

Edi?ie provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOMNUL MICHAL BOBEK

prezentate la 3 martie 2020(1)

Cauza C-791/18

Stichting Schoonzicht

cu participarea:

Staatssecretaris van Financiën

[cerere de decizie preliminar? formulat? de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Suprem? a ??rilor de Jos)]

„Trimitere preliminar? – Taxa pe valoarea ad?ugat? – Regularizarea deducerilor – Bunuri de capital – Diferen?a dintre destina?ia ini?ial? ?i prima utilizare efectiv? – Directiva 2006/112/CE – Articolele 185 ?i 187 – Aplicabilitate”

I. Introducere

1. Prezenta cauz? prive?te modul în care o deducere ini?ial? a taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”) trebuie regularizat? de un comerciant care a schimbat destina?ia utiliz?rii unui complex de apartamente. Deducerea în spe?? a fost efectuat? în timp ce complexul de apartamente era înc? în construc?ie. La acea dat?, comerciantul inten?iona s? îl utilizeze în scopuri taxabile. Cu toate acestea, ulterior, unele apartamente au fost închiriate, astfel încât prima utilizare a acestora a fost scutit? de tax?.

2. În aceste condi?ii, autorit??ile neerlandeze au solicitat comerciantului s? ramburseze, într-o singur? tran??, întreaga parte din deducerea ini?ial? corespunz?toare apartamentelor care au fost închiriate ulterior. Astfel, în temeiul dreptului na?ional, dac?, la momentul la care comerciantul începe s? utilizeze bunuri pentru prima dat?, rezult? c? respectivul comerciant a dedus TVA-ul într-un quantum mai mare decât dreptul s?u întemeiat pe utilizarea bunurilor, excedentul de TVA dedus ini?ial trebuie supus unei regulariz?ri *într-o singur? etap?*.

3. Problema de drept care se ridică este aceea dacă această reglementare respectă prevederile articolului 187 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”)(2), potrivit căruia regularizarea deducerilor pentru bunurile de capital se efectuează în fracțiuni proporționale operate pe o perioadă de mai mulți ani.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii: Directiva TVA

4. Articolul 184 și următoarele din Directiva TVA privesc regularizarea deducerilor.

5. Articolul 184 prevede că „[d]educerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă”.

6. Potrivit articolului 185 din această directivă:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

7. Articolul 186 din Directiva TVA prevede că „[s]tatele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185”.

8. Articolul 187 din Directiva TVA are următorul cuprins:

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

Cu toate acestea, statele membre își pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani completă de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată.

În cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

(2) Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din TVA aplicat bunurilor de capital sau, în cazul prelungirii perioadei de regularizare, pentru o fracțiune corespunzătoare din TVA.

Regularizarea prevăzută la primul paragraf se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate, fabricate sau, după caz, utilizate prima dată.”

9. Potrivit articolului 189 din Directiva TVA:

„Pentru aplicarea articolelor 187 și 188, statele membre pot adopta următoarele măsuri:

[...]

(b) precizarea valorii TVA care este luată în considerare pentru regularizare;

[...]”

B. Dreptul neerlandez

10. Prevederile referitoare la regularizarea deducerilor figurează la articolul 15 alineatul 4 din Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Legea din 28 iunie 1968 privind înlocuirea sistemului existent al impozitului pe cifra de afaceri cu un impozit pe cifra de afaceri bazat pe un sistem de colectare a taxei pe valoarea adăugată) (denumit în continuare „OB”) și la articolele 12 și 13 din Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Decizia de punere în aplicare a Legii din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri, denumit în continuare „Decizia de punere în aplicare”).

11. Articolul 15 alineatul 4 din OB prevede:

„Deducerea taxei se efectuează în funcție de destinația bunurilor și serviciilor la momentul la care taxa este facturată comerciantului sau la momentul la care taxa devine exigibilă. Dacă, la momentul la care comerciantul începe să utilizeze bunurile sau serviciile, se constată că acesta deduce taxa aferentă în proporție mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul pentru utilizarea bunurilor sau a serviciilor, partea din taxă care a fost dedusă în plus este exigibilă din acel moment. Partea din taxă care devine exigibilă va fi achitată în conformitate cu articolul 14. Partea din taxă care putea fi dedusă și nu a fost dedusă îi va fi restituită la cerere.”

12. Articolul 12 alineatele 2 și 3 din Decizia de punere în aplicare are următorul cuprins:

„2. Regularizarea prevăzută la articolul 15 alineatul 4 [din OB] se efectuează pe baza datelor din perioada fiscală în care comerciantul a început să utilizeze bunul sau serviciul.

3. În declarația referitoare la ultima perioadă fiscală, regularizarea deducerii se efectuează pe baza datelor aplicabile întregului an fiscal.”

13. Articolul 13 din Decizia de punere în aplicare, în partea sa relevantă în speță, are următorul cuprins:

„1. Prin derogare de la articolul 11, pentru deducerea taxei se ține seama în mod separat de următoarele:

a. bunurile imobile și drepturile aferente acestor bunuri;

b. bunuri mobile pe care comerciantul se angajează să le amortizeze pentru impozitul pe venit sau impozitul pe profit sau pe care le-ar putea amortiza în cazul în care ar fi supus acestei taxe.

2. În ceea ce privește bunurile imobile și drepturile aferente acestora, regularizarea deducerilor se efectuează în cursul fiecăruia dintre cei 9 ani fiscali ulteriori celui în cursul căruia comerciantul a început să utilizeze imobilul în cauză. De fiecare dată, regularizarea poate viza doar o zecime din taxa achitată în amonte anterior, ținând seama de datele anului fiscal care figurează în declarația referitoare la ultima perioadă fiscală din anul fiscal respectiv.”

III. Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

14. Stichting Schoonzicht, al cărei sediu este situat în Amsterdam, a construit un complex de apartamente pe un teren care îi aparține. Complexul cuprindea șapte apartamente rezidențiale. Construcția a început în 2013, iar complexul a fost recepționat în iulie 2014.

15. Complexul de apartamente a fost inițial destinat unor scopuri taxabile. În consecință, Stichting Schoonzicht a dedus în totalitate TVA-ul datorat pentru această recepție.

16. Ulterior, începând cu 1 august 2014, Stichting Schoonzicht a închiriat patru apartamente. Din decizia de trimitere reiese că era vorba despre prima utilizare (a unei părți) a complexului de apartamente și că, spre deosebire de destinația inițială, aceasta era *scutită* de TVA. Celelalte trei apartamente au rămas neocupate pe parcursul anului 2014.

17. Pentru acest motiv, în conformitate cu legislația neerlandeză, partea corespunzătoare din deducerea inițială a fost regularizată în temeiul articolului 15 alineatul 4 din OB. Aceasta înseamnă că Stichting Schoonzicht a ajuns astfel să datoreze partea de TVA aferentă celor patru apartamente închiriate, în cuantum de 79 587 de euro. Din decizia de trimitere reiese că regularizarea a avut loc pentru al treilea trimestru al anului 2014 (1 iulie-30 septembrie 2014), în cursul căruia complexul de apartamente a fost utilizat pentru prima dată.

18. Stichting Schoonzicht a achitat TVA-ul și a contestat această plată pe baza declarației. Aceasta a considerat că, pentru bunurile de capital, o regularizare completă a deducerii inițiale operate la momentul primei utilizări a acelor bunuri de capital, în conformitate cu articolul 15 alineatul 4 din OB, contravine articolului 187 din Directiva TVA.

19. Această contestație a fost respinsă de inspecteur van de Belastingdienst [inspectorul Serviciului fiscal]. Stichting Schoonzicht a formulat o acțiune la Rechtbank Noord-Holland [Tribunalul din Olanda de Nord, Țările de Jos]. Acesta din urmă a respins acțiunea ca neîntemeiată, după care Stichting Schoonzicht a formulat apel la Gerechtshof Amsterdam [Curtea de Apel din Amsterdam, Țările de Jos]. Această instanță a considerat de asemenea că regimul prevăzut la articolul 15 alineatul 4 din OB este compatibil cu Directiva TVA și a respins apelul ca neîntemeiat. Potrivit Gerechtshof Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam), legiuitorul neerlandez a utilizat posibilitatea oferită statelor membre de articolul 189 litera (b) din Directiva TVA de a preciza cuantumul TVA-ului care trebuie luat în considerare pentru regularizarea bunurilor de capital. Conform acestei instanțe, regularizarea unică prevăzută la articolul 15 alineatul 4 din OB trebuie privită ca o „corecție de preregularizare”, care precede procedura de regularizare standard și pentru care Directiva TVA nu cuprinde dispoziții (și, prin urmare, nu o exclude). Directiva TVA nu se opune unei astfel de corecții în măsura în care nu încalcă nici principiul neutralității fiscale, nici principiul proporționalității.

20. Stichting Schoonzicht a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Hoge Raad der Nederlanden [Curtea Supremă a Țărilor de Jos, Țările de Jos], instanța de trimitere.

21. În litigiul principal, Stichting Schoonzicht reiterează argumentul potrivit căruia regularizarea unică a deducerii inițiale aferente primei utilizări a unor bunuri de capital contravine articolului 187

din Directiva TVA. În opinia sa, regimul de regularizare prevăzut la articolul 187 din Directiva TVA trebuie considerat în mod independent de cele prevăzute la articolele 184 și 185 din această directivă. Articolul 187 din Directiva TVA prevede un regim special pentru bunurile de capital care derogă de la regimul general prevăzut la articolele 184 și 185 din aceasta. Regularizarea deducerii inițiale pentru bunuri de capital în temeiul articolului 187 trebuie operată pe mai mulți ani, iar la finalul fiecărui an de regularizare poate avea loc doar regularizarea unei cote proporționale din deducerea inițială obținută. Regularizarea în temeiul articolului 187 din Directiva TVA pentru cele patru apartamente poate fi efectuată cel mai devreme la momentul declarării aferente ultimului trimestru al anului 2014, indiferent dacă aceste apartamente au fost utilizate pentru prima dată în cursul aceluiași an. O astfel de regularizare nu poate să privească, așadar, decât o zecime din deducerea obținută în anul 2013.

22. Instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea cerinței „regularizării integrale la prima utilizare” prevăzută de dreptul neerlandez cu articolul 187 din Directiva TVA.

23. În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolele 184-187 din [Directiva TVA] se opun unui regim național de regularizare pentru bunuri de capital care prevede o regularizare operată pe o perioadă de mai mulți ani prin care, în anul în care bunurile sunt utilizate prima dată (care este în același timp și primul an de regularizare), quantumul total al deducerii inițiale pentru respectivul bun de capital face obiectul unei ajustări unice (regularizări) care se face o singură dată dacă, la data la care bunurile sunt utilizate prima dată, acea deducere inițială se dovedește a fi diferită de deducerea pe care persoana impozabilă are dreptul să o opereze pe baza utilizării efective a bunului de capital?

În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare:

2) Articolul 189 litera (b) sau (c) din [Directiva TVA] trebuie interpretat în sensul că ajustarea care se face o singură dată în primul an al perioadei de regularizare a deducerii inițiale, menționată mai sus la prima întrebare, constituie o măsură pe care Țările de Jos o pot adopta în vederea aplicării articolului 187 din [Directiva TVA]?”

24. Stichting Schoonzicht, guvernele neerlandez și suedez, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise.

IV. Analiză

25. Considerăm că regimul național în discuție este compatibil cu Directiva TVA. Pentru a ajunge la această concluzie, vom aduce, într-o primă etapă, câteva precizări introductive cu privire la prevederile aplicabile (sau potențial aplicabile) ale Directivei TVA (A). Vom concluziona în continuare că cerința „regularizării integrale la prima utilizare” nu intră în domeniul de aplicare al articolului 187 din Directiva TVA, ci al articolelor 184-186, cu care este compatibilă (B).

A. Prevederile aplicabile (sau potențial aplicabile) ale Directivei TVA

26. Potrivit articolului 167 din Directiva TVA, „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”. În acest context, Curtea a menționat în mod repetat că dreptul de deducere „face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat”(3). Aceasta a reținut de asemenea că „[r]egimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreținătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice, cu condiția ca activitățile sale să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului”(4).

27. Articolul 184 și următoarele din Directiva TVA conțin prevederi mai detaliate aplicabile dreptului de deducere prin stabilirea mecanismului de ajustare(5). Acest mecanism garantează că operațiunile efectuate într-un stadiu anterior dau naștere în continuare la dreptul de deducere numai în măsura în care servesc la furnizarea unor prestații supuse TVA-ului(6). Cu alte cuvinte, „[a]cest mecanism are astfel ca obiectiv să stabilească un raport strâns și direct între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau serviciilor în cauză în vederea unor operațiuni impozitate în aval”(7).

28. Regimul deducerilor prevăzut de Directiva TVA cuprinde norme generale (articolele 184-186), precum și norme speciale care se aplică bunurilor de capital (articolele 187-192).

29. În ceea ce privește, în primul rând, normele generale, articolul 184 din Directiva TVA prevede că „[d]educerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă”. Articolul 185 alineatul (1) adaugă că această „[r]egularizare[...] se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț”(8).

30. În temeiul articolului 186, statele membre sunt cele care stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185(9).

31. În al doilea rând, articolul 187 și următoarele din Directiva TVA conțin norme speciale referitoare la ajustarea deducerilor cu privire la bunurile de capital(10). Aceste norme speciale stabilesc anumite împrejurări în care trebuie efectuată regularizarea.

32. În situația care ne interesează, trebuie menționate trei aspecte.

33. În primul rând, regularizarea este operată pe o perioadă de 5 ani, care poate fi prelungită până la 20 de ani în cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital. Din decizia de trimitere reiese că Țările de Jos au ales să aplice o perioadă de regularizare de 10 de ani bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital. Această perioadă ar putea fi astfel relevantă pentru complexul de apartamente în discuție în litigiul principal.

34. În al doilea rând, potrivit articolului 187 alineatul (1) din Directiva TVA, perioada de regularizare cuprinde anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, dar statele membre își pot baza regimul de regularizare pe o perioadă care începe să curgă la data la care bunurile sunt utilizate *prima dată*. Din decizia de trimitere reiese că această din urmă opțiune a fost aleasă de Țările de Jos.

35. În al treilea rând, în temeiul articolului 187 alineatul (2), regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din TVA-ul aplicat bunurilor de capital sau, în cazul prelungirii perioadei de regularizare, pentru o fracțiune corespunzătoare din TVA. Conform regimului neerlandez, această fracțiune corespunzătoare este de o zecime.

B. Calificarea cerinței „regularizării integrale la prima utilizare”

36. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă dispozițiile Directivei TVA referitoare la regularizarea deducerilor se opun cerinței „regularizării integrale la prima utilizare”.

37. Răspunsul la această întrebare necesită să se examineze dacă cerința „regularizării integrale la prima utilizare” intră în domeniul de aplicare al regimului general de regularizare prevăzut de Directiva TVA (articolul 184 și următoarele) sau al regimului special (articolul 187 și

următoarele) sau, eventual, dacă nu intră în domeniul de aplicare al niciuna.

38. Stichting Schoonzicht susține că regimul general prevăzut la articolele 184-186 din Directiva TVA nu ar trebui să se aplice situației în discuție, întrucât regularizarea privește bunuri imobile și intră în domeniul de aplicare al articolului 187 din această directivă, ceea ce presupune că regularizarea ar trebui să fie operată pe o perioadă de 10 ani. Deoarece articolul 15 alineatul 4 din OB impune ca partea corespunzătoare din deducerea inițială să fie rambursată într-o singură etapă, acesta contravine astfel articolului 187 din Directiva TVA.

39. Guvernele neerlandez și suedez, precum și Comisia au o opinie contrară. Potrivit acestora, în principiu, cerința „regularizării integrale la prima utilizare” intră în domeniul de aplicare al regimului general de regularizare prevăzut de Directiva TVA și este compatibilă astfel cu acesta.

40. Achiesăm la această ultimă opinie.

41. Este adevărat că articolul 187 din Directiva TVA prevede că „regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani [sau mai mult], *incluzând* anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate [sau utilizate]”(11). Este de asemenea adevărat că statele membre sunt obligate să stabilească un regim de regularizare pentru bunurile de capital(12), astfel cum a subliniat instanța de trimitere.

42. Or, aceste elemente nu răspund la întrebarea cum trebuie rectificată o divergență între destinația inițială, pe de o parte, și prima utilizare efectivă, pe de altă parte.

43. Astfel, deși dreptul de deducere a TVA-ului datorat pentru bunurile și serviciile furnizate de o altă persoană impozabilă în temeiul articolelor 167 și 168 din Directiva TVA poate fi exercitat integral și imediat, chiar dacă bunurile în discuție nu sunt utilizate imediat pentru activitatea economică a societății(13), dreptul la deducere există în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate în scopul unor operațiuni taxabile(14). Într-adevăr, astfel cum a arătat doamna avocat general Kokott, „[c]onform articolului 167 coroborat cu articolul 63 din Directiva TVA, dreptul de deducere se acordă, în principiu, încă de la dobândirea bunului, pe baza utilizării preconizate a acestuia. [...] Acest drept este supus în mod normal condiției ca persoana impozabilă să afecteze bunul achiziționat desigur de operațiuni taxabile. Potrivit jurisprudenței, regulile prevăzute în materia regularizării vizează să crească precizia deducerilor, astfel încât, după data achiziției unui bun, să se urmărească în ce măsură acesta servește efectiv unor scopuri care conferă dreptul de deducere a TVA-ului”(15).

44. În speță, astfel cum reiese din decizia de trimitere, dreptul de deducere a apărut atunci când TVA-ul achitat în amonte corespunzător a devenit exigibil, în baza destinației declarate de Stichting Schoonzicht (în anul 2013). Totuși, în opinia noastră, întinderea dreptului de deducere pentru cele patru apartamente închiriate a fost redusă la zero ca urmare a modificării utilizării, care a transformat operațiunea efectuată de Stichting Schoonzicht dintr-o operațiune prevăzută taxabilă în una netaxabilă efectiv *anterior primei utilizări* a bunurilor.

45. Astfel cum s-a amintit mai sus, specificitatea regimului de regularizare a bunurilor de capital prevăzut la articolul 187 din Directiva TVA constă în posibilitatea ca regularizarea deducerilor să fie operată pe o perioadă de mai mult de ani.

46. Acest regim se întemeiază pe premisa potrivit căreia „probabilitatea unor schimbări [privind destinația] este deosebit de importantă în cazul bunurilor de capital, care sunt adesea utilizate timp de mai mult de ani, în cursul cărora destinația lor poate varia”(16).

47. Astfel cum arată guvernul suedez și Comisia, în principiu, această premisă privește

modificările destinației intervenite în perioada de utilizare a bunului de capital. Totuși, este foarte diferită extinderea acestei rațiuni la perioada care *precede* utilizarea menționată sau, mai precis, la cea care începe cu declarația privind destinația acestora și care se încheie cu prima perioadă fiscală care marchează începutul utilizării efective.

48. Desigur, în temeiul articolului 12 alineatul 2 din Decizia de punere în aplicare, obligația de regularizare privește prima perioadă fiscală în care bunurile *au început să fie utilizate* și trebuie să se recunoască, în acest context, că începerea utilizării face parte din utilizarea însăși. Astfel, s-ar putea afirma că momentul primei utilizări intră în domeniul de aplicare al articolului 187 din Directiva TVA. Totuși, pare rezonabil și mai degrabă logic ca verificarea chestiunii dacă *destinația* declarat anterior corespunde utilizării *efective* să se facă la momentul la care bunurile sunt utilizate efectiv pentru prima dată, întrucât (în lipsa unei auto-corecții prealabile efectuate de comerciantul respectiv atunci când este posibil) verificarea anterioară ar fi oarecum dificilă, dacă nu chiar imposibilă.

49. Această concluzie este confirmată de necesitatea de a asigura respectarea principiului neutralității fiscale, sub ambele sale aspecte, astfel cum sunt în general interpretate.

50. În primul rând, conform unui aspect al acestui principiu, comerciantul ar trebui să fie eliberat de sarcina TVA-ului „în măsura în care activitatea economică servește efectuării de operațiuni care (în principiu) sunt supuse TVA”(17). În schimb, în opinia noastră, dacă rezultatul este că operatorul economic începe să utilizeze bunurile pentru o operațiune *netaxabilă*, contrar destinației declarate anterior, aceasta înseamnă că, la momentul la care bunul este utilizat prima dată, motivul anterior care justifică eliberarea operatorului de sarcina TVA-ului a dispărut pur și simplu.

51. Aplicând aceste elemente în speță, rezultatul este că dreptul de deducere a apărut atunci când Stichting Schoonzicht a devenit persoană obligată la plata TVA-ului achitat în amonte, iar destinația acestor bunuri a fost declarată taxabilă. Totuși, la momentul modificării acestei destinații, care a făcut ca operațiunea respectivă să fie scutită de TVA, nu mai era necesar ca acest operator să fie scutit de taxa dedusă. Cauza deducerii a încetat să existe la începutul utilizării efective (sau chiar înainte)(18).

52. Potrivit celui de al doilea aspect al acestuia, de asemenea, principiul neutralității fiscale „se opune tratamentului diferit al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni în ceea ce privește perceperea TVA-ului”(19). Într-adevăr, această fațetă a principiului neutralității fiscale se opune și ca „prestările [...] asemănătoare, care se găsesc în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului”(20).

53. În ceea ce privește prezenta cauză, considerăm că, dacă ar fi admisă poziția Stichting Schoonzicht, situația care ar rezulta din aceasta ar fi contrară celui de al doilea aspect, menționat mai sus, al principiului neutralității fiscale.

54. Astfel, după cum arată instanța de trimitere și după cum susțin guvernele neerlandez și suedez, precum și Comisia, o asemenea soluție ar conferi un avantaj financiar nejustificat comerciantului care declară că bunurile de capital respective vor fi utilizate în scopuri taxabile, deoarece se pun la dispoziția acestuia fondurile corespunzătoare deducerii inițiale, deși nici prima utilizare efectivă, nici următoarea utilizare în cursul perioadei de regularizare nu ar da dreptul comerciantului respectiv la o astfel de deducere. Cu alte cuvinte, dacă analiza s-ar raporta la momentul declarării destinației, independent de prima utilizare efectivă, ar însemna că statul membru finanțează de fapt un astfel de comerciant, care ar trebui să restituie fondurile doar în mod ealonat, în tranșe proporționale, în perioada de regularizare operată pe mai mulți ani(21).

55. În schimb, un comerciant care utilizează exact în același mod netaxabil bunuri de capital

similare nu ar obține un astfel de avantaj financiar dacă, *ab initio*, s-ar obține și efectueze o deducere întemeiată pe intenția sa *ab initio* de a utiliza bunurile de capital în scopuri netaxabile.

56. Prima utilizare efectivă a bunurilor de capital este aceeași în cazul acestor doi operatori ipotetici, dar ei ar beneficia de un regim de deducere a TVA-ului foarte diferit, întemeiat numai pe diferența dintre intențiile declarate (și presupuse a fi de bunăcredință) cu privire la utilizarea bunurilor în cauză. În rest, situațiile lor sunt identice.

57. Considerăm că regimul deducerii TVA-ului în ambele situații ar trebui de asemenea să fie același.

58. Din articolul 15 alineatul 4 din OB rezultă că legislația neerlandeză urmărește să elimine rezultatul indezirabil descris mai sus, impunând ca domeniul de aplicare al dreptului de deducere să fie aliniat la situația existentă la momentul primei utilizări efective (care determină regimul de regularizare a bunurilor de capital). Astfel, legislația menționată contribuie, în opinia noastră, la menținerea neutralității fiscale în ambele sensuri explicate anterior. Acest argument este *a fortiori* valabil având în vedere că legislația funcționează în ambele sensuri: nu numai în „detrimentul” unui comerciant a cărui intenție se schimbă de la o utilizare taxabilă la una netaxabilă, ci și în avantajul unui comerciant a cărui intenție se schimbă de la o utilizare netaxabilă la una taxabilă.

59. Pentru aceste motive, considerăm că situația în discuție în litigiul principal nu intră în domeniul de aplicare al articolului 187 și următoarelor din Directiva TVA (și, prin urmare, nu este incompatibilă cu acestea).

60. Această concluzie nu este contrazisă de ordonanța dată de Curte în cauza Gmina Międzyzdroje, în care Curtea a statuat că articolul 187 din Directiva TVA se aplică „în situații de regularizare a deducerilor [...] 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”(22). Curtea a adăugat că articolul 187 din Directiva TVA „s-ar opune unui regim care permite o regularizare a deducerilor pe o perioadă mai scurtă de cinci ani și, prin urmare, s-ar opune de asemenea unui regim de regularizare unică [...] ce ar permite o regularizare în cursul unui singur an fiscal”(23).

61. Situația de fapt din această cauză, astfel cum a fost descrisă în ordonanța(24), demonstrează că aceste declarații au intervenit într-un context în care bunurile în discuție fuseseră deja utilizate. Abia la acel moment a avut loc modificarea destinației (sau a intenției cu privire la aceasta). Aceasta diferă însă considerabil de situația în discuție în litigiul principal. Prin urmare, considerăm că articolul 187 din Directiva TVA nu este aplicabil în speță.

62. Problema care se pune în continuare este dacă situația în discuție intră în domeniul de aplicare al articolului 184 și următoarelor din această directivă.

63. Considerăm că răspunsul este afirmativ.

64. În Hotărârea SEB bankas, Curtea a interpretat regimul general de regularizare prevăzut de Directiva TVA destul de extensiv. A stabilit că formularea articolului 184 „nu exclude *a priori* nicio ipoteză posibilă de deducere neconformă”(25). Aceasta a interpretat prevederea respectivă în sensul că se aplică în „ipoteza în care o deducere a fost operată în condițiile în care nu exista niciun drept de deducere”, ipoteză care „ține de prima situație preconizată la articolul 184 din Directiva TVA, și anume aceea în care deducerea inițială este mai mare decât cea la care are dreptul persoana impozabilă”(26).

65. Prezenta cauză reprezintă în mod clar o „ipoteză de deducere neconformă” în sensul enunțat de Curte în Hotărârea SEB bankas. Desigur, în această cauză era vorba despre o situație în

care fusese efectuat? o deducere, de?i nu exista *ab initio* niciun drept de deducere. În spe??, dreptul de deducere a luat na?tere, îns?, pentru motivele expuse mai sus, acesta s?a stins ulterior pentru cele patru apartamente. În aceste condi?ii, odat? ce se admite c? articolele 184-186 din Directiva TVA reglementeaz? situa?iile în care este necesar s? se efectueze rectificarea unei deduceri efectuate în mod neconform, astfel cum a procedat Curtea în Hot?rârea SEB bankas, citat? anterior, aceea?i concluzie trebuie s? se aplice ?i situa?iilor în care un drept de deducere preexistent se reduce în fapt la zero înainte de prima utilizare a bunurilor în cauz?.

66. Consider?m c? situa?iile din cauza SEB bankas ?i din prezenta cauz? reprezint? dou? varia?ii ale aceleia?i chestiuni: cum trebuie corectat? o deducere acordat? atunci când deducerea respectiv? nu ar fi trebuit niciodat? acordat? (SEB bankas) sau când deducerea nu ar mai trebui acordat? (*in casu*). Pentru acest motiv, apreciem c? solu?ia re?inut? de Curte în Hot?rârea SEB bankas ar trebui s? se aplice în spe?? în sensul c? situa?ia în discu?ie intr? în domeniul de aplicare ?i este conform? cu regimul general de regularizare a deducerilor reglementat de articolele 184-186 din Directiva TVA.

67. Pentru motivele prezentate mai sus, concluzion?m de asemenea c? cerin?a „regulariz?rii integrale la prima utilizare” prev?zut? de legisla?ia na?ional? în discu?ie nu intr? în domeniul de aplicare al articolului 187 ?i urm?toarelor din Directiva TVA, ci intr? în domeniul de aplicare ?i este conform? cu prevederile articolelor 184-186 din această directiv?.

C. Cu privire la cea de a doua întrebare preliminar?

68. Întrucât consider?m c? dispozi?iile relevante ale Directivei TVA nu se opun regimului na?ional de regularizare în discu?ie, nu este necesar s? se r?spund? la a doua întrebare adresat? de instan?a de trimitere.

V. Concluzie

69. În lumina considera?iilor care preced?, propunem Cur?ii s? r?spund? la întrebarea adresat? de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Suprem? a ??rilor de Jos) dup? cum urmeaz?:

„Un regim na?ional de regularizare pentru bunuri de capital care prevede c?, în anul în care bunul a fost utilizat prima dat?, cuantumul total al deducerii ini?iale poate face obiectul unei regulariz?ri într?o singur? etap?, dac?, la momentul la care acesta este utilizat prima dat?, acea deducere ini?ial? se dovede?te a fi diferit? de deducerea pe care persoana impozabil? are dreptul s? o opereze pe baza utiliz?rii efective a bunurilor de capital, nu intr? în domeniul de aplicare al articolului 187 ?i urm?toarelor din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?, ci intr? în domeniul de aplicare al articolelor 184-186 din directiva men?ionat?. Aceste prevederi nu se opun unui astfel de regim na?ional de regularizare.”

1 Limba original?: engleza.

2 JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7, cu modific?rile ulterioare.

3 A se vedea, de exemplu, Hot?rârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa ?i al?ii (C?110/98-C?147/98, EU:C:2000:145, punctul 43 ?i jurispruden?a citat?), precum ?i Hot?rârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, punctul 34 ?i jurispruden?a citat?).

4 Hot?rârea din 3 octombrie 2019, Altic (C?329/18, EU:C:2019:831, punctul 26 ?i jurispruden?a citat?). A se vedea de asemenea Hot?rârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:644, punctul 27 ?i jurispruden?a citat?), precum ?i Hot?rârea din 17

octombrie 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 23 și jurisprudența citată).

5 Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 57). A se vedea de asemenea Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punctul 24 și jurisprudența citată).

6 A se vedea în special Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 50 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 16 iunie 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punctul 28 și jurisprudența citată).

7 *Ibidem*.

8 Hotărârea din 16 iunie 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punctul 29 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 16 iunie 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, punctul 47).

9 Astfel, Curtea a precizat că, deși „dispozițiile articolelor 184 și 185[...] enunță[...] o obligație de regularizare a deducerilor de TVA neconforme [...] [t]otuși, ele nu prevăd modul în care trebuie operată această regularizare”, cu excepția bunurilor de capital. Hotărârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, punctul 26).

10 Definirea conceptului de bunuri de capital revine statelor membre. A se vedea articolul 189 litera (a) din Directiva TVA. Potrivit articolului 190 din Directiva TVA, „[î]n sensul articolelor 187, 188, 189 și 191, statele membre pot considera ca bunuri de capital serviciile care au caracteristici similare celor atribuite în mod normal bunurilor de capital”.

11 Sublinierea noastră.

12 A se vedea în acest sens Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punctele 24 și 27 și jurisprudența citată).

13 Hotărârea din 22 martie 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 45).

14 Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 18 și jurisprudența citată). A se vedea totuși situațiile speciale menționate, de exemplu, în Hotărârea din 8 iunie 2000, Schloßstraße (C-396/98, EU:C:2000:303, punctul 42 și jurisprudența citată), în Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punctul 41), sau în Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 42). În cea din urmă hotărâre, Curtea a statuat că „o persoană imposibilă prestează dreptul de deducere, întrucât acest drept a luat naștere, chiar dacă persoana imposibilă respectivă nu a putut, din motive independente de voința sa, să utilizeze bunurile sau serviciile aflate la originea deducerii în cadrul unor operațiuni taxabile”.

15 Concluziile prezentate în cauza Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138, punctul 24 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, punctele 27 și 28 și jurisprudența citată).

16 Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 25), privind dispoziția echivalentă – articolul 20 – din A se vedea directivă.

17 Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, punctul 57 și jurisprudența citată).

18 Din decizia de trimitere reiese că cele patru apartamente în cauză au fost închiriate

începând cu luna august 2014. Sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, nu ne putem imagina că este posibil ca natura taxabilă sau netaxabilă a operațiunii să fi fost decisă abia în prima zi de închiriere (adică de utilizare efectivă), întrucât presupunem că contractele necesare (care indică natura operațiunii) au fost probabil pregătite anterior.

19 Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, punctul 57 și jurisprudența citată).

20 A se vedea în special Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 30 și jurisprudența citată), Hotărârea din 27 iunie 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și alții (C-597/17, EU:C:2019:544, punctul 28 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 19 decembrie 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punctul 36 și jurisprudența citată).

21 Am dori să subliniem foarte clar că, în speță, nu există nicio probă și nici măcar vreun indiciu cu privire la o neregulă. Cu toate acestea, în general și dincolo de împrejurările speței, nu se poate ignora incitarea la comiterea de abuzuri pe care ar putea să o creeze posibilitatea rambursării sumei corespunzătoare deducerii nedatorate în mod eșalonat ca efect al unei declarații (fictive) a intenției.

22 Ordonanța din 5 iunie 2014 (C-500/13, EU:C:2014:1750, punctul 23). În această cauză, era vorba despre o reglementare care prevedea, precum în speță, o perioadă de regularizare de 10 ani pentru bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital care începe să curgă de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată. Gmina Międzyzdroje a achitat TVA-ul pentru bunurile și serviciile furnizate în legătură cu lucrările la o sală de sport pe care o deținea. În cursul respectivelor lucrări, aceasta a intenționat să modifice sistemul de administrare a acestei proprietăți și să o închirieze unei societăți comerciale. Ulterior, aceasta a încercat să deducă într-o singură etapă TVA-ul achitat, deoarece utilizarea sălii de sport în discuție s-a transformat dintr-o operațiune taxabilă în una netaxabilă. Acest lucru a fost refuzat de administrația fiscală, care a considerat că situația era reglementată de regimul de punere în aplicare a articolului 187 din Directiva TVA.

23 Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punctul 27).

24 A se vedea prezentarea situației de fapt în Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punctele 10 și 12, în special punctul 12 *in fine*), „fiind de la sine înțeles că o zecime din această valoare nu putea fi regularizată ca urmare a utilizării respectivei săli de sport, în cursul anului 2010, pentru activități care nu confereau un drept de deducere”.

25 Hotărârea din 11 aprilie 2018 (C-532/16, EU:C:2018:228, punctul 33).

26 Hotărârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, punctul 34).