

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

25 iulie 2018(*)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 167, 168 și 184 – Deducerea taxei achitate în amonte – Regularizare – Bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital – Utilizare inițială pentru o activitate care nu conferă dreptul de deducere, apoi și pentru o activitate supusă TVA-ului – Organism public – Calitate de persoană impozabilă în momentul operațiunii taxabile”

În cauza C-140/17,

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 22 decembrie 2016, primită de Curtea la 17 martie 2017, în procedura

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

împotriva

Gmina Ryjewo,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul M. Ileși, președinte de cameră, domnul A. Rosas, doamnele C. Toader și A. Prechal (raportor) și domnul E. Jarași-nas, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 ianuarie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Szef Krajowej Administracji Skarbowej, de J. Kaute și de B. Kołodziej, în calitate de agenți;
- pentru Gmina Ryjewo, de M. Gizicki, avocat, și de B. Rasz, doradca podatkowy;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de A. Kramarczyk-Szałdzińska, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de F. Clotuche-Duvieusart și de P. Habiak, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 19 aprilie 2018,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 167, 168 și 184 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), precum și a principiului neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Szef Krajowej Administracji Skarbowej (directorul Administrației Fiscale Naționale, Polonia), pe de o parte, și Gmina Ryjewo (comuna Ryjewo, Polonia) (denumită în continuare „comuna”), pe de altă parte, în legătură cu o decizie a Minister Finansów (ministrul finanțelor, Polonia, denumit în continuare „ministrul”) prin care se refuză comunei 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 și pentru o activitate impozabilă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;”

4 Potrivit articolului 9 alineatul (1) din această directivă:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

5 Articolul 13 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

[...]”

6 Articolul 63 din aceeași directivă prevede:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

7 Articolul 167 din Directiva 2006/112 este redactat după cum urmează:

„Dreptul de deducere ia na?tere în momentul în care taxa deductibil? devine exigibil?.”

8 Articolul 168 din această directiv? prevede:

„În m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate în scopul opera?iunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabil? are dreptul, în statul membru în care efectueaz? opera?iunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obliga?ia de a o pl?ti, urm?toarele sume:

(a) TVA datorat? sau achitat? în statul membru în cauz? pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz? a?i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a?i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?;

[...]”

9 Potrivit articolului 184 din directiva men?ionat?:

„Deducerea ini?ial? este regularizat? atunci când este mai mare sau mai mic? decât cea la care are dreptul persoana impozabil?.”

10 Potrivit articolului 185 alineatul (1) din aceea?i directiv?:

„Regularizarea se efectueaz? în special atunci când, dup? întocmirea declara?iei privind TVA, apar modific?ri ale factorilor utiliza?i la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anuleaz? cump?r?ri sau se ob?in reduceri de pre?.”

11 Articolele 187 ?i 189 din Directiva 2006/112 con?in norme în materie de regularizare a bunurilor de capital privind în special perioada de regularizare aplicabil? bunurilor imobile achizi?ionate ca bunuri de capital.

Dreptul polonez

12 Articolul 15 din ustawa o podatku od towarów i us?ug (Legea privind taxa pe bunuri ?i servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, pozi?ia 535), în versiunea aplicabil? litigiului principal (denumit? în continuare „Legea privind TVA?ul”), prevede urm?toarele:

„1. Sunt considerate persoane impozabile persoanele juridice, unit??ile organiza?ionale f?r? personalitate juridic? ?i persoanele fizice care desf??oar? în mod independent una dintre activit??ile economice men?ionate la alineatul 2, f?r? s? prezinte relevan?? scopul sau rezultatul unei asemenea activit??i.

2. Activitate economic? înseamn? orice activitate a produc?torilor, comercian?ilor sau persoanelor care presteaz? servicii, inclusiv operatorii economici care exploateaz? resurse naturale ?i agricultorii, precum ?i activit??ile independente. Sunt de asemenea considerate activit??i economice ?i opera?iunile care constau în utilizarea durabil? a bunurilor corporale sau necorporale cu caracter permanent în scopul ob?inerii de venituri.

[...]

6. Nu sunt considerate persoane impozabile autorit??ile publice ?i oficiile care sprijin? autorit??ile publice la îndeplinirea func?iilor impuse prin dispozi?ii juridice specifice pe care aceste autorit??i au fost desemnate s? le îndeplineasc?, cu excep?ia situa?iei în care efectueaz? opera?iuni pe baza unor contracte de drept privat.”

13 Articolul 86 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul efectuării unor operațiuni taxabile, persoana impozabilă menționată la articolul 15 beneficiază de un drept de deducere, sub rezerva articolului 114, a articolului 119 alineatul 4, a articolului 120 alineatele 17 și 19, precum și a articolului 124.”

14 Potrivit articolului 91 din această lege:

„[...]”

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 zloty polonezi (PLN)], regularizarea menționată la alineatul 1 trebuie efectuată de către persoana impozabilă în termen de cinci ani sau în termen de zece ani în cazul terenurilor și al emfiteozelor, începând cu anul în care a fost dobândit și folosit.

[...]”

7. Dispozițiile alineatelor 1-6 se aplică în mod corespunzător în cazul în care persoana impozabilă avea dreptul la deducerea integrală a taxei achitate 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 achitate în amonte pentru acest bun sau serviciu.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

15 Comuna este înregistrată în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA începând cu anul 2005.

16 În anii 2009 și 2010, comuna a construit un cmin cultural. În cadrul acestei construcții, i-au fost livrate bunuri și i-au fost furnizate servicii, pentru care aceasta a achitat TVA-ul. După finalizarea construcției cminului cultural, acesta a fost pus, în 2010, la dispoziția centrului cultural al comunei cu titlu gratuit.

17 În cursul anului 2014, comuna și-a exprimat intenția de a transfera acest imobil în patrimoniul său și de a-l administra în mod direct. Ulterior, aceasta dorea atât să îl pună la dispoziția locuitorilor comunei, cu titlu gratuit, cât și să îl închirieze în scop comercial, cu titlu oneros. În ceea ce privește această utilizare cu plată, comuna și-a declarat în mod expres intenția de a elibera facturi cu TVA. Până în prezent, comuna nu a dedus TVA-ul achitat pentru realizarea acestei investiții.

18 Sesizat de comună cu o cerere de emitere a unei soluții individuale anticipate, ministrul a apreciat, printr-o decizie din 28 mai 2014, că, în aplicarea, printre altele, a articolului 91 alineatele 2 și 7 din Legea privind TVA-ul, aceasta nu putea beneficia de o regularizare a dreptului de deducere a TVA-ului pentru motivul principal că, întrucât a dobândit bunurile și serviciile în cauză în scopul de a pune imobilul gratuit la dispoziția centrului cultural al comunei, comuna nu dobândise acest bun în cadrul unei activități economice și, astfel, nu acționase în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA.

19 Prin hotărârea din 18 noiembrie 2014, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku

(Tribunalul Administrativ al Voievodatului Gdansk, Polonia) a admis acțiunea formulată de comună împotriva deciziei din 28 mai 2014 a ministrului.

20 Această instanță a considerat că utilizarea inițială a bunurilor și serviciilor de către persoana impozabilă în scopul unor activități care nu sunt supuse TVA-ului nu înseamnă că aceasta nu mai avea dreptul de a deduce ulterior taxa achitată în amonte în cazul în care se schimbă destinația bunurilor și serviciilor respective, iar acestea sunt utilizate ulterior în scopul unor operațiuni taxabile. În această privință, nu se poate opune în mod valabil comunei faptul că, în cererea sa care a condus la decizia din 28 mai 2014, atunci când aceasta a achiziționat imobilul, nu și-a declarat în mod expres intenția de a-l utiliza în cadrul unei activități economice.

21 Sesizată cu un recurs formulat de ministru, instanța de trimitere, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia) ridică problema dacă, în conformitate cu articolele 167, 168 și 184 din Directiva 2006/112, o comună are dreptul să deducă, pe calea unei regularizări, TVA-ul achitat în amonte aferent cheltuielilor de investiții în cazul în care bunul de capital în discuție a fost utilizat inițial pentru o activitate care nu este supusă TVA-ului, în speță în cadrul realizării misiunilor care revin comunei în calitate de autoritate publică, iar apoi și pentru a efectua operațiuni impozabile.

22 În această privință, instanța de trimitere apreciază că rezultatul din Hotărârea din 2 iunie 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335), care răspunsul la această întrebare este negativ, în măsura în care din acea hotărâre reiese că un organism de drept public care a achiziționat în calitate de autoritate publică la data achiziției unui bun de capital, iar nu în calitate de persoană impozabilă, nu are dreptul la deducerea TVA-ului achitat la achiziția acestui bun, inclusiv atunci când, ulterior, acest organism a achiziționat în calitate de persoană impozabilă.

23 Totuși, soluția desprinsă din această hotărâre ar fi devenit incertă din moment ce, prin Ordonanța din 5 iunie 2014, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750), Curtea ar fi considerat că, într-un caz în care comuna în cauză modificase utilizarea unui bun imobil achiziționat ca bun de capital, 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, o regularizare a deducerilor era în principiu permisă.

24 În această privință, s-ar pune întrebarea dacă este necesar să se acorde importanță faptului că, în momentul achiziției bunului de capital, comuna și-a declarat sau nu în mod expres intenția de a-l utiliza în viitor și pentru a efectua operațiuni impozabile.

25 În lipsa unei asemenea exprimări a intenției, s-ar pune și întrebarea dacă calitatea în temeiul creia a achiziționat autoritatea publică trebuie apreciată exclusiv în funcție de prima utilizare a bunului de capital sau dacă trebuie luate în considerare și alte criterii.

26 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În lumina articolelor 167, 168, 184 și următoarele din Directiva [2006/112], precum și a principiului neutralității, o comună are dreptul la deducerea (prin regularizare) a TVA-ului achitat în amonte aferent cheltuielilor de investiții atunci când:

- bunul de capital produs (achiziționat) a fost utilizat inițial în scopul unei activități care nu este supusă TVA-ului (pentru îndeplinirea funcțiilor de autoritate publică ale comunei care țin de suveranitatea de care beneficiază aceasta), [dar]
- modul de utilizare a bunului de capital s-a modificat, iar comuna îl folosește acum în scopul

unor operațiuni taxabile?

2) În cadrul răspunsului la prima întrebare, prezintă relevanță faptul că, la data producerii sau a achiziției bunului de capital, comuna nu și-a exprimat în mod explicit intenția de a-l utiliza în scopul unor operațiuni taxabile?

3) În cadrul răspunsului la prima întrebare, prezintă importanță faptul că bunul de capital este utilizat atât în scopul unor operațiuni taxabile, cât și în scopul unor operațiuni care nu sunt supuse TVA-ului (pentru îndeplinirea de către comuna a unor funcții de autoritate publică) și că nu este posibilă alocarea în mod obiectiv a cheltuielilor concrete de investiții uneia dintre operațiunile menționate anterior?"

Cu privire la întrebările preliminare

27 Prin intermediul celor trei întrebări formulate, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 167, 168 și 184 din Directiva 2006/112, precum și principiul neutralității TVA-ului trebuie interpretate în sensul că se opun ca un organism de drept public să beneficieze de un drept de regularizare a deducerilor TVA-ului achitat pentru un bun imobil achiziționat ca bun de capital într-o situație, precum cea în discuție în litigiul principal, în care, la data dobândirii acestui bun, pe de o parte, acesta din urmă putea, prin natura sa, să fie utilizat atât pentru activități taxabile, cât și pentru activități netaxabile, dar a fost utilizat, într-o primă etapă, pentru activități netaxabile și, pe de altă parte, acest organism public nu declarase în mod expres intenția de a utiliza bunul menționat pentru o activitate taxabilă, dar nici nu exclusese utilizarea sa într-un asemenea scop.

28 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 37).

29 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime persoana impozabilă 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 38 și jurisprudența citată).

30 Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 39 și jurisprudența citată).

31 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 (Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punctul 23 și jurisprudența citată).

32 Sistemul de regularizare a deducerilor constituie un element esențial al sistemului instituit

de Directiva 2006/112, întrucât are drept voca?ie s? asigure corectitudinea deducerilor ?i, a?adar, neutralitatea sarcinii fiscale (Ordonan?a din 5 iunie 2014, Gmina Mi?dzyszdroje, C?500/13, EU:C:2014:1750, punctul 24 ?i jurispruden?a citat?).

33 Totu?i, dreptul de deducere a TVA?ului trebuie s? respecte cerin?e sau condi?ii atât de fond, cât ?i de form? (Hot?rârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punctul 40 ?i jurispruden?a citat?).

34 Astfel, în ceea ce prive?te cerin?ele sau condi?iile de fond men?ionate, potrivit jurispruden?ei constante a Cur?ii, din articolul 168 din Directiva 2006/112 rezult? c? numai o persoan? care de?ine calitatea de persoan? impozabil? ?i care ac?ioneaz? ca atare în momentul dobândirii unui bun are un drept de deducere în temeiul achizi?iei acestui bun ?i poate s? deduc? TVA?ul datorat sau achitat pentru bunul respectiv dac? îl utilizeaz? în scopul opera?iunilor taxabile (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 11 iulie 1991, Lennartz, C?97/90, EU:C:1991:315, punctul 8, ?i Hot?rârea din 22 octombrie 2015, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, punctul 18, precum ?i jurispruden?a citat?).

35 Conform articolelor 63 ?i 167 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere ia na?tere în momentul în care taxa deductibil? devine exigibil?, ?i anume în momentul livr?rii bunului (Hot?rârea din 22 martie 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punctul 36 ?i jurispruden?a citat?).

36 Aceste principii se aplic? ?i într-o situa?ie în care persoana în cauz? este un organism de drept public care solicit? un drept de regularizare a deducerilor TVA?ului în temeiul articolului 184 ?i urm?toarelor din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 2 iunie 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C?378/02, EU:C:2005:335, punctul 39).

37 Rezult? c?, atunci când un organism public precum, în spe??, comuna, la data achizi?iei unui bun de capital, ac?ioneaz? în calitate de autoritate public? în sensul articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 ?i, prin urmare, în calitate de persoan? neimpozabil?, acesta nu are, în principiu, niciun drept la regularizarea deducerilor în leg?tur? cu acest bun, chiar dac?, ulterior, acesta este utilizat pentru o activitate taxabil? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 2 iunie 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C?378/02, EU:C:2005:335, punctul 44).

38 Potrivit jurispruden?ei constante a Cur?ii, aspectul dac?, în momentul în care i s?a livrat un bun, persoana impozabil? a ac?ionat în calitate de persoan? impozabil? în vederea desf???ur?rii unei activit???i economice constituie o problem? de fapt care trebuie examinat? de instan?a de trimitere ?inându-se cont de toate datele spe?ei, printre care figureaz? natura bunurilor vizate ?i perioada dintre dobândirea bunurilor ?i utilizarea lor în scopul desf???ur?rii activit???ilor economice ale persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 11 iulie 1991, Lennartz, C?97/90, EU:C:1991:315, punctul 21, ?i Hot?rârea din 22 octombrie 2015, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, punctul 21).

39 Prin această examinare se urm?re?te s? se verifice dac? persoana impozabil? a achizi?ionat sau a produs bunurile de capital în discu?ie cu inten?ia, confirmat? de elemente obiective, de a desf???ura o activitate economic? ?i, în consecin?ă, a ac?ionat în calitate de persoan? impozabil? în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 22 octombrie 2015, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, punctul 20).

40 În spe?ă, dac? legisla?ia na?ional? aplicabil? în cauza principal? prevede, pentru bunurile imobile achizi?ionate ca bunuri de capital, o perioad? de regularizare de cinci, chiar de zece ani, de la data la care bunul respectiv este utilizat prima dat?, din constat?rile instan?ei de trimitere rezult? c? cererea comunei a fost depus? la patru ani de la data la care imobilul a fost utilizat

prima dată de centrul cultural al comunei, la dispoziția căruia a fost pus cu titlu gratuit.

41 În plus și sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, este cert că, în speță, comuna, la data dobândirii bunului imobil achiziționat ca bun de capital în discuție în litigiul principal, a achiziționat în aceleași condiții ca o persoană fizică care dorește să construiască un imobil, fără să își exercite, în acest scop, prerogativele de autoritate publică. De aici rezultă, în conformitate cu articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și cu jurisprudența aferentă acestuia, că, atunci când a achiziționat bunul imobil în cauză, comuna nu a achiziționat în calitate de autoritate publică.

42 Prin urmare, situația în discuție în litigiul principal se distinge de cea în care s-a pronunțat Hotărârea din 2 iunie 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), în care organismul public în cauză dobândise bunul de capital în calitate de autoritate publică, în sensul articolului 13 alineatul (1) menționat și, prin urmare, în calitate de persoană neimpozabilă.

43 Un alt element care distinge situația în discuție în litigiul principal de cea în care s-a pronunțat această hotărâre constă în faptul că, în speță, la data dobândirii, în cursul anului 2010, a bunului imobil achiziționat ca bun de capital, comuna era deja înregistrată din anul 2005 în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA.

44 Pe de altă parte, situația în discuție în litigiul principal se distinge de cea în care s-a pronunțat Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), în care era cert că orașul finlandez în cauză, la data achizițiilor imobiliare, achiziționase în calitate de persoană impozabilă, aceste achiziții fiind efectuate în cadrul unei activități economice, și anume închirierea imobilelor care au făcut obiectul acestor achiziții.

45 De asemenea, situația în discuție în cauza principală este diferită de cea în care s-a dat Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), din moment ce, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 11 din această ordonanță, la data livrării imobilului respectiv, comuna poloneză în cauză achiziționase în calitate de persoană impozabilă, instanța de trimitere arătând că, deja în cursul lucrărilor de construire a imobilului, această comună declarase în mod expres că intenționa să închirieze imobilul unei societăți comerciale care urma să îi plătească o chirie.

46 În schimb, în cadrul cauzei principale, comuna și-a declarat intenția de a închiria imobilul în cauză în scop comercial numai după livrarea acestuia.

47 Totuși, 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 achiziționează ca atare, lipsa unei asemenea declarații nu exclude ca o asemenea intenție să poată apărea în mod implicit.

48 Este adevărat că, în speță, în momentul livrării bunului imobil în discuție în litigiul principal, singura intenție exprimată era ca bunul să fie destinat unei utilizări publice, în calitate de cmin cultural. Dacă, ulterior, această intenție s-a concretizat prin punerea la dispoziție cu titlu gratuit a acestui bun în beneficiul centrului cultural al comunei, utilizarea menționată nu excludea totuși în sine ca bunul menționat să fie utilizat, cel puțin parțial, în scopuri economice, de exemplu în cadrul unei operațiuni de închiriere.

49 În această măsură, natura bunului, care, potrivit jurisprudenței Curții amintite la punctul 38 din prezenta hotărâre, este un element de care trebuie să se țină seama pentru a stabili dacă, la data la care i-a fost livrat bunul imobil, persoana impozabilă a achiziționat ca atare, este de natură să indice că comuna a intenționat să achiziționeze în calitate de persoană impozabilă.

50 De asemenea, faptul c?, mult înainte de livrarea ?i achizi?ionarea bunului imobil în discu?ie în litigiul principal, comuna era deja înregistrat? în calitate de persoan? impozabil? în scopuri de TVA este un indiciu în acest sens.

51 În schimb, nu are ca atare nicio importan?? c? bunul în cauz? nu a fost utilizat imediat pentru opera?iuni taxabile, din moment ce utilizarea dat? bunului nu determin? decât întinderea deducerii ini?iale sau a eventualei regulariz?ri ulterioare, dar nu afecteaz? na?terea dreptului de deducere (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, punctul 39).

52 Prin urmare, chiar dac?, în cadrul primei întreb?ri, instan?a de trimitere se refer? la faptul c? bunul imobil a fost utilizat ini?ial „pentru îndeplinirea func?iilor de autoritate public? ale comunei care ?in de suveranitatea de care beneficiaz? aceasta”, acest fapt, presupunând c? este dovedit, ceea ce comuna contest?, nu prejudic? problema distinct? dac?, în momentul în care a achizi?ionat bunul, aceast? autoritate public? a ac?ionat în calitate de persoan? impozabil?, ob?inând astfel un drept de deducere în leg?tur? cu acest bun, îns? constituie un indiciu c? comuna nu a ac?ionat în calitatea sa de persoan? impozabil?.

53 Într-o situa?ie precum cea în discu?ie în cauza principal?, în care, la data dobândirii unui bun imobil achizi?ionat ca bun de capital care poate, prin natura sa, s? fie utilizat atât pentru activit??i taxabile, cât ?i pentru activit??i netaxabile, un organism public care are deja calitatea de persoan? impozabil? nu a declarat în mod expres c? are inten?ia s? utilizeze acest bun pentru o activitate taxabil?, dar nici nu a exclus ca acest bun s? fie utilizat într-un asemenea scop, o utilizare ini?ial? a acestui bun pentru activit??i netaxabile nu împiedic? s? se concluzioneze, dup? examinarea întregii situa?ii de fapt care trebuie efectuat? de instan?a de trimitere, astfel cum s?a amintit la punctul 38 din prezenta hot?râre, c? este îndeplinit? condi?ia prev?zută la articolul 168 din Directiva 2006/112, potrivit c?reia persoana impozabil? trebuie s? fi ac?ionat în calitatea sa de persoan? impozabil? atunci când a achizi?ionat bunul în cauz?.

54 În aceast? privin??, astfel cum a ar?tat ?i avocatul general la punctul 55 din concluzii, verificarea, în fiecare spe??, a îndeplinirii acestei condi?ii trebuie s? se efectueze printr-o apreciere larg? a no?iunii de achizi?ie „în calitate de persoan? impozabil?”.

55 Astfel, caracterul larg al unei asemenea interpret?ri se impune având în vedere finalitatea regimului deducerilor ?i, prin urmare, a regulariz?rilor care, astfel cum s?a amintit la punctele 29-31 din prezenta hot?râre, const? în a asigura neutralitatea sarcinii fiscale corespunz?toare tuturor activit??ilor economice, principiu din care rezult? c?, în general, orice operator trebuie s? î?i poată exercita imediat dreptul de deducere pentru totalitatea taxelor aplicate opera?iunilor efectuate în amonte, corectitudinea deducerilor putând fi asigurat?, dup? caz, *a posteriori* pe calea unei regulariz?ri.

56 În sfâr?it, nu prezint? relevan?? pentru examinarea condi?iei prev?zute la articolul 168 din Directiva 2006/112, potrivit c?reia persoana impozabil? trebuie s? fi ac?ionat în calitatea sa de persoan? impozabil? la data la care a achizi?ionat un bun, faptul c? este dificil, chiar imposibil, s? se repartizeze obiectiv cheltuielile de investi?ii concrete între opera?iuni taxabile ?i opera?iuni netaxabile.

57 Aceast? repartizare este reglementat? în mod specific de normele referitoare la prorata de deducere cuprinse la articolele 173-175 din Directiva 2006/112. Calculul unei prorata de deducere pentru a stabili cuantumul TVA?ului deductibil este, în principiu, rezervat exclusiv bunurilor ?i serviciilor utilizate de o persoan? impozabil? pentru a efectua deopotriv? opera?iuni economice care dau drept de deducere ?i opera?iuni care nu dau drept de deducere (a se vedea printre altele

Hotărârea din 14 decembrie 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, punctul 34).

58 În plus, stabilirea metodelor și a criteriilor de alocare a valorii TVA-ului achitat în amonte între activități economice și activități neeconomice ține de puterea de apreciere a statelor membre, care, în exercitarea acestei puteri, trebuie să țină seama de finalitatea și de economia acestei directive și, astfel, să prevadă un mod de calcul care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată fiecăreia dintre aceste două activități (Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 42).

59 În consecință, este necesar să se răspundă la întrebările adresate celor articolele 167, 168 și 184 din Directiva 2006/112, precum și principiul neutralității TVA-ului trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca un organism de drept public să beneficieze de un drept de regularizare a deducerilor TVA-ului achitat pentru un bun imobil achiziționat ca bun de capital într-o situație, precum cea în discuție în litigiul principal, în care, la data dobândirii acestui bun, pe de o parte, acesta din urmă putea, prin natura sa, să fie utilizat atât pentru activități taxabile, cât și pentru activități netaxabile, dar a fost utilizat, într-o primă etapă, pentru activități netaxabile și, pe de altă parte, acest organism public nu declarase în mod expres intenția de a utiliza bunul menționat pentru o activitate taxabilă, dar nici nu exclusese utilizarea sa într-un asemenea scop, în măsura în care rezultatul dintr-o examinare a ansamblului împrejururilor de fapt, care trebuie efectuată de instanța națională, că este îndeplinită condiția prevăzută la articolul 168 din Directiva 2006/112, potrivit căreia persoana impozabilă trebuie să fi acționat în calitate de persoană impozabilă atunci când a efectuat această achiziție.

Cu privire la cheltuielile de judecată

60 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 doua) declară:

Articolele 167, 168 și 184 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA) trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca un organism de drept public să beneficieze de un drept de regularizare a deducerilor TVA-ului achitat pentru un bun imobil achiziționat ca bun de capital într-o situație, precum cea în discuție în litigiul principal, în care, la data dobândirii acestui bun, pe de o parte, acesta din urmă putea, prin natura sa, să fie utilizat atât pentru activități taxabile, cât și pentru activități netaxabile, dar a fost utilizat, într-o primă etapă, pentru activități netaxabile și, pe de altă parte, acest organism public nu declarase în mod expres intenția de a utiliza bunul menționat pentru o activitate taxabilă, dar nici nu exclusese utilizarea sa într-un asemenea scop, în măsura în care rezultatul dintr-o examinare a ansamblului împrejururilor de fapt, care trebuie efectuată de instanța națională, că este îndeplinită condiția prevăzută la articolul 168 din Directiva 2006/112, potrivit căreia persoana impozabilă trebuie să fi acționat în calitate de persoană impozabilă atunci când a efectuat această achiziție.

Semnături

* Limba de procedură: polona.