

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

16 iunie 2016(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 18 litera (c) și articolele 184 și 187 – Operațiuni impozabile – Încetare a activității economice impozabile – Deținere de bunuri pentru care s-a dedus TVA-ul – Regularizarea deducerilor – Perioadă de regularizare – Impozitare în temeiul articolului 18 litera (c) din Directiva 2006/112 după expirarea perioadei de regularizare”

În cauza C-229/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia), prin decizia din 5 februarie 2015, primită de Curtea la 19 mai 2015, în procedura

Minister Finansów

împotriva

Jan Mateusiak,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, domnul E. Levits (raportor) și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Jan Mateusiak, de el însuși;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru guvernul elen, de K. Georgiadis și de K. Karavasili, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 3 martie 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 18 litera (c) și a articolului 187 din 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009 (JO 2010, L 10, p. 14, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Minister Finansów (ministrul finanțelor), pe de o parte, și domnul Jan Mateusiak, pe de altă parte, în legătură cu impunerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) asupra unor bunuri imobile deținute de acesta în urma încetării activității sale economice.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 18 din Directiva TVA prevede:

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

(a) utilizarea de către o persoană impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice a bunurilor produse, construite, extrase, prelucrate, cumpărate sau importate în cadrul activității respective, în cazul în care TVA aferentă bunurilor respective nu este deductibilă în întregime, în cazul în care acestea sunt achiziționate de la altă persoană impozabilă;

(b) utilizarea bunurilor de către o persoană impozabilă într-un domeniu de activitate neimpozabil, atunci când TVA aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la achiziția acestora sau la utilizarea lor în conformitate cu litera (a);

(c) cu excepția cazurilor prevăzute la articolul 19, pstrarea bunurilor de către o persoană impozabilă sau de către succesorii acesteia atunci când ea încetează să mai desfășoare o activitate economică impozabilă, în cazul în care TVA aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la achiziția acestora sau la utilizarea lor în conformitate cu litera (a).”

4 Potrivit articolului 19 primul paragraf din această directivă:

„În cazul unui transfer, indiferent dacă este efectuat cu titlu oneros sau nu, sau sub formă de aport la o societate, al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, statele membre pot considera că nu a avut loc nicio livrare de bunuri și că persoana careia îi sunt transferate bunurile este succesorul cedentului.”

5 Articolul 168 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 să îi fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să îi fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]"

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

„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 menționat 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 184 din Directiva TVA prevede:

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

8 Articolul 187 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„(1) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

Cu toate acestea, statele membre își pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani completă 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 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.”

Dreptul polonez

9 Articolul 14 alineatul 1 punctele 1) și 2), precum și alineatele 4-6 și 8 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (text codificat, Dz. U din 2011, nr. 177, poziția 1054), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede:

„1. Sunt supuse impozitării bunurile din producția proprie și bunurile care după achiziție nu au făcut obiectul unei livrări de bunuri, atunci când:

1) o societate civilă sau o societate comercială fără personalitate juridică se dizolvă;

2) o persoană impozabilă menționată la articolul 15, mai precis o persoană fizică obligată, în temeiul articolului 96 alineatul 6, să notifice încetarea activității sale conducerii administrației

financiare, îşi încetează activitatea economică supusă impozitării.

[...]

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

5. În cazurile menţionate la alineatele 1 şi 3, la data dizolvării societăţii sau la încetarea activităţii economice supuse impozitării, persoanele impozabile au obligaţia de a întocmi un inventar fizic al bunurilor, denumit în continuare «inventar fizic». Persoanele impozabile au obligaţia de a anexa la declaraţia privind impozitul, depusă pentru perioada care include data dizolvării societăţii sau a încetării activităţii supuse impozitării, informaţii privind inventarul fizic întocmit, valoarea constatată pe baza acestuia şi cuantumul taxei datorate.

6. În cazul menţionat la alineatul 1, obligaţia fiscală naţtere la data dizolvării societăţii sau la data încetării activităţii supuse impozitării.

[...]

8. Baza de impozitare este reprezentată de valoarea bunurilor supuse inventarului fizic, determinată potrivit articolului 29 alineatul 10.”

10 Articolul 29 alineatul 10 din Legea privind TVA-ul prevede că, „în cazul unei livrări de bunuri în sensul articolului 7 alineatul (2), baza de impozitare este reprezentată de preţul de achiziţie a bunurilor (fără TVA) şi, în lipsa unui preţ de achiziţie, de preţul de cost de la data livrării bunurilor respective”.

11 Potrivit articolului 91 alineatele 1-4 din Legea privind TVA-ul:

„1. După încheierea anului în cursul căruia a beneficiat de dreptul la deducerea taxei achitate în amonte menţionat la articolul 86 alineatul 1, persoana impozabilă este obligată să efectueze o regularizare a deducerii pentru exerciţiul financiar încheiat, în conformitate cu articolul 90 alineatele 2-10, luând în considerare prorata calculată conform metodei prevăzute la articolului 90 alineatele 2-6 sau 10 ori potrivit dispoziţiilor adoptate în temeiul articolului 90 alineatele (11) şi (12).

2. În cazul bunurilor şi al serviciilor care sunt calificate de persoana impozabilă, în temeiul dispoziţiilor referitoare la impozitul pe profit, drept imobilizări corporale şi necorporale amortizabile, precum şi în cazul terenurilor şi al emfiteozelor utilizate ca imobilizări corporale sau necorporale ale persoanei care achiziţionează bunul, cu excepţia acelor a căror valoare de achiziţie nu depăşeşte 15 000 [de zloty polonezi (PLN) (aproximativ 3 417 euro)], regularizarea menţionată la alineatul 1 trebuie efectuată de persoana impozabilă în termen de 5 ani sau în termen de 10 ani în cazul terenurilor şi al emfiteozelor, începând cu anul în care a fost dobândit folosinţa. Regularizarea anuală în cazul menţionat în prima teză priveşte o cincime – sau o zecime în cazul imobilelor şi al emfiteozelor – din valoarea taxei calculate la momentul achiziţionării sau al fabricării acestora. În cazul imobilizărilor corporale sau necorporale a căror valoare iniţială nu depăşeşte 15 000 PLN (aproximativ 3 417 euro), alineatul 1 se aplică în mod corespunzător, regularizarea fiind efectuată la încheierea anului în care a fost dobândit folosinţa.

[...]

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.

4. În cazul în care bunurile și serviciile menționate la alineatul (2) sunt vândute în perioada de regularizare prevăzută la alineatul (2) sau dacă mărfurile respective sunt impozitate conform articolului 14, aceste bunuri sau servicii sunt considerate ca fiind utilizate până la sfârșitul perioadei de regularizare de către persoana impozabilă în vederea realizării operațiunilor impozabile.”

12 Articolul 96 alineatul (6) din Legea privind TVA-ul prevede că, „[d]acă o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA a încetat activitatea economică impozabilă, ea are obligația de a notifica încetarea activității conducerii administrației fiscale. Această notificare constituie pentru conducerea administrației fiscale temeiul pentru a radia persoana impozabilă din Registrul plătitorilor de TVA.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 În anii 1997-1999, domnul Mateusiak a efectuat o investiție care constă în construirea unei clădiri pentru locuit și pentru prestări de servicii cu o amprentă la sol de 108,7 m² și o suprafață utilă totală de 357,6 m² (din care 87,8 m² pentru prestarea de servicii). La 26 iulie 1999, el a primit autorizația de funcționare a acestei clădiri.

14 Domnul Mateusiak a dedus taxa plătită în amonte care figurează pe facturile originale aferente unor achiziții de materiale de construcții, unor cheltuieli cu manopera, precum și altor cheltuieli legate exclusiv de partea de clădire afectată prestării unei activități supuse TVA-ului, și anume un birou notarial.

15 La 10 august 1999, partea de clădire afectată prestării de servicii a fost inclusă în inventarul imobilizărilor, întocmit în scopuri fiscale pentru impozitul pe venit, și a fost dată în folosință pentru o activitate economică non-agricolă. Valoarea inițială a imobilizării denumite „clădire birou” a fost de 101 525,70 PLN.

16 La 14 ianuarie 2013, domnul Mateusiak a solicitat o decizie fiscală directorului Direcției fiscale din Żódz (Izba Skarbowa w Żodzi), aflat sub autoritatea ministrului de finanțe (denumit în continuare „autoritatea fiscală”), adresând întrebarea dacă trebuie să înscrie în inventarul de lichidare, întocmit cu ocazia încetării activității economice exercitate de o persoană fizică, deopotrivă persoană impozabilă în scopuri de TVA, valoarea la data lichidării a imobilizărilor acestei persoane constituite de imobile. În cazul unui răspuns afirmativ, acesta dorește să afle ce valoare trebuie adoptată ca bază de impunere a TVA-ului la data încetării activității economice în cauză.

17 În opinia domnului Mateusiak, nu trebuie să se țină seama de valoarea imobilizărilor care îi aparțin, o astfel de luare în considerare determinând o încălcare a principiului neutralității TVA-ului, în măsura în care încetarea activității are loc după perioada de regularizare care, în cazul imobilelor, este de 10 ani. Dacă punctul său de vedere nu este împărțit, la aplicarea TVA-ului trebuie luat în considerare numai acea parte a clădirii utilizată exclusiv în scop economic, adoptând ca bază de impozitare prețul de cost, dacă acesta este sub prețul actual al pieței.

18 Autoritatea fiscală a considerat, invocând printre altele articolul 14 alineatul 1 punctul 2),

alineatele 4 și 8, precum și articolul 29 alineatul 10, că impozitarea bunurilor în cazul încetării activității economice impozabilă este justificată de însăși structura TVA-ului, care este o taxă pe consum, și că reflectă principiul neutralității acestei taxe. Toate bunurile pentru a căror achiziție s-a dedus taxa plătită în amonte trebuie supuse TVA-ului pentru a compensa această deducere.

19 Acțiunea introdusă de domnul Mateusiak la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Lublin, Polonia) împotriva deciziei fiscale a fost admisă prin Hotărârea din 16 octombrie 2013. Această instanță a statuat că articolele 14 și 91 din Legea privind TVA-ul trebuie interpretate în mod coroborat, întrucât legiuitorul a stabilit o corelație între impozitarea imobilizărilor la încetarea unei activități și dreptul de deducere a părții din taxă plătite în amonte pentru achiziția lor, care nu a fost dedusă în perioada de regularizare. După expirarea acestei perioade, imobilizările deținute de o persoană impozabilă la data încetării activității sale nu se supun impozitării și nu trebuie cuprinse în inventarul de lichidare, dacă a expirat perioada de regularizare a taxei plătite în amonte în temeiul achiziției acestor imobilizări corporale, determinată în funcție de durata utilizării în cadrul activității persoanei impozabile.

20 Ministrul de finanțe a declarat recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia). Instanța menționată manifestă îndoieli cu privire la aspectul dacă încetarea activității economice conduce la necesitatea unei impozitări a imobilizării deținute în conformitate cu articolul 18 litera (c) din Directiva TVA, chiar după expirarea perioadei de regularizare prevăzute pentru un tip de bunuri determinat.

21 Această instanță arată că, din moment ce durata stabilită de lege a utilizării bunurilor de capital în cadrul activității economice a persoanei impozabile, redată prin perioada de regularizare (articolul 187 din Directiva TVA) a expirat, se poate presupune că, în perioada în care imobilizarea a fost utilizată în cadrul activității sale impozabile, persoana impozabilă a „consumat” taxa dedusă aferent achiziției, această taxă fiind legată, în toată perioada utilizării (regularizării) sale, de taxa datorată, generată de această imobilizare afectată activității economice a persoanei impozabile.

22 În aceste condiții, (Curtea Supremă Administrativă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

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

Cu privire la întrebarea preliminară

23 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 18 litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în cazul încetării activității economice impozabile a unei persoane impozabile, deținerea de bunuri de către aceasta, în cazul în care aceste bunuri au dat dreptul la o deducere a TVA-ului la achiziționarea lor, poate fi asimilat unei livrări de bunuri efectuate cu titlu oneros și supuse TVA-ului, dacă perioada de regularizare prevăzută la articolul 187 din Directiva TVA a expirat.

24 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit structurii sistemului introdus de Directiva TVA, 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 perceput nicio taxă în aval și nu va fi dedus 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 din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 24, și Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punctul 19).

25 În acest context, în temeiul articolului 18 litera (c) din Directiva TVA, statele membre pot asimila unei livrări de bunuri efectuate cu titlu oneros de înerea de bunuri de către o persoană impozabilă sau de către succesorii acesteia atunci când ea încetează să mai desfășoare o activitate economică impozabilă, în cazul în care TVA-ul aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial la achiziția acestora sau la utilizarea lor în conformitate cu litera (a) a respectivului articol. Articolul 18 litera (c) din Directiva TVA permite astfel statelor membre să adopte o dispoziție specială pentru situațiile în care o persoană impozabilă pune capăt activității sale profesionale (a se vedea Hotărârea din 17 mai 2001, Fischer și Brandenstein, C-322/99 și C-323/99, EU:C:2001:280, punctul 86).

26 Astfel cum a arătat instanța de trimitere, Republica Polonă a exercitat posibilitatea prevăzută la articolul 18 litera (c) din Directiva TVA. Cu toate acestea, instanța menționată ridică problema dacă dispoziția de punere în aplicare a articolului 18 litera (c) din Directiva TVA trebuia aplicată la expirarea termenului de regularizare care, conform articolului 187 alineatul (1) al treilea paragraf din Directiva TVA, poate fi prelungit în ceea ce privește bunurile de capital imobile până la 20 de ani și care, potrivit instanței de trimitere, este de 10 ani în Polonia.

27 În această privință, trebuie arătat că obiectivul principal al articolului 18 litera (c) din Directiva TVA este acela de a evita ca bunurile pentru care s-a dedus TVA-ul să facă obiectul unui consum final netaxat în urma încetării activității impozabile, indiferent de motivele sau de circumstanțele acesteia (Hotărârea din 8 mai 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punctul 27).

28 Mecanismul de regularizare prevăzută de Directiva TVA urmărește, în ceea ce îl privește, să sporească precizia deducerilor pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, astfel încât operațiunile efectuate în stadiul anterior continuă să dea naștere dreptului la deducere numai în măsura în care sunt folosite pentru a efectua prestații supuse acestei taxe. Acest mecanism are astfel ca obiectiv să stabilească un raport strâns și direct între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cauză în vederea unor operațiuni impozitate în aval (Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punctele 30 și 31).

29 În ceea ce privește nașterea unei eventuale obligații de regularizare a deducerii TVA-ului efectuate pentru taxa achitată în amonte, articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA instituie principiul potrivit căruia o astfel de regularizare se efectuează în special atunci când modificările factorilor utilizați la stabilirea cuantumului deducerii menționate au apărut ulterior întocmirii declarației privind TVA-ul (Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 32, și Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 51).

30 Perioada de regularizare a deducerilor prevăzută la articolul 187 din Directiva TVA permite să fie evitate inexactități în calcularea deducerilor și avantaje sau dezavantaje nejustificate pentru persoana impozabilă în cazul în care, printre altele, ulterior declarației, intervin anumite modificări

ale elementelor luate inițial în calcul pentru stabilirea valorii deducerilor. 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 din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 25, și Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punctul 20).

31 Desigur, rezultatul finalității impozitării de înere de bunuri pentru care s-a aplicat deducerea, în temeiul articolului 18 litera (c) din Directiva TVA, se apropie de cea a mecanismului de regularizare, în măsura în care este vorba, pe de o parte, de a evita furnizarea unui avantaj economic nejustificat persoanei impozabile în raport cu un consumator final, care cumpără bunul achitând TVA-ul, și, pe de altă parte, de a garanta o corespondență între deducerea taxei în amonte și perceperea taxei în aval (a se vedea în acest sens prin analogie Hotărârea din 14 septembrie 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, punctele 35 și 36, precum și jurisprudența citată).

32 Cu toate acestea, o astfel de similitudine a obiectivelor nu conduce la posibilitatea ca perioada prevăzută pentru regularizarea unei deduceri prin intermediul unor plăți fracționate pe mai mulți ani, în temeiul articolelor 184-187 din Directiva TVA, să însemne o perioadă după a cărei împlinire nu mai este posibilă impozitarea în temeiul articolului 18 litera (c) din această directivă.

33 Mai întâi, din articolul 18 litera (c) din Directiva TVA rezultă că deținerea de bunuri de o persoană impozabilă în caz de încetare a activității sale economice impozabile poate fi asimilat unei livrări de bunuri efectuate cu titlu oneros, dacă aceste bunuri au dat dreptul la o deducere completă sau parțială a TVA-ului la achiziționarea lor.

34 În respectivul articol 18 litera (c) din Directiva TVA nu se prevede nicio altă condiție, în special legată de un termen după achiziție în care deținerea subsecventă încetării activității trebuie să intervină pentru a putea fi impusă.

35 În continuare, dispoziția menționată, în ceea ce privește aplicarea sa, nu conține o trimitere la dispozițiile referitoare la regularizarea deducerii prevăzute la articolele 184-192 din Directiva TVA, spre deosebire de articolul 168a alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă, care face trimitere la aceste dispoziții în ceea ce privește taxarea utilizării private a unui bun imobil în temeiul articolului 26 din directiva menționată.

36 În sfârșit, regularizarea deducerilor, care se efectuează în special atunci când, după declararea privind TVA-ul, au intervenit modificări ale elementelor luate în considerare pentru stabilirea cuantumului TVA-ului și care vizează să se asigure că deducerile operate reflectă îndeaproape utilizarea bunurilor în scopul desfășurării activității economice, este un mecanism de regularizare a unei operațiuni anterioare, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 28 din concluzii.

37 În schimb, impozitarea prevăzută la articolul 18 litera (c) din Directiva TVA nu este întemeiată pe premisa potrivit căreia deducerea completă sau parțială a TVA-ului, operată la achiziționarea de bunuri de înute în caz de încetare a activității economice impozabile, era superioară sau inferioară celei pe care persoana impozabilă era în drept să o opereze, ci pe intervenția unei noi operațiuni impozabile la data încetării activității economice.

38 Impozitarea prevăzută la articolul 18 litera (c) din Directiva TVA ia în considerare modificările valorii activelor întreprinderii, pe toată durata utilizării lor pentru activitățile întreprinderii, întrucât, conform articolului 74 din Directiva TVA, pentru operațiuni precum cele prevăzute la articolul 18 litera (c) din Directiva TVA, baza de impozitare este constituită din prețul

de achiziție a bunurilor sau a unor bunuri similare ori, în lipsa unui preț de achiziție, din prețul de cost, determinate la data la care sunt realizate aceste operațiuni. Baza de impozitare a operațiunii în cazul încetării activității economice impozabile este valoarea bunurilor în discuție determinată la momentul acestei încetări, care ia, așadar, în considerare evoluția valorii bunurilor menționate între data achiziționării lor și cea a încetării activității (a se vedea în special Hotărârea din 8 mai 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punctul 33).

39 Pentru atingerea obiectivului de la articolul 18 litera (c) din Directiva TVA, care constă în a evita ca bunuri care au dat dreptul la deducere să facă obiectul unui consum final netaxat în urma încetării activității economice impozabile și în a elimina efectiv orice inegalitate în materie de TVA între consumatorii care își achiziționează bunurile de la o altă persoană impozabilă și cei care le achiziționează în cadrul întreprinderii lor, impozitarea datorată în temeiul articolului 18 litera (c) din Directiva TVA trebuie efectuată, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 34 din concluzii, din moment ce un bun care a dat dreptul la o deducere a TVA-ului mai are o valoare reziduală la data încetării activității economice impozabile, indiferent de perioada scursă între data achiziționării respectivului bun și cea a încetării acestei activități.

40 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 18 litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în cazul încetării activității economice impozabile a unei persoane impozabile, deținerea de bunuri de către aceasta, în cazul în care aceste bunuri au dat dreptul la o deducere a TVA-ului la achiziționarea lor, poate fi asimilată unei livrări de bunuri efectuate cu titlu oneros și supuse TVA-ului, dacă perioada de regularizare prevăzută la articolul 187 din Directiva TVA a expirat.

Cu privire la cheltuielile de judecată

41 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 zecea) declară:

Articolul 18 litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009, trebuie interpretat în sensul că, în cazul încetării activității economice impozabile a unei persoane impozabile, deținerea de bunuri de către aceasta, în cazul în care aceste bunuri au dat dreptul la o deducere a taxei pe valoarea adăugată la achiziționarea lor, poate fi asimilată unei livrări de bunuri efectuate cu titlu oneros și supuse taxei pe valoarea adăugată, dacă perioada de regularizare prevăzută la articolul 187 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2009/162, a expirat.

Semnături

* Limba de procedură: polona.