

62016CC0036

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 16 februarie 2017 (1)

Cauza C-36/16

Minister Finansów

împotriva

Posnania Investment SA

[cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă din Polonia)]

„Cerere de decizie preliminară — Legislație fiscală — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Operațiuni impozabile — Livrare efectuată cu titlu oneros — Operațiune a unei persoane impozabile care acționează ca atare — Obligație fiscală privind darea în plată a unui bun în scopul stingerii unei datorii fiscale”

I. Introducere

1.

Darea în plată a unor bunuri în scopul plății unor datorii fiscale este o operațiune supusă TVA-ului atunci când debitorul fiscal este în același timp persoana impozabilă în sensul legislației privind TVA-ul. Acesta este întrebarea la care nu s-a răspuns până în prezent și care face obiectul prezentei cereri de decizie preliminară.

2.

În procedura principală, o societate a făcut uz de posibilitatea prevăzută de legislația de procedură fiscală din Polonia de a plăti obligațiile fiscale restante prin transferul către stat al dreptului de proprietate asupra unui teren. Or, această societate desfășura printre altele o activitate de agenție imobiliară.

3.

Astfel, întrebarea dacă achitarea obligațiilor fiscale poate fi impozitată din nou este interesantă. Chiar și din perspectiva naturii indirecte a taxei pe valoarea adăugată, în cazul creșterii sarcinii fiscale trebuie să fie transferată asupra beneficiarului, în speță asupra statului, ideea că operațiunea trebuie supusă TVA-ului pare ciudată.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4.

Din perspectiva dreptului Uniunii, cadrul juridic relevant în speță îl reprezintă articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (2) (denumită în continuare „Directiva TVA”). Potrivit acestei dispoziții, sunt supuse TVA-ului:

„livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;”

5.

Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA definește noțiunea „persoană impozabilă” după cum urmează:

„«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.”

6.

În plus, articolul 16 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că:

„Utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său, transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări cu titlu oneros, atunci când taxa aferentă bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial.”

B. Dreptul național

7.

Legiuitorul polonez a transpus prevederile Directivei TVA în dreptul național. În plus, potrivit precizărilor instanței de trimitere, în conformitate cu articolul 66 alineatul 1 din Codul fiscal adoptat prin legea din 29 august 1997, persoana impozabilă are posibilitatea să își plătească obligații fiscale restante prin transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri către autoritățile fiscale sau printre altele către autoritățile locale, în măsura în care aceasta beneficiază de produsul respectivei impuneri. Potrivit articolului 66 alineatul 2 din Codul fiscal polonez, acest transfer și stingerea datoriei fiscale aferente se efectuează pe baza unui contract încheiat cu autoritatea locală (sau cu autoritatea fiscală etc.), în conformitate cu modalitățile prevăzute la articolul 66 alineatele 2 și 3 din Codul fiscal polonez. În temeiul articolului 66 alineatul 4 din Codul fiscal polonez, momentul stingerii datoriei fiscale este momentul transferului dreptului de proprietate asupra bunului cedat.

III. Litigiul principal

8.

Reclamanta din litigiul principal, Posnania Investment S.A. (denumită în continuare „societatea”

sau „reclamanta”), este o societate de drept polonez al c?rei obiect de activitate include printre altele tranzac?iile imobiliare. Pentru a?i compensa obliga?iile fiscale restante, aceasta a f?cut uz de posibilitatea prev?zut? la articolul 66 alineatul 1 din Codul fiscal polonez ?i, la 5 februarie 2013, a încheiat cu comuna competent? un contract privind transferul dreptului de proprietate asupra unui teren liber de construc?ii. Acest transfer a avut drept efect stingerea par?ial? a datoriei fiscale.

9.

Ulterior, societatea a adresat ministrului finan?elor întrebarea dac? transferul dreptului de proprietate c?tre comun? este o opera?iune supus? TVA-ului. Societatea considera c? nu este cazul în spe?? ?i ?i?a întemeiat opinia în special pe jurispruden?a Cur?ii Administrative Supreme, potrivit c?reia transferul dreptului de proprietate c?tre autoritatea fiscal?, în scopul compens?rii unor obliga?ii fiscale restante, care constituie venituri alocate bugetului de stat nu este o opera?iune supus? TVA.

10.

În decizia fiscal? anticipat? din 10 mai 2013, ministrul finan?elor a considerat c? transferul dreptului de proprietate de c?tre societate este în principiu o opera?iune supus? TVA. Societatea a introdus o ac?iune împotriva acestei decizii.

11.

Prin hot?rârea din 13 februarie 2014, instan?a de fond a anulat decizia fiscal? anticipat? adoptat? de ministrul finan?elor f?când trimitere la jurispruden?a men?ionat? a Cur?ii Administrative Supreme. În principal s?a re?inut c? prin ac?iunea sa, administra?ia financiar? a înc?lcat în special „principiul încrederii”. Ministrul finan?elor a atacat aceast? hot?râre cu recurs.

IV. Cererea de decizie preliminar? ?i procedura în fa?a Cur?ii

12.

Prin ordonan?a din 21 septembrie 2015, Curtea Administrativ? Suprem?, sesizat? în cauz?, a adresat Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar? în temeiul articolului 267 TFUE:

„Transferul dreptului de proprietate asupra unui teren (a unui bun) de c?tre o persoan? impozabil? în scopuri de TVA c?tre:

a)

trezoreria statului, în scopul compens?rii obliga?iilor sale fiscale restante care constituie venituri alocate bugetului de stat, sau

b)

o comun?, un district sau un voievodat, în scopul compens?rii obliga?iilor sale fiscale restante care constituie venituri alocate bugetului acestora

?i care are drept consecin?? stingerea unor datorii fiscale, este o opera?iune impozabil? (livrare de bunuri) în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) ?i al articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat??”

13.

Republica Polon? și Comisia European? au prezentat observa?ii scrise cu privire la aceast? întrebare în cadrul procedurii în fa?a Cur?ii.

V. Aprecieri juridic?

14.

Articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA prevede cinci condi?ii pentru na?terea taxei. Opera?iunea trebuie s? fie o livrare de bunuri sau o furnizare de servicii (1) efectuat? cu titlu oneros (2) de c?tre o persoan? impozabil? (3) care ac?ioneaz? ca atare (4), pe teritoriul unui stat membru (5). Trei dintre aceste condi?ii sunt îndeplinite în spe?? în mod incontestabil. Transferul unui teren constituie o livrare. Aceast? livrare a fost efectuat? de o persoan? impozabil? pe teritoriul unui stat membru.

15.

Astfel, potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, pentru a r?spunde la întrebarea preliminar?, este necesar s? se examineze dac?, în spe??, se poate considera c? livrarea s?a efectuat „cu titlu oneros” (a se vedea punctul A) și dac? persoana impozabil? în discu?ie a ac?ionat „ca atare” (a se vedea în acest sens punctul B).

A. Livrarea efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil?

16.

Dup? cum confirm? atât Comisia, cât și Republica Polon?, predarea terenului în scopul stingerii datoriei fiscale s?a efectuat cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA. Liberarea de o datorie pecuniar? prin intermediul unei livr?ri de bunuri nu poate fi tratat? decât drept constituirea unei crean?e pecuniare pe baza unei livr?ri.

17.

Cu toate acestea, s?ar putea pune problema dac? livrarea și liberarea de datoria fiscal? se întemeiaz? pe un raport juridic reciproc. În fapt, în deciziile sale, Curtea a apreciat c? un asemenea raport este necesar. Astfel, o livrare de bunuri nu este efectuat? „cu titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA decât în cazul în care între furnizor și beneficiar exist? un raport juridic în care au loc presta?ii reciproce, plata primit? de furnizor constituind contravaloarea efectiv? a bunului livrat beneficiarului (3).

18.

Aspectul c?, în spe??, livrarea terenului și ?tergerea datoriei fiscale se întemeiaz? pe un raport juridic rezult? deja de la articolul 66 alineatul 1 din Codul fiscal polonez. Articolul men?ionat reglementeaz? un raport juridic legal. Acest raport este confirmat și de contractul de drept public prev?zut la articolul 66 alineatul 2 din Codul fiscal polonez. Cu toate acestea, se pune problema dac? în cazul stingerii legale a datoriei fiscale (articolul 66 alineatul 4 din Codul fiscal polonez), ca o consecin?? a d?rii în plat? a unui bun, exist? realmente un raport juridic reciproc sau numai un raport juridic unilateral. În cele din urm?, nu este necesar s? se clarifice acest aspect.

19.

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit general (4) pe consum prin intermediul căreia se impozitează cheltuiala beneficiarului pentru primirea unui avantaj care poate face obiectul consumului (livrare de bunuri sau prestare de servicii). Astfel, noțiunea de raport juridic considerat necesar în acest scop trebuie interpretat în sens larg. Nu poate prezenta relevanță nici validitatea din perspectiva dreptului civil, nici temeiul de drept civil sau de drept public și nici caracterul reciproc al acestui temei. Singurul aspect determinant este dacă beneficiarul face o cheltuială din patrimoniul său pentru a obține un avantaj consumabil (o livrare de bunuri sau o prestare de servicii) de la o persoană impozabilă (5). Așadar, este determinant caracterul reciproc dintre cheltuială și avantajul consumabil, iar nu reciprocitatea temeiurilor juridice de drept civil sau public.

20.

Având în vedere această interpretare largă a noțiunii de operațiune cu titlu oneros pe care o impune legislația în materie de accize, trebuie să se constate, în acord cu Comisia și cu Republica Polonă, că, în speță, livrarea s-a efectuat cu titlu oneros. Această concluzie este valabilă și în cazul stingerii datoriilor fiscale, prin efectul legii, în urma transferului dreptului de proprietate asupra terenului (articolul 66 alineatul 4 din Codul fiscal polonez).

B. Persoana impozabilă care acționează ca atare

1. Plata datoriei fiscale ca activitate economică

21.

În plus, trebuie să se clarifice dacă o persoană înregistrată în scopuri de TVA care, în calitate de debitor fiscal, își achită impozitele nu în bani, ci în natură, acționează în calitate de persoană înregistrată în scopuri de TVA, mai precis „ca atare”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

22.

O persoană impozabilă acționează în această calitate („ca atare”) numai dacă efectuează operațiuni în cadrul activității sale impozabile (6). După cum rezultă, de altfel, de la articolul 9 din Directiva TVA, nu este suficient ca activitatea să se efectueze cu titlu oneros. Directiva impune în plus o anumită calitate, mai precis desfășurarea unei activități economice în momentul acțiunii.

23.

Astfel, problema determinantă în speță este dacă plata datoriilor fiscale reprezintă o activitate economică în sensul articolului 9 din Directiva TVA. În cazul unui răspuns negativ, s-ar ridica problema dacă această concluzie ar fi diferită în cazul în care datoriile fiscale nu s-ar plăti în bani, ci în natură.

24.

Potrivit articolului 9 alineatul (1) a doua teză din Directiva TVA, noțiunea „activități economice” include orice activitate a producătorilor, a comercianților sau a persoanelor care prestează servicii iar, potrivit jurisprudenței, aceasta include toate etapele de producție, de comercializare și de prestare a serviciilor (7).

25.

Articolul 9 alineatul (1) a doua teză din Directiva TVA descrie activitățile economice cu ajutorul unor profiluri profesionale. La o analiză mai atentă, observăm că este vorba despre o delimitare tipologică prin enumerarea mai multor categorii de întreprinderi (profiluri profesionale). Spre deosebire de o noțiune abstractă, descrierea tipologică este mai deschisă. Apartenența la o categorie nu trebuie să se stabilească pe baza unei calificări de natură logico-abstractă, ci în funcție de gradul de similitudine cu arhetipul (modelul). Nu trebuie să existe toate proprietățile caracteristice respectivei categorii, ci, în cazuri individuale, o caracteristică sau alta poate lipsi. Cazul individual supus aprecierii este clasat în categoria respectivă numai pe baza comparației aspectelor similare. Această clasificare impune o analiză de ansamblu în fiecare caz individual, care să țină seama de percepția publicului și de gradul de similitudine cu arhetipul (modelul original).

26.

Chiar dacă noțiunea de activitate economică trebuie interpretată în sens larg (8), plata datoriilor fiscale nu este o asemenea activitate economică. În plus, plata impozitelor constă numai în îndeplinirea unei obligații personale de drept public, care incumbă oricărei persoane impozabile, chiar dacă aceasta nu este înregistrată în scopuri de TVA. Această concluzie este valabilă și în cazul impozitelor întemeiate pe desfășurarea unei activități economice, de exemplu în cazul plății creanțelor fiscale în materie de TVA.

27.

Această concluzie nu se modifică nici în cazul în care datoriile fiscale se plătesc în natură. Plata în natură nu reprezintă decât o modalitate de plată specială în cadrul colectării impozitelor. La fel ca în cazul unei proceduri fiscale obișnuite, datoria fiscală care a luat naștere nu este achitată în bani, ci prin intermediul unui bun calculat la valoarea sa obiectivă, iar nu la prețul de vânzare. Prin urmare, o asemenea acțiune întreprinsă în cadrul percepției impozitelor prevăzute de dispozițiile de drept public nu poate fi considerată o activitate economică. Transferul unor active în scopul plății datoriei fiscale proprii nu este nicidecum comparabil cu activitatea unei persoane impozabile în scopuri de TVA, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA (de exemplu cu a unui comerciant care achiziționează bunuri în scopul vânzării lor).

28.

Nici contractul de drept public prevăzut de Codul fiscal polonez nu modifică cu nimic această concluzie. Acesta garantează numai acordul părților cu privire la această modalitate specială de plată. Creditorul fiscal nu face decât să își dea acordul pentru plata în natură a creanțelor fiscale.

29.

În plus, cererea de decizie preliminară nu conține niciun indiciu pentru faptul că, potrivit dispozițiilor naționale, autoritatea fiscală ar avea dreptul să se adreseze contribuabilului și să îi propună să nu își achite datoriile fiscale în bani, ci, mai degrabă, să îi cedeze un teren, care în caz contrar ar trebui achiziționat printr-o operațiune comercială. Decizia de a stinge datoriile fiscale în natură, precum și decizia privind selecția bunurilor predate aparține în exclusivitate debitorului fiscal. Autoritatea fiscală poate să își dea eventual acordul pentru o asemenea plată, dar nu o poate solicita.

30.

În special, datoria fiscală se stinge, prin efectul legii, odată cu transferul bunului, până la

concuren?ă a valorii acestuia. Aceasta nu depinde de voin?ă a p?r?ilor din contractul de drept public sau de negocierea dintre acestea. Într-un stat de drept, valoarea bunului se stabile?te pe baza unor criterii de evaluare aplicabile tuturor debitorilor fiscali. În aceste condi?ii, care trebuie examinate îns? de instan?ă de trimitere, în principiu, în cazul pl??ii unor datorii fiscale prin transferul unui bun nu se poate vorbi despre o activitate economică (tipică).

2. Excep?ie bazat? pe proximitatea cu activitatea principală imposibilă?

31.

Cu toate acestea, în spe??, transferul terenului nu s?a efectuat de c?tre un avocat sau un medic, ci de c?tre un agent imobiliar. Astfel, nu se poate exclude o anumită proximitate dintre activitatea în discu?ie (darea în plat? a unui teren) și activitatea economică desf?șurat? (tranzac?iile imobiliare).

32.

Curtea a analizat un context similar în cauza Kostov (9), în care o persoană imposibilă (un executor judec?toresc independent) a încheiat cu ter?e persoane contracte individuale de mandat pentru achizi?ionarea de terenuri în cadrul unor licita?ii. Între obiectul contractelor și con?inutul activit?ii principale a acestuia (scoaterea la licita?ie) exista o anumită proximitate. Curtea a confirmat c? aceste opera?iuni sunt supuse TVA-ului.

33.

Curtea decis c? „articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? o persoană fizică, deja persoană imposibilă în scopuri de TVA pentru activit?ile sale de executor judec?toresc independent, trebuie considerat? «persoană imposibilă» pentru orice altă activitate economică exercitată în mod ocazional, cu condi?ia ca această activitate s? constituie o activitate în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA” (10).

34.

Această constatare nu poate fi îns? interpretată în sensul c? orice ac?iune a unei persoane imposibile realizată cu titlu oneros este efectuată în calitatea sa de persoană imposibilă. În situa?ia concretă la care se refer? decizia Cur?ii, între „activitatea secundară” a unui executor judec?toresc și activitatea sa principală există o legătură strânsă. Prin urmare, în cadrul unei abordări din perspectivă tipologică, mandatul în litigiu din acea cauză exercitat ocazional pentru ter?i era realmente o activitate economică.

35.

În schimb, în temeiul unei abordări tipologice, plata datoriilor fiscale ale unui agent imobiliar prin darea în plat? a unui teren nu este o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA.

36.

Cu siguran??, potrivit principiului neutralit?ii concuren?ei, invocat de Comisie prin analogie, to?i furnizorii concuren?i trebuie s? se supună TVA-ului în același mod. În cazul pl??ii datoriilor fiscale în natură nu există nicio situa?ie de concuren?? cu al?i debitori fiscali. Persoana care își plăte?te datoria fiscală nu este în concuren?? în momentul respectiv cu alte persoane imposibile în materie de TVA (de exemplu cu al?i comercian?i cu terenuri). Aceasta nu poate negocia în cadrul „stabilirii pre?ului de vânzare” aferent bunului care urmează s? fac? obiectul transferului. În plus,

evaluarea bunului care urmează să facă obiectul transferului în cadrul colectării impozitului se face pe baza unor criterii obiective. Astfel, nu se poate naște nicio situație de concurență cu privire la preț.

37.

În consecință, transferul unui bun în scopul compensării datoriilor fiscale se realizează în afara oricărei piețe. Această concluzie se aplică în egal măsură atât debitorilor fiscali „obișnuiți”, cât și acelor care sunt în același timp și persoane înregistrate în scopuri de TVA. În calitate de beneficiar, nici statul nu are posibilitatea de a alege dacă „dobândește” un teren sau un altul. Acesta poate opta numai dacă în locul plății în bani acceptă plata datoriei fiscale în natură, la valoarea obiectivă a bunului.

38.

În mod corespunzător, Curtea consideră că nici măcar o operațiune incontestabil economic desfășurată cu titlu oneros (vânzarea de droguri) nu este impozabilă atunci când se exclude orice situație de concurență (legală) în sectorul economic (11). Această idee poate fi valorificată în contextul din speță. În cazul stingerii datoriei fiscale personale prin transferul unor bunuri către creditorul fiscal (mai precis în cazul perceperii de impozite) se exclude de asemenea orice concurență între persoane impozabile.

39.

Aspectul determinant este dacă, potrivit legislației naționale (în speță prin intermediul contractului de drept public prevăzut aici), în cadrul perceperii impozitelor prevăzute de dispozițiile de drept public, părților le este permis să stabilească de comun acord, la fel ca în cazul unei vânzări, bunul care face obiectul transferului și prețul aferent. Atât timp cât acest aspect nu se regăsește în cadrul plății datoriei sale fiscale, persoana impozabilă nu acționează în cadrul activității sale economice. Aceasta nu acționează, așadar, „ca atare” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA. Această concluzie se aplică și atunci când persoana înregistrată în scopuri de TVA este un agent imobiliar și, în locul plății în bani, dă în plată un teren.

3. Natura taxei pe valoarea adăugată

40.

Această concluzie este confirmată de natura taxei pe valoarea adăugată, care este un impozit indirect aplicat consumului. Taxa pe valoarea adăugată trebuie achitată de consumatorul final (12), iar persoana impozabilă acționează „numai” ca un collector de impozite în numele statului (13). În speță, inclusiv acest aspect contrazice constatarea existenței unei activități economice. Existența unei activități economice în sensul articolului 9 din Directiva TVA presupune în mod vădit ca, prin intermediul contraprestației sale – negociată cu partenerul său contractual –, persoana impozabilă să poată pune plata taxei pe valoarea adăugată în sarcina beneficiarului și să o poată colecta de la acesta. Această idee nu este compatibilă cu stingerea unei datorii fiscale prin efectul legii și nici cu faptul că statul beneficiar dorește să colecteze impozite și nu să suporte alte taxe (în speță taxa pe valoarea adăugată care ar trebui să fie pusă în sarcina sa).

4. Riscul de a avantaja statul în calitate de „consumator”

41.

Nu putem împărtăși îndoielile exprimate de Comisie în acest sens și nici nu considerăm că există riscul de a avantaja debitorul fiscal sau statul. Debitorul fiscal nu este favorizat, întrucât predarea

unui bun în scopul achitării unor obligații fiscale nu ar fi supus TVA-ului. Or, o asemenea obligație ar produce următoarele efecte: în situația în care un debitor fiscal datorează un impozit cu o valoare X, terenul valorează X, se stinge obligația fiscală X și statul trebuie să achite în plus TVA-ul, pentru ca debitorul fiscal să îl poată transfera (din nou statului). În schimb, statul nu ar economisi TVA-ul, întrucât primește bunurile în natură, independent de necesarul propriu de consum, și nu este astfel scutit de alte cheltuieli grevate de TVA.

42.

Contrar accepțiunii Comisiei, există mai degrabă riscul ca existența unei operațiuni impozabile să declanșeze deducerea TVA-ului achitat în amonte inclusiv în cazul achiziției unor active de uz privat, întrucât este posibil ca acestea să fie utilizate odată pentru compensarea datoriei fiscale (14).

43.

Nici argumentul privind tratamentul diferit al plății impozitelor – în funcție de aspectul dacă impozitele se achită în bani (fără impozitare) sau în natură (cu impozitare) – nu ar fi convingător. Această concluzie este valabilă și în ceea ce privește tratamentul diferit al plății obligațiilor fiscale în natură, în funcție de aspectul dacă plătitorii sunt persoane impozabile în scopuri de TVA sau persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA. Această calificare în materie de TVA nu poate prezenta relevanță pentru veniturile fiscale (din alte tipuri de taxe și impozite din care rezultă creanțe fiscale).

44.

Astfel, în cele din urmă, rămâne numai riscul neimpozitării unui consum final în cazul în care darea în plată a unor bunuri nu ar fi considerată o activitate economică. Totuși, acest risc nu există decât atunci când, în calitatea sa de persoană impozabilă în scopuri de TVA, prestatorul (în speță societatea) a dedus deja TVA-ul aferent bunului transferat.

45.

Cu toate acestea, dispozițiile articolului 16 (și ale articolului 26) din Directiva TVA previn acest risc în mod sistematic. Deși plata în natură a obligațiilor fiscale nu este o activitate economică, odată cu darea lor în plată, bunurile sunt retrase din întreprindere în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice. Astfel, prin aplicarea articolului 16 din Directiva TVA, se corectează deducerea TVA-ului în amonte și se împiedică astfel neimpozitarea unui consum final. În consecință, persoana impozabilă în scopuri de TVA este tratată ca o persoană privată care predă statului un bun în scopul plății unor datorii fiscale. Astfel, în concluzie, se garantează egalitatea de tratament a tuturor debitorilor fiscali, indiferent dacă aceștia sunt în același timp (mai mult sau mai puțin întâmplător) persoane impozabile în scopuri de TVA.

5. Concluzie

46.

În concluzie, darea în plată a unui bun din patrimoniul persoanei impozabile în scopul plății datoriei sale fiscale nu este o activitate economică în cadrul căreia persoana impozabilă acționează „ca atare”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA. Această concluzie este valabilă și atunci când această persoană preda un bun pe care, în mod normal, l-ar tranzacționa în cadrul activității întreprinderii sale. Astfel, operațiunea în discuție nu este supusă TVA-ului în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a).

VI. Propunere de decizie

47.

Propunem, așadar, Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Curtea Administrativă Supremă după cum urmează:

„Transferul dreptului de proprietate asupra unui teren de către o persoană impozabilă în scopuri de TVA către creditorul fiscal, care conduce la stingerea unei datorii fiscale prin efectul legii, nu este o operațiune impozabilă în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA. Procedând astfel, persoana impozabilă nu acționează ca atare. Cu toate acestea, în temeiul articolului 16 din Directiva TVA, trebuie să se rectifice orice deducere a TVA-ului în amonte referitoare la bunul predat

Condiția necesară este ca numai debitorul fiscal să aibă posibilitatea de plată în natură a obligațiilor fiscale iar această dare în plată să se realizeze numai prin contractul de drept public prevăzut. Astfel, părțile nu pot influența «prețul de vânzare». Acesta trebuie să fi determinat mai degrabă pe baza unor criterii de apreciere obiective, a căror examinare revine instanței de trimitere.”

(1) Limba originală: germană.

(2) JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială 09/vol. 3, p. 7

(3) Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punctul 32), Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 40), Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punctul 34), Hotărârea din 17 septembrie 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punctul 18), și Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 14).

(4) Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 19), și Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulic și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 34), precum și Ordonanța din 9 decembrie 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nepublicată, EU:C:2011:825, punctul 21).

(5) Astfel, inclusiv bacșul achitat în mod unilateral și voluntar după executarea contractului de servire într-un restaurant reprezintă remunerația pentru un serviciu.

(6) A se vedea în acest sens Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punctele 17 și urm.), Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punctul 66), Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctul 42).

(7) A se vedea printre altele Hotărârea din 4 decembrie 1990, van Tiem (C-186/89, EU:C:1990:429, punctul 17), Hotărârea din 26 iunie 2003, MKG Kraftfahrzeuge Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punctul 41), Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții

(C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctul 41).

(8) Hotărârea din 12 septembrie 2000, Comisia/Regatul Unit (C-359/97, EU:C:2000:426, punctul 39), Hotărârea din 26 iunie 2003, MKG/Kraftfahrzeuge/Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punctul 42), Hotărârea din 26 iunie 2007, T-Mobile Austria și alții (C-284/04, EU:C:2007:381, punctul 35), Hotărârea din 20 iunie 2013, Fuchs (C-219/12, EU:C:2013:413, punctul 17).

(9) Hotărârea din 13 iunie 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391).

(10) Hotărârea din 13 iunie 2013, Kostov (EU:C:2013:391, p. 31)

(11) A se vedea printre altele Hotărârea din 29 iunie 1999, Coffeeshop Siberië (C-158/98, EU:C:1999:334, punctele 14 și 21), Hotărârea din 29 iunie 2000, Salumets și alții (C-455/98, EU:C:2000:352, punctul 19), Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctul 49).

(12) Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 19), și Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulic și Plavojin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 34), precum și Ordonanța din 9 decembrie 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nepublicată, EU:C:2011:825, punctul 21).

(13) Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25), și Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21).

(14) În special activitățile de petrecere a timpului liber deficitare în mod durabil ale persoanei impozabile (în special în materia impozitului pe venit, se găsesc deseori în această situație avocați și medici independenți care dețin domenii viticole, crescătorii de cai, ambarcațiuni private etc.) pot fi practicate deosebit de eficient prin deducerea taxei în amonte în interes general.