

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

PAOLO MENGOZZI

prezentate la 22 decembrie 2008⁽¹⁾

Cauza C-515/07

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie

împotriva

Staatssecretaris van Financiën

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos)]

„Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf și articolul 17 din A șasea directivă TVA – Bunuri și servicii utilizate parțial în scopul desfășurării unor activități economice și parțial în scopul desfășurării unor activități neeconomice – Noțiunea «alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice» – Integrarea în patrimoniul profesional al persoanei juridice – Posibilitatea deducerii imediate și integrale a TVA-ului aferent achiziționării altor bunuri și servicii decât bunurile de capital”

I – Introducere

1. Prin intermediul prezentei trimiteri preliminare, Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos) solicită Curții, în esență, să se stabilească dacă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte nu se aplică numai achiziției de bunuri de capital, ci se poate extinde și la achiziția altor bunuri și servicii utilizate atât pentru operațiuni profesionale efectuate în aval, cât și în alte scopuri, cum ar fi realizarea de către persoana impozabilă a unor activități de natură neeconomică, considerate de instanța de trimitere ca fiind alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice. În cazul unui răspuns afirmativ, instanța de trimitere solicită să se stabilească modalitățile de aplicare a acestui drept de deducere.

II – Cadrul juridic comunitar

2. Articolul 2 punctul 1 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⁽²⁾, astfel cum a fost modificat prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995⁽³⁾ (denumită în continuare „A șasea directivă”), supune TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul Țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare” [traducere neoficială], cu alte cuvinte atunci când o astfel de persoană efectuează operațiuni în cadrul activității sale taxabile⁽⁴⁾.

3. Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A ?asea directiv? asimileaz? prest?rilor de servicii cu titlu oneros „utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activit?i economice de c?tre persoanele impozabile sau de c?tre personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desf?urarea activit?ii sale, atunci când taxa pe valoarea ad?ugat? aferent? bunurilor respective a fost dedus? total sau par?ial” [traducere neoficial?].

4. Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (b) din A ?asea directiv? asimileaz? prest?rilor de servicii cu titlu oneros „prestarea gratuit? de servicii de c?tre persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora, sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desf?urarea activit?ii economice” [traducere neoficial?].

5. Potrivit articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv?, în m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate în scopul opera?iunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabil? are dreptul de a deduce din valoarea TVA?ului pe care are obliga?ia de a?l pl?ti TVA?ul datorat sau achitat în statul membru în cauz? pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz? a?i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a?i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?.

6. Conform articolului 17 alineatul (5) din A ?asea directiv?, în cazul bunurilor ?i serviciilor utilizate de o persoan? impozabil? atât pentru opera?iunile care dau drept de deducere prev?zute la alineatele (2) ?i (3), cât ?i pentru opera?iuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permis? numai pentru partea din TVA care poate fi atribuit? primelor opera?iuni.

7. Articolul 17 alineatul (6) din A ?asea directiv? prevede:

„În termen de cel mult patru ani de la data intr?rii în vigoare a prezentei directive, Consiliul, hot?rând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabile?te cheltuielile care nu dau drept de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat?.

În niciun caz, nu se acord? dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economic? desf?urată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

Pân? la intrarea în vigoare a normelor men?ionate anterior, statele membre pot continua s? aplice toate excluderile prev?zute de legisla?iile lor na?ionale la intrarea în vigoare a prezentei directive.” [traducere neoficial?]

8. Articolul 20 alineatul (2) din A ?asea directiv? prevede c? în cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achizi?ionate sau fabricate. Regularizarea anual? se efectueaz? numai pentru o cincime din taxa aplicat? acestor bunuri. Aceast? regularizare se efectueaz? în func?ie de modific?rile dreptului de deducere în anii urm?tori fa?? de anul în care bunurile au fost achizi?ionate sau fabricate. Aceast? dispozi?ie mai prevede c?, prin derogare de la primul paragraf, statele membre î?i pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani integrali, începând de la data la care bunurile sunt utilizate prima dat?. Aceasta mai adaug? în special c?, în cazul bunurilor imobile achizi?ionate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungit? pân? la 20 de ani.

III – Situa?ia de fapt din ac?iunea principal? ?i întreb?rile preliminare

9. Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (denumit? în continuare „VNLTO”), reclamant? în ac?iunea principal?, promoveaz? interesele sectorului rural în regiunile Groningen, Friesland, Drenthe ?i Flevoland. Membrii acesteia, ?i anume operatori economici care î?i

desfășurarea activității în acest sector, plătesc cotizațiile organizației. Pe lângă apărarea intereselor generale ale membrilor săi, VNLTO furnizează un anumit număr de prestări de servicii individuale atât membrilor săi, cât și terților, pentru care aceasta facturează o remunerație separată.

10. Este evident că VNLTO trebuie considerat plătitor de TVA pentru prestările de servicii individuale efectuate în schimbul unei remunerații, iar cotizațiile care sunt folosite pentru apărarea intereselor generale ale membrilor săi nu constituie o remunerație din punctul de vedere al TVA-ului.

11. În cursul anului 2000, VNLTO a achiziționat bunuri și servicii pe care le-a utilizat atât în desfășurarea activităților sale economice, supuse plății TVA-ului în temeiul articolului 2 din A șasea directivă, cât și pentru activitățile sale referitoare la apărarea intereselor generale ale membrilor săi, care nu au legătură cu primele. VNLTO a solicitat o deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru respectivele bunuri și servicii, inclusiv a celui referitor la activitățile legate de apărarea intereselor generale ale membrilor săi.

12. Inspectorul fiscal a refuzat acceptarea deducerii solicitate și a aplicat VNLTO o decizie de rectificare. În cadrul acestei decizii s-a efectuat o imputare a TVA-ului achitat în amonte pentru activitățile legate de apărarea intereselor generale ale membrilor, proporțional cu veniturile obținute de VNLTO din aceste activități. Contestația introdusă de VNLTO împotriva acestei decizii de rectificare a fost respinsă, ca și apelul introdus împotriva deciziei de soluționare a contestației. În hotărârea sa, Gerechtshof Leeuwarden a apreciat că apărarea intereselor generale ale membrilor nu reprezintă o prelungire directă, durabilă și necesară a activităților economice ale VNLTO și că, prin urmare, aceasta nu poate deduce TVA-ul care i-a fost facturat în măsura în care bunurile și serviciile în cauză au fost utilizate în cadrul apărării intereselor generale ale membrilor săi.

13. Sesizat în ultimă instanță cu litigiul, Hoge Raad der Nederlanden face trimitere la Hotărârea Charles și Charles Tijmens(5), potrivit căreia articolul 6 alineatul (2) și articolul 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă se opun unei reglementări naționale care nu permite unei persoane impozabile să afecteze activitățile sale economice un bun de capital utilizat parțial în scopul desfășurării activităților economice și parțial în alte scopuri decât pentru desfășurarea activităților economice și, dacă este cazul, să deducă integral și imediat TVA-ul datorat pentru achiziționarea unui asemenea bun. Instanța de trimitere precizează că nu există nicio îndoială că Hotărârea Charles și Charles Tijmens, citată anterior, se aplică și unei persoane juridice care, precum în prezenta cauză, exercită, pe lângă activitățile sale economice, și activități care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului. În acest caz și în măsura în care bunurile achiziționate ar fi bunuri de capital, instanța de trimitere arată că VNLTO ar avea dreptul la deducerea integrală a TVA-ului înregistrat cu titlu de cheltuieli generale, însă actele aflate la dosar în acțiunea principală nu permit să se determine partea TVA-ului dedus care privește bunuri de capital. În schimb, Hoge Raad der Nederlanden consideră că există îndoieli în ceea ce privește extinderea dispozitivului Hotărârii Charles și Charles Tijmens, citată anterior, la alte bunuri decât cele de capital, precum și la servicii. Instanța de trimitere se întreabă de asemenea dacă persoana impozabilă are dreptul de a afecta patrimoniului întreprinderii sale alte bunuri decât bunurile de capital și servicii astfel încât să poată deduce imediat întregul TVA achitat pentru achiziționarea acestor bunuri și servicii, chiar și atunci când acestea sunt utilizate parțial pentru activități care nu au nicio legătură cu prestările de servicii taxate în temeiul articolului 2 din A șasea directivă.

14. În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 6 alineatul (2) și articolul 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă [...] trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă este autorizată să afecteze întreprinderii sale nu

numai bunurile de capital, ci și toate bunurile și serviciile care sunt utilizate atât pentru nevoile întreprinderii, cât și în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității acesteia, și se deduc integral și imediat [TVA-ul] datorat pentru achiziționarea acestor bunuri și servicii?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, aplicarea articolului 6 alineatul (2) din [directivă] determină, în ceea ce privește serviciile și bunurile care nu sunt bunuri de capital, faptul că TVA-ul se percepe o dată în cursul perioadei pentru care se aplică deducerea aferentă acestor servicii și bunuri sau perceperea trebuie să se efectueze și în perioadele următoare? În acest caz, cum se determină baza de impozitare pentru bunurile și serviciile care nu sunt supuse amortizării?”

IV – Procedura în fața Curții

15. Conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție, guvernele olandez, german, portughez și al Regatului Unit, precum și Comisia au depus observații scrise. Pledoariile acestora, cu excepția Republicii Federale Germania și a Republicii Portugheze, care nu au fost reprezentate, au fost ascultate cu ocazia ședinței din 16 octombrie 2008.

V – Analiză

16. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă o persoană impozabilă poate, în temeiul articolului 6 alineatul (2) și al articolului 17 din A șasea directivă, să afecteze patrimoniului întreprinderii sale nu numai bunurile de capital, ci și toate bunurile și serviciile utilizate atât pentru nevoile întreprinderii, cât și în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale, astfel încât să i se permită acestei persoane impozabile să deducă integral și imediat TVA-ul achitat pentru achiziționarea acestor bunuri și servicii.

17. Prin intermediul celei de a doua întrebări, adresată numai în cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească, în măsura în care bunurile, altele decât cele de capital, precum și serviciile pot beneficia de mecanismul prevăzut la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă, pe de o parte, pe ce perioadă trebuie realizată impozitarea în aval, cu alte cuvinte, după cum precizează aceasta, o singură dată sau în mod fracționat pe mai multe perioade de declarare și, pe de altă parte, cum trebuie determinată baza de impozitare pentru bunurile și serviciile care nu fac obiectul amortizării.

18. Astfel cum în mod clar reiese din decizia de trimitere, aceste întrebări se sprijină pe premisa juridică potrivit căreia o persoană impozabilă care dobândește un bun de capital poate beneficia de dispozițiile articolului 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă atunci când un astfel de bun este utilizat pentru activitățile neeconomice ale respectivei persoane impozabile. Aceasta se sprijină de asemenea pe ideea că în expresia „alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale”, în sensul aceluiași articol, sunt cuprinse activitățile neeconomice desfășurate de persoana impozabilă.

19. Analiza care urmează va demonstra, în principal, că premisa în cauză, care are ca obiect interpretarea Celei de a șasea directive, este greșită, după cum au arătat și unele dintre guvernele care au prezentat observații Curții, și, prin urmare, că întrebările adresate nu necesită un răspuns întrucât nu sunt relevante pentru soluționarea acțiunii principale. În subsidiar, în ipoteza în care Curtea nu se va alătura propunerii noastre, vom examina aspectele specifice ridicate de cele două întrebări preliminare.

A – *Considerații generale și relevanța premisei juridice pe care se sprijină întrebările preliminare*

20. TVA-ul este un impozit general pe consum care este suportat integral de consumatorul

final. Până la consumatorul final, persoanele impozabile care participă la procesul de producție și de comercializare varsă administrației fiscale cuantumul TVA-ului pe care l-au facturat clienților lor (TVA colectat în aval), după deducerea cuantumului TVA-ului pe care l-au plătit furnizorilor lor (TVA deductibil în amonte)(6). Atunci când o persoană impozabilă achiziționează bunuri și servicii pentru realizarea unor operațiuni taxate în aval, aceasta are dreptul de a deduce TVA-ul care s-a aplicat achiziționării respectivelor bunuri și servicii(7).

21. TVA-ul se caracterizează prin neutralitatea sa în toate etapele de producție și de comercializare. În temeiul principiului neutralității, o persoană nu trebuie să suporte sarcina TVA-ului decât atunci când această taxă se referă la bunuri sau la servicii pe care această persoană le utilizează pentru consumul său privat, iar nu în scopul desfășurării activității sale economice taxabile(8). Prin urmare, în situația în care un bun nu este utilizat pentru nevoile activității economice a unei persoane impozabile, ci pentru consumul său privat, nu poate lua naștere niciun drept de deducere(9). Cu atât mai mult, nu este posibilă vreo deducere a TVA-ului achitat în amonte în măsura în care această taxă se referă la activități ale unei persoane impozabile care nu au un caracter economic și care, prin urmare, nu intră în domeniul de aplicare al Celei de a șasea directive(10).

22. Pot apărea dificultăți în situația unei utilizări numite „mixte”, cu alte cuvinte atunci când o persoană impozabilă, care a achiziționat bunuri sau servicii în cadrul activității sale economice, le utilizează parțial în scopul operațiunilor sale taxabile și parțial în alte scopuri.

23. A șasea directivă are în vedere două categorii de utilizări mixte(11).

24. În prima dintre aceste categorii se află articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din directiva menționată – vizat expres de decizia de trimitere –, care asimilează prestărilor de servicii cu titlu oneros, pe de o parte, la litera (a), utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale, atunci când TVA-ul aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial și, pe de altă parte, la litera (b), prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora, sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice(12).

25. Astfel cum Curtea a afirmat deja, obiectivul articolului 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă este asigurarea unei egalități de tratament între persoana impozabilă și consumatorul final(13). Astfel, prin asimilarea unor operațiuni efectuate cu titlu gratuit cu operațiuni efectuate cu titlu oneros, această dispoziție, litera (a), urmărește să împiedice ca persoană impozabilă, care a avut posibilitatea de a deduce TVA-ul aferent achiziționării unui bun utilizat pentru activitățile sale economice, să se poată sustrage de la plata TVA-ului atunci când scoate acest bun din patrimoniul utilizat pentru activitatea sa economică în folosul propriu (sau în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice) și, prin urmare, să poată profita de avantaje necuvenite în raport cu un consumator final obișnuit care cumpără bunul achitând TVA-ul(14). Acest lucru este valabil și pentru articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (b) din A șasea directivă, al cărei obiectiv este să împiedice ca o persoană impozabilă (sau unul dintre membrii personalului său) să obțină fără plată taxei, chiar din partea persoanei impozabile, prestații de servicii pentru care o persoană privată ar fi trebuit să achite TVA-ul(15).

26. Asimilarea care stă la baza articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă face ca, în practică, să se considere că o persoană impozabilă care utilizează un bun parțial pentru operațiuni comerciale taxabile și parțial în folosul propriu și care, la momentul achiziționării bunului, a recuperat total sau parțial TVA-ul achitat în amonte utilizează bunul în scopul operațiunilor taxabile în sensul articolului 17 alineatul (2) din directiva menționată. În consecință,

o astfel de persoană impozabilă dispune în principiu de un drept de deducere totală și imediată a TVA-ului datorat în amonte pentru achiziționarea acestui bun(16).

27. Întrucât în această ipoteză nu există o operațiune cu un terț sau o contraprestație plătită de acesta care ar constitui baza de impozitare a TVA-ului – întrucât persoana impozabilă furnizează pentru sine un serviciu –, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă prevede că baza de impozitare este constituită din „costul total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor”.

28. Aplicarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă oferă persoanei impozabile o serie de avantaje, printre care, în special, acela de a fracționa impozitarea pe toată perioada de utilizare în folosul propriu a bunului întreprinderii achiziționat, în timp ce deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru achiziționarea bunului respectiv este totală și imediată. Rezultat, prin urmare, un avantaj de trezorerie pentru persoana impozabilă(17). Deși instanța de trimitere nu a explicat care este miza acțiunii principale, nu este exclus, astfel cum a arătat guvernul Regatului Unit cu ocazia ședinței, ca un asemenea avantaj fiscal să se afle la originea tentativei VNLTO de a se prevala de aplicarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă în fața instanțelor naționale.

29. Articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă aparține celei de a doua categorii de dispoziții referitoare la utilizarea mixtă. Conform primului paragraf al acestei dispoziții, în cazul unor bunuri sau servicii utilizate de o persoană impozabilă pentru operațiuni care dau drept de deducere (cu alte cuvinte care sunt utilizate pentru a efectua operațiuni taxabile) și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA-ului (cu alte cuvinte pentru operațiuni scutite), deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor operațiuni(18).

30. Astfel cum Curtea a precizat recent în Hotărârea Securenta, citată anterior, menționată în mai multe rânduri în cursul ședinței în prezenta cauză, articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă se referă astfel la TVA-ul aferent intrărilor pentru cheltuielile care au legătură exclusiv cu activități economice, operând o repartizare, în rândul activităților menționate, între cele taxabile, care dau naștere unui drept de deducere, și cele scutite, care nu dau naștere unui astfel de drept. În schimb, A șasea directivă nu prevede niciun mecanism de repartizare a cuantumurilor TVA-ului achitat în amonte care au legătură atât cu operațiuni economice, cât și cu operațiuni neeconomice efectuate de o persoană impozabilă. Deși este astfel de competența statelor membre să stabilească o asemenea repartizare, Curtea a arătat totuși că, având în vedere finalitatea și economia Celei de a șasea directive, acestea trebuie să își exercite puterea lor de apreciere astfel încât să garanteze că deducerea nu se efectuează decât pentru partea de TVA care este proporțională cu valoarea aferentă operațiunilor care dau naștere unui drept de deducere, cu alte cuvinte că statele membre trebuie să se asigure că respectivul calcul al pro ratei între activități economice și activități neeconomice reflectă în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată fiecăreia dintre aceste două activități(19).

31. În prezenta cauză, trebuie amintit că din indicațiile oferite de instanța de trimitere reiese că VNLTO desfășoară atât activități economice care intră în domeniul de aplicare al Celei de a șasea directive, cât și activități neeconomice, și anume apărarea intereselor generale ale membrilor săi, care nu intră în domeniul de aplicare al directivei menționate. Potrivit explicațiilor instanței de trimitere, VNLTO a achiziționat bunuri de capital fără a fi totuși posibil să se determine partea din TVA-ul dedus de VNLTO aferentă achiziționării unor asemenea bunuri de capital, cu excepția cazului în care cauza ar fi retrimisă instanței de fond. Din decizia de trimitere mai reiese că achiziționarea acestor bunuri a fost înregistrată în contabilitate cu titlul de cheltuieli generale ale VNLTO, fără ca aceasta să fie, prin urmare, imputată exclusiv activităților economice

desfășurate în aval de VNLTO. Instanța de trimitere consideră că VNLTO s-ar putea totuși prevala de dispozițiile articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă, astfel încât aceasta ar putea deduce integral TVA-ul achitat în amonte cu ocazia cumpărării bunurilor de capital, desfășurarea, de către asociație, a unor activități neeconomice printr-un acord, în opinia instanței de trimitere, și între în noțiunea „alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice”, prevăzute de respectiva dispoziție. Instanța de trimitere își întemeiază interpretarea pe jurisprudența Curții și, mai exact, pe Hotărârea Charles și Charles-Tijmens, citată anterior.

32. În observațiile lor scrise, guvernele olandez și portughez au contestat ferm premisa pe care se sprijină întrebările preliminare. Guvernul olandez a reiterat această obiecție cu ocazia ședinței, obiecție care a fost susținută și de reprezentantul guvernului Regatului Unit. Fără a contesta, în definitiv, că o persoană juridică, plătitoare de TVA, se poate prevala de dispozițiile articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă, asemenea persoanelor fizice(20), aceste guverne susțin totuși că deducerea TVA-ului achitat în amonte este exclusiv în măsura în care bunurile de capital sunt utilizate pentru desfășurarea unor activități neeconomice, în speță cele referitoare la apărarea intereselor generale ale membrilor și. Guvernele olandez și portughez adaugă că bunurile achiziționate de o persoană juridică supusă TVA-ului, care sunt, din momentul achizițării lor, utilizate pentru realizarea obiectului de activitate al acestei persoane, nu pot fi considerate ca fiind utilizate în scopuri private sau în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.

33. În această privință, trebuie să se observe că din Hotărârea Securenta, citată anterior – care privea o societate care desfășura atât activități economice, pentru care plătea TVA, cât și activități neeconomice, care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, și care solicita dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru cheltuieli care nu erau legate de activități în aval determinate – rezultă astfel că „TVA-ul care s-a aplicat în amonte cheltuielilor efectuate de o persoană impozabilă nu poate da naștere unui drept de deducere decât în măsura în care acesta se referă la activități care, având în vedere caracterul lor neeconomic, nu intră în domeniul de aplicare al Celei de a șasea directive”(21).

34. În consecință, deducerea TVA-ului achitat în amonte nu poate fi admisă decât în măsura în care cheltuielile efectuate pot fi imputate activității economice în aval a persoanei impozabile(22).

35. În prezenta cauză, instanța de trimitere pare totuși să interpreteze articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă în sensul că acesta permite să se deroge de la norma generală pe care tocmai am menționat-o. Aceasta pare astfel să asimileze folosirea de către o persoană impozabilă a unui bun de capital parțial, în scopul desfășurării unor activități neeconomice, utilizării de către o astfel de persoană impozabilă a unui bun de capital afectat întreprinderii, „în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice”, în sensul articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă.

36. În opinia noastră, nu putem fi de acord decât parțial cu un asemenea raționament.

37. Este adevărat că articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă, prin asimilarea cu prestațiile de servicii cu titlu oneros, care intră, așadar, în domeniul de aplicare al directivei menționate, a operațiunilor care, în principiu, nu ar trebui să fie supuse TVA-ului, este o dispoziție cu caracter derogatoriu în economia Celei de a șasea directive. Astfel, întrebându-se cu privire la interpretarea care trebuie dată expresiei „utilizarea unui bun” conținute la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă, Curtea a precizat că „utilizarea în folosul propriu a unui bun este [...] taxabilă în mod excepțional” și a dedus din aceasta că termenii „utilizarea unui bun” trebuie interpretați în sens strict, cuprinzând numai utilizarea bunului propriu-zis(23).
38. Prin urmare, articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă nu stabilește o regulă generală potrivit căreia operațiuni din afara domeniului de aplicare al TVA-ului sunt considerate ca intrând în domeniul de aplicare al acestuia. Astfel cum în mod temeinic a arătat guvernul Regatului Unit cu ocazia ședinței, interpretarea articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă în sensul că ar stabili o astfel de regulă generală ar avea ca efect să golească de sens articolul 2 alineatul (1) din directiva menționată.
39. În această etapă a analizei, trebuie examinate situațiile care intră sub incidența articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă.
40. În esență, aplicarea acestei dispoziții este guvernată de trei condiții cumulative.
41. În primul rând, bunul trebuie să fi fost achiziționat de o persoană impozabilă care acționează ca atare și ca aceasta să îl afecteze patrimoniului întreprinderii sale. Această condiție presupune că o persoană impozabilă care efectuează o operațiune cu titlu privat nu acționează în calitate de persoană impozabilă în sensul Celei de a șasea directive(24). Aceasta presupune de asemenea ca, în pofida utilizării unui bun de capital atât în folosul propriu, cât și pentru desfășurarea activității economice, afectarea integrală a bunului respectiv patrimoniului privat al persoanei impozabile exclude deducerea TVA-ului achitat cu ocazia achiziționării acestui bun(25).
42. Deși din lectura deciziei de trimitere rezultă îndoieli cu privire la faptul dacă bunurile de capital menționate în aceasta au fost afectate patrimoniului întreprinderii, cu alte cuvinte dacă au fost afectate activităților economice ale persoanei impozabile, instanța de trimitere, singura competentă să aprecieze situația de fapt în cauză, pare totuși să considere că această condiție este îndeplinită în acțiunea principală, ceea ce, prin urmare, trebuie să fie considerat cert în vederea efectuării prezentei analize(26).
43. În al doilea rând, articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă impune ca bunul în cauză să fi dat dreptul la o deducere totală sau parțială a TVA-ului. Această condiție, interpretată de asemenea în lumina articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, înseamnă în special că o persoană impozabilă, chiar acționând ca atare, care achiziționează un bun în scopul desfășurării unei activități scutite de la plata TVA-ului în temeiul dispozițiilor Celei de a șasea directive, nu va putea să beneficieze de aplicarea articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă, chiar dacă aceasta utilizează acest bun parțial și în folosul propriu.
44. În al treilea rând, bunul întreprinderii trebuie utilizat în folosul propriu al persoanei impozabile sau al personalului acesteia „sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale”.
45. În lumina textului articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă, expresia „în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale”, introdusă de locuțiunea adverbială „mai general”, pare

s? con?in? o extindere a primelor dou? situa?ii în care se aplic? aceast? dispozi?ie, ?i anume atunci când, în ceea ce prive?te litera (a) a acestei dispozi?ii, bunul întreprinderii este utilizat „în folosul propriu de c?tre persoana impozabil? sau de c?tre personalul acesteia”.

46. În aceast? privin??, pare înainte de toate logic s? se considere c?, având în vedere obiectivele ?i economia Celei de a ?asea directive, no?iunea „activitate economic?” prev?zut? la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din A ?asea directiv? are un con?inut material, ?i anume c? aceasta se refer? la activitatea economic? a persoanei impozabile. Astfel, consider?m c? este suficient s? se arate c? aplicarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A ?asea directiv? este exclus? atunci când o persoan? impozabil? utilizeaz? un bun de capital atât pentru opera?iuni taxabile, cât ?i pentru opera?iuni scutite în cadrul activit??ii sale economice. De?i suntem în prezen?a unei utiliz?ri mixte a aceluia?i bun, aceast? situa?ie va intra totu?i sub inciden?a articolului 17 alineatul (5) din A ?asea directiv?, care prevede – amintim – c? deducerea TVA?ului achitat în amonte nu va fi permis? decât pentru partea care poate fi atribuit? opera?iunilor taxabile. No?iunea de alte scopuri decât pentru desf??urarea activit??ii sale nu poate, a?adar, s? cuprind? decât scopuri care nu au leg?tur? cu activitatea economic? a persoanei impozabile.

47. În continuare, se pune întrebarea dac? în urma acestei constat?ri trebuie s? se considere c? articolul 6 alineatul (2) din A ?asea directiv? acoper? utilizarea unui bun care face parte din activele activit??ii economice în scopul desf??ur?rii tuturor activit??ilor neeconomice ale persoanei impozabile, dincolo de situa?ia utiliz?rii în folosul propriu.

48. Având în vedere în special jurispruden?a, consider?m c? r?spunsul la aceast? întrebare trebuie s? fie negativ.

49. În primul rând, Curtea nu pare s? foloseasc? în niciun fel în jurispruden?a sa utilizarea unui bun în „alte scopuri decât pentru desf??urarea activit??ii economice” ca o ipotez? privind o alt? utilizare decât cea în folosul propriu. Astfel, Curtea a statuat c? „din *sistemul* Celei de a ?asea directive rezult? c? articolul 6 alineatul (2) litera (a) [din aceasta] urm?re?te s? evite neimpozitarea unui bun care face parte din activele activit??ii economice în folosul propriu”(27).

50. În al doilea rând, trebuie amintit c?, în Hot?rârea *Securenta*, citat? anterior, Curtea a ar?tat c? dispozi?iile din A ?asea directiv? nu cuprind norme privind criteriile ?i metodele pe care statele membre sunt obligate s? le aplice atunci când adopt? dispozi?ii care permit o repartizare a valorii TVA?ului achitat în amonte dup? cum cheltuielile corespunz?toare se refer? la activit??i economice sau la activit??i neeconomice(28). Aceasta a statuat totu?i c?, în exercitarea puterii lor de apreciere, statele membre, care sunt obligate printre altele s? respecte principiul neutralit??ii fiscale care st? la baza sistemului comun al TVA?ului, trebuie s? garanteze c? deducerea nu se efectueaz? decât pentru partea de TVA care este propor?ional? cu valoarea aferent? opera?iunilor care dau na?tere unui drept de deducere(29). Or, ne îndoim c?, dac? ar fi considerat c? articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A ?asea directiv? permite s? se asimileze unei prest?ri de servicii cu titlu oneros utilizarea unui bun de capital, care face parte din activele activit??ii economice, în scopuri neeconomice, astfel încât s? permit? persoanei impozabile s? deduc? totalitatea TVA?ului achitat în amonte pentru achizi?ionarea acestui bun, Curtea, pe de o parte, ar fi afirmat competen?a statelor membre de a adopta norme referitoare la repartizarea TVA?ului aferent intr?rilor pentru cheltuieli care au leg?tur? atât cu activit??i economice, cât ?i cu activit??i neeconomice ?i, pe de alt? parte, ar fi *impus* acestor state s? se asigure c? deducerea TVA?ului este propor?ional? cu valoarea aferent? numai opera?iunilor care dau na?tere unui drept de deducere.

51. Dac? Curtea ar fi interpretat articolul 6 alineatul (2) din A ?asea directiv? ca o derogare general? de la dispozi?iile articolului 17 din A ?asea directiv?, aprecierile pe care aceasta le?a

efectuat în Hotărârea Securența, citat anterior, ar fi fost, în orice caz, mult mai nuanțate, dacă nu chiar completate cu anumite aprecieri referitoare la articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă. Astfel, conform jurisprudenței, nimic nu împiedică Curtea să interpreteze această dispoziție, deși aceasta nu facea în mod explicit obiectul întrebărilor preliminare adresate în cauza Securența(30).

52. Considerațiile de mai sus ne determină, în al treilea rând, să ne alăturăm opiniei avocatului general Sharpston prezentate în cauza Danfoss și AstraZeneca, citat anterior, potrivit căreia articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă vizează utilizări total străine de activitatea imposibilă a întreprinderii(31), cu alte cuvinte acestea nu servesc nici direct, nici indirect intereselor întreprinderii.

53. Or, utilizarea unui bun în scopul desfășurării unor activități neeconomice ale unei persoane imposibile, simultan cu utilizarea acestuia în scopul desfășurării activităților economice imposibile ale acesteia, poate, în foarte multe cazuri, să servească, direct sau indirect, intereselor întreprinderii, spre deosebire, în principiu, de utilizarea în folosul propriu a acestui bun. A admite extinderea articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă la utilizarea în scopul desfășurării unor activități neeconomice ale unei persoane imposibile ar conduce de asemenea la necesitatea de a se delimita în fiecare caz în parte utilizările cu adevărat străine de activitatea întreprinderii de cele care servesc nevoilor acesteia din urmă. Ar rezulta din aceasta o creștere a complexității sistemului comun al TVA-ului, ceea ce, în general, nu corespunde, în opinia noastră, spiritului Celei de a șasea directive(32).

54. Prin urmare, apreciem că utilizarea „în alte scopuri decât pentru desfășurarea activităților economice” prevăzută la articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă nu poate include orice utilizare în scopul desfășurării activităților neeconomice ale unei persoane imposibile(33).

55. Această apreciere nu aduce atingere efectului util al expresiei „alte scopuri decât pentru desfășurarea activităților economice” în măsura în care aceasta poate privi orice utilizare în folosul propriu al altor persoane decât persoana imposibilă sau personalul acesteia. Astfel cum a precizat guvernul portughez în observațiile sale scrise, în această situație s-ar afla un bun de capital pe care VNLTO l-ar fi utilizat atât pentru desfășurarea activităților sale taxabile, cât și în folosul propriu al unuia dintre membrii săi sau al unui administrator al unui asemenea membru. Cu toate acestea, astfel cum am arătat, situația pentru care VNLTO încearcă să se prevaleze de aplicarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă este diferită.

56. Apreciam, așadar, că interpretarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf și a articolului 17 din A șasea directivă pe care instanța de trimitere își întemeiază premisa întrebărilor preliminare este greșită. Prin urmare, considerăm că aceste întrebări sunt lipsite de relevanță pentru soluționarea acțiunii principale.

57. În consecință, propunem, în principal, ca la întrebarea preliminară să se răspundă că articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă nu se aplică utilizării unui bun de capital afectat întreprinderii în scopul desfășurării unor activități neeconomice ale persoanei imposibile.

58. Numai în ipoteza în care Curtea nu s-ar alătura acestei aprecieri va fi necesar să se răspundă la aspectele specifice ridicate de prima întrebare preliminară și apoi, dacă este cazul, la cele ale celei de a doua întrebări. Prin urmare, în analiza care urmează vom examina aceste întrebări numai în subsidiar.

B – Cu privire la aspectele specifice ridicate de prima întrebare

59. Cum s-a arătat deja, instanța de trimitere întreabă dacă o persoană imposibilă poate, în

temeiul articolului 6 alineatul (2) și al articolului 17 din A șasea directivă, să afecteze întreprinderii sale alte bunuri decât cele de capital, precum și servicii utilizate atât pentru desfășurarea activității economice, cât și în alte scopuri, astfel încât să i se permită acestea să deducă integral și imediat TVA-ul achitat cu ocazia achiziționării acestor bunuri și servicii.

60. Mai întâi, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței, în cazul utilizării unui bun de capital atât în scopul desfășurării activității economice, cât și în folosul propriu, persoana interesată poate alege, în ceea ce privește TVA-ul, fie să afecteze acest bun în totalitate patrimoniului întreprinderii sale, fie să îl pstreze în totalitate în patrimoniul său privat, excluzându-l astfel complet de la sistemul TVA-ului, fie să îl introducă în patrimoniul întreprinderii numai până la concurența utilizării efective în scopul desfășurării activității economice(34).

61. Astfel cum am menționat deja, dacă persoana impozabilă alege să considere bunuri de capital folosite atât în scopul desfășurării activității economice, cât și în folosul propriu ca fiind bunuri ale întreprinderii, TVA-ul datorat în amonte pentru achiziționarea sau pentru construcția unui asemenea bun este în principiu integral și imediat deductibil(35).

62. Cu toate acestea, întrucât utilizarea în folosul propriu al persoanei impozabile sau al personalului acesteia este asimilată unei operațiuni taxabile în temeiul articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă, persoana impozabilă care a ales să afecteze în totalitate un bun de capital întreprinderii sale și care utilizează o parte a acestui bun în folosul propriu are obligația de a achita TVA-ul aferent cheltuielilor efectuate pentru această utilizare, obligație care corespunde dreptului de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru totalitatea cheltuielilor de achiziționare sau de construcție a bunului de capital în cauză(36).

63. În aceste condiții, trebuie stabilit dacă faptul că această jurisprudență a Curții s-a dezvoltat în contextul utilizării mixte a unor bunuri de capital este o împrejurare pur întâmplătoare sau, dimpotrivă, are o rațiune proprie care decurge din dispozițiile articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă.

64. Mai întâi, la prima vedere, această dispoziție nu se limitează la utilizarea unui bun de capital, ci vizează, mai larg, „utilizarea unui bun”.

65. În continuare, trebuie arătat că, în cadrul jurisprudenței referitoare la interpretarea articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă, Curtea nu a definit niciodată noțiunea „bun de capital” la care face în mod regulat trimitere

66. În Hotărârea *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*(37), care privea interpretarea articolului 17 din A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și modalitățile de aplicare ale sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată(38), Curtea a considerat, având în vedere atât *sensul obișnuit al termenului*, cât și funcția acestuia în contextul Directivei 67/228, că bunurile de capital vizează bunuri care, utilizate în scopul desfășurării unei activități economice, se disting prin caracterul lor durabil și prin valoarea lor, care fac ca costurile de achiziție să nu fie în mod normal contabilizate cu titlul de cheltuieli curente, ci sunt amortizate pe parcursul mai multor exerciții(39).

67. Elementele esențiale ale acestei definiții, respectiv caracterul durabil al acestor bunuri de capital și costul lor de achiziție, au fost preluate de Curte în cadrul interpretării articolului 20 din A șasea directivă referitoare, în special, la perioada în care se efectuează regularizarea deducerilor în ceea ce privește bunurile de capital(40), în pofida faptului că această dispoziție lasă statelor membre posibilitatea de a defini noțiunea de bunuri de capital(41).

68. Chiar dac? articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din A ?asea directiv? ?i articolul 20 din aceea?i directiv? au domenii materiale de aplicare proprii care nu se suprapun(42), acestea au totu?i, astfel cum a statuat Curtea, o finalitate comun?(43), ceea ce, în opinia noastr?, poate s? justifice ca elementele esen?iale ale defini?iei unui „bun de capital”, în sensul articolului 20 din directiva men?ionat?, ?i anume caracterul durabil al utiliz?rii acestuia ?i amortizarea concomitent? a costurilor de achizi?ie – elemente care, în definitiv, apar?in ?i sensului obi?nuit al acestor termeni –, s? fie relevante ?i în ceea ce prive?te utilizarea pe care jurispruden?a Cur?ii a dat-o acestei no?iuni în contextul interpret?rii articolului 6 alineatul (2) din A ?asea directiv?.

69. Or, astfel cum reiese în mod implicit, îns? necesar din jurispruden?a men?ionat? la punctul 62 din prezentele concluzii, în temeiul articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A ?asea directiv?, TVA?ul achitat pentru utilizarea în folosul propriu a bunului achizi?ionat va fi perceput? pe m?sura consum?rii bunului pentru care TVA?ul a fost dedus în amonte. Astfel, împrejurarea c? utilizarea de c?tre persoana impozabil? a unui bun al întreprinderii în folosul propriu este asimilat? unei prest?ri de servicii cu titlu oneros, cu alte cuvinte unei opera?iuni care se prelunge?te în timp, duce în mod logic la ideea c? recuperarea TVA?ului aferent costurilor necesare pentru realizarea prest?rii de servicii (fictive) trebuie s? fac? obiectul unei e?alon?ri(44). În cazul unei eventuale modific?ri a p?r?ii din bun utilizate de persoana impozabil? în folosul propriu, regularizarea TVA?ului pe care îl datoreaz? persoana impozabil? pentru quantumul cheltuielilor efectuate pentru executarea utiliz?rii bunului respectiv va fi, oarecum, automat?(45), întrucât aceasta va oscila tocmai în func?ie de utilizarea efectiv? în folosul propriu a bunului(46) pe toat? durata de via?? a acestuia sau chiar pe o perioad? mai scurt?, dup? modelul celei prev?zute la articolul 20 alineatele (2) ?i (3) din A ?asea directiv?, astfel cum pare s? accepte Curtea(47).

70. Prin urmare, astfel cum au ar?tat, în esen??, guvernele olandez, portughez ?i al Regatului Unit, precum ?i Comisia, cu referire în special la punctul 88 din Concluziile prezentate în cauza Charles ?i Charles?Tijmens, citate anterior, mecanismul instituit prin articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A ?asea directiv? nu are sens decât dac? consumul bunului este e?alonat în timp, cu alte cuvinte prive?te un bun de capital, iar nu alte bunuri al c?ror consum are loc, în principiu, imediat.

71. Pentru alte bunuri decât cele de capital, solu?ia trebuie g?sit?, în opinia noastr?, în dispozi?iile articolului 17 alineatul (5) din A ?asea directiv?, cu alte cuvinte persoana impozabil? trebuie s? efectueze o repartizare potrivit utiliz?rii în scopul desf?ur?rii activit??ii economice sau în alte scopuri a bunurilor în cauz? ?i s? deduc? quantumul TVA?ului care reflect? utilizarea real? a respectivelor bunuri pentru desf?urarea activit??ii economice la momentul la care TVA?ul este datorat.

72. Situa?ia este aceea?i, în opinia noastr?, în ceea ce prive?te bunurile care, pierzându-?i caracterul distinctiv, sunt încorporate în bunul de capital dup? achizi?ionarea acestuia ?i care urm?resc conservarea valorii sale(48). Astfel, articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A ?asea directiv? nu vizeaz? decât utilizarea bunului propriu?zis care a fost achizi?ionat atunci când acest bun a dat na?tere unui drept de deducere, iar nu cheltuielile efectuate în vederea exploat?rii ?i a între?inerii acestuia(49).

73. În ceea ce prive?te bunurile care sunt încorporate într-un bun de capital ulterior achizi?ion?rii acestuia, dar care îi cresc valoarea, pe lâng? faptul c? articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A ?asea directiv? nu vizeaz? decât bunul de capital cu ocazia achizi?ion?rii acestuia, consider?m de asemenea preferabil, din motive legate de simplitatea sistemului comun al TVA?ului, ca TVA?ul achitat în amonte pentru achizi?ionarea unor asemenea bunuri s? fie repartizat conform regulii prev?zute la articolul 17 alineatul (5) din A ?asea directiv?. De fapt, astfel

cum a ar?tat în mod am?nun?it guvernul Regatului Unit în observa?iile sale scrise, având în vedere diferen?ele legate de data achizi?ion?rii acestor bunuri ?i de durata de via?? preconizat? a acestora, aplicarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A ?asea directiv? ar conduce la obligarea persoanei impozabile s? efectueze, în fiecare an, calcularea TVA?ului în aval pentru fiecare bun încorporat în bunul de capital în ansamblul s?u, obliga?ie care pare deosebit de complex?(50).

74. În ceea ce prive?te serviciile, instan?a de trimitere apreciaz? c? extinderea regimului aplicabil utiliz?rii mixte a bunurilor de capital ar putea eventual s? acopere ?i serviciile care fac obiectul amortiz?rii (cu alte cuvinte „serviciile de capital”), întrucât, din punctul de vedere al gestiunii întreprinderii, aceste servicii nu se diferen?iaz? de bunurile de capital. Comisia este de acord cu acest punct de vedere din ra?iuni ce ?in de respectarea principiului egalit??ii de tratament(51), apreciere c?reia i s?a al?turat, cu ocazia ?edin?ei, ?i guvernul Regatului Unit. În schimb, guvernele olandez, german ?i portughez resping extinderea avut? în vedere de instan?a de trimitere. Aceste guverne se refer? în special la modul de redactare a articolului 6 alineatul (2) primul paragraf din A ?asea directiv?. Guvernele olandez ?i german par totu?i s? admit? c? servicii încorporate unui bun de capital ulterior achizi?ion?rii acestuia ar putea intra în domeniul de aplicare al articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A ?asea directiv?.

75. Consider?m de la bun început c? această ultim? apreciere trebuie respins? pentru motive identice cu cele prezentate la punctele 72 ?i 73 din prezentele concluzii în ceea ce prive?te bunurile încorporate ulterior achizi?ion?rii bunului de capital(52).

76. În ceea ce prive?te extinderea regimului utiliz?rii mixte a bunurilor de capital la serviciile de capital, trebuie observat mai întâi c? nicio dispozi?ie a Celei de a ?asea directive nu reglementeaz? utilizarea în folosul propriu al unei persoane impozabile a unui serviciu de capital afectat activit??ii sale economice. Astfel, pe de o parte, cum s?a ar?tat deja, articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A ?asea directiv? se refer? exclusiv la bunuri. Pe de alt? parte, articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (b) din aceea?i directiv? asimileaz? prest?rilor de servicii cu titlu oneros numai prest?rile gratuite de servicii *de c?tre persoanele impozabile* în folosul propriu sau al personalului acestora, iar nu ?i pe cele furnizate *de c?tre ter?i*(53).

77. Excluderea utiliz?rii serviciilor din domeniul de aplicare al articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A ?asea directiv? ?i, în acela?i timp, limitarea domeniului de aplicare al primului paragraf litera (b) al aceleia?i dispozi?ii la prest?rile de servicii efectuate de persoana impozabil? pot fi interpretate în dou? moduri u?or diferite.

78. Pe de o parte, s?ar putea sugera c? legiuitorul comunitar a considerat c? utiliz?rii în folosul propriu a unor servicii prestate persoanei impozabile de c?tre ter?i ar trebui s? i se aplice regula repartiz?rii între utilizarea în scopul desf??ur?rii activit??ii economice ?i utilizarea în folosul propriu a TVA?ului datorat în amonte pentru achizi?ionarea unor servicii de capital, mai degrab? decât regula impozit?rii în aval a utiliz?rii în folosul propriu corespunz?toare dreptului de a deduce imediat ?i integral TVA?ul achitat în amonte, conform articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A ?asea directiv?.

79. În această ipotez?, întrucât utilizarea în folosul propriu a unor servicii de capital nu este asimilat? unei prest?ri de servicii cu titlu oneros, aceasta nu ar intra, în consecin??, în domeniul de aplicare al Celei de a ?asea directive ?i, prin urmare, sub inciden?a normelor prev?zute la articolul 17 alineatul (5) din directiva men?ionat?, care, astfel cum a amintit Curtea, nu prive?te decât repartizarea TVA?ului aferent intr?rilor pentru cheltuielile care au leg?tur? exclusiv cu activit??ii economice(54). Totu?i, în această ipotez? se pune problema regulariz?rii TVA?ului dedus ini?ial atunci când intervin modific?ri care afecteaz?, pe perioada de amortizare a serviciului de capital, propor?ia serviciului de capital utilizat în scopul desf??ur?rii activit??ii economice (?i, prin urmare,

în mod corelativ, pe cea utilizat? în folosul propriu), întrucât articolul 20 alineatele (2) și (3) din A?asea directiv? nu vizeaz? decât regularizarea deducerii aferente bunurilor de capital.

80. În consecin?? și pe de alt? parte, s?ar putea considera c?, în lipsa unor dispozi?ii comunitare referitoare la utilizarea mixt? a unor servicii de capital, legiuitorul comunitar a urm?rit s? lase statelor membre alegerea între, pe de o parte, solu?ia repartiz?rii TVA?ului achitat în amonte între utilizarea în scopul desf??ur?rii activit??ii economice și utilizarea în folosul propriu a unui serviciu de capital, situa?ie în care numai propor?ia referitoare la desf??urarea activit??ii economice ar fi deductibil?, și, pe de alt? parte, solu?ia asimil?rii utiliz?rii în folosul propriu cu o prestare de servicii cu titlu oneros, astfel încât achitarea TVA?ului este frac?ionat? în aval atât pentru cheltuielile aferente utiliz?rii în scopul desf??ur?rii activit??ii economice, cât și pentru utilizarea în folosul propriu a unui serviciu de capital.

81. În această ipotez?, pare evident c?, în exercitarea competen?elor lor, statele membre trebuie s? ?in? totu?i seama de finalitatea și de economia Celei de a ?asea directive, și anume în special s? respecte principiul neutralit??ii fiscale aflat la baza sistemului comun al TVA?ului(55).

82. Independent de întrebarea general? dac? un stat membru are dreptul s? extind? regimul aplicabil utiliz?rii mixte a unui bun de capital, astfel cum rezult? din articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A?asea directiv?, la utilizarea mixt? a unui serviciu de capital, f?r? s? dea na?tere unor eventuale denatur?ri ale concuren?ei și unor divergen?e între nivelurile sarcinii fiscale în statele membre, din actele aflate la dosar nu pare în niciun fel s? reias? c? legisla?ia în vigoare în ??rile de Jos ar fi re?inut această op?iune. În această privin??, instan?a de trimitere nu men?ioneaz? decât ipoteza potrivit c?reia, *în temeiul dreptului comunitar*, statele membre ar fi obligate s? extind? regimul aplicabil utiliz?rii mixte a bunurilor de capital, prev?zut la articolul 6 alineatul (2) din A?asea directiv?, la servicii, inclusiv la serviciile de capital. Or, astfel cum s?a ar?tat deja, această ipotez? trebuie, în opinia noastră, s? fie înl?turat?.

83. În orice caz, contrar celor expuse de Comisie în observa?iile sale, nu consider?m c? refuzul de a aplica articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din A?asea directiv? utiliz?rii mixte a unor servicii de capital ar face ca asupra persoanei impozabile s? apese o sarcin? fiscal? referitoare la utilizarea în scopul desf??ur?rii activit??ii economice care ar fi contrar? principiului neutralit??ii. Astfel, în m?sura în care numai partea utilizat? în folosul propriu ar fi considerat? o opera?iune efectuat? cu titlu oneros, deducerea TVA?ului achitat în amonte aferent utiliz?rii în scopul desf??ur?rii activit??ii economice a persoanei impozabile ar fi întru totul permis?.

84. Pentru toate aceste motive și în m?sura în care Curtea ar trebui s? r?spund? la aspectele specifice ridicate de prima întrebare a instan?ei de trimitere, propunem s? se r?spund? la această întrebare c? articolul 6 alineatul (2) din A?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? acesta nu aplic? nici utiliz?rii mixte a altor bunuri decât cele de capital, nici utiliz?rii mixte a serviciilor.

C – *Cu privire la aspectele specifice ridicate de a doua întrebare preliminar?*

85. Examinarea celei de a doua întreb?ri adresate de instan?a de trimitere nu este necesar? decât în ipoteza în care Curtea nu s?ar al?tura nici propunerii noastre cu titlu principal, nici r?spunsului pe care îl propunem în subsidiar pentru prima întrebare.

86. Astfel, cum am ar?tat deja, prin această ultim? întrebare instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc?, *în m?sura în care bunurile, altele decât cele de capital, precum și serviciile pot beneficia de mecanismul prev?zut la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din A?asea directiv?*, pe de o parte, pe ce perioad? trebuie realizat? taxarea în aval, cu alte cuvinte, dup? cum precizeaz? aceasta, o singur? dat? sau în mod frac?ionat pe mai multe perioade de declarare și, pe de alt? parte, cum trebuie determinat? baza de impozitare pentru bunurile și

serviciile care nu fac obiectul amortizării.

87. În ceea ce privește partea din întrebare referitoare la exigibilitatea TVA-ului, astfel cum au susținut guvernele olandez și portughez în observațiile lor scrise, în măsura în care prestațiile de servicii prevăzute la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă sunt asimilate unor prestații de servicii cu titlu oneros, normele privind exigibilitatea TVA-ului sunt, prin urmare, identice. Astfel, conform articolului 10 alineatul (2) prima teză din A șasea directivă, faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt prestate serviciile(56). În cazul utilizării unui bun care face parte din activele folosite în cadrul unei activități economice parțial în folosul propriu, exigibilitatea TVA-ului intervine, așadar, la momentul utilizării respective. Pentru bunurile (și serviciile) care sunt consumate imediat, pare logic să se considere că TVA-ul va fi lichidat o singură dată, cu alte cuvinte în declarația persoanei impozabile referitoare la perioada în cauză, statele membre având, în temeiul articolului 22 alineatul (4) din A șasea directivă, competența de a stabili această perioadă. Astfel cum a arătat guvernul Regatului Unit în observațiile sale scrise, această abordare prezintă nu numai avantajul simplității, ci poate de asemenea să asigure o egalitate de tratament cu consumatorul final, care nu poate evalua impactul TVA-ului pe o perioadă mai mare decât cea referitoare la utilizarea efectivă a unui bun sau a unui serviciu consumat imediat.

88. În ceea ce privește serviciile de divertisment, considerăm, astfel cum a susținut guvernul Regatului Unit, că nimic nu se opune ca un stat membru să poată desfășura impozitarea în aval pe perioada de amortizare a serviciului în cauză sau, astfel cum Curtea a admis în ceea ce privește bunurile de capital, pe o perioadă mai scurtă, corespunzătoare, de exemplu, perioadei de regularizare a deducerilor, prevăzută la articolul 20 din A șasea directivă(57).

89. În sfârșit, în ceea ce privește partea din întrebarea preliminară referitoare la stabilirea bazei de impozitare a TVA-ului pentru bunurile și serviciile care nu fac obiectul unei amortizări, trebuie amintit că, în temeiul articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă, aceasta este constituită, în cazul prestațiilor de servicii menționate la articolul 6 alineatul (2) din directiva menționată, din costul total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor. Această noțiune corespunde cheltuielilor legate de bunul propriu-zis(58), dar și celor efectuate cu ocazia achiziționării bunului, fără de care utilizarea în folosul propriu nu ar fi putut avea loc(59). Cu toate acestea, Curtea a statuat că A șasea directivă nu conține indicații necesare pentru definirea uniformă și precisă a regulilor de determinare a quantumurilor cheltuielilor în cauză, astfel încât statele beneficiază de o anumită marjă de apreciere în ceea ce privește aceste reguli, cu condiția să respecte finalitatea și locul dispoziției în cauză în economia Celei de a șasea directive(60).

90. În această privință, din observațiile scrise ale guvernului olandez reiese, în esență, că reglementarea olandeză ar lega determinarea tuturor elementelor care trebuie luate în considerare pentru calcularea bazei de impozitare a prestațiilor de servicii prevăzute la articolul 6 alineatul (2) din directivă de cea aplicabilă prestațiilor „normale” de servicii cu titlu oneros. În opinia noastră, ar trebui să revină instanței de trimitere sarcina să verifice această afirmație în acțiunea principală și să examineze, în lumina principiilor amintite la punctul precedent din prezentele concluzii, dacă o astfel de asimilare, în măsura în care privește determinarea bazei de impozitare a TVA-ului, este conformă, printre altele, cu principiul neutralității fiscale.

VI – Concluzie

91. Având în vedere considerațiile precedente, propunem Curții ca, la cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Hoge Raad der Nederlanden, să răspundă după cum urmează:

„Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie interpretat în sensul c? nu se aplic? utiliz?rii unui bun de capital afectat întreprinderii în scopul desf?ur?rii unor activit?i neeconomice ale persoanei impozabile, care nu sunt supuse taxei pe valoarea ad?ugat?.”

1 – Limba original?: franceza.

2 – JO L 145, p. 1.

3 – JO L 102, p. 18.

4 – Hot?rârea din 12 ianuarie 2006, Optigen ?i al?ii (C?354/03, C?355/03 ?i C?484/03, Rec., p. I?483, punctul 42, precum ?i jurispruden?a citat?).

5 – Hot?rârea din 14 iulie 2005 (C?434/03, Rec., p. I?7037).

6 – A se vedea, la modul general, articolul 2 din Prima directiv? 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301), al c?rui con?inut a fost preluat la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), care a abrogat Directiva 67/227, precum ?i A ?asea directiv?. A se vedea de asemenea Hot?rârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ ?i al?ii (C?283/06 ?i C?312/06, Rep., p. I?8463, punctul 29).

7 – A se vedea articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv?. Aplicarea TVA?ului în aval f?r? a permite deducerea TVA?ului achitat în amonte ar conduce la introducerea unui sistem de taxe cumulative în lan?, a c?rui eliminare era tocmai unul dintre obiectivele sistemului comun al TVA?ului, astfel cum se arat? în al optulea considerent al Directivei 67/227. A se vedea de asemenea Hot?rârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, Rec., p. I?3039, punctul 24).

8 – A se vedea în special Hot?rârea din 21 aprilie 2005, HE (C?25/03, Rec., p. I?3123, punctul 43).

9 – A se vedea Hot?rârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C?97/90, Rec., p. I?3795, punctele 8 ?i 9), precum ?i Hot?rârile citate anterior HE (punctul 43) ?i Uudenkaupungin kaupunki (punctul 24).

10 – A se vedea Hot?rârea din 13 martie 2008, Securenta (C?437/06, Rep., p. I?1597, punctul 30). A se vedea de asemenea în acest sens Hot?rârea din 14 septembrie 2006, Wollny (C?72/05, Rec., p. I?8297, punctul 20).

11 – A se vedea punctul 11 din Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza în care s?a pronun?at Hot?rârea Charles ?i Charles?Tijmens, citat? anterior.

12 – Trebuie observat c? articolul 6 alineatul (2) al doilea paragraf din A ?asea directiv? acord? statelor membre posibilitatea de a deroga de la dispozi?iile primului paragraf, cu condi?ia ca aceast? derogare s? nu conduc? la denatur?ri ale concuren?ei. Având în vedere elementele de la dosar, articolul 6 alineatul (2) al doilea paragraf nu pare s? fac? obiectul deciziei de trimitere.

13 – A se vedea în special Hot?rârea din 26 septembrie 1996, Enkler (C?230/94, Rec., p. I?4517, punctul 35), Hot?rârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C?412/03, Rec., p. I?743,

punctul 23), precum și Hotărârea din 11 decembrie 2008, Danfoss și AstraZeneca (C-371/07, nepublicat) încă în Repertoriu, punctul 46).

14 – A se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Enkler (punctul 33), Hotel Scandic Gåsabäck (punctul 23) și Danfoss și AstraZeneca (punctul 47).

15 – A se vedea Hotărârile citate anterior Hotel Scandic Gåsabäck (punctul 23) și Danfoss și AstraZeneca (punctul 48).

16 – A se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Lennartz (punctul 26), precum și Charles și Charles-Tijmens (punctul 24).

17 – A se vedea în această privință Hotărârea Wollny, citată anterior (punctul 38), precum și punctul 74 din Concluziile prezentate în cauza Charles și Charles-Tijmens, citate anterior. Următorul exemplu permite ilustrarea modului în care operează această dispoziție. Să presupunem că o persoană imposibilă a achiziționat un vehicul nou, care poate avea o durată de viață de 10 ani și care este destinat să fie folosit atât în scopul desfășurării activității economice, cât și în folosul propriu. Costul net al acestuia este de 10 000 de euro, iar cota TVA-ului este de 17,5 %. Să mai presupunem că, în primul an, 40 % din utilizarea acestui vehicul are loc în scopul desfășurării activității economice și, prin urmare, 60 % are loc în folosul propriu. Mecanismul articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă permite să se deducă imediat întregul TVA achitat în amonte, respectiv 1 750 de euro. Taxa în aval asupra utilizării în folosul propriu a vehiculului va fi calculată prin împărțirea prețului de achiziție la 10 (corespunzând amortizării vehiculului) și prin înmulțirea rezultatului cu proporția anuală de utilizare în folosul propriu, ceea ce este egal cu $10\,000/10 = 1\,000 \times 17,5\% \times 60\%$, ceea ce dă o taxă în aval pentru primul an de 105 euro. Dacă utilizarea în scopuri private se reduce în anii 2-10 pentru a atinge 30 %, taxa în aval va fi de 52,5 euro pentru fiecare dintre acești ani. TVA-ul care trebuie achitat pentru utilizarea privată pe durata de viață a vehiculului va fi, așadar, de $105 + 52,5 \times 9 = 577,5$ euro. Dacă scădem această sumă din deducerea în amonte, se ajunge la o deducere netă a TVA-ului de 1 172,5 euro. În ipoteza în care s-ar fi aplicat o repartizare a taxei în amonte datorate pentru vehicul la momentul achiziționării, persoana imposibilă ar putea deduce numai proporția care are legătură cu utilizarea în scopul desfășurării activității economice, respectiv 40 % din TVA-ul datorat, și anume 700 de euro. Dacă utilizarea în scopul desfășurării activității economice crește pentru a ajunge la 70 % (în aceeași proporție cu care s-a redus în exemplul precedent utilizarea în folosul propriu) pe parcursul anilor 2-10, utilizarea totală în scopul desfășurării activității economice pe durata de viață a vehiculului ajunge la o medie de 67 % pe parcursul duratei de viață (care corespunde unei deduceri nete a TVA-ului de 1 172,5 euro), însă deducerea în amonte va fi fost inferioară respectivei utilizări. S-ar putea totuși efectua o regularizare a TVA-ului pentru a reflecta utilizarea reală a bunului. Se constată, așadar, că aplicarea metodei prevăzute la articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă conferă un avantaj de trezorerie persoanei imposibile care poate să deducă imediat și integral TVA-ul achitat în amonte, în timp ce impozitarea în aval va fi egalată pe durata de viață a vehiculului.

18 – În temeiul articolului 17 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, pro rata de deducere se stabilește, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana imposibilă, conform articolului 19 din această directivă.

19 – Punctele 33, 35 și 37 din hotărârea menționată.

20 – Trebuie amintit, pe de o parte, că articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă definește în mod larg noțiunea de persoană imposibilă și, pe de altă parte, că articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din această vizează și utilizarea unui bun sau a serviciilor pentru nevoile personalului persoanei imposibile, elemente care, împreună, susțin ideea potrivit căreia acest din urmă articol

se aplică și persoanelor impozabile care sunt persoane juridice, contrar celor susținute de guvernul olandez în observațiile sale scrise, care au fost rectificate în mod corect cu ocaziaedinției în urma întrebărilor adresate de Curte. În sfârșit, principiul neutralității fiscale să ar opune, printre altele, ca unor operatori economici care efectuează aceleași operațiuni să li se aplice un tratament diferit în materia percepției TVA-ului; a se vedea în acest sens, prin analogie, Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, Rec., p. I-4947, punctul 20).

21 – Punctul 30.

22 – *Ibidem* (punctul 31).

23 – Hotărârea din 25 mai 1993, Mohsche (C-193/91, Rec., p. I-2615, punctele 13 și 14), și Hotărârea Enkler, citată anterior (punctul 34).

24 – A se vedea Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrrecht (C-291/92, Rec., p. I-2775, punctele 17 și 18), și Hotărârea din 8 martie 2001, Bakcsi (C-415/98, Rec., p. I-1831, punctul 24).

25 – Hotărârea Backsi (punctul 27)

26 – Astfel, dacă bunul de capital nu ar fi considerat decât parțial afectat patrimoniului întreprinderii, întrebările preliminare nu s-ar pune întrucât, potrivit jurisprudenței, operatorul nu ar acționa în calitate de persoană impozabilă decât în limita utilizării bunului în scopul desfășurării activității sale economice [a se vedea în special Hotărârea HE, citată anterior (punctele 46 și 47)]. Deducerea TVA-ului în amonte aferent achiziționării unui bun de capital nu ar fi, așadar, posibilă decât până la concurența utilizării acestui bun în scopul desfășurării activității economice.

27 – A se vedea Hotărârea din 27 iunie 1989, Kühne (50/88, Rec., p. 1925, punctul 8), Hotărârea Mohsche, citată anterior (punctul 8), Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck (C-258/95, Rec., p. I-5577, punctul 25), Hotărârea din 11 septembrie 2003, Cookies World (C-155/01, Rec., p. I-8785, punctul 56), și Hotărârea Wolly, citată anterior (punctul 31) (sublinierea noastră). A se vedea de asemenea punctul 42 din Concluziile avocatului general Sharpston prezentate la 23 octombrie 2008 în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Danfoss și AstraZeneca, citată anterior. A se vedea de asemenea, în ceea ce privește articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (b) din Așasea directivă, Hotărârea Fillibeck, citată anterior (punctul 25).

28 – Hotărârea Securenta, citată anterior (punctul 33).

29 – *Ibidem* (punctele 36 și 37).

30 – Potrivit jurisprudenței, îi revine Curții să furnizeze instanței naționale toate elementele de interpretare proprii dreptului comunitar care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizat, indiferent dacă această instanță s-a referit sau nu la acestea în enunțul întrebărilor sale; a se vedea, în domeniul de aplicare al Celei de așasea directive, Hotărârea din 12 mai 2005, RAL (Chanel Islands) și alții (C-452/03, Rec., p. I-3947, punctul 25).

31 – Concluzii citate anterior (punctul 38), prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Danfoss și AstraZeneca, citată anterior.

32 – A se vedea, prin analogie, Hotărârea din 7 mai 1998, Lease Plan (C-390/96, Rec., p. I-2553, punctul 28) într-un context în care Curtea a respins un criteriu care permitea identificarea existenței unui sediu permanent care nu putea fi considerat „sigur, simplu și aplicabil, care corespunde spiritului Celei de așasea directive”.

33 – A se vedea de asemenea în acest sens punctul 59 din Concluziile prezentate în cauza

Charles și Charles-Tijmens, citate anterior.

34 – A se vedea în special Hotărârile citate anterior HE (punctul 46), Charles și Charles-Tijmens (punctul 23) și Wollny (punctul 21).

35 – Hotărârile citate anterior Charles și Charles-Tijmens (punctul 24) și Wollny (punctul 22).

36 – A se vedea în acest sens Hotărârea Wollny, citată anterior (punctele 23 și 24, precum și jurisprudența citată).

37 – Hotărârea din 1 februarie 1977 (51/76, Rec., p. 113).

38 – JO L 71, p. 1303.

39 – A se vedea punctul 12 din hotărârea menționată.

40 – Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property (C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 55).

41 – A se vedea articolul 20 alineatul (4) din A șasea directivă. A se vedea în această privință Hotărârea din 6 martie 2008, Nordania Finans și BG Factoring (C-98/07, Rep., p. I-1281, punctul 32).

42 – A se vedea în această privință Hotărârea Uudenkaupungin Kaupunki, citată anterior (punctele 30-34).

43 – Hotărârea Wollny, citată anterior (punctele 35-37).

44 – A se vedea în acest sens punctul 70 din Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Wollny, citată anterior.

45 – A se vedea în acest sens punctul 61 din Concluziile prezentate în cauza Charles și Charles-Tijmens, citate anterior.

46 – A se vedea în această privință Hotărârea Enkler, citată anterior (punctele 36 și 37).

47 – Hotărârea Wollny, citată anterior (punctele 37 și 53).

48 – A se vedea, prin analogie, Hotărârea din 17 mai 2001, Fischer și Brandenstein (C-322/99 și C-323/99, Rec., p. I-4049, punctul 67), în ceea ce privește interpretarea articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă care asimilează unei livrări efectuate cu titlu oneros utilizarea de către o persoană impozabilă a unui bun care face parte din activele activității sale economice în interes propriu sau pe care îl utilizează în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice, atunci când TVA-ul aferent bunului respectiv sau părților componente ale bunului respectiv a fost dedus total sau parțial.

49 – Hotărârea Kühne citată anterior (punctul 13).

50 – Conform metodei descrise la nota de subsol 17 din prezentele concluzii. Guvernul Regatului Unit dă astfel exemplul unui velier (bun de capital) cumpărat în anul 2000, destinat în principal închirierii, dar destinat de asemenea, 20 % din an, unei utilizări în folosul propriu și căruia persoana impozabilă îi înnoiește catargul în anul 2001 (care se prezumă că are o durată de viață de 15 ani, așadar până în anul 2016), îi înnoiește puntea din lemn în anul 2002 (care se prezumă că are o durată de viață de 10 ani, așadar până în anul 2012), îi înnoiește ancora în anul 2003 (care se prezumă că are o durată de viață de 8 ani, așadar până în anul 2011) etc. În această

ipoteză, persoana impozabilă ar trebui, în fiecare an, să împartă costul net al fiecăruia dintre aceste bunuri la durata de viață preconizată a acestora și să înmulțească rezultatul obținut cu cota TVA-ului național relevant și cu proporția utilizării în folosul propriu aferent anului în cauză.

51 – În observațiile prezentate, Comisia compară achiziționarea în deplină proprietate de către o întreprindere a unor vehicule utilizate și în folosul propriu al persoanei impozabile și care ar putea beneficia de aplicarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă cu achiziționarea de către aceeași întreprindere a unor vehicule în leasing, care ar fi de asemenea utilizate și în folosul propriu al persoanei impozabile.

52 – A se vedea de asemenea Hotărârea Mohsche, citată anterior (punctul 14). Aceasta nu privește, așadar, serviciile utilizate pentru achiziționarea sau construirea unui bun de capital, precum un imobil, care sunt anterioare sau concomitente cu achiziționarea bunului: a se vedea în această privință Hotărârea din 8 mai 2003, Seeling (C-269/00, Rec., p. I-4110, punctul 43), și Hotărârea Wollny, citată anterior (punctul 24): „[...] persoana impozabilă care alege să afecteze o clădire în întregime întreprinderii și care utilizează o parte din această clădire în folosul propriu are, pe de o parte, dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru totalitatea *cheltuielilor de construire* a clădirii și, pe de altă parte, obligația corespondentă de a plăti TVA-ul aferent cheltuielilor angajate pentru executarea utilizării respective” (sublinierea noastră). A se vedea de asemenea Hotărârea Wollny, citată anterior (punctele 27 și 50).

53 – A se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Hotel Scandic Gåsabäck (punctul 23) și Danfoss și AstraZeneca (punctul 48), potrivit căroră „articolul 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă împiedică o persoană impozabilă sau membri ai personalului acesteia să obțină prestații de servicii *din partea persoanei impozabile*, cu scutire de taxă, pentru care o persoană privată ar fi trebuit să achite TVA-ul” (sublinierea noastră). A se vedea de asemenea punctul 22 din Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Mohsche, citată anterior.

54 – A se vedea Hotărârea Securenta, citată anterior (punctul 33).

55 – A se vedea în această privință Hotărârea Securenta, citată anterior (punctele 35 și 36).

56 – Trebuie subliniat că articolul 10 alineatul (2) a treia teză din directiva menționată oferă statelor membre și posibilitatea de a prevedea că, în anumite cazuri, prestațiile de servicii care au loc în mod continuu pe o anumită perioadă sunt considerate efectuate cel puțin la expirarea unui termen de un an. Această posibilitate, la care s-a referit și guvernul olandez în observațiile sale scrise referitoare la prestarea serviciilor prevăzute la articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă, nu a fost introdusă în A șasea directivă decât prin adoptarea Directivei 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000 de modificare a Directivei 77/388 (JO L 269, p. 44), ale cărei dispoziții trebuiau să fie transpuse de statele membre cel mai târziu la 31 decembrie 2001. Articolul 10 alineatul (2) a treia teză din A șasea directivă nu este, prin urmare, aplicabil, *ratione temporis*, situației de fapt din acțiunea principală, care privește, cum s-a arătat deja, exercițiul fiscal al VNLTO pentru anul 2000.

57 – A se vedea în acest sens Hotărârea Wollny, citată anterior (punctele 42 și 48).

58 – Hotărârile citate anterior Enkler (punctul 36) și Wollny (punctul 27).

59 – A se vedea în acest sens Hotărârea Wollny, citată anterior (punctul 27).

60 – *Ibidem* (punctul 28).