

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera întâi)

21 februarie 2013(*)

„A se alege directivă TVA – Articolul 17 alineatul (2) litera (a) – Dreptul de deducere a taxei achitate în amonte – Necesitatea existenței unei legături directe și imediate între operațiunea în amonte și o operațiune taxată în aval – Criteriul de determinare a acestei legături – Servicii avocațiale prestate în cadrul unei proceduri penale pentru fapte de corupție, declanșate cu titlu personal împotriva administratorului și asociatului principal al unei societăți cu răspundere limitată”

În cauza C-104/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 22 decembrie 2011, primită de Curte la 29 februarie 2012, în procedura

Finanzamt Köln-Nord

împotriva

Wolfram Becker,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, doamna M. Berger și domnii A. Borg Barthet, E. Levits și J.-J. Kasel (raportor), judecători,

avocat general: doamna V. Trstenjak,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul german, de T. Henze și K. Petersen, în calitate de agenți,
- pentru Comisia Europeană, de B.-R. Killmann și C. Soulay, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 17 alineatul (2) litera (a) și a articolului 22 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/115/CE a Consiliului din 20 decembrie 2001 (JO L 15, p. 24, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Köln-Nord (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de o parte, și domnul Becker, pe de altă parte, cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitate în amonte de domnul Becker, aferent unor onorarii avocațiale legate de o procedură penală împotriva acestuia din urmă în calitate sa de administrator și asociat principal al unei societăți cu răspundere limitată.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, în versiunea rezultată din articolul 28f din aceasta, prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) [TVA-ul datorat sau achitat] în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;”

4 Potrivit articolului 18 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă:

„Pentru a-și exercita dreptul de deducere, o persoană impozabilă trebuie:

(a) să dețină o factură emisă în conformitate cu articolul 22 alineatul (3), pentru deducerile prevăzute la articolul 17 alineatul (2) litera (a);”

5 Conform articolului 22 alineatul (3) litera (b) a cincea liniuță din A șasea directivă, în versiunea rezultată din articolul 28h din aceasta, facturile emise în temeiul dispozițiilor acestei directive trebuie, în scopuri de TVA, să conțină numele complet și adresa persoanei impozabile și ale clientului său.

Dreptul german

6 Potrivit articolului 15 alineatul (1) prima teză punctul 1 din Legea din 2005 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, p. 386, denumită în continuare „UStG”), întreprinzătorul poate deduce, în contul impozitelor achitate în amonte, impozitul datorat legal pentru prestațiile care au fost executate de un alt întreprinzător pentru nevoile întreprinderii sale.

7 Deducerea este exclusă, conform articolului 15 alineatul (2) prima teză punctul 1 din UStG, pentru serviciile utilizate de întreprinzător în vederea unor operațiuni scutite.

Litigiul principal și întrebările preliminare

8 La data faptelor aflate la originea cauzei principale, domnul Becker era întreprinzător individual și asociat majoritar al A-GmbH (denumit în continuare „A”), o societate cu răspundere limitată de drept german. Domnul Becker și X erau administratorii societății A, al cărei obiect de activitate consta în efectuarea cu titlu oneros de lucrări de construcții supuse TVA-ului. P, împuternicitul societății A, a devenit ulterior de asemenea administrator al acestei societăți.

9 Domnul Becker și A erau părți într-un contract de integrare fiscal în sensul UStG. În consecință, domnul Becker și A erau considerați o singură persoană impozabilă, domnul Becker asumându-și, în calitate de întreprindere a cărei nume este „integrant”, obligațiile fiscale ale grupului de întreprinderi compus din întreprinderea sa individuală și din A.

10 După ce A a executat, cu titlu oneros și impozabil, un contract de achiziții publice de lucrări care i se atribuiseră, parchetul competent a declanșat o procedură penală împotriva domnului Becker și a lui P. Astfel, se bănuia că A a beneficiat, înainte de încheierea contractului de achiziții, de informații confidențiale referitoare la ofertele depuse de întreprinderile concurente și că a putut astfel să prezinte oferta cea mai avantajoasă. Pentru obținerea acestor informații, ar fi fost oferite cadouri susceptibile de a fi calificate din punct de vedere penal drept dare de mită sau complicitate, în ceea ce îi privește pe domnul Becker și pe P, și, respectiv, drept luare de mită, în ceea ce îl privește pe beneficiarul acestor cadouri.

11 Procedurile penale declanșate împotriva domnului Becker și a lui P au încetat, în temeiul dispozițiilor Codului de procedură penală german, în schimbul plății unor sume.

12 În cursul procedurii de urmărire penală, domnul Becker și P au fost reprezentați, fiecare, de propriul avocat. Cu toate acestea, conform acordurilor referitoare la onorariile avocaților menționați, clienții avocatului domnului Becker erau acesta, în calitate de învinuit, precum și A, în timp ce clienții avocatului lui P erau acesta, în calitate de învinuit, precum și, de asemenea, A. Cele două acorduri purtau, în ceea ce îi privește pe clienți, numai semnătura și stampila societății A, reprezentată de domnul Becker și de P, în calitatea acestora de administratori.

13 Avocații au emis facturi adresate societății A. Domnul Becker, în calitate de întreprindere integrantă a societății A, a efectuat în cursul exercițiului în litigiu, și anume anul 2005, deducerea TVA-ului aferent facturilor menționate.

14 Astfel cum reiese din dosarul prezentat Curții, Finanzamt a considerat, în ceea ce îl privește, că TVA-ul în cauză nu era deductibil și a emis, așadar, o decizie de rectificare în privința domnului Becker. Întrucât contestația formulată de acesta din urmă la Finanzamt a fost respinsă, domnul Becker a sesizat Finanzgericht Köln, care i-a admis acțiunea.

15 Bundesfinanzhof, sesizat cu un recurs formulat de Finanzamt, amintește în decizia de trimitere că, potrivit jurisprudenței Curții, exercitarea dreptului de deducere presupune existența unei legături directe între operațiunile în amonte și operațiunile în aval. Finanzamt are însă îndoieli cu privire la aspectul dacă existența unei astfel de legături depinde de conținutul obiectiv al serviciului achiziționat sau de cauza achiziționării acestui serviciu.

16 Astfel, pe de o parte, din jurisprudența Curții ar rezulta că existența unei legături directe și imediate depinde de elemente obiective (Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec., p. I-4177, punctul 32), precum și de natura obiectivă a operațiunii în cauză (Hotărârea din 6 aprilie 1995, BLP Group, C-4/94, Rec., p. I-983, punctul 24). Or, în prezenta cauză, în ceea ce privește natura obiectivă a prestației serviciilor avocațiale în discuție în litigiul principal, ar trebui să se constate că acestea vizau în mod direct și imediat protejarea intereselor private ale celor doi învinuiți. De altfel, urmărirea penală s-a desfășurat numai împotriva acestora cu titlu personal, iar

nu împotriva societății A, deși o urmărire penală care să o vizeze și pe aceasta din urmă ar fi fost posibilă din punct de vedere juridic.

17 Pe de altă parte, Curtea ar fi statuat că trebuie să se examineze de asemenea dacă serviciul achiziționat și are cauză exclusiv în activitățile taxabile ale persoanei impozabile (Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand, C-435/05, Rep., p. I-1315, punctul 33). Aceasta ar fi situația în cauza principală, întrucât serviciile în cauză nu ar fi fost prestate de cei doi avocați în discuție dacă A nu ar fi desfășurat o activitate care să genereze o cifră de afaceri și, prin urmare, taxabilă. Așadar, s-ar putea considera că serviciile menționate au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a societății A. Într-o astfel de situație, domnul Becker, în calitate de întreprindere integrantă a societății A, ar dispune de un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

18 Având în vedere aceste considerații, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Legătura directă și imediată, considerată determinantă de jurisprudența Curții referitoare la interpretarea expresiei «în scopul operațiunilor sale taxabile», în sensul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din [Așasea directivă], depinde

– de conținutul obiectiv al serviciilor achiziționate de persoana impozabilă (în speță, activitatea unui apărător în dreptul penal, pentru ca o persoană fizică să nu fie condamnată penal) sau

– de cauza serviciului achiziționat (în speță, activitatea economică a persoanei impozabile, în cadrul căreia o infracțiune ar fi fost săvârșită de o persoană fizică)?

2) În cazul în care cauza este determinantă: o persoană impozabilă care, împreună cu un angajat, solicită prestarea unui serviciu are dreptul, în temeiul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din [Așasea directivă], să deducă TVA-ul în totalitate sau doar o cotă parte din acesta și care sunt, în cazul achizițării unui serviciu de către mai mulți destinatari, cerințele care trebuie respectate cu ocazia emiterii facturii conform articolului 22 alineatul (3) litera (b) a cincea liniuță din [Așasea directivă]?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

19 Pentru a răspunde la prima întrebare, trebuie amintit mai întâi că, astfel cum Curtea a statuat deja, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere a TVA-ului este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept (a se vedea Hotărârea Midland Bank, citată anterior, punctul 24, Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National, C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 26, și Hotărârea Investrand, citată anterior, punctul 23). Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pe achizițiile de bunuri și servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval ce dau dreptul de deducere (a se vedea Hotărârile citate anterior Midland Bank, punctul 30, și Abbey National, punctul 28).

20 Cu toate acestea, un drept de deducere este de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci

când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale acestei persoane impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea Midland Bank, citată anterior, punctul 31, și Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec., p. I-4357, punctul 36).

21 Trebuie arătat în continuare că, în ceea ce privește natura „legături directe și imediate” care trebuie să existe între o operațiune în amonte și o operațiune în aval, Curtea a considerat că nu ar fi realist să se încerce dezvoltarea unei formule mai precise în această privință. Astfel, ținând seama de diversitatea operațiunilor comerciale și profesionale, ar fi imposibil să se dea un răspuns mai adecvat în privința modului de determinare, în toate cazurile, a relației care trebuie să existe între operațiunile în amonte și cele efectuate în aval pentru ca TVA-ul în amonte să fie deductibil (a se vedea în acest sens Hotărârea Midland Bank, citată anterior, punctul 25).

22 În sfârșit, din jurisprudență rezultă că, în cadrul aplicării criteriului legături directe, care cade în sarcina administrațiilor fiscale și a instanțelor naționale, este obligăția acestora să ia în considerare toate împrejurările în care s-au derulat operațiunile în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea Midland Bank, citată anterior, punctul 25) și să ia în considerare numai operațiunile care sunt în mod obiectiv legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile.

23 Astfel, obligăția de a nu lua în considerare decât conținutul obiectiv al operațiunii în cauză este cea mai conformă cu scopul urmărit de sistemul comun al TVA-ului, care vizează să asigure securitatea juridică și să faciliteze actele inerente aplicării TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea BLP Group, citată anterior, punctul 24, Hotărârea din 9 octombrie 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec., p. I-7257, punctul 33, și Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 47).

24 Pe de altă parte, Curtea a statuat că stabilirea existenței unei legături directe și imediate între bunurile sau prestările de servicii utilizate și o operațiune taxabilă realizată în aval sau, în mod excepțional, o operațiune taxabilă realizată în amonte trebuie să se facă și în raport cu conținutul lor obiectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea Midland Bank, citată anterior, punctul 32, și prin analogie, în ceea ce privește elementele care trebuie să fie luate în considerare pentru a stabili intenția declarată a unei persoane impozabile de a afecta un bun determinat unei operațiuni supuse TVA-ului, Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 24).

25 Interpretarea potrivit căreia, pentru a determina existența unei „legături directe și imediate” între o operațiune dată și ansamblul activității taxabile în sensul jurisprudenței menționate mai sus, trebuie să se țină seama de elementele obiective ale bunurilor sau ale prestărilor de servicii achiziționate nu este repus în discuție de împrejurarea că, la punctele 33 și 36 din Hotărârea Investrand, citată anterior, Curtea a considerat, în esență, că, dacă desfășurarea activității taxabile nu constituie cauza exclusivă a angajării anumitor costuri și cheltuieli, nu trebuie să se considere că ele dau naștere unei legături directe și imediate cu această activitate.

26 Astfel, după cum rezultă din cuprinsul punctelor 25-34 din prezenta hotărâre, având în vedere toate împrejurările în care s-au desfășurat operațiunile în discuție în cauza în care s-a pronunțat hotărârea menționată și, în special, elementele factuale ce rezultau din dosarul care îi fusese prezentat, Curtea a considerat, pe de o parte, că Investrand BV nu efectuase, în aval, nicio operațiune specifică supusă TVA-ului care să fi determinat cheltuielile în discuție în cauza principală. Curtea a statuat, pe de altă parte, că, în lipsa dovedirii de către Investrand BV a faptului că nu ar fi efectuat aceste cheltuieli dacă nu ar fi desfășurat o activitate economică supusă TVA-ului, nu se poate considera că acestea au fost efectuate în scopul desfășurării ansamblului

activităților taxabile.

27 Numai prin luarea în considerare, în cadrul analizei pe care a efectuat-o, a conținutului obiectiv al operațiunilor respective Curtea a putut statua, la punctul 34 din Hotărârea Investrand, citată anterior, că situația Investrand BV era comparabilă cu cea a unui deținător privat de acțiuni și a putut concluziona că nu se putea considera că aceste operațiuni intrau în domeniul de aplicare al celei de A șasea directive.

28 În această privință, trebuie precizat că, în Hotărârea Investrand, citată anterior, Curtea nu a exclus faptul că, în raport cu conținutul lor, operațiunile în cauză ar fi putut, într-o altă ipoteză, să fie legate de o activitate economică taxabilă. Curtea a reținut numai, astfel cum reiese în esență de la punctul 33 din hotărârea menționată, că, chiar dacă Investrand BV nu ar fi desfășurat o activitate taxabilă, această societate ar fi efectuat totuși cheltuielile în cauză, astfel încât nu se poate considera că ele au fost efectuate din cauza activităților taxabile ale acestei societăți.

29 În aceste condiții, astfel cum a susținut guvernul german, împrejurarea că determinarea legăturii directe și imediate care există între o prestare de servicii și ansamblul activităților economice taxabile trebuie să se facă în funcție de conținutul obiectiv al acestei prestații de servicii nu exclude posibilitatea de a se ține seama de cauza exclusivă a operațiunii în cauză, trebuind să se considere că aceasta din urmă constituie un criteriu de determinare a conținutului obiectiv. Dacă s-a stabilit că o operațiune nu a fost efectuată în scopul activităților taxabile ale unei persoane impozabile, nu se poate considera că această operațiune are o legătură directă și imediată cu aceste activități în sensul jurisprudenței Curții, chiar dacă această operațiune ar fi, în raport cu conținutul său obiectiv, supus TVA-ului.

30 În speță, în primul rând, potrivit indicațiilor furnizate de instanța de trimitere, prestațiile de servicii avocațiale în discuție în litigiul principal vizau în mod direct și imediat protejarea intereselor private ale celor doi învinuiți, urmăriți pentru infracțiuni rezultate din comportamentul lor personal. De altfel, astfel cum s-a precizat deja la punctul 16 din prezenta hotărâre, urmărirea penală s-a desfășurat numai împotriva învinuiților cu titlu personal, iar nu împotriva societății A, deși o urmărire penală desfășurată și împotriva acesteia ar fi fost posibilă din punct de vedere juridic. Această instanță deduce în mod întemeiat că, în raport cu conținutul lor obiectiv, nu se poate considera că cheltuielile referitoare la aceste prestații de servicii au fost efectuate în scopul desfășurării ansamblului activităților taxabile ale societății A.

31 În al doilea rând, instanța de trimitere arată că, în măsura în care serviciile în cauză nu ar fi fost prestate de cei doi avocați în discuție dacă A nu ar fi desfășurat o activitate care să genereze o cifră de afaceri și, prin urmare, impozabilă, ar exista o legătură causală între cheltuielile referitoare la aceste prestații de servicii și ansamblul activităților economice a societății A. Trebuie să se constate însă că nu se poate considera că această legătură causală constituie o legătură directă și imediată în sensul jurisprudenței Curții. Astfel cum arată însăși instanța de trimitere, nu există o legătură juridică între urmărirea penală și A, astfel încât trebuie să se considere că aceste prestații de servicii au fost furnizate în întregime în afara activităților taxabile ale societății A.

32 În această privință, trebuie adăugat că împrejurarea că dreptul civil național obligă o întreprindere precum cea în discuție în litigiul principal să suporte cheltuielile legate de apărarea, în materie penală, a intereselor organelor sale este lipsită de relevanță pentru interpretarea și aplicarea dispozițiilor referitoare la sistemul comun al TVA-ului. Astfel, având în vedere regimul obiectiv al TVA-ului pus în aplicare prin acest sistem, numai relația obiectivă dintre serviciile furnizate și activitatea economică taxabilă a persoanei impozabile este determinantă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Rep., p. I-13805, punctul 54), în caz contrar fiind repus în mod grav în discuție aplicarea uniformă a dreptului Uniunii în materie.

33 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că existența unei legături directe și imediate între o operațiune dată și ansamblul activității persoanei impozabile pentru a determina dacă bunurile și serviciile au fost utilizate de aceasta „în scopul operațiunilor sale taxabile”, în sensul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din Așasea directivă, depinde de conținutul obiectiv al bunului sau al serviciului achiziționat de această persoană impozabilă. În prezenta cauză, prestările de servicii avocațiale, al căror obiectiv constă în evitarea unor sancțiuni penale împotriva unor persoane fizice, administratori ai unei întreprinderi obligate la plata impozitului, nu îi dau acestei întreprinderi dreptul de a deduce, cu titlu de taxă în amonte, TVA-ul datorat pentru serviciile prestate.

Cu privire la a doua întrebare

34 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

35 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Existența unei legături directe și imediate între o operațiune dată și ansamblul activității persoanei impozabile pentru a determina dacă bunurile și serviciile au fost utilizate de aceasta „în scopul operațiunilor sale taxabile”, în sensul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/115/CE a Consiliului din 20 decembrie 2001, depinde de conținutul obiectiv al bunului sau al serviciului achiziționat de această persoană impozabilă.

În prezenta cauză, prestările de servicii avocațiale, al căror obiectiv constă în evitarea unor sancțiuni penale împotriva unor persoane fizice, administratori ai unei întreprinderi obligate la plata impozitului, nu îi dau acestei întreprinderi dreptul de a deduce, cu titlu de taxă în amonte, taxa pe valoarea adăugată datorată pentru serviciile prestate.

Semnături

* Limba de procedură: germană.