

Cauza C-194/21**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

29 martie 2021

Instanța de trimitere:

Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos)

Data deciziei de trimitere:

26 martie 2021

Recurent:

Staatssecretaris van Financiën

Intimat:X**Obiectul procedurii principale**

Procedura principală are drept obiect chestiunea dacă, în baza legislației fiscale neerlandeze, X poate scădea TVA-ul pe care B i l-a calculat la momentul livrării a două parcele în 2006 și pe care X nu l-a dedus (în pofida afectării acestora pentru realizarea unor operațiuni impozabile), din TVA-ul devenit exigibil pentru livrarea acestor două parcele către B în 2013.

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 184 și 185 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”), în special întrebarea dacă aceste dispoziții pot fi interpretate în sensul că, în cazul în care o persoană impozabilă a omis să efectueze deducerea taxei plătite în amonte în termenul de decădere valabil la nivel național, aceasta are dreptul să efectueze această deducere în cadrul unei regularizări.

Cererea de decizie preliminară este formulată în temeiul articolului 267 TFUE.

Întrebările preliminare

1. Articolele 184 și 185 din Directiva TVA din 2006 trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă care a omis, la achiziția unui bun sau a unui serviciu, să efectueze deducerea taxei plătite în amonte („deducerea inițială”) în termenul de decădere valabil la nivel național, în conformitate cu utilizarea prevăzută pentru scopuri taxabile, are dreptul să efectueze această deducere în cadrul unei regularizări (cu ocazia primei utilizări ulterioare a respectivului bun sau serviciu), dacă utilizarea reală de la acel moment al regularizării nu diferă de utilizarea prevăzută?

2. Pentru a se răspunde la întrebarea 1, prezintă relevanță faptul că neefectuarea deducerii inițiale nu este legată de o fraudă sau de un abuz de drept și că nu s-au constatat consecințe negative pentru trezorerie?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p.1, Ediție specială, 09/vol. 3, p.7): articolul 12 alineatul (1) litera (b); articolul 12 alineatul (3); articolul 135 alineatul (1) litera (k); articolele 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 186 și 188

Dispoziții naționale invocate

Wet op de omzetbelasting 1968 (Legea din 1968 privind TVA-ul) (Stb. 1968, 329): articolul 11, alineatul 1, litera a), 1^o; articolul 15

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Decizia de punere în aplicare a Legii din 1968 privind TVA-ul) (Stb. 1968, 169): articolul 12, alineatele 2 și 3

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Procedura principală privește un recurs împotriva hotărârii pronunțate de gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Curtea de Apel Arnhem-Leeuwarden, Țările de Jos) la 5 februarie 2019, cu privire la apelul formulat de X împotriva unei hotărâri pronunțate de rechtbank Gelderland (Tribunalul Gelderland, Țările de Jos) la 2 noiembrie 2017.
- 2 X a cumpărat zece parcele de la B. La 20 aprilie 2006, B a livrat parcelele. Intenția era ca parcelele să fie dezvoltate pentru scopuri recreative, construind pe acestea case mobile cu accesorii. Ulterior, casele mobile, împreună cu parcelele, ar fi urmat să fie vândute.
- 3 Pentru această livrare, B i-a facturat lui X TVA-ul. X nu a dedus acest TVA.

- 4 Din cauza condițiilor economice, dezvoltarea planificată a parcelelor nu a fost demarată. La 8 februarie 2013, X i-a livrat lui B, contra cost, două dintre cele zece parcele. Pentru această plată, X i-a perceput lui B TVA. X nu a achitat acest TVA la momentul declarației.
- 5 TVA-ul menționat la punctul 4 i-a fost impusă lui X prin decizia de impunere din 26 noiembrie 2015, ca taxă suplimentară. Acesta a contestat taxa și a considerat că, în temeiul articolului 15 alineatul 4 din Legea din 1968 privind TVA-ul, taxa suplimentară trebuie redusă cu o cotă proporțională din TVA-ul menționat la punctul 3.

Principalele argumente ale părților din litigiul principal

- 6 **Staatssecretaris van Financiën** (secretarul de stat pentru finanțe) susține că X ar fi trebuit să efectueze deducerea taxei plătite în amonte în perioada în care TVA-ul pentru livrarea parcelelor în 2006 a devenit exigibil în conformitate cu destinația în scopuri taxabile pe care parcelele o aveau la momentul respectiv.
- 7 De altfel, regimul de regularizare prevăzut la articolul 15 alineatul 4 tezele 2-4 din Legea din 1968 privind TVA-ul nu are drept scop să acorde un drept de deducere a TVA-ului pe care comerciantul nu a dedus-o la momentul declarației aferente perioadei în cauză.
- 8 În opinia staatssecretaris van Financiën, regimul de regularizare prevăzut în dispoziția menționată anterior coroborată cu articolele 184 și 185 din Directiva TVA se referă numai la cazurile în care deducerea inițială este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă. Întrucât în acest caz destinația celor două parcele, la momentul achiziției, corespunde utilizării efective de la momentul primei ocupări a acestora, regularizarea nu este luată în discuție.
- 9 Argumentația lui X nu este prezentată.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 10 Instanța de trimitere consideră că există incertitudini cu privire la întrebarea dacă persoana impozabilă care a omis să deducă TVA-ul la timp poate efectua această deducere în cadrul regimului de regularizare prevăzut în Legea din 1968 privind TVA și în Directiva TVA, atunci când se dovedește că destinația inițială și utilizarea efectivă de la momentul ocupării sunt identice și că termenul de decădere valabil la nivel național pentru exercitarea dreptului de deducere a expirat. În opinia sa, răspunsul la această întrebare nu poate fi în mod clar dedus din formulările articolelor 184 și 185 din Directiva TVA. Ea consideră că aceste dispoziții pot fi interpretate în două moduri.

Primul punct de vedere: interpretare largă

- 11 Interpretarea largă implică faptul că mecanismul de regularizare prevăzut la articolele 184 și 185 este interpretat în sensul că regularizarea la prima utilizare a unui bun sau serviciu reprezintă corectarea unei omisiuni în deducerea la momentul achiziției bunului sau a serviciului, indiferent de natura acestei omisiuni.
- 12 În cazul în care persoanei impozabile îi este permis să remedieze, cu ocazia ocupării acestora, erori în deducerea inițială pentru bunuri sau servicii încă neocupate imediat după achiziție, chiar dacă acest lucru se întâmplă după expirarea termenului de decădere valabil la nivel național pentru deducerea inițială, se obține (în conformitate cu principiul neutralității fiscale) o corespondență exactă între sfera de aplicare a deducerii și utilizarea reală a acelui bun sau serviciu.
- 13 Această interpretare funcționează în ambele sensuri.
- 14 În primul rând, se asigură persoana impozabilă care deduce TVA-ul care i-a fost aplicat pentru achiziția unui bun sau a unui serviciu, în pofida faptului că destinația acestuia este scutită de TVA, nu poate începe să utilizeze acel bun sau acel serviciu pentru scopuri scutite de TVA fără a suporta sarcina TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punctul 39).
- 15 În al doilea rând, se asigură că persoana impozabilă care, la achiziția unui bun sau a unui serviciu, omite să deducă total sau parțial TVA-ul aferent acestuia, nu suportă costurile TVA-ului atunci când începe să folosească efectiv bunul sau serviciul în cauză pentru prestații (exclusiv) impozabile.
- 16 În plus, instanța de trimitere subliniază că Curtea de Justiție nu a exclus în mod explicit de la regimul de regularizare cazul în care persoana impozabilă a omis, la momentul achiziției unui bun sau a unui serviciu, să exercite un drept de deducere a taxei plătite în amonte, care îi revine în momentul respectiv. În opinia sa, în cazurile în care dreptul la deducerea inițială nu a fost exercitat din greșală, în care nu există fraudă sau abuz de drept și nu s-au constatat consecințe negative pentru trezorerie, refuzul de a permite acestei persoane impozabile deducerea la prima utilizare a bunurilor sau a serviciilor pare disproporționat (Hotărârea din 30 aprilie 2020, CTT – Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, punctul 56).

A doua opinie: interpretare restrânsă

- 17 Instanța de trimitere precizează că interpretarea largă prezentată mai sus nu corespunde jurisprudenței Curții potrivit căreia din coroborarea articolului 184 cu articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA rezultă că aceste dispoziții se aplică în cazul în care o regularizare se dovedește necesară ca urmare a modificării unuia dintre elementele luate inițial în considerare la calculul deducerilor, iar calculul

cuantumului acestei regularizări trebuie să conducă la o corelare a cuantumului deducerilor efectuate în final cu cel al deducerilor pe care persoana impozabilă ar fi fost îndreptățită să le efectueze dacă modificarea respectivă ar fi fost luată inițial în considerare (a se vedea, printre altele, Hotărârea din 27 iunie 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, punctul 29 și jurisprudența invocată în aceasta). Astfel, Curtea pare să limiteze domeniul de aplicare al articolelor 184 și 185 alineatul (1) din Directiva TVA la cazurile în care a survenit o modificare a circumstanțelor după perioada deducerii inițiale.

- 18 De asemenea, interpretarea largă pare a fi în contradicție cu jurisprudența Curții potrivit căreia o persoană impozabilă insuficient de diligentă, care omite să deducă TVA-ul la timp (adică în termenul de decădere stabilit în acest sens), poate fi sancționată cu refuzul dreptului de deducere (Hotărârea din 1 octombrie 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, punctele 22-24). Dacă deducerea ar fi totuși permisă, se poate vorbi de încălcarea principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a unei persoane impozabile (în special drepturile și obligațiile acesteia față de administrația fiscală) să nu rămână în incertitudine pe perioadă nedeterminată.

DOCUMENT DELU