

Ediție provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MICHAL BOBEK

prezentate la 22 februarie 2018(1)

Cauza C-665/16

Minister Finansów

împotriva

Gmina Wrocław

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

„Cerere de decizie preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Operațiuni impozabile – Articolul 2 alineatul (1) litera (a) – Livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros – Articolul 14 alineatul (2) litera (b) – Transferul, printr-un ordin emis de o autoritate publică, al dreptului de proprietate asupra unui bun cu plata unei compensații – Expropriere a unor imobile aflate în proprietatea unei municipalități”

I. Introducere

1. În mitologia romană, Ianus era zeul începutului și al sfârșitului, al ușilor, trecerilor, porților, dar, în perioada preclasică și aparent, al creației, al războiului, al izvoarelor și al soarelui(2). Dincolo de dificultățile ridicate de stabilirea competenței (aspect familiar pentru un specialist în drept comunitar), dificultăți întâmpinate întotdeauna cu privire la zeii romani, ale căror puteri s-au tot schimbat pe parcursul secolelor, există un element pe care oamenii și-l amintesc despre Ianus și astăzi: faptul că acesta era reprezentat ca având două fețe.

2. În opoziție cu zeul cu un cap și două fețe, în situația de față avem de-a face cu o singură față, atașată la două capete diferite. Aceasta este, pe scurt, sursa controverselor privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) din prezenta cauză: potrivit reglementării poloneze, primarul din Wrocław are două roluri distincte. Pe de o parte, este autoritatea executivă a Gmina Wrocław (Municipalitatea Wrocław, Polonia) (cu administrație autonomă). Pe de altă parte, în materie de administrație de stat (pe verticală) acționează și ca reprezentant al Trezoreriei Publice.

3. Funcția duală a anumitor organisme ale autorităților locale, care acționează, în funcție de rolul specific, ori ca administrații autonome, ori ca administrații de stat, nu reprezintă o noutate, mai ales în Europa Centrală. Noutatea în prezenta cauză este reprezentată de modul în care este privită această practică în scopuri de TVA, în situațiile în care aceeași entitate, *in casu* primarul din Wrocław, apare, în cazul specific al exproprierii unor imobile, la ambele capete ale

tranzac?iei, dar având dou? roluri diferite. În continuare, ca urmare a transferului oficial al titlului de proprietate de la Municipality Wroc?aw la Trezoreria Public?, proprietatea în discu?ie continu? s? fie administrat? de aceea?i autoritate: primarul din Wroc?aw.

4. În acest context, Naczelny S?d Administracyjny (Curtea Administrativ? Suprem? din Polonia) încearc? s? determine dac? transferul de la Municipality Wroc?aw la Trezoreria Public? a propriet??ii imobilelor în discu?ie constituie o tranzac?ie impozabil? în sensul articolului 14 alineatul (2) litera(a) din Directiva TVA(3). Aceast? întrebare d? na?tere la dou? probleme distincte: în primul rând, pentru a fi considerat tranzac?ie impozabil?, este necesar ca *transferul propriet??ii* în temeiul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA s? constituie ?i un transfer al *dreptului de a dispune de bun ca un proprietar*, în sensul articolului 14 alineatul (1) din directiva în discu?ie? În al doilea rând, care este rela?ia dintre no?iunea „compensa?ie” la care face referire articolul 14 alineatul (2) litera (a) ?i no?iunea „titlu oneros” la care face referire articolul 2 alineatul (1) litera (a) din directiv??

II. Cadrul juridic

A. Dreptul UE

5. În lista de tranzac?ii supuse TVA?ului, articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA include:

„livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”.

6. Conform articolului 14 din Directiva TVA:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamn? transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

(2) Pe lâng? opera?iunea prev?zută la alineatul (1), fiecare dintre urm?toarele opera?iuni este considerat? livrare de bunuri:

- transferul, printr?un ordin emis de o autoritate public? sau în numele unei autorit??i publice sau în condi?iile prev?zute de lege, al dreptului de proprietate asupra unui bun cu plata unei compensa?ii;

- predarea efectiv? a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumit? perioad? sau de vânzare cu plata în rate a bunurilor, care prevede c?, în condi?ii normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate;

- transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cump?rare sau vânzare.”

B. Dreptul polonez

7. Articolul 7 alineatul 1 punctul 1 din Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i us?ug [Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri ?i servicii (denumit? în continuare „Legea privind TVA?ul”)](4) prevede c? „Se consider? livrare de bunuri în sensul articolului 5 alineatul 1 punctul 1 transferul dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar, inclusiv transferul, printr?un ordin emis de o autoritate public? sau de o entitate, care ac?ioneaz? în numele unei autorit??i publice sau în condi?iile prev?zute de lege, al dreptului de proprietate asupra unui bun cu plata unei compensa?ii”.

III. Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

8. Ca urmare a unei decizii a Wojewoda Dolnośląski (voievodul Sileziei Inferioare, Polonia), proprietatea asupra unor imobile ce au aparținut anterior Municipality Wrocław a fost transferat la Trezoreriei Publice în scopul construirii unui drum. Printr-o decizie separată, voievodul Sileziei Inferioare a stabilit compensația la care are dreptul Municipality Wrocław (denumit în continuare „municipality”) și a ordonat primarului din Wrocław (denumit în continuare „primarul”) să achite suma respectivă.
9. Având îndoieli în privința obligațiilor fiscale aferente respectivei tranzacții, Municipality Wrocław a adresat o cerere Minister Finansów (ministrul finanțelor), solicitând o interpretare a legislației fiscale în raport cu situația sa. A întrebat dacă, în conformitate cu dispozițiile legale aplicabile, transferul proprietății asupra imobilelor în schimbul compensației constituie o livrare de bunuri cu titlu oneros, supus TVA-ului. În cazul în care răspunsul este afirmativ, a întrebat care entitate ar trebui să apară pe factura de TVA drept cumpărător al bunurilor.
10. Ministrul Finanțelor a răspuns că tranzacția în discuție este supus TVA-ului, adugând următoarele clarificări.
11. În primul rând, persoana impozabilă nu putea fi primarul, pentru că nu este o entitate independentă ce desfășoară o activitate economică și nu acționează în nume propriu. Ca urmare, persoana impozabilă este municipality.
12. În al doilea rând, chiar dacă primarul a fost cel care a ordonat plata compensației, aceasta nu schimbă faptul că proprietatea asupra imobilelor a fost transferată de la municipality la Trezoreria Publică, reprezentată de primar. Ca urmare, în scopuri de TVA, furnizorul și beneficiarul sunt una și aceeași persoană impozabilă.
13. În al treilea rând, de vreme ce proprietatea asupra imobilelor a fost transferată de la municipality la Trezoreria Publică în schimbul unei compensații, a existat o furnizare de bunuri cu titlu oneros, supus TVA-ului.
14. Ministrul Finanțelor a reținut astfel că municipality are obligația de a înregistra furnizarea bunurilor imobile expropriate, sub forma unei facturi cu TVA pe care municipality apăsă atât în nume propriu ca furnizor, cât și ca reprezentant al Trezoreriei Publice ca beneficiar.
15. Municipality Wrocław nu a fost de acord cu interpretarea respectivă. În consecință, a formulat o acțiune împotriva ministrului finanțelor, înregistrată la Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal Wrocław, Polonia).
16. Instanța respectivă a reținut că, în prezenta cauză, nu a fost îndeplinită condiția pentru a fi în prezența unei furnizări de bunuri în scopuri de TVA, respectiv transferul controlului economic asupra imobilelor de la furnizor la beneficiar. Aceasta deoarece furnizorul și beneficiarul sunt una și aceeași entitate: Municipality Wrocław. Drept urmare, instanța a stabilit că nu s-a produs un transfer al controlului economic și de facto asupra imobilelor, aceasta fiind o premisă pentru ca o tranzacție să fie considerată un eveniment impozabil în scopuri de TVA, în conformitate cu dreptul UE și cu dreptul intern.
17. Ministrul Finanțelor a formulat apel la instanța de trimitere, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă).
18. Instanța respectivă a reținut că sunt nelămuriri serioase în ceea ce privește întrebarea dacă transferul proprietății asupra imobilelor de către o municipality, prin ordin al unei autorități

publice, în schimbul plății unei compensații, poate fi considerat drept o tranzacție impozabilă în sensul articolului 7 alineatul 1 punctul 1 din Legea privind TVA-ul. Prin ordonanța din 12 februarie 2015(5), camera compusă din trei judecători a sesizat un complet extins, compus din șapte judecători ai Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă), cu următoarea chestiune:

„Transferul dreptului de proprietate asupra unui imobil, efectuat pe baza ordinului unei autorități publice, cu plata unei compensații, în condițiile în care sarcina economică aferentă acestui transfer (inclusiv sarcina fiscală) este suportată de expropriator, trebuie considerat o operațiune impozabilă în sensul articolului 7 alineatul 1 punctul 1 [din Legea privind TVA-ul]?”

19. Completul de șapte judecători al Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a răspuns afirmativ la întrebarea de mai sus, prin ordonanța din 12 octombrie 2015, hotărând următoarele(6): transferul dreptului de proprietate asupra unor imobile de la o comună (district urban), pe baza ordinului unei autorități publice trebuie considerat o livrare de bunuri în sensul articolului 7 alineatul 1 punctul 1 din Legea privind TVA-ul. A explicat că un astfel de transfer al proprietății, în sensul din dreptul civil, reprezintă o livrare de bunuri din punctul de vedere al aplicării TVA-ului. În consecință, a considerat că nu prezintă relevanță dacă o asemenea operațiune este legată de transferul controlului economic asupra bunului expropriat. Mai mult, completul nu a confirmat nici opinia municipalității potrivit căreia plata către autoritatea locală a compensației pentru imobilele expropriate de Trezoreria Publică nu este reală. A considerat că municipalitatea obține fonduri de la bugetul de stat, în cadrul unei subvenții pentru îndeplinirea unor sarcini din domeniul administrației publice.

20. Părțile din procedura principală nu au fost de acord cu soluția achiesată la opinia Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă). Au solicitat sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene cu o cerere de decizie preliminară. Un complet de trei judecători ai Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a fost de acord cu solicitarea, a amânat judecarea cauzei și, în scopul obținerii unei decizii preliminare, a formulat următoarea întrebare:

„Transferul către autoritățile fiscale al unor imobile aflate în proprietatea unei comune, cu plata unei compensații, în condițiile prevăzute de lege, reprezintă o operațiune impozabilă în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva [TVA] atunci când dintr-o dispoziție națională rezultă că aceste imobile sunt administrate în continuare de predecesorii administrației publice locale a comunei, care este reprezentantul autorităților fiscale și în același timp organ executiv al comunei?”

Pentru răspunsul la întrebarea de mai sus, prezintă importanță dacă plata compensației către comună a avut loc efectiv sau dacă reprezintă numai un transfer contabil intern în cadrul bugetului comunei?”

21. Au depus observații scrise Municipality Wrocław, guvernul polonez și Comisia Europeană. Aceste părți interesate, precum și Ministrul Finanțelor au prezentat concluzii orale în ședința din 13 decembrie 2017.

IV. Analiză

22. Prezentele concluzii sunt structurate după cum urmează. În primul rând, vom face unele considerații introductive privind contextul specific al cauzei și asupra scopului precis al întrebărilor formulate de instanța de trimitere (A). În al doilea rând, ne vom referi la interpretarea generală a conceptului „livrare de bunuri” în accepțiunea articolului 14 alineatul (1) și a articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA și la relația dintre conceptele „compensare” [articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA] și „titlu oneros” [articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA]

(B). În al treilea rând, vom analiza întrebarea adresată în prezenta cauză prin prisma interpretării date prevederilor menționate anterior (C).

A. Observații preliminare

1. Dualitatea naturii autorităților locale din Polonia

23. Prezenta cauză privește un context specific. Dualitatea naturii și a funcțiilor autorităților locale generează complicații din punctul de vedere al analizei caracterului unei tranzacții precum cea în discuție. După cum a subliniat în mod util instanța de trimitere, aspect dezvoltat ulterior de părțile interesate, în alegem că normele interne aplicabile sunt următoarele:

24. În primul rând, din punct de vedere al administrației, Wrocław este un district urban. Un district urban își îndeplinește atât atribuțiile pentru care este direct responsabil (administrație proprie sau administrație autonomă), cât și pe cele care i-au fost delegate de către stat (administrația centrală). Sarcinile privind administrarea imobilelor în cauză fac parte din setul de sarcini specifice districtului urban. Aceasta înseamnă că, după expropriere, imobilele deținute anterior de Municipality Wrocław vor fi în continuare administrate de aceeași entitate, reprezentată de primarul din Wrocław.

25. În al doilea rând, în ceea ce privește bugetul municipal, instanța de trimitere explică faptul că un district urban își finanțează activitatea din resurse proprii. Spre deosebire de acesta, activitățile delegate de administrația centrală sunt finanțate prin fonduri alocate din bugetul de stat sau din bugetul instituțiilor de diverse niveluri. Conform deciziei de trimitere, municipalitatea (districtul urban) este responsabilă pentru activitățile de administrare a imobilelor în discuție. Cum acestea sunt activități specifice *propriei*, costurile aferente nu sunt neapărat acoperite complet de fondurile alocate din bugetul de stat.

26. În al treilea rând, în ceea ce privește reprezentarea oficială a părților în tranzacție, deși proprietatea asupra imobilelor a fost transferată de la Municipality Wrocław la Trezoreria Publică, ambele instituții publice au fost reprezentate în respectiva tranzacție de aceeași autoritate care a acționat în roluri diferite: primarul din Wrocław.

2. Cu privire la obiectul întrebării

27. Întrebarea preliminară în discuție a fost exprimată de instanța națională în termeni destul de preciși. Întrebarea se bazează pe mai multe prezumții legale și de fapt.

28. În special, în conformitate cu dispozițiile articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată „activitate economică”(7). O excepție de la definiția generală a sintagmei „persoană impozabilă” cuprinse la articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA se regăsește la articolul 13 alineatul (1) din aceeași directivă. Acesta exclude statul, autoritățile regionale și locale, precum și alte entități de drept public, în ceea ce privește activitățile sau operațiunile economice desfășurate în calitate de autorități publice, cu excepția situației în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței(8).

29. Deși a reprezentat un aspect contestat în mod repetat de Municipality Wrocław, instanța de trimitere a menționat expres calitatea indiscutabilă de „persoană impozabilă” a municipalității. În consecință, întrebarea formulată de instanța de trimitere privește exclusiv *caracterul impozabil* al transferului imobilelor în discuție.

30. Sarcina clasificării activităților în discuție în funcție de criteriile adoptate de Curtea(9) revine instanței naționale. În acest context, trebuie reiterat că instanța națională este responsabilă de definirea cadrului normativ și faptic al litigiului cu care a fost sesizată(10). În special, sarcina de a determina întrebările pe care le va adresa Curtea revine instanței naționale, nu părților din cauza principală. Această concluzie nu rezultă doar din cuprinsul articolului 267 TFUE, care stabilește funcțiile Curții, ci și din obligația Curții de a asigura tuturor părților interesate posibilitatea de a prezenta observații, conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene(11).

31. Astfel, Curtea nu are rolul de a dezbate din nou situația de fapt sau interpretarea dreptului național, care deja au fost efectuate de instanța de trimitere și care nu constituie obiect al întrebărilor preliminare. Aceasta are de asemenea (sau în special) valoare de adevăr în situațiile în care o analiză corectă presupune aplicarea dreptului Uniunii Europene în raport cu o reglementare internă relativ complexă.

32. Prezentele concluzii vor respecta, în consecință, analiza efectuată de instanța națională, respectiv faptul că, în ceea ce privește tranzacția în discuție, Municipality Wrocław este o „persoană impozabilă”, fără a exprima vreo opinie cu privire la problema respectivă.

B. „Livrare de bunuri” în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA

33. Prin întrebarea formulată, instanța de trimitere dorește să afle dacă tranzacția vizată în procedura principală constituie o „livrare de bunuri” impozabilă în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA. Instanța de trimitere întreabă de asemenea dacă are vreo semnificație faptul că plata compensației a reprezentat un simplu transfer contabil în cadrul bugetului municipal.

34. Pentru a da un răspuns util întrebării adresate, vom examina mai întâi originea și obiectivul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA (1). În al doilea rând, vom analiza relația dintre articolul 14 alineatul (2) litera (a) și articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA (2). În al treilea rând, vom aborda problema încadrării în conceptul „caracter oneros” menționat la articolul 2 alineatul (1) litera (a) a „compensației” prevăzute la articolul 14 alineatul (2) litera (a) din directiva în discuție (3).

1. Originea și obiectivul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA

35. Articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA vizează o tranzacție specifică ce trebuie să îndeplinească trei condiții. În primul rând, trebuie să existe un „transfer al dreptului de proprietate”. În al doilea rând, transferul dreptului trebuie să se efectueze „printr-un ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau în condițiile prevăzute de lege”. În al treilea rând, transferul proprietății trebuie să se facă „cu plata unei compensații”.

36. Articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA vizează un set specific de tranzacții. Spre deosebire de tranzacțiile vizate de articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, ce implică libertatea de vânzare a părților inerentă unei tranzacții sinalagmatice cu titlu oneros, articolul 14 alineatul (2) litera (a) din directivă reglementează o situație diferită: un transfer de proprietate printr-un ordin emis de o autoritate publică, cu plata unei compensații.

37. Deși lucrările legislative pregătitoare nu clarifică obiectivul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA(12), formularea și logica din spatele acestei dispoziții legale permit tragerea anumitor concluzii.

38. Astfel cum au arătat mai mulți autori, este rezonabil să presupunem că legiuitorul, prin încadrarea explicită a exproprierii cu plata unei compensații în categoria livrării de bunuri impozabile și astfel aplicând transferului forțat de proprietate cu plata unei compensații aceleași reguli ca și celorlalte livrări de bunuri, a avut drept scop împiedicarea autorităților publice să aleagă exproprierea în locul unei tranzacții ce îndeplinește criteriile generale ale unei livrări de bunuri(13).

39. Suntem de acord. Într-adevăr, pare a fi o abordare rezonabilă ca administrația publică să nu fie încurajată prin stimulente fiscale să recurgă la exproprieri, în loc de a negocia un acord cu partea interesată. Astfel, indiferent dacă este rodul unui contract sau al unei exproprieri, livrarea de bunuri imobile ar trebui să rămână neutră din punct de vedere fiscal. Ceea ce trebuie totuși subliniat este logica diferită și, ca urmare, terminologia diferită utilizată de articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, relevată de următoarele seturi de termeni antagonici: *drept privat – reciprocitate – caracter oneros*, pe de o parte, și *drept public – decizie unilaterală – compensație*, pe de altă parte.

2. Relația dintre articolul 14 alineatul (2) litera (a) și articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA

40. Întrebarea adresată de instanța de trimitere și argumentele prezentate de părțile interesate au drept punct focal aspectul dacă tranzacțiile reglementate de articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA trebuie să respecte condițiile impuse de articolul 14 alineatul (1) din directivă, în special condiția existenței unui „transfer al dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”.

41. Instanța de trimitere și părțile interesate s-au raportat extensiv la jurisprudența Curții cu privire la interpretarea articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, care subliniază relevanța transferului *de facto* al proprietății, fără ca forma în care a fost efectuat transferul să aibă vreo incidență în această privință(14). Curtea a statuat că, pentru ca o tranzacție să fie calificată drept livrare de bunuri în sensul articolului 14 alineatul (1), este necesar ca respectiva operațiune să fi avut ca efect abilitarea acestei persoane să dispună în fapt de bunuri ca și cum ar fi proprietarul lor(15). Dreptul de a dispune de bunuri ca și cum ar fi proprietarul lor a fost descris ca dreptul de a decide maniera sau scopul în care bunurile sunt utilizate(16).

42. Argumentele aduse de Municipality Wroclaw sugerează că, pentru ca o tranzacție să se încadreze în cerințele articolului 14 alineatul (2) litera (a), ar trebui să respecte și criteriul prevăzut la articolul 14 alineatul (1), respectiv să implice și dreptul de a dispune de bunuri ca și cum ar fi proprietarul lor.

43. În schimb, guvernul polonez și Comisia afirmă că articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA are un caracter autonom în raport cu articolul 14 alineatul (1) din directivă. În consecință, este irelevant în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) dacă există un transfer al dreptului de a dispune de bunuri în sens economic.

44. Suntem de acord cu această din urmă abordare.

45. Articolul 14 din Directiva TVA, care se reg?se?te sub titlul „opera?iuni impozabile”, are rolul de a stabili ce anume se încadreaz? în conceptul de „livrare de bunuri”.
46. Primul s?u alineat stabile?te *regula general?* în ceea ce prive?te „livrarea de bunuri”, ?i anume „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”. Al doilea alineat se refer? la *alte opera?iuni* care vor fi „considerate livr?ri de bunuri [...] pe lâng? opera?iunile prev?zute la alineatul (1)”.
47. Rezult?, în consecin??, din formularea ?i din structura articolului 14 din Directiva TVA c? al doilea alineat al acestei norme juridice reprezint? legea special? în raport cu defini?ia general? a livr?rii de bunuri con?inut? de primul paragraf.
48. Articolul 14 alineatul (1) ?i articolul 14 alineatul (2) din Directiva TVA sunt ipostaze diferite ale unei „livr?ri de bunuri”, no?iune care trebuie interpretat? în mod independent. Articolul 14 alineatul (1) stabile?te criteriile generale ce trebuie avute în vedere pentru a defini livrarea de bunuri. Articolul 14 alineatul (2) con?ine o list? de tranzac?ii care, „pe lâng?” cele care se încadreaz? în defini?ia general? dat? de articolul 14 alineatul (1), trebuie de asemenea, privite ca „livr?ri de bunuri”. Structura articolului 14 este, în consecin??, decisiv?: articolul 14 alineatul (1) stabile?te criteriile generale pentru a fi în prezen?a unei livr?ri de bunuri. În schimb, articolul 14 alineatul (2) se refer? la tranzac?ii specifice care sunt asimilate livr?rilor de bunuri.
49. Articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA utilizeaz? termeni diferi?i fa?? de articolul 14 alineatul (1). Articolul 14 alineatul (2) litera (a) nu face trimitere la „dreptul de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”, dar alege în mod elocvent o alt? formulare: „transferul, printr?un ordin [...] al dreptului de proprietate”.
50. Astfel, în contextul specific al transferului for?at al propriet??ii în opozi?ie cu raporturile contractuale liber consim?ite, articolul 14 alineatul (2) litera (a) completeaz? în mod eficient toate elementele esen?iale ale articolului 14 alineatul (1). Diferen?ele de logic? ?i obiectiv(17) dintre normele juridice, astfel cum au fost enun?ate mai sus, denot? existen?a unor no?iuni diferite.
51. Punerea accentului pe elementul formal al transferului dreptului de proprietate în opozi?ie cu dreptul efectiv de a dispune de bunuri în calitate de proprietar în sens economic este de în?eles în contextul specific al exproprierii. În astfel de cazuri, este probabil ca autoritatea public? ce a efectuat exproprierea s? fi procedat astfel cu un scop clar. Atingerea scopului respectiv (precum construirea unui drum pe terenul expropriat) creeaz? obliga?ii în sarcina autorit??ii publice în func?ie de modul în care a dispus de respectiva proprietate. Astfel, ar putea ap?rea situa?ia în care o autoritate public?, de?i dobânde?te în mod oficial proprietatea asupra unui teren, s? constate c? dreptul de dispozi?ie asupra bunului respectiv îi este drastic limitat. Dacă, în astfel de circumstan?e, s?ar aplica regula dreptului efectiv de a dispune în calitate de proprietar, ar ap?rea situa?ii de?a dreptul bizare ca urmare a exproprierilor de interes public, de vreme ce nu ar exista un proprietar în scopuri de TVA.
52. Mai mult, ar putea fi ad?ugat prin analogie intern? c? articolul 14 alineatul (2) litera (b), care reglementeaz? o alt? tranzac?ie asimilat? livr?rii de bunuri, se refer? de fapt la „predarea efectiv? a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumit? perioad? sau de vânzare cu plat? în rate a bunurilor, care prevede c?, în condi?ii normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate”. Conform celor re?inute de Curte, din modul de redactare a normei respective rezult? foarte clar c?, *spre deosebire de opera?iunile reglementate de articolul 14 alineatul (1), cele reglementate de articolul 14 alineatul (2) litera (b) nu se refer? la transferul dreptului efectiv de a dispune în calitate de proprietar*(18).

53. Rezumând, articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA nu se referă la transferul atributului de a dispune de un bun în calitate de proprietar, cum este cazul alineatului (1) al aceluiași articol. În sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din directivă și dacă celelalte cerințe legale sunt îndeplinite, transferul formal al titlului de proprietate în discuție este suficient pentru ca tranzacția să fie considerată o „livrare de bunuri” impozabilă.

3. Relația dintre articolul 14 alineatul (2) litera (a) și articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA

54. Articolul 2 din Directiva TVA constituie cadrul legal pentru determinarea operațiunilor supuse TVA-ului. În conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (a) din directivă, una dintre aceste operațiuni este „livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

55. Pentru a fi considerată impozabilă în sensul normei legale respective, o operațiune trebuie să îndeplinească patru condiții. În primul rând, trebuie să existe o „livrare de bunuri”. În al doilea rând, livrarea de bunuri trebuie să fie „cu titlu oneros”. În al treilea rând, livrarea trebuie să aibă loc pe teritoriul unui stat membru. În al patrulea rând, trebuie efectuată „de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

56. Articolul 14 din Directiva TVA acoperă doar primul dintre aceste criterii stabilite de articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA. Definește doar „livrarea de bunuri”. Oricum, prevederea respectivă nu face nicio mențiune cu privire la celelalte elemente ale articolului 2 alineatul (1) litera (a) din directivă (caracter oneros, elementul teritorial și calitatea de persoană impozabilă care acționează ca atare). Într-adevăr, în contradicție cu articolele 16-18 din Directiva TVA, care se referă la operațiuni care trebuie sau pot fi considerate „livr[are] de bunuri cu caracter oneros”, articolul 14 reglementează doar operațiunile care trebuie să fie considerate „livr[are] de bunuri”.

57. Rezultă astfel logic că articolul 14 din Directiva TVA nu „atinge” celelalte trei criterii stabilite de articolul 2 alineatul (1) litera (a) din directivă. În consecință, nu se poate considera că elementul „cu titlu oneros” apare automat în orice situație în care este vorba de o „livrare de bunuri” în sensul articolului 14 din Directiva TVA.

58. Această concluzie deschide al doilea subiect vizat de instanța națională prin întrebările preliminare formulate, respectiv: care este natura relației dintre noțiunea „compensație”, la care face referire articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, și noțiunea „titlu oneros”, de la articolul 2 alineatul (1) litera (a) din directivă? Sunt aceste două noțiuni separate? Sau compensația poate fi considerată un gen (o subcategorie) a noțiunii „titlu oneros”?

59. Interpretarea dată de jurisprudența noțiunii „titlu oneros” este în sensul că o livrare de bunuri este făcută „cu titlu oneros” dacă există o *legătură directă* între bunurile livrate sau serviciile prestate și contravaloarea cu caracter oneros primită(19). O astfel de legătură există „numai dacă există între furnizor și cumpărător un raport juridic în care au loc prestații reciproce, prețul primit de furnizor constituind contravaloarea efectivă a bunului livrat”(20). Curtea a reținut următoarele: „Această contrapartidă constituie valoarea subiectivă, și anume primită în mod real, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective”(21).

60. Curtea a mai reținut că respectiva contrapartidă „trebuie să poată fi exprimată în bani” și că, „în lipsa reprezentării într-o sumă de bani convenită de părți, această valoare, pentru a fi subiectivă, trebuie să fie cea pe care beneficiarul prestațiilor de servicii, care reprezintă contrapartida livrării de bunuri, o atribuie serviciilor pe care intenționează să le procure și trebuie să corespundă sumei pe care acesta este dispus să o cheltuiască în acest scop”(22). Faptul că o tranzacție

economic? este realizat? la un pre? mai mare sau mai mic decât pre?ul normal al pie?ei a fost considerat de Curte ca fiind f?r? relevan?? în ceea ce prive?te calificarea drept tranzac?ie cu titlu oneros(23).

61. Discu?ia privitoare la întrebarea dac? no?iunea „compensa?ie” cuprins? la articolul 14 alineatul (2) litera (a) se încadreaz? în rigorile conceptului „titlu oneros” definit de jurispruden?a men?ionat? mai sus este, în opinia noastr?, de importan?? redus?. Într?adev?r, astfel cum a sus?inut în mod corect Comisia, criteriile enun?ate în jurispruden?a Cur?ii cu privire la conceptul „titlu oneros”, dezb?tute pe larg de p?r?ile interesate din prezenta cauz?, au fost dezvoltate în contextul specific interpret?rii articolului 2 alineatul (1) litera (a) cu privire la opera?iunile acoperite generic de dispozi?iile articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA sau cu privire la furnizarea de servicii cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din directiv?.

62. În opinia noastr?, termenul „compensa?ie”, la care face trimitere articolul 14 alineatul (2) litera (a), este un gen specific de al conceptului „titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din directiv?. Compensa?ia poate fi privit? ca un gen standardizat de contrapresta?ie cu titlu oneros, utilizat în situa?ia special? a exproprierii.

63. Pentru acest motiv, este pu?in important dac? o astfel de no?iune de compensa?ie, diferit? din punct de vedere obiectiv, întrune?te toate condi?iile stabilite de Curte de?a lungul timpului pentru a defini no?iunea „titlu oneros”. Obiectivele ?i logica ce stau la baza fiec?reia dintre cele dou? no?iuni fac necesare anumite adapt?ri ?i diferen?ieri.

64. Cu toate acestea, în partea final? a acestei sec?iuni, vom examina dou? poten?iale obiec?ii cu privire la diferen?a dintre cele dou? no?iuni, iar pe aceast? baz? vom demonstra cum no?iunea de compensa?ie interpretat? astfel se poate u?or integra în cadrul mai amplu al no?iunii „titlu oneros”. În primul rând, exist? jurispruden?? în sensul c? o compensa?ie pentru prejudiciul produs nu trebuie s? fie în general „cu titlu oneros”, iar în al doilea rând, avem în vedere jurispruden?a cu privire la „presta?iile reciproce”.

65. Referitor la prima poten?ial? obiec?ie, în contextul furniz?rii de servicii ?i al interpret?rii articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, în jurispruden?a sa, Curtea a considerat c? o compensa?ie acordat? pentru un prejudiciu nu îndepline?te condi?iile necesare pentru a fi considerat? contrapresta?ie cu titlu oneros. Curtea a stabilit c? o sum? virat? ca garan?ie, cu titlu de tax? de anulare a rezerv?rii, datorat? drept compensa?ie pentru prejudiciul suferit ca urmare a nerespect?rii de c?tre client a obliga?iilor contractuale rezultate din furnizarea de servicii hoteliere, nu are nicio leg?tur? direct? cu furnizarea de servicii efectuate cu titlu oneros, nefiind astfel supus? TVA?ului(24). Curtea a mai re?inut c? nici compensa?ia echitabil?, legat? de prejudiciul suferit de titulari din reproducerea neautorizat? a operelor lor protejate, nu constituie contravaloarea direct? a unei presta?ii(25).

66. În opinia noastr?, compensa?ia la care se refer? Curtea în cauzele respective este pur ?i simplu diferit? de compensa?ia la care face referire articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA. Hot?rârile men?ionate anterior au fost pronun?ate în cauze din domeniul furniz?rii de servicii. În opozi?ie cu livrarea de bunuri, nu exist? nicio prevedere similar? cu cea din cuprinsul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA în domeniul furniz?rii de servicii, respectiv nu exist? nicio prevedere special? care s? reglementeze compensa?ia pentru transferul propriet??ii. ?inând cont de includerea expres? a compensa?iei pentru transferul de proprietate în con?inutul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, nu ar avea sens ca opera?iunile guvernate de norma respectiv? s? fie excluse din categoria „opera?iuni impozabile” reglementate de articolul 2 din Directiva TVA, prin plasarea no?iunii de compensa?ie în afara conceptului general de opera?iune „cu titlu oneros”. Conform celor re?inute în mod just de doctrin?, s?ar putea ca introducerea articolului 14 alineatul (2) litera (a) în Directiva TVA s? fi avut drept obiectiv chiar

întruturarea problemelor conceptuale ridicate de încadrarea operațiunii respective în categoria livrării de bunuri(26).

67. A doua potențială obiecție este ridicată de jurisprudența referitoare la interpretarea coroborată a articolului 2 alineatul (1) litera (a) cu articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, cu accent pe elementul „contraprestație reciprocă”. Astfel, de exemplu, în cauza Posnania Investment, în care operațiunea în discuție a constat într-un transfer al dreptului de proprietate asupra unor imobile către o entitate publică, pentru acoperirea unor debite fiscale, Curtea a reținut că, deși a existat un raport juridic între furnizor și beneficiar, *obligația* contribuabilului (furnizorul) era *unilaterală*, plata taxelor având drept rezultat îndeplinirea obligației sale fiscale prevăzute de lege, taxele având caracter obligatoriu. Pe acest temei, Curtea a concluzionat că nu a existat un raport juridic care să presupună contraprestații reciproce(27).

68. În măsura în care categoria respectivă este relevantă în raport cu natura diferită a tranzacției avute în vedere la articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, rămâne totuși un element de „reciprocitate” în sensul „legăturii directe”, chiar în ceea ce privește transferul proprietății și compensația. Una dintre acestea este cauza celeilalte: compensația a fost plătită pentru expropriere. Astfel, elementul respectiv este legat de relația logică dintre caracterul oneros și livrare: livrarea de bunuri avută în vedere și contraprestația cu caracter oneros (în forma compensației) trebuie privite ca fiind legate direct. În lipsa unei livrări, nu se efectuează o plată și viceversa(28).

4. Concluzie intermediară

69. Aplicarea articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA trebuie să îndeplinească trei condiții cumulative. În primul rând, trebuie să existe un transfer de proprietate. În al doilea rând, respectivul transfer trebuie să se efectueze printr-un ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau în condițiile prevăzute de lege. În al treilea rând, trebuie să existe o plată a unei compensații.

70. Referitor la prima dintre aceste condiții, Directiva TVA nu prevede necesitatea transferului dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar, precum în cazul primului alineat al articolului respectiv. În sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din directivă și dacă sunt îndeplinite cerințele privind compensația și modul de efectuare a tranzacției, transferul proprietății asupra bunurilor corporale în sensul transferului formal al titlului de proprietate în discuție este suficient pentru ca tranzacția să fie considerată o „livrare de bunuri” în înțelesul articolului 14 din directivă.

71. Pentru ca o livrare în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) să fie considerată imposibilă, trebuie îndeplinite și cerințele prevăzute la articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, în raport cu elementele specifice conținute de cel dintâi articol menționat. Aceste elemente specifice ale articolului 14 alineatul (2) litera (a) influențează de asemenea și interpretarea noțiunii generale a caracterului „oneros” prevăzut la articolul 2 alineatul (1) litera (a). Compensația efectiv plătită în temeiul articolului 14 alineatul (2) litera (a) trebuie privită ca un gen specific al conceptului „titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din directivă.

C. Prezenta cauză

1. A existat o livrare de bunuri în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a)?

72. În prezenta cauză, instanța de trimitere și-a exprimat îndoiala cu privire la existența unui transfer al proprietății în sens „economic”. A explicat faptul că primarul din Wrocław reprezintă ambele părți ale tranzacției, în calitate de organism al administrației locale (municipalitatea) și de

reprezentant al Trezoreriei Publice. Prevederile din dreptul polonez aplicabile privesc doar transferul „dreptului de proprietate” și nu vizează transferul de proprietate în sens economic. În consecință, există îndoieli în ceea ce privește existența unui transfer *de facto* al proprietății în sens economic. Instanța de trimitere subliniază de asemenea că operațiunea în discuție nu privește un transfer al proprietății ca urmare a voinței liber exprimate a părților tranzacției, ci ca urmare a aplicării legii, cu plata unei compensații.

73. Conceptul de proprietate în sens economic nu apare reglementat ca atare în directivă. Totuși, din cele reținute de instanța de trimitere și din discuțiile dintre părțile interesate rezultă că întrebarea preliminară privește problema aplicabilității noțiunii „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar” enunțate la articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, astfel cum a fost interpretat de Curte.

74. În conformitate cu criteriile generale subliniate la punctele 40-53 din prezentele concluzii, cerința privind existența unui transfer al dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar nu se regăsește printre condițiile prevăzute de articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA.

75. Drept consecință, sub rezerva verificării de către instanța națională, sunt îndeplinite toate cele trei cerințe ale articolului 14 alineatul (2) litera (a) pentru a se considera că există o livrare de bunuri.

76. În primul rând, după cum a confirmat și instanța națională, nu există divergențe de opinii privind existența transferului proprietății asupra imobilelor de la Municipality Wrocław către Trezoreria Publică. Sub acest aspect, nu are importanță că primarul din Wrocław a acționat în două roluri diferite în aceeași tranzacție, în calitate de autoritate executivă în numele municipalității și ca reprezentant al Trezoreriei Publice. Ceea ce are importanță în raport cu norma legală în discuție este transferul formal al titlului de proprietate între două persoane juridice clar distincte.

77. În al doilea rând, acel transfer al proprietății a avut loc ca urmare a deciziei adoptate de voievodul Sileziei Inferioare, în temeiul prevederilor din dreptul național⁽²⁹⁾. Sub acest aspect, faptul că, astfel cum a arătat instanța de trimitere, transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor nu este consecința exprimării voinței libere a părților este de asemenea lipsit de importanță. Astfel, a doua cerință a articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA menționează clar că transferul proprietății intervine sau ca efect al legii, sau prin ordin ori în numele unei autorități publice. Acest element implică existența unei diferențe față de operațiunile prevăzute de articolul 14 alineatul (1) din directivă și, ca atare, înseamnă că nu există voință liber exprimată sau acord reciproc.

78. În al treilea rând, rezultă că a existat o compensație plătită de primarul din Wrocław, pe baza unui mandat acordat printr-o decizie separată a voievodului Sileziei Inferioare, prin care a stabilit nivelul compensației la care a avut dreptul Municipality Wrocław. Totuși, de vreme ce existența unei compensații reale a fost dezbătută pe larg de părțile din prezenta cauză, vom examina separat acest aspect.

2. Compensație „propriu-zis” sau cu titlu oneros

79. Analiza generală efectuată la punctele 54-68 din prezentele concluzii sugerează deja că noțiunea de compensație reglementată de articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA ar trebui interpretată ca un gen specific al conceptului de „titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din directivă.

80. Totuși, din decizia de trimitere, precum și din susținerile părților interesate în procedura

principal? rezult? c? îndoielile exprimate de instan?a de trimitere nu au atât de mare leg?tur? cu rela?ia logic? dintre conceptele „titlu oneros” ?i „compensa?ie”, cât mai degrab? cu incertitudinea privind plata efectiv? a compensa?iei.

81. Ambele p?r?i din procedura principal? sunt de p?rere c? nu a existat o plat? efectiv? a compensa?iei.

82. Conform celor sus?inute de Municipality Wroc?aw, fondurile pentru plata compensa?iei stabilite prin decizia voievodului Sileziei Inferioare au provenit din bugetul municipal aferent activit?ilor districtului urban. În acela?i timp, sumele primite drept compensa?ie au fost eviden?iate în cadrul aceluia?i buget, ca venit al municipalit??ii. Aceast? opera?iune a fost realizat? printr?un transfer contabil intern, care nu a compensat pierderea propriet??ii asupra imobilelor de c?tre Municipality Wroc?aw.

83. Guvernul polonez afirm? c? nu se poate considera îndeplinit? condi?ia privind *leg?tura direct?* dintre transferul propriet??ii ?i compensa?ie. Primarul din Wroc?aw, care a primit ordin s? achite compensa?ia nu dispune de un buget propriu. Fondurile pentru activit?ile desf??urate provin din bugetul municipalit??ii. Drept rezultat, implementarea deciziei privind plata compensa?iei este efectuat? doar prin transferul fondurilor care au fost deja alocate Municipality Wroc?aw pentru activit?ile specifice districtului urban. În cadrul audierilor, Ministrul Finan?elor a exprimat un punct de vedere similar.

84. Revine exclusiv instan?ei de trimitere s? determine dac?, în condi?iile specifice ale cauzei de fa??, compensa?ia a fost efectiv pl?tit?. Într?adev?r, nu revine Cur?ii sarcina de a interpreta aspectele tehnice ale dreptului administrativ polonez, întrucât contextul factic ?i juridic al cauzei, care r?mân o nebuloas?, chiar dac? p?r?ile au fost invitate de Curte s? explice în ?edin?? cum func?ioneaz? sistemul contabil al unei administra?ii municipale cu rol dual. În special, este în continuare neclar dac? a existat un transfer efectiv de fonduri de la Trezoreria Public? ?i, în caz afirmativ, între ce articole bugetare ale municipalit??ii s?a efectuat transferul, precum ?i dac? exist? articole bugetare distincte pentru diferitele sarcini ce îi revin.

85. Cu toate acestea, exist? câteva indica?ii cu caracter general care pot fi transmise spre orientare instan?ei de trimitere.

86. În primul rând, faptul c? respectiva compensa?ie a fost efectuat? printr?o opera?ie contabil? nu aduce atingere caracterului s?u real, de vreme ce nici Directiva TVA, nici jurispruden?a nu prev?d o cerin?? special? referitor la metoda de plat? sau la procedura contabil? prin care s? fie îndeplinite obliga?iile privind compensa?ia.

87. Totu?i, în ceea ce prive?te leg?tura direct? sau logica „*quid pro quo*”, specific? oric?rei tranzac?ii(30), trebuie s? existe o contrapresta?ie cu caracter oneros în schimbul transferului formal al titlului de proprietate. Oarecum, contrapresta?ia cu titlu oneros trebuie s? fie în sens invers transferului dreptului. Astfel, trebuie s? existe o cre?tere a patrimoniului propriu al municipalit??ii, ?inând cont de faptul c? proprietatea a fost de?inut? de municipalitate în calitatea sa de unitate administrativ? autonom?.

88. În al treilea rând, de vreme ce compensa?ia prev?zut? de articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA este o expresie a contrapresta?iei cu titlu oneros men?ionate de articolul 2 alineatul (1) litera (a) din directiv?, este imperativ necesar ca respectiva compensa?ie s? fie pl?tit? în mod *efectiv*. Aceast? concluzie este confirmat? de articolul 14 alineatul (2) litera (a), care prevede explicit *plata* unei compensa?ii. Unul dintre principiile fundamentale ale Directivei TVA este cel potrivit c?ruia baza de impozitare se constituie din contrapresta?ia primit? efectiv ?i al c?rui corolar const? în faptul c? administra?ia fiscal? nu poate încasa cu titlu de TVA un quantum

mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă(31). Într-adevăr, în cazul livrării bunurilor fără o contrapartidă directă, nu există o bază de impozitare(32). Într-o exprimare mai simplistă: dacă nu s-a efectuat plata, nu se poate aplica impozitul.

V. Concluzie

89. Din toate cele exprimate mai sus, formulăm următoarea propunere de răspuns la întrebarea adresată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia):

„Un transfer efectuat în condițiile prevăzute de lege al dreptului de proprietate asupra unor bunuri imobile deținute de o municipalitate, către Trezoreria Publică, în schimbul plății efective a unei compensații, în cazul în care, în temeiul dreptului național, imobilele respective continuă să fie administrate de primarul unei municipalități, care este în același timp și reprezentantul Trezoreriei Publice și organismul executiv al municipalității, reprezintă o operațiune impozabilă în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.”

1 Limba originală: engleza.

2 A se vedea de exemplu Roscher, W. H. (ed.), *Ausführliches Lexikon der Griechischen und Römischen Mythologie*. volumul 2, Leipzig, Verlag von B. G. Teubner, 1890-1897, p. 29-41, sau William Smith (ed.), *Dictionary of Greek and Roman Biography and Mythology*. vol. II, Londra, Taylor and Walton, 1846, p. 550-552.

3 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) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

4 Dz. U 2004, nr. 54, poziția 535. Textul consolidat, Dz. U. 2011, nr. 177, poziția 1054, cu modificările ulterioare.

5 I FSK 1857/13.

6 I FPS 1/15.

7 Hotărârea din 11 mai 2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, punctul 27).

8 A se vedea Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 29 și jurisprudența citată).

9 A se vedea Hotărârea din 14 decembrie 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punctul 23 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Ordonanța din 20 martie 2014, Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, punctele 18-22 și jurisprudența citată).

10 A se vedea de exemplu Hotărârea din 19 ianuarie 2017, National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28, punctul 31 și jurisprudența citată).

11 A se vedea de exemplu Hotărârea din 6 octombrie 2015, T-Mobile Czech Republic și Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, punctele 28 și 29 și jurisprudența citată).

12 O prevedere echivalentă articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA a fost introdusă de Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: bază unitară de stabilire (JO 1977, L 145, p. 1). În propunerea

Comisiei [COM(1973) 950/final], articolul provizoriu 5 alineatul (2) litera (f), care a devenit articolul 5 alineatul (4) litera (a) din A 7a directivă TVA, se referea la „transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri contra unei plăți compensatorii în urma unei comenzi a unei autorități publice sau făcute în numele acesteia sau conform legii, unde transferul proprietății respective atrage obligația de plată a taxei”. Această ultimă prevedere (scrisă cursiv) nu a fost inclusă în textul final. Propunerea conținea de asemenea un articol 12 alineatul (4), conform căruia, „în ceea ce privește livrările prevăzute de articolul 5 alineatul (2) litera (f), cuantumul compensației plătite, excluzând prima de reintegrare, va fi considerat bază impozabilă”. Această prevedere nu a fost inclusă în forma finală. A se vedea Terra, B. J. M., și Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive. Commentary to the Value Added Tax of the European Community*, volumul A, IBFD Publications, 1991, p. 209.

13 A se vedea Terra, B. J. M., și Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, p. 246, sau van Doesum, A., van Kesteren, H., și van Norden, G. J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, p. 111.

14 A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita K (C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 35). Curtea a subliniat de asemenea că prevederea respectivă „nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitază cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul acestui bun”. A se vedea de exemplu Hotărârea din 3 septembrie 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punctul 51 și jurisprudența citată). Curtea a explicat că obiectivul avut în vedere este de a întemeia sistemul comun al TVA-ului pe o definire uniformă a operațiunilor, iar acest obiectiv ar fi pus în pericol „dacă premisele pentru livrarea de bunuri [...] variaze de la un stat membru la altul, precum condițiile ce guvernează transferul proprietății sub imperiul dreptului civil”. A se vedea de exemplu Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punctul 8).

15 Hotărârea din 3 septembrie 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punctul 51 și jurisprudența citată).

16 A se vedea Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punctul 34).

17 A se vedea punctele 35-39 de mai sus.

18 A se vedea Hotărârea din 4 octombrie 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, UE:C:2017:734, punctul 31).

19 A se vedea de exemplu Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Profitube (C-165/11, EU:C:2012:692, punctul 51 și jurisprudența citată).

20 A se vedea de exemplu Hotărârea din 11 mai 2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, punctul 31 și jurisprudența citată).

21 A se vedea Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulic și Plavošin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 33 și jurisprudența citată).

22 A se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, punctele 44 și 45 și jurisprudența citată).

23 A se vedea Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 45 și

jurispruden?a citat?).

24 Hot?r?rea din 18 iulie 2007, Soci?t? thermale d'Eug?nie?Les?Bains (C?277/05, EU:C:2007:440, punctul 32).

25 Hot?r?rea din 18 ianuarie 2017, SAWP (C?37/16, EU:C:2017:22, punctul 30).

26 A se vedea de exemplu van Doesum, A., van Kesteren, H., ?i van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, p. 111, Terra, B. J. M., ?i Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, p. 246, Henkow, O., *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, p. 67.

27 A se vedea Hot?r?rea din 11 mai 2017, Posnania Investment (C?36/16, EU:C:2017:361, punctele 32-36). A se vedea o decizie similar?, ?n contextul furniz?rii de servicii, Hot?r?rea din 22 iunie 2016, ?esk? rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470, punctele 24-26).

28 A se vedea van Doesum, A., van Kesteren, H., ?i van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, p. 129, cit?nd Hot?r?rea din 2 iunie 1994, Empire Stores (C?33/93, EU:C:1994:225, punctul 16). A se vedea ?n sens contrar Hot?r?rea din 18 iulie 2007, Soci?t? thermale d'Eug?nie?Les?Bains (C?277/05, EU:C:2007:440, punctul 26), unde rezervarea caz?rii nu a fost considerate ca depinz?nd de plata unei garan?ii, deci nu a existat o leg?tur? direct? ?ntre serviciu ?i contrapresta?ie.

29 Norma legal? na?ional? invocat? a fost articolul 12 alineatul 4 din Ustawa o szczeg?lnych zasadach lokalizacji dr?g publicznych (Legea privind circula?ia pe drumurile publice).

30 ?n general, mai sus, punctul 68 din prezentele concluzii.

31 A se vedea Hot?r?rea din 2 iulie 2015, NLB Leasing (C?209/14, EU:C:2015:440, punctul 35 ?i jurispruden?a citat?). A se vedea de asemenea Hot?r?rea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punctele 12 ?i 13).

32 A se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 21 noiembrie 2013, Dixons Retail (C?494/12, EU:C:2013:758, punctul 31 ?i jurispruden?a citat?).