CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL EVGENI TANCHEV
prezentate la 20 mai 2021 [1]

Cauzele conexate C-45/20 și C-46/20

E
împotriva
Finanzamt N (C-45/20)
și
Z
împotriva
Finanzamt G (C-46/20)

[cerere de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania)]

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte – Directiva 2006/112/CE a Consiliului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162/CE a Consiliului – Articolele 167 și 168 litera (a) – Instalarea unui sistem fotovoltaic – Instalarea unui birou într-o locuință familială privată – Bunuri imobile – Bunuri de folosință mixtă – Afectarea unor bunuri întreprinderii – Compatibilitatea cu dreptul Uniunii a unui termen de decădere prevăzut de un stat membru pentru afectare și a prezumției privind afectarea unor bunuri patrimoniului privat, în lipsa unor indicii contrare – Pierderea dreptului de deducere a taxei achitate în amonte”

1. Prezentele cereri de decizie preliminară adresate de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania, denumită în continuare „instanța de trimitere) vizează clarificarea jurisprudenței Curții cu privire la afectarea bunurilor de capital [2] și mai exact a bunurilor imobile [3] utilizate atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri private (denumite în continuare „bunuri de folosință mixtă”) patrimoniului privat al persoanei impozabile, patrimoniului întreprinderii persoanei impozabile sau unei combinații a celor două (denumită în continuare „decizia de afectare”). Mai exact, întrebările vizează consecințele care decurg din decizia de afectare pentru dreptul de deducere a taxei achitate în amonte, în temeiul articolului 167 și al articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe

[1] Limba originală: engleza.

[2] Cu toate acestea, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica, în lumina dreptului național, dacă bunurile în discuție în speță sunt „bunuri de capital”. În temeiul articolului 189 litera (a) din Directiva TVA, statele membre pot defini noțiunea de „bunuri de capital”. Curtea a statuat că această noțiune se referă la bunurile care, utilizate în scopul desfășurării unei activități economice, se disting prin caracterul lor durabil și prin valoarea acestora, care implică faptul că costurile de achiziție nu sunt în mod normal înregistrate drept cheltuieli curente, ci sunt amortizate în cursul mai multor exerciții financiare. A se vedea de exemplu Hotărârea din 27 martie 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punctul 23), care face trimitere la Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 35).

[3] A se vedea punctul 35 de mai jos.

valoarea adăugată [4], astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162/CE a Consiliului din 22 decembrie 2009 de modificare a anumitor dispoziții ale Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [5] (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2. Întrebările se referă la compatibilitatea cu dreptul Uniunii, în special în lumina Hotărârii Curții din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo [6], a termenului de decădere prevăzut în dreptul german pentru comunicarea către autoritățile fiscale germane a deciziei de afectare, a cărui expirare a fost interpretată în jurisprudența instanței de trimitere ca având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei achitate în amonte. Aceeași consecință pare să decurgă, în jurisprudența instanței de trimitere, din prezumția de afectare a bunurilor de folosință mixtă patrimoniului privat al persoanei impozabile, prezumție care se aplică în absența unor indicii suficiente în sens contrar.

3. Am ajuns la concluzia că, în împrejurările din litigiile principale, o reglementare a unui stat membru, în interpretarea dată în jurisprudența instanței de trimitere, în temeiul căreia o persoană impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei achitate în amonte ca urmare a necomunicării unei decizii de afectare a unor bunuri de folosință mixtă în termenul de decădere prevăzut de dreptul național este incompatibilă cu articolul 167 și articolul 168 litera (a) din Directiva TVA, ca urmare a incompatibilității cu principiile neutralității fiscale și proporționalității, având în vedere că nu există niciun indiciu în dosarul cauzei privind o eventuală evaziune fiscală [7]. Aceeași concluzie este valabilă și pentru ipoteza menționată mai sus a afectării bunului patrimoniului privat al persoanei impozabile atunci când are ca rezultat pierderea dreptului de deducere.

I. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Articolul 167 din Directiva TVA prevede:

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

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

[5] JO 2010, L 10, p. 14.

[6] C-140/17, EU:C:2018:595 (denumită în continuare „Hotărârea Gmina Ryjewo”).

[7] Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctele 65-70). A se vedea de asemenea de exemplu Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 39), care face trimitere la Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 52 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea mai recent Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punctele 32-34 și 49-51), și Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punctele 37 și 38).

5. Articolul 168 litera (a) 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 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;

[…]”

6. Articolul 168a alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„(1) În cazul unui bun imobil care face parte din activele persoanei impozabile și care este folosit de către persoana impozabilă atât în scopul activității economice, cât și pentru folosința sa personală sau cea a personalului său sau, mai general, în alte scopuri decât cele aferente activității sale economice, TVA-ul pentru cheltuielile aferente respectivului bun imobil este deductibil în conformitate cu principiile prevăzute la articolele 167, 168, 169 și 173, numai în proporția care corespunde utilizării sale în scopuri aferente activității economice a persoanei impozabile.

Prin derogare de la articolul 26, modificările în ceea ce privește proporția de utilizare a unui bun imobil menționată la primul paragraf sunt luate în considerare în conformitate cu principiile prevăzute la articolele 184-192, astfel cum sunt aplicate în statul membru respectiv.”

7. Articolul 250 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite.”

B. Dreptul german

8. Articolul 15 alineatul (1) din Umsatzsteuergesetz (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „UStG”) prevede:

„Întreprinzătorul poate deduce următoarele valori ale taxei achitate în amonte:

1. taxa datorată legal pentru livrări și alte prestări care au fost efectuate pentru întreprinderea sa de către un alt întreprinzător […];”

9. Articolul 18 alineatul (3) din UStG prevede:

„Întreprinzătorul trebuie să transmită prin mijloace electronice, în forma prevăzută, pentru anul calendaristic sau, dacă este necesar, pentru o perioadă fiscală mai scurtă, o declarație fiscală în care efectuează propriul calcul, în conformitate cu articolul 16 alineatele (1)-(4) și articolul 17, al taxei datorate sau al excedentului care rezultă în favoarea sa (declarație de impozit). În cazurile prevăzute la articolul 16 alineatele (3) și (4), declarația fiscală trebuie transmisă în termen de o

lună de la expirarea celei mai scurte perioade fiscale. Pentru a evita costuri inutile, Finanzamt poate renunța, la cerere, la transmiterea electronică. În acest caz, întreprinzătorul trebuie să transmită o declarație fiscală în formularul oficial prevăzut de administrație care să fie semnată olograf."

10. Articolul 149 alineatul (2) din Abgabenordnung (denumit în continuare „Codul fiscal"), în versiunea în vigoare la momentul litigiului [8], prevede următoarele:

„În lipsa unor dispoziții contrare din legislația fiscală, declarațiile fiscale care se referă la un an calendaristic sau la un moment stabilit prin lege trebuie depuse cel târziu în următoarele cinci luni. […]"

II. Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

A. C-45/20, E/Finanzamt N (denumită în continuare „cauza E")

11. Reclamantul din cauza E exploatează o firmă de lucrări de schelărie. În anul 2014, acesta a întocmit un proiect pentru construirea unei case familiale care, în conformitate cu planurile arhitecturale din 29 iulie 2014, includea, la parter, un birou cu suprafața de 16,57 m^2. În rest, casa era destinată folosinței private și urma să aibă o suprafață totală de 149,75 m^2. Facturile pentru construcția casei, inclusiv a biroului, au fost întocmite în perioada octombrie 2014-noiembrie 2014 [9].

12. E nu a solicitat deducerea prorata a taxelor achitate în amonte cu privire la birou în declarațiile provizorii lunare pe care trebuia să le depună pentru anii 2014 și 2015 în temeiul celei de a doua teze a articolului 18 alineatul (2) din UStG, ci a solicitat această deducere pentru prima dată în declarația anuală privind TVA-ul pentru anul 2015, în temeiul primei teze a articolului 18 alineatul (3) din UStG [10]. Această declarație a fost primită de Finanzamt la 28 septembrie 2016.

13. Prin decizia de impunere din 5 aprilie 2017, administrația financiară a stabilit impozitul pe cifra de afaceri al reclamantului E pentru anul 2015, fără a permite deducerea sumei de [X] euro, corespunzătoare, potrivit reclamantului E, taxei achitate în amonte aferente biroului în cauză. Prin decizia din 17 ianuarie 2018, administrația financiară a respins reclamația ca neîntemeiată. Acțiunea introdusă cu privire la această reclamație a fost de asemenea respinsă. În hotărârea sa din 19 martie 2018, Sächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Saxonia, Germania) a indicat că deducerea solicitată a taxei achitate în amonte nu era posibilă, întrucât afectarea bunului în patrimoniul întreprinderii nu a avut loc la timp, și anume până la 31 mai 2015.

14. În decizia de trimitere se arată că, potrivit jurisprudenței instanței de trimitere, rezultă din principiul deducerii imediate a taxei achitate în amonte că decizia de afectare trebuie luată în momentul achiziției sau al producerii bunului în cauză [11]. Tot potrivit jurisprudenței, pentru rațiuni practice, persoana impozabilă poate comunica decizia de afectare prin elemente justificative. Totuși, în conformitate cu articolul 18 alineatul (3) din UStG, această comunicare

[8] Potrivit observațiilor scrise ale Republicii Federale Germania, versiunea în vigoare de la 1 noiembrie 2011 este versiunea relevantă.

[9] Potrivit observațiilor scrise ale Finanzamt N.

[10] Potrivit observațiilor scrise ale Finanzamt N.

[11] Hotărârile BFH în BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, punctul 23, în BFH/NV 2012, 808, punctul 18, în BFH/NV 2012, 1828, punctul 28 și următoarele; în BFH/NV 2013, 266, punctul 38.

trebuie să se producă cel târziu și în mod definitiv prin declarație privind impozitul pe cifra de afaceri pentru anul care acoperă achiziția [12]. Acest moment-limită este stabilit în jurisprudența instanței de trimitere la expirarea termenului general pentru depunerea declarației definitive, în conformitate cu articolul 149 alineatul (2) din Codul fiscal. În cauza principală, acest moment era data de 31 mai a anului următor, și anume anul 2015 [13]. În plus, potrivit jurisprudenței instanței de trimitere, prelungirea termenului pentru depunerea declarației fiscale finale nu echivalează cu o prelungire a termenului de comunicare a elementelor care atestă decizia de afectare [14].

15. Prin recursul formulat la instanța de trimitere, E a susținut că nu era esențial să fi comunicat administrației financiare, prin intermediul declarației privind impozitul pe cifra de afaceri, elementele suplimentare care să ateste decizia sa de afectare, întrucât planurile de utilizare efectivă a biroului exclusiv în scopuri profesionale constituiau indicii suficiente pentru afectarea acestuia patrimoniului întreprinderii.

B. C-46/20, Z/Finanzamt G (denumită în continuare „cauza Z”)

16. Cauza Z privește deducerea TVA-ului achitat în amonte, în anul 2014, pentru instalarea unui sistem fotovoltaic. Reclamantul Z a utilizat pentru propriul consum o parte din energia electrică generată cu ajutorul sistemului, iar cealaltă parte a furnizat-o unei rețele electrice a unui furnizor de energie. Contractul relevant pentru injecția de energie în rețeaua electrică a fost încheiat în cursul exercițiului financiar în cauză și prevedea o remunerație la care se adăuga plata unui impozit pe cifra de afaceri.

17. La 29 februarie 2016, Z a depus o declarație privind impozitul pe cifra de afaceri pentru exercițiul financiar în litigiu și a declarat o taxă în amonte în valoare de [X] euro. Suma aferentă taxei achitate în amonte privea în esență impozitul care figura în factura din 11 septembrie 2014 pentru livrarea și instalarea sistemului fotovoltaic. Z nu depusese nicio declarație referitoare la acest sistem. Pârâta Finanzamt G a aprobat inițial declarația privind impozitul pe cifra de afaceri pentru anul în litigiu.

18. În urma unei inspecții fiscale specifice privind impozitul pe cifra de afaceri, administrația financiară a considerat că nu poate fi acordată deducerea taxei achitate în amonte prevăzută în factura din 11 septembrie 2014. Potrivit administrației financiare, Z nu ar fi afectat în timp util bunul în cauză patrimoniului întreprinderii, și anume până la data de 31 mai 2015.

19. În consecință, administrația financiară a stabilit impozitul pe cifra de afaceri al lui Z pentru anul în litigiu printr-o decizie din 30 noiembrie 2016, modificată ultima dată prin decizia de impunere din 27 martie 2017. Reclamația a fost respinsă printr-o decizie din 18 mai 2017, la fel și acțiunea în instanță. În hotărârea sa din 12 septembrie 2018, Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg, Germania) a considerat că Z, care avea dreptul de a alege modul de afectare a sistemului fotovoltaic în cauză, nu l-a afectat în timp util patrimoniului întreprinderii. Aceasta ar rezulta din jurisprudența de care este ținut Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) (a se vedea punctul 14 de mai sus). Această abordare a rămas valabilă în lumina jurisprudenței ulterioare a Curții de Justiție a Uniunii Europene.

[12] Hotărârile BFH în BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, punctul 24 și următoarele și punctul 34, în BFHE 234, 531, BStBl II 2014, 81, punctul 24 și următoarele; în BFH/NV 2013, 266, punctele 40 și 41, decizia BFH în BFH/NV 2017, 922, punctul 5 și jurisprudența citată.

[13] Hotărârile BFH în BFHE 234, 519, BStBl II2014, 76, punctul 33 și următoarele, în BFH/NV 2013, 266, punctele 40 și 41, în BFH/NV 2014, 1097, punctul 14, deciziile BFH în BFH/NV 2014, 914, punctul 6, în BFH/NV 2017, 922, punctul 5. Potrivit ordonanței de trimitere, acesta este în prezent 31 iulie a anului următor.

[14] Hotărârile BFH în BFHE 234, 531, BStBl II 2014, 81, punctele 36 și 37, și în BFH/NV 2012, 808, punctul 18.

20. În fața Finanzgericht (Tribunalul Fiscal), Z a susținut că, în special în lumina Hotărârii Curții Gmina Ryjewo, trebuia să fie repusă în discuție jurisprudența instanței de trimitere referitoare la comunicarea, într-un termen scurt, a elementelor care atestă afectarea unor bunuri de folosință mixtă.

21. În decizia de trimitere se arată că administrația financiară a susținut decizia atacată și a observat că reclamantul, anterior exploatării comerciale a sistemului fotovoltaic, nu a acționat în calitate de întreprinzător în sensul reglementării privind impozitul pe cifra de afaceri, iar în situația pe baza căruia Curtea a pronunțat Hotărârea Gmina Ryjewo, dreptul de afectare era inexistent.

22. În aceste împrejurări, instanța de trimitere a decis să suspende atât judecarea cauzei C-45/20, cât și a cauzei C-46/20 și a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 168 litera (a) coroborat cu articolul 167 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune unei jurisprudențe naționale potrivit căreia, în cazul în care persoana impozabilă are un drept de alegere a afectării la momentul achiziției unui bun, dreptul de deducere este exclus dacă până la expirarea termenului prevăzut de lege pentru depunerea declarației anuale privind TVA-ul nu s-a adoptat nicio decizie privind afectarea care să poată fi identificată de autoritatea fiscală?

2) Articolul 168 litera (a) din [Directiva 2006/112] se opune unei jurisprudențe naționale potrivit căreia se consideră sau se prezumă că bunurile sunt afectate patrimoniului privat dacă nu există indicii (suficiente) în sensul că sunt afectate patrimoniului întreprinderii?”

23. Curtea a adresat întrebări în scris Republicii Federale Germania și Comisiei. Republica Federală Germania a răspuns printr-un memoriu din 14 decembrie 2020, iar Comisia printr-un memoriu din 16 decembrie 2020.

24. Finanzamt N (în ceea ce privește cauza E), Republica Federală Germania și Comisia au prezentat observații scrise cu privire la întrebarea preliminară. Nu a avut loc o ședință.

III. Observații preliminare

25. Propunem să se răspundă la chestiunile pe care le ridică decizia de trimitere în următoarea ordine.

26. Prima chestiune care trebuie abordată trebuie să fie în mod necesar dacă E și Z aveau dreptul de a deduce taxa achitată în amonte la momentul achiziționării bunurilor de folosință mixtă în cauză, și anume o casă în cazul lui E și un sistem fotovoltaic în cazul lui Z. Această apreciere este legată în mod direct de decizia de afectare, întrucât, astfel cum s-a subliniat în observațiile scrise ale Republicii Federale Germania, faptul dacă taxa achitată în amonte este sau nu deductibilă depinde de modul în care persoana respectivă a afectat bunurile de folosință mixtă în cauză [15].

27. În al doilea rând, astfel cum se sugerează în continuare în observațiile scrise ale Republicii Federale Germania, la fel de important pentru soluționarea litigiului principal este faptul dacă o decizie de afectare identificabilă cu privire la bunurile de folosință mixtă este o cerință de fond sau de formă în dreptul Uniunii în materie de TVA. Astfel, nerespectarea de către o persoană

[15] De exemplu Hotărârea din 22 martie 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punctele 38 și 39 și jurisprudența citată).

impozabilă a unei cerințe de formă nu o privează în mod necesar de dreptul de deducere a impozitului achitat în amonte, contrar unei cerințe de fond [16]. După cum se va explica mai jos, am ajuns la concluzia că existența unei decizii de afectare identificabile este o cerință de fond a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile de folosință mixtă, dar care poate fi determinată prin elemente care atestă, în mod obiectiv, existența deciziei de afectare. Până în prezent, jurisprudența nu a impus persoanelor impozabile să facă o declarație specifică la autoritățile fiscale din statele membre cu privire la decizia de afectare. În această secțiune vom aborda de asemenea întinderea puterii discreționare a statelor membre în ceea ce privește impunerea unor termene-limită pentru comunicarea unei afectări identificabile către autoritățile fiscale naționale.

28. În al treilea rând, după ce am abordat aceste aspecte, vom încheia prin a răspunde la întrebările preliminare.

29. În ceea ce privește relevanța Hotărârii Gmina Ryjewo, este important de remarcat că această hotărâre nu se referea la consecințele care decurg (i) din afectarea totală a bunurilor de capital de folosință mixtă patrimoniului întreprinderii, (ii) din păstrarea lor în întregime în patrimoniul privat, excluzându-le astfel în întregime din sistemul TVA-ului, (iii) din integrarea acestora în patrimoniul întreprinderii numai în limita utilizării profesionale efective a acestora [17].

30. Hotărârea Gmina Ryjewo se referea mai degrabă la consecințele care apar atunci când un bun imobil a fost utilizat de către o municipalitate inițial în scopul unor operațiuni neimpozabile, iar ulterior în scopul unor operațiuni impozabile și la consecințele care decurg din aceasta în ceea ce privește deducerea taxei achitate în amonte suportate pentru construirea acestui bun imobil. În consecință, suntem de acord cu argumentele prezentate în observațiile scrise ale Finanzamt N în sensul că, contrar punctelor de vedere exprimate în doctrina juridică, Hotărârea Gmina Ryjewo nu susține teza potrivit căreia nu mai este necesară adoptarea unei decizii de afectare pentru a stabili dacă persoana impozabilă acționează ca atare în ceea ce privește bunurile de folosință mixtă.

31. Atât Republica Federală Germania, cât și Finanzamt N au prezentat argumente în observațiile lor scrise în favoarea minimizării impactului Hotărârii Gmina Ryjewo asupra soluției din cauzele principale, date fiind diferențele dintre obiectul litigiului în cauza Gmina Ryjewo și în speță. Este suficient să precizăm că în prezentele concluzii se va face referire la Hotărârea Gmina Ryjewo în măsura în care aceasta este pertinentă pentru problema juridică care urmează să fie soluționată în speță.

[16] De exemplu Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctele 30-33 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea de exemplu Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctele 60-63), și Hotărârea din 15 noiembrie 2017, Geissel și Butin (C-374/16 și C-375/16, EU:C:2017:867, punctul 40).

[17] Hotărârea din 23 aprilie 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punctul 39 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea de exemplu Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 53), și Hotărârea din 9 iulie 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punctul 20).

IV. Apreciere

A. Existența dreptului de deducere

32. Articolul 167 din Directiva TVA reprezintă punctul de plecare în jurisprudență. În conformitate cu articolul 167, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă. Calitatea în care acționează persoana în acel moment este esențială pentru a determina existența dreptului de deducere [18].

33. În conformitate cu articolul 168 litera (a) din Directiva TVA, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept trebuie să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor sale taxabile și că, în amonte, aceste bunuri sau servicii trebuie să fie furnizate de o altă persoană impozabilă [19]. Având în vedere că atât biroul în cauză, cât și sistemul fotovoltaic par să fi fost utilizate în scopuri profesionale, această cerință va fi îndeplinită dacă bunurile respective au fost furnizate în amonte de o altă persoană impozabilă [20].

34. În conformitate cu jurisprudența constantă a Curții, nu există un drept de deducere a taxei achitate în amonte în ceea ce privește bunurile afectate în întregime patrimoniului privat [21]. Există un drept de deducere parțială în cazul în care bunurile de folosință mixtă sunt afectate în parte patrimoniului întreprinderii. Partea care nu este utilizată pentru prestarea de servicii sau livrări profesionale impozabile nu intră în sistemul TVA și nu poate fi luată în considerare în sensul articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112 [22]. Cu toate acestea, dacă bunurile de folosință mixtă sunt afectate în totalitate patrimoniului întreprinderii, întreaga taxă achitată în amonte este deductibilă [23]. În cazul în care o persoană impozabilă alege să trateze bunurile de capital utilizate atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri private, ca active ale întreprinderii, TVA-ul achitat în amonte pentru achiziționarea acestor active este, în principiu, integral și imediat deductibil [24].

35. Cu toate acestea, o modificare importantă a Directivei TVA a fost introdusă prin Directiva 2009/162, și anume articolul 168a, care este relevant pentru cauzele principale. După cum s-a indicat la punctul 6 de mai sus, TVA-ul pentru cheltuielile aferente bunurilor imobile este deductibil numai în proporția care corespunde utilizării bunurilor în scopuri aferente activității economice a persoanei impozabile. Deși acest aspect trebuie verificat de instanța de trimitere, atât biroul situat în casă, din cauza E, cât și sistemul fotovoltaic din cauza Z par a fi bunuri imobile [25].

[18] Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:273, punctul 28), cu referire la Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punctele 8 și 9), Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 35), și Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 38).

[19] De exemplu Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 40), care face trimitere la Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 28).

[20] Acest aspect nu este abordat în mod direct în dosarul cauzei. Cu toate acestea, nu se contestă faptul că atât E, cât și Z au plătit taxa în amonte pentru bunurile în cauză.

[21] De exemplu Hotărârea din 8 martie 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punctul 27). În contextul terenurilor, a se vedea Hotărârea din 9 iulie 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punctul 21).

[22] Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punctul 28).

[23] Hotărârea din 22 martie 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 38 și jurisprudența citată).

[24] De exemplu Hotărârea din 18 iulie 2013, Medicom și Maison Patrice Alard (C-210/11 și C-211/11, EU:C:2013:479, punctul 24).

[25] Articolul 13 al doilea paragraf din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (reformare) (JO 2011, L 77, p. 1), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește locul prestării de servicii (JO 2013, L 284, p. 1). A se vedea de asemenea de exemplu Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

36. În orice caz, ceea ce solicită reclamanții din cauzele principale este o deducere parțială a taxei achitate în amonte, având în vedere că bunurile de folosință mixtă au fost afectate în parte patrimoniului întreprinderii. În cauza E, deducerea solicitată este parțială, întrucât se referă numai la biroul situat în casă. În cauza Z, deducerea solicitată este parțială deoarece deducerea solicitată pentru sistemul fotovoltaic este proporțională și legată de măsura în care acesta este utilizat în scopuri economice [26].

37. Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că cel care efectuează cheltuieli de investiții cu intenția, confirmată de elemente obiective, de a desfășura o activitate economică, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, trebuie să fie considerat drept persoană impozabilă [27]. Trebuie reamintit faptul că, în conformitate cu articolul 168 din Directiva TVA, TVA-ul este deductibil în cazul în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile. Acționând într-o astfel de calitate, acesta are, așadar, în conformitate cu articolul 167 și următoarele din directiva menționată, dreptul de a deduce imediat TVA-ul datorat sau achitat asupra cheltuielilor de investiții efectuate în considerarea operațiunilor pe care intenționează să le realizeze și care dau naștere dreptului de deducere. Acest drept de deducere ia naștere, conform articolelor 63 și 167 din Directiva TVA, în momentul în care taxa devine exigibilă, cu alte cuvinte la livrarea bunurilor [28].

38. Cu toate acestea, considerăm că, în conformitate cu jurisprudența constantă, persoana impozabilă nu este, de fapt, *obligată* să deducă taxa achitată în amonte de îndată ce se naște acest drept, date fiind două aspecte importante care sunt relevante în cauzele principale. În primul rând, în timp ce Finanzamt N și Republica Federală Germania afirmă în mod întemeiat că Curtea a statuat că dreptul de deducere se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte [29], aceasta nu înseamnă că dreptul Uniunii permite statelor membre, în toate împrejurările, să anuleze efectiv dreptul de deducere în cazul nerespectării termenului stabilit de legislația statului membru pentru depunerea unei cereri de deducere la autoritățile fiscale, în special în absența unor dovezi de fraudă [30]. Acest aspect va fi detaliat la punctele 50-60 de mai jos.

39. În al doilea rând, astfel cum s-a susținut în observațiile scrise al Comisiei, depunerea la autoritățile fiscale a unei cereri specifice de deducere a taxei achitate în amonte nu este esențială pentru a dovedi existența unei decizii de afectare la momentul achiziției bunurilor de folosință mixtă în cauză.

40. Aspectul dacă persoana impozabilă a acționat ca atare în vederea desfășurării unei activități economice [a se vedea articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA] constituie o problemă de fapt care trebuie apreciată ținându-se cont de toate datele speței, printre care figurează natura

[26] Cu privire la importanța deducerii prorata în ceea ce privește bunurile de folosință mixtă, a se vedea Hotărârea din 8 mai 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

[27] Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 20).

[28] *Idem*, cu trimitere la Hotărârea din 29 noiembrie 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, punctul 27), și la Hotărârea din 22 martie 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 36 și jurisprudența citată).

[29] De exemplu Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 44).

[30] Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctele 65-70). A se vedea de asemenea de exemplu Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 39), care face referire la Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 52 și jurisprudența citată). A se vedea mai recent Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punctele 32-34 și 49-51), și Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punctele 37 și 38).

bunului vizat și perioada dintre dobândirea acestuia și utilizarea sa în scopul desfășurării activităților economice ale acestei persoane impozabile. Sarcina efectuării acestei aprecieri revine instanței de trimitere [31].

41. Este important de menționat că, în Hotărârea Gmina Rykewo, Curtea a statuat că, „chiar dacă o declarație univocă și expresă a intenției de a destina bunul unei utilizări economice la data achiziției sale poate fi suficientă pentru a concluziona că bunul a fost dobândit de persoana impozabilă care acționează ca atare, lipsa unei asemenea declarații nu exclude ca o asemenea intenție să poată apărea în mod implicit” [32]. Astfel cum s-a menționat mai sus, Curtea a interpretat astfel noțiunea de „activitate economică” de la articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA în contextul unui litigiu care făcea obiectul hotărârii în cauza Gmina Rykewo, în care se invoca dreptul de deducere în legătură cu o modificare a destinației unui bun de capital, de la una neeconomică la una economică [33]. Întrucât refuzul dreptului de deducere este o excepție de la aplicarea principiului fundamental constituit de acest drept [34], principiul stabilit în Hotărârea Gmina Rykewo trebuie să se aplice în egală măsură pentru a stabili existența unei decizii de afectare. Suntem de acord cu Comisia atunci când susține că această interpretare este singura în concordanță cu accepțiunea largă a noțiunii de achiziție în calitate de „persoană impozabilă” stabilită în jurisprudență [35].

42. Prin urmare, trebuie să se stabilească dacă E și Z au achiziționat sau au produs bunurile de capital în cauză cu intenția, confirmată de elemente obiective, de a desfășura o activitate economică și, în consecință, au acționat în calitate de persoane impozabile în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA [36]. Există o legătură directă și imediată între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere [37]?

43. Chiar dacă această apreciere ține de competența instanței de trimitere, nu există niciun indiciu în dosarul cauzei în sensul că lipsește legătura necesară, nici în ceea ce privește construcția biroului în cauza E [38], nici în ceea ce privește sistemul fotovoltaic în cauza Z, având în vedere conținutul obiectiv al operațiunilor în cauză [39], astfel cum este descris în decizia de trimitere. Perioada dintre achiziționarea acestor bunuri și utilizarea lor în scopul activităților economice ale persoanelor impozabile a fost relativ scurtă. Atât biroul în cauză, cât și sistemul fotovoltaic erau, prin natura lor, bunuri adecvate pentru astfel de scopuri [40]. Este deosebit de

[31] Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 21), care face referire la Hotărârea din 22 martie 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punctele 40 și 41 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea de exemplu Hotărârea din 8 martie 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punctul 29).

[32] Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, punctul 47).

[33] Punctul 30 de mai sus.

[34] A se vedea și punctul 58 de mai jos.

[35] Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, punctul 54).

[36] Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 23).

[37] *Ibidem*, punctul 27, cu referire la Hotărârea din 29 octombrie 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 57). Astfel cum a observat Curtea în Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punctele 45 și 47 și jurisprudența citată), „[c]riteriul întemeiat pe utilizarea bunului sau a serviciului pentru operațiuni aferente activității economice a întreprinderii diferă după cum este vorba despre dobândirea unui serviciu sau a unui bun de capital”. (punctul 45). Dreptul de deducere este admis „atunci când costul serviciilor în discuție face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și al serviciilor pe care aceasta le furnizează” (punctul 47). A se vedea de asemenea, cu privire la existența legăturii necesare, Hotărârea din 8 mai 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punctul 27 și jurisprudența citată).

[38] Cauza E este într-adevăr similară cu cea examinată de Curte în Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241; a se vedea în special punctul 52).

[39] Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 29), care face referire la Hotărârea din 21 februarie 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, punctele 22, 23 și 33).

[40] În ceea ce privește construcția biroului și achiziționarea sistemului fotovoltaic, nu rezultă din dosar că E sau Z acționau în calitate de persoane fizice. A se vedea de exemplu Hotărârea din 9 iulie 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punctul 21 și jurisprudența citată).

important să se precizeze că, în cadrul litigiilor principale, absența unei cereri imediate către autoritățile fiscale de deducere a taxei achitate în amonte nu este determinantă pentru a stabili existența unui drept de deducere la momentul achiziției, chiar dacă, potrivit jurisprudenței instanței de trimitere, invocarea dreptului de deducere este un indiciu serios al afectării bunurilor patrimoniului întreprinderii [41].

44. Astfel, faptul că E nu a declarat biroul în declarațiile fiscale provizorii nu înlătura, în sine, dreptul de deducere a taxei achitate în amonte. În plus, nu găsește niciun sprijin direct în jurisprudența Curții o cerință din dreptul german ca un solicitant aflat în poziția lui E sau a lui Z să declare existența unei decizii de afectare la momentul achiziției, chiar dacă deducerea taxei achitate în amonte este solicitată *după* declarația privind TVA-ul relevantă pentru perioada de achiziție a bunurilor. În lumina hotărârii pronunțate în cauza Gmina Ryjewo, ceea ce este necesar sunt elemente care să ateste în mod obiectiv existența deciziei de afectare, o astfel de decizie fiind necesară pentru a determina dacă TVA-ul este deductibil în ceea ce privește bunurile de folosință mixtă [42]. Solicitarea deducerii în declarația privind TVA-ul relevantă pentru perioada de achiziție poate fi aproape decisivă pentru existența unei decizii de afectare [43], dar nu este, potrivit jurisprudenței Curții, absolut obligatorie. Revine instanței de trimitere sarcina de a stabili dacă planurile de utilizare efectivă a biroului din cauza E și factura din 11 septembrie 2014 pentru livrarea și instalarea sistemului fotovoltaic în cauza Z constituiau elemente suficiente pentru a atesta, în mod obiectiv, existența unei decizii de afectare, în coroborare cu alte elemente pertinente aduse la cunoștința sa.

45. Această abordare respectă de asemenea fundamentul normelor privind TVA-ul referitoare la regularizări și la deduceri. Este demn de remarcat faptul că „perioadele de regularizare a deducerilor nu au, ca atare, niciun efect asupra nașterii dreptului de deducere a TVA-ului […] care […] este determinat prin simpla calitate în care persoana interesată acționează în momentul achiziționării bunului în discuție” [44]. Scopul sistemului de regularizare a deducerilor este de a asigura exactitatea deducerilor și, prin urmare, neutralitatea sarcinii fiscale [45]. Astfel, s-a stabilit în jurisprudența Curții că modalitățile de exercitare a dreptului de deducere corespund unor cerințe sau condiții de formă [46].

46. În sfârșit, astfel cum s-a menționat la punctul 21 de mai sus, s-au exprimat îndoieli cu privire la faptul dacă Z a acționat în calitate de întreprinzător la momentul achiziționării sistemului fotovoltaic, cu prilejul analizării dreptului său de deducere în lumina hotărârii pronunțate în cauza Gmina Ryjewo. Or, sistemul fotovoltaic a fost utilizat, cel puțin parțial, în scopul propriilor operațiuni taxabile în aval ale lui Z, investiția a fost realizată pentru desfășurarea unei activități economice, iar deducerea a vizat operațiunile pe care acesta intenționa să le efectueze (a se vedea

41 Hotărârile BFH în BFHE 234, 531, BStBl II 2014, 81, punctul 23; în BFH/NV 2013, 266, punctul 37; decizia BFH din 20 septembrie 2012 – VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, punctul 3.

42 Cu toate acestea, trebuie remarcat faptul că normele privind modalitățile de administrare a probelor din statele membre nu trebuie să aducă atingere eficacității dreptului Uniunii și trebuie să respecte drepturile garantate de legislația Uniunii, în special de Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene. A se vedea Hotărârea din 4 iunie 2020, C.F. (Audit fiscal) (C-430/19, EU:C:2020:429, punctul 45), care face referire la Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 37).

43 Astfel cum s-a subliniat în observațiile scrise ale Republicii Federale Germania, Curtea a statuat în Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 26).

44 Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 36), care face referire la Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punctele 8 și 20).

45 De exemplu Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 26).

46 A se vedea de exemplu Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 40).

punctul 37 de mai sus). În plus, departe de a furniza indicații care ar limita posibilitatea lui Z de a fi calificat drept „persoană impozabilă”, Hotărârea Gmina Ryjewo susține interpretarea generoasă a sintagmei „persoană impozabilă” [47].

47. În concluzie, chiar dacă revine instanței de trimitere să verifice acest aspect în lumina principiilor juridice discutate mai sus, se pare că E a avut dreptul la o deducere parțială a taxei achitate în amonte la achiziționarea biroului în cauză, la fel precum Z la achiziționarea sistemului fotovoltaic.

B. Decizia de afectare identificabilă ca cerință de fond sau de formă și termenul de comunicare a acesteia către autoritățile fiscale

1. Decizia de afectare identificabilă

48. Potrivit jurisprudenței constante a Curții, administrațiile fiscale ale statelor membre trebuie să dispună de datele necesare pentru a stabili că sunt întrunite cerințele de fond care dau drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte într-un anumit caz, în pofida unei presupuse neîndepliniri a condițiilor de formă [48]. Astfel cum s-a explicat mai sus, decizia de afectare este esențială pentru stabilirea dreptului de deducere. Aceasta nu este o simplă cerință de formă în scopul controlului [49]. Nu este nici o obligație legată de conturi și declarații fiscale [50]. Dimpotrivă, absența unei decizii de afectare identificabile împiedică probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite [51], având în vedere că decizia de afectare este cea care determină dacă este posibilă deducerea taxei achitate în amonte în ceea ce privește bunurile de folosință mixtă și în ce măsură aceasta este deductibilă.

49. În consecință, astfel cum se susține în observațiile scrise ale Finanzamt N, existența unei decizii de afectare identificabile este o cerință substanțială, dar trebuie subliniat faptul că deducerea taxei achitate în amonte în perioada de declarare a TVA-ului relevantă pentru achiziția pertinentă reprezintă doar un element, deși unul potențial determinant, care atestă existența deciziei de afectare [52]. În egală măsură, absența unei astfel de declarații nu înlătură în mod absolut existența unei decizii de afectare.

2. Termenul de comunicare a deciziei de afectare

50. Administrația fiscală trebuie să dispună de datele necesare pentru a stabili că sunt îndeplinite cerințele de fond care conferă dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, aspect a cărei verificare intră în competența instanței de trimitere [53]. În cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar

47 Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, punctele 54 și 55).

48 Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punctul 38).

49 A se vedea Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punctul 32).

50 *Ibidem*, punctul 34.

51 *Ibidem*, punctul 35, cu referire la Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 46).

52 Punctul 44 de mai sus.

53 Hotărârea din 12 septembrie 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, punctul 43).

al operațiunilor în cauză, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept [54].

51. Prin urmare, se pune întrebarea dacă impunerea termenului în discuție, pierderea dreptului de deducere care rezultă din jurisprudența instanței de trimitere, precum și o prezumție în jurisprudența instanței de trimitere de afectare patrimoniului privat în cazul în care lipsește dovada privind afectarea acestor bunuri sunt condiții suplimentare care au un astfel de efect.

52. În conformitate cu articolele 167 și 179 din Directiva TVA, dreptul de deducere se exercită, în principiu, în aceeași perioadă în care acest drept a luat naștere, și anume în momentul în care taxa devine exigibilă [55]. Cu toate acestea, în conformitate cu articolele 180 și 182 din Directiva TVA, o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze o deducere dincolo de această perioadă, sub rezerva anumitor condiții și modalități stabilite prin reglementările naționale [56].

53. Jurisprudența a stabilit deja că impunerea de către statele membre a unor termene de deducere a TVA-ului achitat în amonte este acceptată în dreptul Uniunii pentru a asigura securitatea juridică, sub rezerva cerințelor de efectivitate și echivalență [57]. Revine instanței de trimitere sarcina de a stabili dacă termenul care a expirat la 31 mai 2015, în ceea ce privește declarația anuală privind TVA-ul pentru anul 2014, pentru comunicarea deciziei de afectare, care este într-adevăr un termen de exercitare a dreptului de deducere a taxei achitate în amonte, respectă principiile efectivității și echivalenței.

54. Potrivit jurisprudenței Curții, în ceea ce privește principiul efectivității, trebuie să se ia în considerare durata totală a termenului de decădere, iar instanțele din statele membre trebuie să analizeze dacă acest termen face ca exercitarea dreptului de deducere a taxei achitate în amonte să fie imposibilă în practică sau excesiv de dificilă [58].

55. În absența pierderii în întregime, în conformitate cu reglementarea statului membru, a dreptului de deducere a taxei achitate în amonte pentru necomunicarea către autoritățile fiscale până la 31 mai 2015, a elementelor care atestă în mod obiectiv existența deciziei de afectare, termenul în discuție nu pare să poată fi contestat din perspectiva dreptului Uniunii [59].

56. Cu toate acestea, în jurisprudență s-a stabilit în continuare că faptul de a sancționa nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile cu refuzul dreptului de deducere depășește în mod clar ceea ce este necesar pentru atingerea

[54] Hotărârea din 7 august 2018, TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, punctul 46 și jurisprudența citată). A se vedea în mod similar de exemplu Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 42 și jurisprudența citată).

[55] Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 31).

[56] *Ibidem*, punctul 32 și jurisprudența citată. În Hotărârea din 27 martie 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punctul 32), Curtea a reținut că „Articolul 187 din [Directiva TVA] stabilește anumite modalități de regularizare a deducerii TVA-ului în ceea ce privește bunurile de capital. În special, reiese din articolul 187 alineatul (1) din [DirectivaTVA] că, în ceea ce privește astfel de bunuri, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, perioadă care poate fi prelungită până la douăzeci de ani în cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital”.

[57] *Ibidem*, punctele 33-38 și jurisprudența citată. A se vedea de asemenea de exemplu Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 38), și Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 32).

[58] Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctele 52 și 58), și Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punctele 38 și 41). A se vedea de exemplu Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 32).

[59] Acesta trebuie să respecte principiul că termenele impuse de statele membre nu pot fi „utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului”. A se vedea Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 48).

obiectivului de asigurare a executării corecte a acestor obligații, din moment ce dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să impună, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării [60], ca alternative proporționale pentru anularea dreptul de deducere.

57. Astfel, acțiunile statelor membre nu trebuie să aducă atingere excesivă principiului neutralității TVA-ului [61]. Mai exact, atunci când nu se dovedește nicio fraudă fiscală și nicio atingere adusă bugetului statului, Curtea a considerat că, ținând seama de locul important pe care îl ocupă dreptul de deducere în sistemul comun al TVA-ului, pierderea dreptului de deducere în cazul în care taxa este achitată tardiv pare disproporționată [62]. Plata tardivă nu poate fi, în sine, asimilată unei fraude [63]. Un răspuns adecvat, în astfel de împrejurări, este o sancțiune administrativă pecuniară [64] sau plata unor penalități de întârziere [65].

58. De asemenea, Curtea a statuat că, întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale că sunt întrunite elementele obiective care stabilesc existența unei fraude sau a unui abuz. Revine în continuare instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective [66]. Astfel de probe nu apar în dosarul cauzei.

59. Situația ar fi diferită în cazul în care încălcarea termenului care a expirat la 31 mai 2015 ar însemna că nu ar putea fi îndeplinită cerința de fond privind elementele care atestă în mod obiectiv existența unei afectări parțiale a bunurilor patrimoniului întreprinderii [67]. Cu toate acestea, în cazul în care comunicarea deciziei de afectare, prin suficiente elemente care să ateste existența obiectivă a acesteia, a fost primită de autoritățile fiscale la 28 septembrie 2016 în cauza E și la 29 februarie 2016 în cauza Z, cerințele de fond pentru deducerea TVA-ului ar putea fi îndeplinite [68]. În plus, perioada de întârziere atât în cauza E, cât și în cauza Z nu ar putea fi descrisă ca fiind imposibil de gestionat din punct de vedere administrativ. Cererea lui E de deducere a taxei achitate în amonte a fost primită de administrația financiară la

[60] Hotărârea din 12 septembrie 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, punctul 37), care face referire la Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 63), și Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punctul 34). A se vedea de asemenea de exemplu Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctele 47 și 48).

[61] Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 33).

[62] Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctele 65-70). A se vedea de asemenea Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 51). A se vedea Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 43).

[63] Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 74). A se vedea Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 56), în care Curtea a statuat că deși „nedepunerea declarațiilor fiscale prevăzute de lege poate fi considerată indiciu de fraudă, aceasta nu dovedește în mod irefutabil existența unei fraude privind TVA-ul”.

[64] Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 49).

[65] Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 75).

[66] Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 39), care face referire la Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 52).

[67] Persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are obligația de a demonstra că întrunește condițiile de eligibilitate. Autoritățile fiscale pot solicita, așadar, chiar persoanei impozabile dovezile pe care acestea le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată. A se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 46 și jurisprudența citată).

[68] Această situație este diferită de cea pe care am analizat-o în Concluziile noastre prezentate în cauza Vădan (C-664/16, EU:C:2018:346, a se vedea în special punctul 80), în care reținerea facturilor a împiedicat prezentarea de probe concludente în sensul că au fost îndeplinite cerințele de fond.

28 septembrie 2016, adică la 16 luni după expirarea termenului la 31 mai 2015, iar Z a depus o declarație privind impozitul pe cifra de afaceri la 29 februarie 2016, la nouă luni după expirarea termenului din 31 mai 2015.

60. Din motive de completitudine, s-ar putea adăuga că îndoieli cu privire la respectarea principiului proporționalității și impactul excesiv asupra principiului neutralității ar putea apărea și în ceea ce privește jurisprudența instanței de trimitere, menționată la punctul 14 de mai sus, potrivit căreia prelungirea termenului pentru depunerea declarației fiscale anuale nu echivalează cu o prelungire a termenului de comunicare a deciziei de afectare cu privire la bunurile de folosință mixtă. S-ar pune de asemenea în discuție respectarea principiului echivalenței.

V. Răspunsurile la întrebările adresate

61. Am ajuns la concluzia că, în circumstanțele din litigiile principale, o jurisprudență națională care exclude dreptul de deducere a TVA-ului în cazul în care persoana impozabilă are un drept de alegere a afectării la momentul achiziției unui bun, dar nicio decizie privind afectarea care să poată fi identificată de autoritățile fiscale nu a fost comunicată acestora înainte de expirarea termenului legal de depunere a declarației anuale privind impozitul pe cifra de afaceri este incompatibilă cu dispozițiile articolului 168 litera (a) coroborat cu articolul 167 din Directiva TVA. Aceeași este situația și în ceea ce privește o prezumție de afectare a bunurilor de folosință mixtă patrimoniului privat atunci când sancțiunea reprezintă în același timp pierderea dreptului de deducere.

62. Potrivit jurisprudenței constante a Curții, dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Regimul de deduceri vizează eliberarea integrală a persoanei impozabile de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului [69].

63. În conformitate cu articolul 273 din Directiva TVA, statele membre pot adopta măsuri pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, dar aceste măsuri trebuie să fie în concordanță cu principiile proporționalității și neutralității [70] și să nu repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului [71].

64. În sfârșit, având în vedere că decizia de trimitere solicită să se stabilească, în principal, dacă jurisprudența instanței de trimitere este compatibilă cu principiile relevante de drept al Uniunii, trebuie reamintit faptul că cerința unei interpretări conforme include obligația instanțelor naționale, inclusiv a celor de ultim grad, de a modifica, dacă este cazul, o jurisprudență consacrată dacă aceasta se întemeiază pe o interpretare a dreptului național incompatibilă cu dreptul Uniunii [72].

[69] Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punctele 42 și 43 și jurisprudența citată). A se vedea de exemplu Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punctele 37-39), Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punctele 32-34), și Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punctele 39 și 40).

[70] Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punctul 35 și jurisprudența citată).

[71] Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 49 și jurisprudența citată).

[72] De exemplu Hotărârea din 4 martie 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punctul 60 și jurisprudența citată).

VI. Concluzie

65. În consecință, propunem să se răspundă la întrebările adresate de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) după cum urmează:

„1. În circumstanțele din litigiile principale, o jurisprudență națională care exclude dreptul de deducere a TVA-ului în cazul în care persoana impozabilă are un drept de alegere a afectării la momentul achiziției unui bun, dar nicio decizie privind afectarea care să poată fi identificată de autoritățile fiscale nu a fost comunicată acestora înainte de expirarea termenului legal de depunere a declarației anuale privind impozitul pe cifra de afaceri este incompatibilă cu dispozițiile articolului 168 litera (a) coroborat cu articolul 167 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162/CE a Consiliului din 22 decembrie 2009.

2. În circumstanțele din litigiile principale, o jurisprudență națională potrivit căreia se consideră sau se prezumă că bunurile sunt afectate patrimoniului privat dacă nu există indicii (suficiente) în sensul că sunt afectate patrimoniului întreprinderii este incompatibilă cu dispozițiile articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112.”