

**Trimitere preliminară –TVA –
Directiva 2006/112/CE –
Deducerea taxei achitate în
amonte – Bunuri de capital –
Bunuri imobile –
Regularizarea deducerilor –
Legislație națională care
prevede o perioadă de
regularizare de 10 ani**

În cauza C-500/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 25 iunie 2013, primită de Curte la 16 septembrie 2013, în procedura

Gmina Międzyzdroje

împotriva

Minister Finansów,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul M. Safjan, președinte de cameră, și doamnele A. Prechal (raportor) și K. Jürimäe, judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Gmina Międzyzdroje, de K. Wojtowicz, de M. Konieczny și de M. Janicki, consilieri fiscali;
- pentru Minister Finansów, de T. Tratkiewicz și de J. Kaute, în calitate de agenți;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru guvernul austriac, de C. Pesendorfer, în calitate de agent;
- pentru guvernul Regatului Unit, de V. Kaye, în calitate de agent, asistată de R. Hill, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de J. Hottiaux și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

având în vedere decizia, luată după ascultarea avocatului general, de a se pronunța prin ordonanță motivată, conform articolului 99 din Regulamentul de procedură al Curții,

dă prezenta

Ordonanță

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 167, 187 și 189 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), precum și a principiului neutralității taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Gmina Międzyzdroje (municipalitatea Międzyzdroje), pe de o parte, și Minister Finansów (Ministerul de Finanțe), pe de altă parte, cu privire la o decizie adoptată de acesta din urmă ca urmare a unei cereri de

interpretare având ca obiect regularizarea deducerii TVA-ului achitat în amonte pentru un bun imobil achiziționat ca bun de capital utilizat într-o primă etapă pentru o activitate scutită, iar într-o a doua etapă, pentru o activitate impozabilă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 167 din Directiva 2006/112 are următorul cuprins:

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

4 Articolul 168 din această directivă prevede următoarele:

„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-ului], 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;

[...]”

5 Conform articolului 184 din directiva menționată:

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

6 Potrivit articolului 185 alineatul (1) din aceeași

directivă:

„Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind [TVA-ul], apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.”

7 Articolul 187 din Directiva 2006/112 prevede următoarele:

„(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.

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

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

(2) Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din [TVA-ul] aplicat 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.”

8 Conform articolului 189 din această directivă:

„Pentru aplicarea articolelor 187 și 188, statele membre pot adopta următoarele măsuri:

(a) definirea conceptului de bunuri de capital;

- (b) precizarea valorii [TVA-ului] care este luată în considerare pentru regularizare;
- (c) adoptarea oricăror măsuri necesare pentru a se asigura că regularizarea nu creează avantaje nejustificate;
- (d) permiterea simplificărilor administrative.”

Dreptul polonez

9 Legea privind taxa pe bunuri și servicii (ustawa o podatku od towarów i usług) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția 535), în versiunea aplicabilă litigiului principal, conține articolul 91, ale cărui alineate 1-3, 7 și 7a au următorul cuprins:

„1 După încheierea anului în cursul căruia a beneficiat de dreptul la deducerea taxei achitate în amonte menționat la articolul 86 alineatul 1, persoana impozabilă este obligată să efectueze o regularizare a deducerii pentru exercițiul financiar încheiat, în conformitate cu articolul 90 alineatele 2-9, luând în considerare prorata calculată conform articolului 90 alineatele 2-6 sau potrivit dispozițiilor adoptate în temeiul articolului 90 alineatul 11. Regularizarea nu trebuie realizată atunci când diferența dintre prorata de deducere definită la articolul 90 alineatul 4 și prorata definită în teza anterioară nu depășește două puncte procentuale.

2 În cazul bunurilor și al serviciilor care sunt calificate de persoana impozabilă, în temeiul dispozițiilor referitoare la impozitul pe profit, drept imobilizări corporale sau necorporale amortizabile, precum și în cazul terenurilor și al emfiteozelor utilizate ca imobilizări corporale sau necorporale ale persoanei care achiziționează bunul, cu excepția acelor a căror valoare de achiziție nu depășește 15 000 [de zloți polonezi (PLN)], regularizarea menționată la alineatul 1 trebuie efectuată de către persoana impozabilă în termen de 5 ani sau în termen de 10 ani în cazul

terenurilor și al emfiteozelor, începând cu anul în care a fost dobândită folosința. Regularizarea anuală în cazul menționat în prima teză privește o cincime, sau o zecime în cazul imobilelor și al emfiteozelor, din valoarea taxei calculate la momentul achiziționării sau al fabricării acestora. În cazul imobilizărilor corporale sau necorporale a căror valoare inițială nu depășește 15 000 PLN, alineatul 1 se aplică în mod corespunzător, regularizarea fiind efectuată la încheierea anului în care a fost dobândită folosința.

[...]

3 Regularizarea menționată la alineatele 1 și 2 trebuie să se efectueze în declarația fiscală pentru prima perioadă contabilă din anul care urmează exercițiului fiscal pentru care se efectuează regularizarea, iar în cazul încetării activității economice, în declarația fiscală pentru ultima perioadă contabilă.

[...]

7. Dispozițiile alineatelor 1-6 se aplică în mod corespunzător în cazul în care persoana impozabilă avea dreptul la deducerea integrală a taxei plătite în amonte pentru bunurile sau serviciile utilizate de aceasta și a efectuat deducerea sau în cazul în care nu avea drept de deducere și ulterior a intervenit o modificare a dreptului de deducere a taxei plătite în amonte pentru acest bun sau serviciu.

7a În cazul bunurilor și al serviciilor care sunt calificate de persoana impozabilă, în temeiul dispozițiilor referitoare la impozitul pe profit, drept imobilizări corporale sau necorporale amortizabile, precum și în cazul terenurilor și al emfiteozelor utilizate ca imobilizări corporale sau necorporale ale persoanei care achiziționează bunul, cu excepția celor a căror valoare de achiziție nu depășește 15 000 PLN, regularizarea menționată la alineatul 7

trebuie efectuată de către persoana impozabilă potrivit normelor definite la alineatul 2 prima și a doua teză și la alineatul 3. Această regularizare trebuie realizată la fiecare modificare succesivă a dreptului de deducere, având în vedere faptul că o astfel de modificare intervine în perioada de regularizare.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

10 Din decizia de trimitere reiese că, în cursul anilor 2007-2010, Gmina Międzyzdroje a efectuat o investiție care a constat în extinderea unei săli de sport care îi aparținea, prin adăugarea la aceasta a unei dependințe situate în apropierea școlii primare, care se află de asemenea în proprietatea sa. În cadrul acestor lucrări de extindere, municipalității menționate i-au fost livrate bunuri și i-au fost furnizate servicii, pentru care aceasta a achitat TVA-ul.

11 În cursul lucrărilor menționate, Gmina Międzyzdroje a luat în considerare o modificare a întregului sistem de administrare a patrimoniului municipal destinat educației fizice și sportului, din care făcea parte respectiva sală de sport. Această modificare consta în special în închirierea sălii de sport menționate unei societăți comerciale, care urma să asigure administrarea acesteia, precum și a tuturor instalațiilor sportive aflate în proprietatea municipalității. S-a prevăzut că respectiva societate va plăti chirie către Gmina Międzyzdroje și că va beneficia, în contrapartidă, de dreptul de a utiliza aceeași sală de sport și de a încasa veniturile, și anume sumele care trebuiau plătite de orice persoană sau entitate care dorea să aibă acces la instalațiile sportive în discuție.

12 Sesizat de Gmina Międzyzdroje cu o cerere de interpretare a Legii privind taxa pe bunuri și servicii, în versiunea aplicabilă acestui proiect de închiriere a sălii de sport în discuție în litigiul principal, Minister Finansów a constatat, printr-o decizie din 21 septembrie 2011, că,

potrivit articolului 91 alineatele 2, 3 și 7a din această lege, regularizarea dreptului de deducere a TVA-ului achitat de această municipalitate în cadrul lucrărilor de extindere a sălii de sport trebuia să fie efectuată pe o perioadă de zece ani și să aibă ca obiect, în fiecare an, a zecea parte din valoarea TVA-ului achitat, fiind de la sine înțeles că o zecime din această valoare nu putea fi regularizată ca urmare a utilizării respectivei săli de sport, în cursul anului 2010, pentru activități care nu confereau un drept de deducere.

13 La 12 aprilie 2012, acțiunea formulată de Gmina Międzyzdroje împotriva acestei decizii a fost respinsă de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Szczecinie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Szczecin). Această instanță a considerat printre altele că municipalitatea menționată nu putea să efectueze o regularizare unică, într-un singur an fiscal, a tuturor deducerilor, având în vedere că legiuitorul național, conform articolului 187 din Directiva 2006/112, instituisese un regim de regularizare pe o perioadă de zece ani.

14 Sesizată cu recursul declarat de Gmina Międzyzdroje, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) ridică problema interpretării care trebuie dată articolelor 187 și 189 din Directiva 2006/112. În special, această instanță ridică problema dacă legislația națională în discuție în litigiul principal, prin faptul că prevede un regim de regularizare pe o perioadă de zece ani, este conformă cu principiul neutralității TVA-ului impus de această directivă, având în vedere că, potrivit jurisprudenței Curții, acest principiu impune ca persoana impozabilă să poată recupera excedentul de TVA într-un termen rezonabil.

15 Potrivit instanței de trimitere, se ridică de asemenea problema dacă, în ceea ce privește o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care utilizarea unui bun de capital este modificată, acest bun fiind utilizat într-o primă etapă pentru exercitarea unei activități care nu conferă un drept de deducere a TVA-ului, iar într-o a doua etapă, pentru

exercitarea unei activități care conferă un astfel de drept de deducere, articolul 189 din Directiva 2006/112 se opune unei reglementări naționale care prevede o prelungire a perioadei de regularizare care poate ajunge până la zece ani. Instanța menționată adaugă că răspunsul la această întrebare ar putea fi negativ, având în vedere că o astfel de reglementare pare să aibă ca obiectiv evitarea conferirii unui avantaj nejustificat prin regularizare. În schimb, ar trebui, potrivit instanței menționate, să se ridice problema dacă se poate considera că un drept de a efectua o regularizare unică, precum cel invocat de Gmina Międzyzdroje, conferă un astfel de avantaj nejustificat.

16 Din perspectiva acestor considerații, Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În lumina articolelor 167, 187 și 189 din [Directiva 2006/112] și a principiului neutralității, sunt admisibile dispozițiile din dreptul intern precum [cele în discuție în litigiul principal], al căror efect este că, în cazul modificării utilizării unui bun de capital, din operațiuni care nu conferă dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte în operațiuni care dau acest drept, nu este posibilă o regularizare unică, ci, dimpotrivă, regularizarea trebuie să se efectueze în termen de 5 ani succesivi, iar în cazul bunurilor imobile, în termen de 10 ani, începând cu anul în care a fost dobândită folosința bunurilor de capital?”

Cu privire la întrebarea preliminară

17 În temeiul articolului 99 din Regulamentul de procedură al Curții, atunci când răspunsul la o întrebare formulată cu titlu preliminar poate fi în mod clar dedus din jurisprudență sau atunci când răspunsul la o astfel de întrebare nu lasă loc niciunei îndoieli rezonabile, Curtea, la propunerea judecătorului raportor și după ascultarea avocatului general, poate oricând să decidă să se pronunțe

prin ordonanță motivată.

18 Se impune aplicarea acestei dispoziții în cadrul prezentei trimiteri preliminare.

19 Astfel, trebuie amintit că, potrivit structurii sistemului introdus de Directiva 2006/112, taxele aplicate în amonte unor bunuri sau servicii utilizate de o persoană impozabilă pentru operațiunile sale impozabile sunt deductibile. Deducerea taxelor în amonte este legată de perceperea taxelor în aval. În cazul în care bunurile sau serviciile achiziționate de o persoană impozabilă sunt utilizate în scopul desfășurării unor operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu va fi percepută nicio taxă în aval și nu va fi dedusă nicio taxă în amonte. În schimb, în măsura în care bunurile sau serviciile sunt utilizate în scopul desfășurării unor operațiuni taxate în aval, o deducere a taxei care le-a fost aplicată în amonte este necesară pentru a evita o dublă impunere (a se vedea în acest sens Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 24).

20 Perioada de regularizare a deducerilor prevăzută la articolul 187 din Directiva 2006/112 permite să fie evitate inexactitățile în calcularea deducerilor și avantajele sau dezavantajele nejustificate pentru persoana impozabilă în cazul în care, printre altele, anumite modificări ale elementelor luate inițial în calcul pentru stabilirea valorii deducerilor intervin ulterior declarației. Probabilitatea unor astfel de modificări este deosebit de importantă în cazul bunurilor de capital care sunt utilizate adesea pe o perioadă de mai mulți ani, în care destinația lor poate varia (a se vedea în acest sens Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punctul 25).

21 Directiva 2006/112 prevede, așadar, la articolul 187 alineatul (1), o perioadă de regularizare de cinci ani, care poate fi extinsă la douăzeci de ani în cazul bunurilor

imobile, în această perioadă putându-se succeda deduceri variabile. Această dispoziție permite de asemenea statelor membre să se bazeze pe o perioadă de regularizare completă începând de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată.

22 Articolul 187 alineatul (2) din această directivă prevede că, în cazul prelungirii perioadei de regularizare peste o durată de cinci ani, regularizarea se efectuează doar pentru fracțiunea corespunzătoare din TVA-ul aplicat bunurilor de capital. Această dispoziție mai prevede că regularizarea menționată se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de cel din anul în care bunurile au fost achiziționate, fabricate sau, după caz, utilizate prima dată.

23 Dispozițiile articolului 187 din Directiva 2006/112 vizează situații de regularizare a deducerilor precum cea în discuție în litigiul principal, în care un bun de capital a cărui utilizare nu conferă un drept de deducere este ulterior destinat unei utilizări care conferă un astfel de drept (a se vedea în acest sens Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punctul 30).

24 Sistemul de regularizare a deducerilor constituie un element esențial al sistemului instituit de Directiva 2006/112, întrucât are drept vocație să asigure corectitudinea deducerilor și, așadar, neutralitatea sarcinii fiscale. Articolul 187 din directiva menționată, care privește bunurile de capital, pertinente în cauza principală, este de altfel redactat în termeni care nu lasă nicio îndoială asupra caracterului său obligatoriu (a se vedea în acest sens Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punctul 26).

25 În speță, legislația națională aplicabilă în cauza principală prevede, pentru bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital, o perioadă de regularizare de zece ani de la data la care bunurile respective sunt utilizate prima dată.

Potrivit acestei legislații, regularizarea anuală care poate fi efectuată pentru astfel de bunuri are ca obiect o zecime din cuantumul taxei calculate cu ocazia achiziționării sau a fabricării respectivelor bunuri.

26 Trebuie să se constate că normele prevăzute de o astfel de legislație națională constituie în mod evident o transpunere adecvată a dispozițiilor articolului 187 din Directiva 2006/112, amintite la punctele 21 și 22 din prezenta ordonanță, și nu pot fi, așadar, criticate în raport cu aceste dispoziții.

27 În schimb, întrucât articolul 187 menționat are în mod clar un caracter obligatoriu, după cum s-a amintit la punctul 24 din prezenta ordonanță, s-ar opune unui regim care permite o regularizare a deducerilor pe o perioadă mai scurtă de cinci ani și, prin urmare, s-ar opune de asemenea unui regim de regularizare unică, precum cel invocat de Gmina Międzyzdroje, care ar permite o regularizare în cursul unui singur exercițiu fiscal.

28 Legislația națională aplicabilă în cauza principală, care prevede, pentru bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital, o perioadă de regularizare de zece ani de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată, nu poate fi criticată nici în raport cu principiul neutralității.

29 Astfel, după cum s-a amintit la punctele 20 și 24 din prezenta ordonanță, cerința unei perioade de regularizare de cel puțin cinci ani pentru bunurile de capital constituie un element esențial al sistemului de regularizare instituit de Directiva 2006/112, prin faptul că acest sistem permite să fie evitate inexactitățile în calcularea deducerilor și avantajele sau dezavantajele nejustificate pentru persoana impozabilă și urmărește astfel să asigure neutralitatea sarcinii fiscale.

30 Având în vedere toate considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele

167, 187 și 189 din Directiva 2006/112, precum și principiul neutralității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unor dispoziții de drept național precum cele în discuție în litigiul principal, care, în cazuri în care utilizarea unui bun imobil achiziționat ca bun de capital este modificată, acest bun fiind destinat într-o primă etapă unei utilizări care nu conferă un drept de deducere a TVA-ului, iar într-o a doua etapă, unei utilizări care conferă un astfel de drept, prevăd o perioadă de regularizare de zece ani de la data la care bunul este utilizat prima dată și, prin urmare, exclud o regularizare unică în cursul unui singur an fiscal.

Cu privire la cheltuielile de judecată

31 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 noua) declară:

Articolele 167, 187 și 189 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul neutralității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unor dispoziții de drept național precum cele în discuție în litigiul principal, care, în cazuri în care utilizarea unui bun imobil achiziționat ca bun de capital este modificată, acest bun fiind destinat într-o primă etapă unei utilizări care nu conferă un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar într-o a doua etapă, unei utilizări care conferă un astfel de drept, prevăd o perioadă de regularizare de zece ani de la data la care bunul este utilizat prima dată și, prin urmare, exclud o regularizare unică în cursul unui singur an fiscal.

Sursa: www.curia.europa.eu

