

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera a cincea)

22 octombrie 2015(*)

„Trimitere preliminară – TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 168 – Drept de deducere – Deducerea taxei achitate în amonte pentru achiziţionarea sau producerea de bunuri de investiţii – Traseu recreativ destinat în mod direct unei utilizări publice gratuite – Utilizarea traseului recreativ ca mijloc de realizare a unor operaţiuni taxabile”

În cauza C-126/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă, Lituania), prin decizia din 18 februarie 2014, primită de Curte la 17 martie 2014, în procedura

„Sveda” UAB

împotriva

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

cu participarea:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz, preşedintele Camerei a patra, îndeplinind funcţia de preşedinte al Camerei a cincea, domnii D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász şi C. Vajda (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă şi în urma şedinţei din 4 februarie 2015,

luând în considerare observaţiile prezentate:

- pentru guvernul lituanian, de D. Kriauciūnas, de R. Dziukovienė şi de D. Stepanienė, în calitate de agenţi;
- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Brighthouse, de J. Kraehling şi de M. Holt, în calitate de agenţi, asistaţi de O. Thomas, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios şi de A. Steiblytė, în calitate de agenţi,

după ascultarea concluziilor avocatului general în şedinţa din 22 aprilie 2015,

pronunţă prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „Sveda” UAB (denumită în continuare „Sveda”), pe de o parte, și Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspekția națională a impozitelor din cadrul Ministerului Finanțelor al Republicii Lituania, denumită în continuare „Inspekția națională a impozitelor”), pe de altă parte, cu privire la o decizie prin care s-a refuzat deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) pe care Sveda a achitat-o în amonte în cadrul organizării unui traseu recreativ și de descoperire a mitologiei baltice (denumit în continuare „traseul recreativ”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

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

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

4 Articolul 63 din această directivă prevede:

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

5 Articolul 167 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

6 Articolul 168 din aceeași directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

Dreptul lituanian

7 Articolul 58 alineatul 1 punctul 1) din Legea nr. IX-751 din 5 martie 2002 privind taxa pe

valoarea adăugată are următorul cuprins:

„Persoana impozabilă în scopuri de TVA poate deduce TVA-ul achitat în amonte și/sau TVA-ul la import pentru produse și/sau servicii dobândite și/sau importate, în cazul în care aceste produse și/sau servicii sunt destinate a fi utilizate pentru activitățile următoare realizate de respectiva persoană impozabilă în scopuri de TVA:

1) livrarea de produse și/sau prestarea de servicii supuse la plata TVA-ului.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

8 Sveda este o persoană juridică cu scop lucrativ ale cărei activități constau în furnizarea de cazare, de alimentație și de băuturi, organizarea de saloane specializate, de congrese și de activități recreative, precum și inginerie și consultanță în legătură cu aceste activități.

9 La 2 martie 2012, Sveda a încheiat cu Nacionalinė mokykla agentura prie Žemės ūkio ministerijos (Agenția națională de plăți din cadrul Ministerului Agriculturii) o convenție privind acordarea unei subvenții. În conformitate cu această convenție, Sveda s-a angajat să pună aplicare proiectul intitulat „Traseu (educativ) recreativ al mitologiei baltice”, precum și să ofere publicului acces gratuit la acesta. Agenția menționată s-a angajat să suporte o parte dintre cheltuielile de realizare a acestui proiect reprezentând până la 90 % din acestea, restul cheltuielilor de punere în aplicare fiind în sarcina Sveda.

10 Sveda a dedus TVA-ul aferent achiziției sau producției anumitor bunuri de investiții în cadrul lucrărilor de realizare a traseului recreativ în discuție și a întocmit o declarație de TVA pentru luna iunie 2012, în care a menționat taxa achitată în amonte ca fiind deductibilă. Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspecția națională a impozitelor a districtului Klaipėda), sesizată cu o cerere a Sveda având ca obiect restituirea valorii TVA-ului în cauză, a apreciat totuși că o astfel de restituire nu era justificată, având în vedere că nu se stabilise că bunurile și serviciile dobândite erau destinate a fi utilizate pentru o activitate supusă TVA-ului. Pe acest temei, la 24 august 2012, Inspecția națională a impozitelor a districtului Klaipėda a refuzat deducerea acestei valori.

11 Sveda a sesizat Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius) cu o acțiune având ca obiect anularea deciziei prin care s-a refuzat această deducere. Acțiunea respectivă a fost respinsă ca nefondată.

12 În aceste condiții, Sveda a formulat recurs la Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Curtea Administrativă Supremă).

13 Deși, potrivit instanței de trimitere, Sveda a efectuat cheltuielile de investiții în cauză cu intenția de a desfășura în viitor activități economice, instanța de trimitere are totuși îndoieli cu privire la deductibilitatea TVA-ului achitat în amonte. În această privință, ea ridică problema existenței unei legături directe și imediate între cheltuielile privind lucrările realizate și activitățile economice avute în vedere de Sveda, pentru motivul că traseul recreativ este destinat direct unei utilizări publice gratuite.

14 În acest context, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 168 din Directiva TVA poate fi interpretat în sensul că acordă unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, achitat la producerea sau la achiziționarea

bunurilor de capital destinate a fi utilizate în scopul desfășurării activității economice precum cele din prezenta cauză, care sunt destinate în mod direct unei utilizări publice gratuite, dar care pot fi recunoscute ca fiind mijloace de a atrage vizitatorii într-un loc în care persoana impozabilă, în desfășurarea activității sale economice, intenționează să livreze bunuri și/sau să presteze servicii?”

Cu privire la întrebarea preliminară

15 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că conferă, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru achiziționarea sau producerea de bunuri de investiții destinate unei activități economice avute în vedere, legată de turismul rural și recreativ, care sunt, pe de o parte, destinate în mod direct unei utilizări publice gratuite și pot, pe de altă parte, să fie un mijloc de realizare a operațiunilor taxabile.

16 Pentru a răspunde la această întrebare, se impune, cu titlu introductiv, să se amintească faptul că dreptul de deducere prevăzut la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. El se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 55 și jurisprudența citată).

17 Astfel, regimul de deducere vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează astfel neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților sale economice, indiferent de finalitatea sau rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, activitățile menționate să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 43 și jurisprudența citată).

18 Rezultă din articolul 168 din Directiva TVA că persoana impozabilă, în măsura în care acționează în această calitate în momentul dobândirii bunului și utilizează bunul în scopul operațiunilor taxabile, este autorizat să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul respectiv (a se vedea în special Hotărârea Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 36 și jurisprudența citată).

19 În ceea ce privește, în primul rând, aspectul dacă Sveda a acționat în calitate de persoană impozabilă cu ocazia construirii traseului recreativ, și anume în vederea desfășurării unei activități economice în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, trebuie amintit că pot fi dobândite bunuri și servicii de către o persoană care acționează în calitate de persoană impozabilă în vederea desfășurării unei activități economice, în sensul acestei dispoziții, chiar dacă ele nu sunt utilizate imediat pentru această activitate economică (a se vedea în acest sens Hotărârea Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 14).

20 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că cel care efectuează cheltuieli de investiții cu intenția, confirmată de elemente obiective, de a desfășura o activitate economică, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, trebuie să fie considerat drept persoană impozabilă. Acționând într-o astfel de calitate, acesta are, așadar, în conformitate cu articolul 167 și următoarele din directiva menționată, dreptul de a deduce imediat TVA-ul datorat sau achitat asupra cheltuielilor de investiții efectuate în considerarea operațiunilor pe care intenționează să le realizeze și care dau naștere dreptului de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, punctul 27 și jurisprudența citată). Acest drept de deducere ia naștere, conform articolelor 63 și 167 din Directiva TVA, în momentul în care taxa devine exigibilă, cu alte cuvinte la livrarea bunurilor (Hotărârea Klub, C-153/11, EU:C:2012:163,

punctul 36 și jurisprudența citată).

21 Aspectul dacă persoana impozabilă a acționat ca atare în vederea desfășurării unei activități economice constituie o problemă de fapt care trebuie apreciat ținându-se cont de toate datele speciei, printre care figurează natura bunului vizat și perioada dintre dobândirea acestuia și utilizarea sa în scopul desfășurării activităților economice ale acestei persoane impozabile (a se vedea în special în acest sens printre altele Hotărârea Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punctele 40 și 41, precum și jurisprudența citată). Sarcina efectuării acestei aprecieri revine instanței de trimitere.

22 În speță, instanța de trimitere a descris cheltuielile în legătură cu bunurile de investiții în discuție în litigiul principal ca fiind, în cele din urmă, destinate desfășurării unor activități economice avute în vedere de Sveda. Potrivit constatărilor efectuate de această instanță, care se întemeiază pe elemente obiective din dosarul care a fost prezentat acesteia din urmă, traseul recreativ în discuție poate fi considerat ca fiind un mijloc de a atrage vizitatori pentru a le furniza bunuri și servicii, prin intermediul vânzărilor de suveniruri, de alimente și de băuturi, precum și al posibilității oferite de a avea acces la atracții și la locuri pentru scldat cu plată.

23 Astfel, din constatările menționate pare să reiasă că Sveda a achiziționat sau a produs bunurile de investiții în discuție cu intenția, confirmată de elemente obiective, de a desfășura o activitate economică și, în consecință, a acționat în calitate de persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA.

24 Această constatare nu este nicidecum repusă în discuție de împrejurarea subliniată de guvernul lituanian potrivit căreia aceste bunuri de investiții vor trebui, potrivit respectivei convenții de acordare a unei subvenții, să fie puse la dispoziția publicului cu titlu gratuit pe o perioadă de cinci ani începând de la achiziționarea lor și nu vor putea, așadar, să fie utilizate în aceeași perioadă în cadrul activităților economice ale Sveda.

25 Astfel, faptul că o asemenea convenție privind acordarea unei subvenții nu permite, în perioada menționată, punerea la dispoziție cu titlu oneros a traseului recreativ în discuție în litigiul principal nu împiedică Sveda să desfășoare activitățile economice prevăzute la punctul 22 din prezenta hotărâre. În special, potrivit instanței de trimitere, se poate considera că acest traseu recreativ este destinat să atragă vizitatori și să îi încurajeze să cumpere bunurile și serviciile supuse TVA-ului oferite de Sveda. În plus, astfel cum reiese din decizia de trimitere, cheltuielile de investiții suportate de Sveda, persoană juridică cu scop lucrativ, pentru construirea traseului recreativ menționat vor fi, cel puțin în parte, acoperite din veniturile obținute din furnizarea de bunuri și prestarea de servicii în cadrul activităților economice avute în vedere.

26 În ceea ce privește, în al doilea rând, aspectul dacă bunurile de investiții în discuție în litigiul principal sunt utilizate de Sveda în vederea desfășurării operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu articolul 168 din Directiva TVA, din constatările efectuate de instanța de trimitere rezultă că achiziționarea sau producerea acestor bunuri de investiții este destinată în mod direct unei utilizări publice gratuite, dar că aceasta se înscrie, în același timp, în obiectivul efectuării ulterioare de către persoana impozabilă a unor operațiuni taxabile.

27 Potrivit unei jurisprudențe constante, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere este, în principiu, necesară pentru ca un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte să fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui asemenea drept. Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri și servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte dintre elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval care dau dreptul de deducere (a se vedea

printre altele Hotărârea SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 57).

28 Cu toate acestea, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 33 și 34 din concluzii, Curtea a recunoscut de asemenea un drept de deducere a TVA-ului 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 care dau naștere unui drept de deducere, atunci când cheltuielile efectuate fac parte dintre cheltuielile generale ale acestei persoane impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea cheltuieli au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, punctul 24, și Hotărârea SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 58).

29 Reiese din jurisprudența Curții că, în cadrul aplicării criteriului legăturii directe, care cade în sarcina administrațiilor fiscale și a instanțelor naționale, este obligată acestora să țină seama de toate împrejurările în care s-au derulat operațiunile în discuție și să ia în considerare numai operațiunile care sunt în mod obiectiv legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile. Existența unei astfel de legături trebuie astfel să fie apreciată având în vedere conținutul obiectiv al operațiunii în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punctele 22, 23 și 33, precum și jurisprudența citată).

30 Din constatările efectuate de instanța de trimitere rezultă că, în cauza principală, cheltuielile efectuate de Sveda pentru lucrările de construire a traseului recreativ în discuție în litigiul principal ar trebui să intre în parte în prețul bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul activității economice avute în vedere de aceasta.

31 Or, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la existența unei legături directe și imediate între operațiunile în amonte și ansamblul activităților economice avute în vedere de Sveda, ca urmare a faptului că bunurile de investiții în discuție sunt destinate direct unei utilizări publice gratuite.

32 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că, atunci când bunuri sau servicii dobândite de o persoană impozabilă sunt utilizate pentru operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu poate exista nici o percepere a unei taxe aferente ieșirilor, nici o deducere a unei taxe aferente intrărilor (Hotărârea Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 44 și jurisprudența citată). Astfel, în aceste două cazuri, legătura directă și imediată dintre cheltuielile efectuate în amonte și activitățile economice realizate ulterior de către persoana impozabilă este întreruptă.

33 Or, pe de o parte, nu rezultă nicidecum din decizia de trimitere că punerea la dispoziția publicului a traseului recreativ în discuție în litigiul principal intră sub incidența vreunei scutiri menționate de Directiva TVA. Pe de altă parte, întrucât cheltuielile efectuate de Sveda pentru amenajarea acestui traseu pot fi legate, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 23 din prezenta hotărâre, de activitatea economică avută în vedere de persoana impozabilă, acestea nu se raportează la activitățile care se situează în afara domeniului de aplicare al TVA-ului.

34 În consecință, utilizarea imediată a bunurilor de investiții cu titlu gratuit nu repune în discuție, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, legătura directă și imediată care există între operațiunile în amonte și cele în aval care dau drept de deducere sau cu ansamblul activităților economice ale persoanei impozabile și, prin urmare, această utilizare nu are niciun efect asupra existenței unui drept de deducere a TVA-ului.

35 Astfel, se pare că există o legătură directă și imediată între cheltuielile efectuate de Sveda și ansamblul activităților economice avute în vedere de aceasta, aspect a cărui verificare este totuși

de competența instanței de trimitere.

36 Pe de altă parte, perioadele de regularizare a deducerilor nu au, ca atare, niciun efect asupra națității dreptului de deducere a TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punctele 8 și 20), care, potrivit jurisprudenței amintite la punctul 20 din prezenta hotărâre, este determinat prin simpla calitate în care persoana interesată acționează în momentul achiziționării bunului în discuție. Acest lucru este totuși valabil fără a aduce atingere restituirii taxei achitate în amonte pe care persoana impozabilă va trebui să o efectueze în cazul în care ulterior rezultatul bunului achiziționat sau produs în amonte nu a fost utilizat în vederea desfășurării activității sale economice.

37 Având în vedere toate considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată de articolul 168 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că conferă, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru achiziționarea sau producerea de bunuri de investiții destinate unei activități economice avute în vedere, legată de turismul rural și recreativ, care sunt, pe de o parte, destinate direct unei utilizări publice gratuite și pot, pe de altă parte, să permită realizarea operațiunilor taxabile, dacă se dovedește o legătură directă și imediată între cheltuielile legate de operațiunile în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau drept de deducere sau cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, pe baza unor elemente obiective.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

Articolul 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că conferă, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte pentru achiziționarea sau producerea de bunuri de investiții destinate unei activități economice avute în vedere, legată de turismul rural și recreativ, care sunt, pe de o parte, destinate în mod direct unei utilizări publice gratuite și pot, pe de altă parte, să permită realizarea operațiunilor taxabile, dacă se dovedește o legătură directă și imediată între cheltuielile legate de operațiunile în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau drept de deducere sau cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, pe baza unor elemente obiective.

Semnături

* Limba de procedură: lituaniana.