privește baza de evaluare de la articolul 74 actual din Directiva TVA, Hotărârea Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, punctul 42).

19 — Trebuie reflectat în speță la articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA.