

Cauza C-791/18**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

17 decembrie 2018

Instanța de trimitere:

Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos)

Data deciziei de trimitere:

14 decembrie 2018

Apelantă:

Stichting Schoonzicht

Cealaltă parte din procedură:Staatssecretaris van Financiën**Obiectul procedurii principale**

Procedura principală privește deducerea TVA-ului datorat de Stichting Schoonzicht la recepția unui complex de apartamente. Mai exact, este în litigiu aspectul dacă ajustarea deducerii inițiale se poate face o singură dată în cazul în care, la punerea în folosință a complexului, s-a dovedit că aceasta diferă de deducerea pe care Stichting Schoonzicht are dreptul să o opereze.

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Această cerere formulată în temeiul articolului 267 TFUE privește problema dacă „ajustarea care se face o singură dată” a deducerii inițiale, prevăzută de legislația Țărilor de Jos, contravine procedurii de regularizare prevăzute de dreptul Uniunii, potrivit căreia regularizarea este operată pe o anumită perioadă.

Întrebările preliminare

- 1) Articolele 184-187 din Directiva TVA din 2006 se opun unui regim național de regularizare pentru bunuri de capital care prevede o regularizare eşalonată pe o perioadă de mai mulți ani prin care, în anul punerii în folosință a

bunului (care este în același timp și primul an de regularizare), cuantumul total al deducerii inițiale pentru respectivul bun de capital face obiectul unei ajustări (regularizări) care se face o singură dată dacă, la punerea în folosință a acestuia, acea deducere inițială se dovedește a fi diferită de deducerea pe care persoana impozabilă are dreptul să o opereze pe baza utilizării efective a bunului de capital?

În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare:

- 2) Articolul 189 litera (b) sau (c) din Directiva TVA din 2006 trebuie interpretat în sensul că ajustarea care se face o singură dată în primul an al perioadei de regularizare a deducerii inițiale, menționată mai sus la prima întrebare, constituie o măsură pe care Țările de Jos o pot adopta în vederea aplicării articolului 187 din Directiva TVA din 2006?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Articolele 184-187 și 189 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA din 2006”).

Dispoziții naționale invocate

Articolul 15 alineatul 4 din Legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri (denumită în continuare „OB”) și articolele 12 și 13 din Decretul de aplicare a Legii din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri.

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Stichting Schoonzicht (denumită în continuare „partea interesată”) a construit, pe un lot de teren aflat în proprietatea sa, un complex de apartamente format din șapte apartamente, recepționat în iulie 2014. Întrucât acest complex a fost inițial destinat unor scopuri impozabile, partea interesată a dedus în totalitate TVA-ul datorat pentru această recepție. Ulterior, începând cu 1 august 2014, a închiriat totuși patru dintre apartamente cu scutire de la plata impozitului pe cifra de afaceri. Din acest motiv, deducerea pe care aplicat-o inițial a fost regularizată în temeiul articolului 15 alineatul 4 din OB, ajungând astfel să datoreze partea de TVA, în valoare de 79 587 EUR, care trebuie atribuită acestor apartamente pentru cel de-al treilea trimestru al anului 2014. Partea interesată a achitat această sumă la depunerea declarației.
- 2 Partea interesată a contestat această plată efectuată la depunerea declarației. Ea consideră că, pentru bunurile de capital, o regularizare a întregii deduceri inițiale operate la momentul punerii în folosință a acelui bun de capital, în conformitate cu articolul 15 alineatul 4 din OB, contravine articolului 187 din Directiva TVA din

2006. Această contestație a fost respinsă de inspecteur van de Belastingdienst [Administrația fiscală]. Ulterior, partea interesată a formulat o acțiune la rechtbank Noord-Holland [Tribunalul din Olanda de Nord, Țările de Jos] împotriva acestei decizii de respingere. Rechtbank [Tribunalul] a respins acțiunea ca fiind neîntemeiată, după care partea interesată a formulat apel la gerechtshof Amsterdam [Curtea de Apel din Amsterdam, Țările de Jos] (denumită în continuare „gerechtshof” [„Curtea de Apel”]). Gerechtshof [Curtea de Apel] a considerat că regimul prevăzut la articolul 15 alineatul 4 din OB se află în limitele Directivei TVA din 2006 și a respins, în consecință, apelul ca fiind neîntemeiat.

- 3 Partea interesată a formulat un recurs în casație împotriva acestei hotărâri la Hoge Raad der Nederlanden [Curtea Supremă a Țărilor de Jos, Țările de Jos] (denumită în continuare „Hoge Raad” [Curtea Supremă]). Această instanță a decis să adreseze întrebări preliminare Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Principalele argumente ale părților din litigiul principal

- 4 În litigiul principal, partea interesată reiterează argumentul susținut în fața gerechtshof [Curtea de Apel], potrivit căruia regularizarea care se face o singură dată a deducerii inițiale, ca urmare a punerii în folosință a unor bunuri de capital, contravine articolului 187 din Directiva TVA din 2006. Potrivit părții interesate, regimul de regularizare prevăzut la articolul 187 din Directiva TVA din 2006 trebuie considerat în mod izolat, independent de cele prevăzute la articolele 184 și 185 și, prin urmare, independent de normele suplimentare stabilite de un stat membru în temeiul articolului 186, pentru aplicarea respectivelor articole. Ar fi vorba în speță despre un regim special pentru bunurile de capital, care lasă deoparte regimul general prevăzut la articolele 184 și 185. Astfel, regularizarea care se face o singură dată a întregii deduceri inițiale, așa cum prevăd articolele 184 și 185, în cazul punerii în folosință a unui bun de capital, nu poate exista. În schimb, în temeiul articolului 187, regularizarea deducerii inițiale pentru bunurile de capital trebuie eșalonată în mod imperativ pe mai mulți ani. La finalul fiecărui an de regularizare, poate avea loc doar regularizarea unei cote proporționale din deducerea inițială obținută. Întrucât legislația Țărilor de Jos prevede o perioadă de regularizare de zece ani, această cotă reprezintă, în speță, o zecime.
- 5 Acest motiv este îndreptat împotriva opiniei gerechtshof [Curtea de Apel] potrivit căreia regimul de regularizare prevăzut la articolul 15 alineatul 4 din OB se află în limitele Directivei TVA din 2006. Gerechtshof [Curtea de Apel] consideră că legiuitorul neerlandez a făcut uz de posibilitatea oferită statelor membre în articolul 189 litera (b) din Directiva TVA din 2006 de a preciza valoarea TVA care este luată în considerare pentru regularizare, în cazul bunurilor de capital. Gerechtshof [Curtea de Apel] consideră că ajustarea care se face o singură dată prevăzută la articolul 15 alineatul 4 din OB trebuie considerată drept o „corecție de pre-regularizare”, pentru care Directiva TVA din 2006 nu cuprinde dispoziții. Gerechtshof [Curtea de Apel] consideră că Directiva TVA din 2006 nu se opune unei astfel de ajustări, întrucât rezultatul acesteia, luând în considerare perioada

ulterioară de regularizare, nu încalcă principiul neutralității fiscale și/sau principiul proporționalității.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 6 Potrivit Hoge Raad [Curtea Supremă], punctul de vedere al părții interesate poate fi susținut de textul articolului 187 din Directiva TVA din 2006, care poate fi interpretat, într-adevăr, astfel încât pentru o perioadă de regularizare de zece ani, în primul an regularizarea poate viza doar o zecime din TVA-ul pe bunul de capital. În plus, aceste formulări nu lasă loc de îndoieli cu privire la caracterul obligatoriu al articolului 187, de unde se poate concluziona că statele membre nu dispun de marjă pentru a deroga de la această dispoziție.
- 7 Împotriva punctului de vedere al părții interesate se poate argumenta că regimul de regularizare prevăzut la articolul 187 din Directiva TVA din 2006, care trebuie interpretat în coroborare cu articolele 184-186, poate fi înțeles, în egală măsură, ca un regim suplimentar. În acest context, Hoge Raad [Curtea Supremă] precizează că regularizarea, în general, și eşalonarea acesteia în cazul bunurilor de capital urmăresc să sporească precizia deducerii și să asigure astfel neutralitatea sarcinii fiscale. Potrivit Hoge Raad [Curtea Supremă], aceste obiective nu par să se opună unui regim național de regularizare în care este regularizată întreaga deducere inițială aplicată la momentul punerii în folosință a unui bun de capital.
- 8 În continuare, Hoge Raad [Curtea Supremă] precizează că este inerent unei regularizări eşalonate să apară diferențe, ori la începutul perioadei de regularizare, ori în cursul acesteia. Atunci când este vorba despre prima situație, precum în speță, ar apărea un avantaj financiar pentru partea interesată în cazul în care deducerea nu ar fi corectată o singură dată. Pe de altă parte, această practică ar duce la un dezavantaj financiar pentru o persoană impozabilă care, spre deosebire de partea interesată, nu a dedus TVA la achiziționarea unui bun de capital, ci rezultă că are dreptul la deducerea integrală abia la momentul punerii în folosință. Această practică nu ar fi în concordanță cu obiectivele menționate anterior, al deducerii precise și al neutralității sarcinii fiscale.
- 9 În schimb, regimul de regularizare din Țările de Jos consideră momentul punerii în folosință drept moment de verificare. Dacă se dovedește că, la momentul respectiv, utilizarea efectivă diferă de cea prevăzută inițial, deducerea este corectată o singură dată. Potrivit Hoge Raad [Curtea Supremă], nu este vorba despre un regim cu o regularizare definitivă efectuată o singură dată, interzis de dreptul Uniunii, având în vedere că, în cazul modificării utilizării într-unul din anii de regularizare următori, are loc încă o ajustare corespunzătoare a deducerii.
- 10 Acest regim pare să îndeplinească mai bine obiectivele regimului de regularizare. Hoge Raad [Curtea Supremă] concluzionează că este mai rezonabil ca articolul 187 din Directiva TVA din 2006 să nu fie considerat în mod izolat, ci să fie coroborat cu articolele 184-186 și că, în acest sens, acest articol trebuie interpretat astfel încât să nu se opună regimului de regularizare neerlandez. Cu toate acestea,

Hoge Raad [Curtea Supremă] nu consideră dincolo de orice îndoială rezonabilă că aceasta este interpretarea corectă. Din acest motiv, Hoge Raad [Curtea Supremă] adresează prima întrebare preliminară.

- 11 În cazul unui răspuns afirmativ la această primă întrebare, se pune întrebarea dacă „regularizarea care se face o singură dată” din Țările de Jos este acceptată ca măsură prin care se precizează valoarea TVA care este luată în considerare pentru regularizare, în sensul articolului 189 litera (b) din Directiva TVA din 2006. În cazul unui răspuns negativ, rămâne întrebarea dacă aceasta este acceptată în temeiul articolului 189 litera (c). În acest context, apare în primul rând întrebarea dacă regularizarea fără această măsură ar duce la un avantaj nejustificat pentru partea interesată. În cazul unui răspuns afirmativ, apare apoi întrebarea dacă „regularizarea care se face o singură dată” poate fi considerată drept o măsură adecvată pentru a preveni acest lucru. Întrucât interpretarea acestor dispoziții nu este dincolo de orice îndoială, iar Curtea de Justiție a Uniunii Europene nu a avut încă posibilitatea de a interpreta articolul 189 literele (b) și (c) din Directiva TVA din 2006, Hoge Raad [Curtea Supremă] adresează a doua întrebare preliminară.