

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 8 decembrie 2011(1)

Cauza C-594/10

T.G. van Laarhoven

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Hoge Raad der Nederlanden)

„Taxa pe valoarea adăugată — A șasea directivă — Deducere — Restricție — Reglementări preexistente care continuă să fie aplicate cu titlu tranzitoriu — Modificarea unei restricții existente care determină extinderea acesteia din punctul de vedere al cuantumului — Autoturism utilizat atât în scop profesional, cât și în scop privat — Impozitarea utilizării private”

I – Introducere

1. În principiu, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu poate fi restricționat. Totuși, A șasea directivă(2) și Directiva privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(3), ulterioară acesteia, permit în continuare menținerea în vigoare a reglementărilor naționale preexistente care restricționează dreptul de deducere, în măsura în care respectiva reglementare era deja aplicabilă la data intrării în vigoare a celei de A șasea directive. Care este însă situația în cazul modificărilor ulterioare ale unei astfel de reglementări prin care dreptul de deducere este restrâns și mai mult numai în privința cuantumului deducerii? Aceasta este, în esență, întrebarea adresată în speță. Curții. Totuși, în acest context trebuie să se stabilească de asemenea dacă reglementarea olandeză în litigiu în prezenta cauză trebuie într-adevăr examinat în raport cu dispozițiile din dreptul Uniunii privind deducerea TVA-ului sau, eventual, în raport cu dispozițiile privind impozitarea utilizării private. Astfel, reglementarea în cauză permite într-adevăr deducerea imediată și completă a TVA-ului în cazul utilizării unui autoturism atât în scop profesional, cât și în scop privat și prevede o impozitare anuală *a posteriori* numai în ceea ce privește utilizarea privată.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

2. Articolul 6, intitulat „Prestări de servicii”, din A șasea directivă prevede, printre altele:

„(2) Se consideră prestări de servicii cu titlu oneros următoarele:

(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 lor, atunci când taxa pe valoarea adăugată aferentă [...] bunurilor respective a fost dedusă [...] total sau parțial;

[...]

Statele membre pot deroga de la dispozițiile prezentului alineat, cu condiția ca această derogare să nu ducă la denaturarea concurenței.” [traducere neoficială].

3. Articolul 11 din titlul VIII, intitulat „Suma impozabilă”, din Așasea directivă prevede următoarele dispoziții relevante:

„A. Pe teritoriul țării

(1) Baza de impozitare este constituită:

[...]

(c) În cazul prestațiilor de servicii menționate la articolul 6 alineatul (2), din costul total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor;

[...]” [traducere neoficială].

4. Articolul 17 din Așasea directivă, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, în versiunea care rezultă din articolul 28f alineatul (1) din aceasta, prevede, printre altele:

„(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din valoarea TVA pe care are obligația de a o plăti:

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

[...]

(6) În termen de cel mult patru ani de la data intrării în vigoare a prezentei directive, Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabilește cheltuielile care nu dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată. În niciun caz, nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

Până la intrarea în vigoare a normelor menționate anterior, statele membre pot continua să aplice toate excluderile prevăzute de legislațiile lor naționale la intrarea în vigoare a prezentei directive.

[...]” [traducere neoficială]

5. Articolul 20 din directivă, intitulat „Rectificările deducerilor”, prevede următoarele:

„(1) Deducerea inițială este regularizată în conformitate cu procedurile stabilite de statele membre, în special:

(a) atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă;

(b) atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț; totuși, nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate, în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 5 alineatul (6). Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.

(2) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate. Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din taxa aplicată acestor bunuri. Această regularizare se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

Prin derogare de la paragraful anterior, statele membre își pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani completă de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată.” [traducere neoficială]

B – Dreptul olandez

6. Potrivit explicațiilor instanței de trimitere, în cadrul transpunerii celei de A șasea directive, Țările de Jos au menținut o reglementare care limitează deducerea TVA-ului în ceea ce privește autoturismul care nu este utilizat de operator numai în scop profesional, ci și în scop privat(4). Conform acesteia, TVA-ul aplicat pentru deținerea – inclusiv achiziționarea – autoturismului este dedus inițial ca și cum autovehiculul ar fi folosit exclusiv în scop profesional. Cu toate acestea, la sfârșitul fiecărui an se aplică o impunere suplimentară. În acest scop se percepe o cotă procentuală aplicată sumei forfetare considerate drept prelevare pentru scopuri private în cadrul perceperii impozitului pe venit. La rândul său, această sumă forfetară reprezintă o anumită cotă procentuală din prețul de catalog sau din valoarea autovehiculului.

7. De-a lungul timpului, au fost aduse diverse modificări acestei reglementări, care, potrivit instanței de trimitere, au condus, în majoritatea cazurilor, la diminuarea sumei care poate face obiectul unei deduceri definitive.

8. Pe de o parte, cota procentuală fixă a fost modificată de mai multe ori. La data intrării în vigoare a celei de A șasea directive, această cotă era de 12 %, iar între timp a fost stabilită succesiv la 12,5 %, la 13,5 % și la 13 %; de la 1 ianuarie 1992, cota a revenit la 12 %. Pe de altă parte, între timp a fost majorat cuantumul prelevării asupra căruia se aplică această cotă procentuală fixă. La început, această prelevare era de minimum 20 % din prețul de catalog al vehiculului, ulterior aceasta a fost ridicată la 24 % și apoi la 25 % pentru anumite situații, în special atunci când utilizarea în scop privat depășea un anumit număr de kilometri. De la 1 ianuarie 2004 până în perioada fiscală relevantă în speță, cuantumul prelevării a fost de minimum 22 %, cu excepția cazului utilizării în scop privat pe o distanță mai mică de 500 km pe an. Modificarea în cursul timpului a calificării deplasărilor dintre domiciliu și locul de muncă drept utilizare în scop profesional sau utilizare în scop privat putea de asemenea să conducă la creșterea cuantumului prelevat în anumite perioade.

III – Situația de fapt și întrebările preliminare

9. Domnul van Laarhoven gestionează în țările de Jos un birou de consultanță fiscală constituit sub forma unei întreprinderi individuale. În anul 2006, din patrimoniul întreprinderii sale au făcut parte succesiv două autoturisme pe care acesta le-a folosit atât în scop profesional, cât și în scop privat. În declarația sa privind TVA-ul pentru trimestrul al patrulea, acesta a declarat suma de 538 de euro ca TVA datorat pentru utilizarea privată pe o distanță mai mare de 500 km în anul 2006, însă ulterior a contestat această impunere și a solicitat restituirea sumei. Având în vedere că atât contestația, cât și acțiunea formulată în fața primei instanțe au fost respinse, domnul van Laarhoven a declarat recurs la Hoge Raad der Nederlanden. El a susținut, printre altele, că dispozițiile fiscale olandeze încalcă clauza de „standstill” prevăzută la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă.

10. În acest context, Hoge Raad a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă se opune unor modificări aduse unei reglementări prin care se limitează posibilitățile de deducere precum cea în cauză, prin intermediul creșterii unui stat membru următoare să facă uz de posibilitatea de a exclude deducerea (sau de a menține excluderea deducerii) pentru anumite bunuri sau servicii, în cazul în care, ca urmare a acestor modificări, suma a creșterii deducere este exclusă a fost majorată în cele mai multe cazuri, însă logica și economia reglementării prin care se limitează posibilitățile de deducere au rămas neschimbate?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, instanța națională trebuie să înlăture în totalitate aplicarea reglementării prin care se limitează posibilitățile de deducere sau este suficient ca instanța să înlăture aplicarea reglementării respective în măsura în care prin aceasta s-a extins domeniul de aplicare al excluderii sau al limitării existente la data intrării în vigoare a celei de A șasea directive?”

11. La procedura desfășurată în fața Curții au luat parte domnul van Laarhoven, guvernul olandez și cel al Regatului Unit, precum și Comisia Europeană; numai guvernul Regatului Unit a prezentat observații scrise.

IV – Aprecieri juridice

A – Observații preliminare

12. Potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere, astfel cum este enunțat în termeni expliți și concizi la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă(5), reprezintă un element esențial al sistemului comun al TVA-ului(6). Acesta vizează eliberarea integrală a întreprinderilor de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul activității lor economice(7), poate fi exercitat imediat(8) și garantează astfel neutralitatea acestei taxe(9). Prin urmare, restricționarea dreptului de deducere a TVA-ului este în principiu interzisă(10).

13. Totuși, dreptul de deducere poate fi exercitat sub rezerva dispoziției derogatorii prevăzute la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, în special la al doilea paragraf(11). Conform acestei dispoziții, statelor membre le este permis să mențină legislația existentă în materie de excludere a dreptului de deducere a TVA-ului la data intrării în vigoare a directivei menționate până când Consiliul adoptă dispozițiile prevăzute la acest articol(12). Întrucât nu au fost adoptate astfel de dispoziții până în prezent(13), statele membre au avut posibilitatea, în perioada relevantă în prezenta cauză, de a menține toate reglementările existente în materie de excludere a dreptului de deducere(14).

14. Hoge Raad solicită Curții de Justiție să interpreteze articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă având în vedere reglementarea olandeză privind regimul TVA-ului aplicat în cazul unui autoturism utilizat atât în scop profesional, cât și în scop privat. În opinia Hoge Raad, această reglementare, care exista deja la data intrării în vigoare a directivei, conduce la o limitare a dreptului de deducere. Concret, îndoilele instanței de trimitere cu privire la compatibilitatea acestei reglementări cu A șasea directivă decurg din faptul că reglementarea a fost modificată în mod repetat după intrarea în vigoare a directivei, iar posibilitatea deducerii TVA-ului a fost astfel limitată și mai mult în ceea ce privește cuantumul.

15. Cu toate acestea, se ridică întrebarea dacă reglementarea olandeză trebuie analizată într-adevăr ca o limitare a dreptului de deducere a TVA-ului prin raportare la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă.

16. Astfel cum subliniază și Comisia, reglementarea olandeză conferă într-adevăr persoanei impozabile dreptul de a deduce imediat și în întregime TVA-ul care grevează în special achiziționarea unui autoturism utilizat atât în scop profesional, cât și privat. Această reglementare este astfel conformă cu jurisprudența constantă potrivit căreia o persoană impozabilă are posibilitatea să afecteze în totalitate patrimoniului întreprinderii un bun de capital, chiar dacă acesta nu este utilizat numai în scopul desfășurării activităților profesionale ale persoanei impozabile, ci și în scop privat(15), în acest caz TVA-ul datorat pentru achiziționarea bunului fiind deductibil integral și imediat(16).

17. Totuși, instanța de trimitere consideră că dreptul de deducere este restrâns prin faptul că reglementarea olandeză prevede, în privința utilizării private a autoturismului, o impunere suplimentară ealonată în timp. Astfel, la sfârșitul fiecărui an se percepe un quantum de TVA aferent utilizării private, prin aplicarea unei cote procentuale fixe asupra sumei forfetare a cheltuielilor care, la rândul său, reprezintă o cotă procentuală din prețul de catalog sau din valoarea autovehiculului.

18. Conform sistemului instituit de A șasea directivă, o astfel de impunere *a posteriori* pentru utilizarea privată nu trebuie totuși să fie considerată o restrângere a dreptului de deducere în sensul articolului 17 alineatul (6) din directivă, fiind admisibilă numai în mod excepțional și, în plus, cu titlu tranzitoriu. Dimpotrivă, o astfel de percepere *a posteriori* a TVA-ului pentru utilizarea privată a unui bun afectat în totalitate întreprinderii, care a conferit dreptul de deducere imediat și integral, este conformă logicii sistemului instituit de directivă(17).

19. Într-adevăr, directiva însăși prevede că, într-o astfel de situație, dreptului de deducere integrală și imediată i se opune obligația de a achita TVA-ul aferent utilizării private a bunului întreprinderii(18). În acest scop, la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din directivă, utilizarea privată este asimilată unui serviciu prestat cu titlu oneros, astfel încât, conform articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din directivă, persoana impozabilă trebuie să achite TVA-ul pentru cheltuielile aferente acestei utilizări(19).

20. Același scop este urmărit și la articolul 20 din A șasea directivă, care cuprinde norme privind regularizarea deducerii inițiale și care, chiar dacă domeniul său de aplicare nu coincide în totalitate cu cel al articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din directivă, privește, la fel ca cea din urmă dispoziție, cazurile în care un bun este utilizat în același timp în scopuri profesionale și private(20).

21. Pe de o parte, prin ambele dispoziții din directivă trebuie să se evite ca persoana impozabilă care utilizează în scop privat un bun afectat întreprinderii sale să obțină un avantaj economic necuvenit în raport cu consumatorul final. Pe de altă parte, ambele dispoziții trebuie să asigure corespondența dintre deducerea TVA-ului și perceperea în aval a taxei respective(21).

22. În decizia de trimitere, Hoge Raad susține că, până la 1 ianuarie 2007, legislația din Țările de Jos privind utilizarea în scop privat a bunurilor din patrimoniul întreprinderii nu a prevăzut o impozitare a utilizării private conform articolului 6 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă. Totuși, independent de acest lucru, trebuie să se constate că legislația olandeză în cauză reglementează impozitarea autoturismelor utilizate atât în scop profesional, cât și în scop privat și care au conferit dreptul de deducere imediat și integral a TVA-ului. Prin urmare, pentru a se putea oferi instanței de trimitere indicații utile pentru aprecierea compatibilității acestei reglementări cu A șasea directivă, trebuie să se interpreteze articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) și articolul 20 din A șasea directivă, iar nu articolul 17 alineatul (6) din această directivă.

23. În continuare, pentru cazul în care Curtea nu împărtășește punctul nostru de vedere, ne vom îndrepta în subsidiar atenția asupra interpretării articolului 17 alineatul (6) din directivă, solicitată de Hoge Raad.

B – Cu privire la interpretarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) și a articolului 20 din A șasea directivă

24. Potrivit jurisprudenței, astfel cum s-a menționat deja, domeniul de aplicare al articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) și cel al articolului 20 din A șasea directivă se pot suprapune. Această situație se regăsește în special atunci când bunul afectat întreprinderii a conferit dreptul de deducere imediat și integral și, ulterior, este utilizat nu numai în scop profesional, ci și în scop privat(22). După cum se constată, din jurisprudența existentă nu rezultă dacă și în ce împrejurări trebuie examinat cu prioritate una dintre aceste două dispoziții ale directivei.

25. Din punct de vedere sistematic, articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din directivă pare să fie dispoziția specială, întrucât se referă numai la utilizarea în scopuri private sau în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice, iar nu și la utilizarea pentru activități scutite de TVA(23). În plus, aplicarea acestei dispoziții are drept rezultat faptul că utilizarea privată reprezintă o operațiune impozabilă în sensul articolului 17 alineatul (2) din directivă(24). Această ficțiune are drept consecință faptul că persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA-ul pentru bunul afectat în totalitate întreprinderii sale(25) și își păstrează acest drept, astfel încât nu este necesară nicio regularizare conform articolului 20 din directivă, ale cărei condiții de aplicare nu par, de altfel, să fie îndeplinite. În plus, articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din directivă oferă o flexibilitate mai mare în ceea ce privește aplicarea decât articolul 20 alineatul (2) din directivă, care prevede numai o regularizare anuală.

26. Având în vedere că prevede o impunere suplimentară anuală, reglementarea olandeză privind impozitarea utilizării private a unui autoturism de folosință mixtă prezintă o anumită asemănare cu articolul 20 alineatul (2) din A șasea directivă, care prevede de asemenea o regularizare anuală a deducerii TVA-ului. Totuși, rezultă din Hotărârea Wollny(26) că statele

membre, în cadrul impozitării utilizării private conform articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă și în temeiul marjei de apreciere de care beneficiază, au posibilitatea să prevadă, în vederea stabilirii bazei de impozitare, aplicarea normelor prevăzute la articolul 20 cu privire la regularizarea deducerii TVA-ului.

27. Totuși, pentru prezenta analiză nu este necesar să se clarifice în mod definitiv problema raportului exact dintre articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă și articolul 20 din aceeași directivă. Dimpotrivă, având în vedere obiectivul lor comun(27) și efectul economic identic(28), este suficient să se constate că ambele dispoziții, precum și însuși dreptul de deducere trebuie să asigure în final neutralitatea sarcinii fiscale(29). Aceasta este însă garantată numai dacă compensarea efectuată în temeiul uneia dintre cele două dispoziții nu este mai mică și nici nu depășește suma care corespunde utilizării private efective. Perceperea *a posteriori* a TVA-ului aferent trebuie să se realizeze în măsura în care persoana impozabilă ar beneficia de o îmbogățire fără justă cauză ca urmare a utilizării private a bunului pentru care a putut deduce integral TVA-ul(30).

28. Referitor la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) coroborat cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă, Curtea a precizat că, în pofida faptului că noțiunea „costul total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor” este în sine o noțiune de drept al Uniunii, statele membre beneficiază de o anumită marjă de apreciere în ceea ce privește principiile de stabilire a cuantumului cheltuielilor în cauză. Articolul 20 alineatele (1) și (4) din A șasea directivă acordă de asemenea statelor membre o anumită marjă de apreciere prin faptul că prevede că deducerea inițială este regularizată „în conformitate cu procedurile stabilite de statele membre” și că, în vederea punerii în aplicare, printre altele, a alineatului (2), statele membre au posibilitatea să stabilească cuantumul taxei care este luat în considerare pentru regularizare și să permită simplificări administrative.

29. În pofida faptului că această marjă de apreciere permite cu siguranță într-o anumită măsură metode forfetare de calcul, trebuie să se asigure faptul că metoda forfetară îndeplinește în principiu cerințele celei de A șasea directive privitoare la compensația care trebuie efectuată *a posteriori*. Prin urmare, metoda forfetară de calcul nu trebuie să fie disproporționată în raport cu importanța efectivă a utilizării private.

30. În ceea ce privește reglementarea olandeză în cauză, acest aspect pare să fie cel puțin îndoielnic. În cursul exercițiului fiscal 2006 în litigiu, impunerea suplimentară s-a calculat în modul următor: dacă utilizarea în scop privat era înregistrată pentru o distanță de minimum 500 km/an, s-a reținut un quantum de minimum 22 % din valoarea autovehiculului cu titlu de prelevare. Cota de impozit aplicată acestei prelevări era de 12 %. Comisia susține că o astfel de metodă forfetară nu este compatibilă cu directiva, întrucât, în lipsa unei diferențieri suplimentare în cazul unei utilizări private pe o distanță mai mare de 500 km/an, această metodă nu exclude nici îmbogățirea fără justă cauză a persoanei impozabile, nici impozitarea prea ridicată a acesteia ca urmare a neluării în considerare a deprecierii eventuale a autovehiculului.

31. În opinia noastră, acest aspect trebuie apreciat de instanța de trimitere. Din decizia de trimitere nu rezultă în mod clar dacă, în anul 2006, suma prelevată s-a calculat pe baza prețului de catalog sau pe baza valorii efective a autovehiculului. În plus, în ceea ce privește calcularea, în anul 2006, a sumei prelevate, decizia de trimitere menționează o cotă procentuală de *minimum* 22 de procente, astfel încât nu se poate exclude o diferențiere suplimentară în funcție de importanța utilizării private.

32. În cazul în care, în acțiunea principală, Hoge Raad ajunge la concluzia că dispozițiile olandeze în cauză au condus la o impunere *a posteriori* prea ridicată(31) a utilizării private efective a autoturismelor, este necesar ca, având în vedere supremația dreptului Uniunii și obligația sa de

a proteja drepturile conferite de acesta particularilor, instanța să lase neaplicată reglementarea națională în măsura în care aceasta depășește cadrul necesar unei impozitări adecvate a utilizării private(32).

33. Prin urmare, ar trebui să se răspundă Hoge Raad că articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) și articolul 20 din A șasea directivă se opun unei reglementări naționale care, pentru autoturisme utilizate atât în scop profesional, cât și privat, permite o deducere imediată și integrală a TVA-ului, dar care, în ceea ce privește utilizarea privată, prevede o impunere suplimentară forfetară disproporționată în raport cu importanța reală a utilizării private. În cazul în care instanța națională se confruntă cu o astfel de reglementare, iar aceasta a determinat o impunere *a posteriori* prea ridicată a utilizării private reale a autoturismului, instanța trebuie să lase neaplicată reglementarea respectivă în măsura în care aceasta depășește cadrul necesar unei impozitări adecvate a utilizării private.

C – *Cu titlu subsidiar: cu privire la prima întrebare preliminară*

34. În situația în care, conform modului de formulare a întrebării preliminare și în pofida faptului că reglementarea olandeză în cauză permite deducerea imediată și integrală a TVA-ului și prevede numai o percepere *a posteriori* a TVA-ului pentru utilizarea privată, Curtea consideră că este necesară interpretarea articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă, vom examina în continuare cu titlu subsidiar această dispoziție. În acest scop, la fel ca instanța de trimitere, vom pleca de la premisa – eronată, în opinia noastră – că reglementarea olandeză limitează dreptul de deducere.

35. Astfel cum s-a menționat deja, statele membre au avut posibilitatea, potrivit articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă, să mențină reglementările privind excluderea dreptului de deducere existente la data intrării în vigoare a directivei(33).

36. În această privință, Curtea a precizat că unica împrejurare că legislația națională în cauză, care limitează dreptul de deducere, a fost adoptată după intrarea în vigoare a celei de A șasea directive nu înseamnă că aceasta nu ar putea intra sub incidența normei derogatorii prevăzute la articolul 17 alineatul (6) din directivă. Dimpotrivă, trebuie să se considere că o dispoziție care este, în esență, identică cu reglementarea anterioară sau mai favorabilă beneficiază de derogarea prevăzută la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă(34).

37. În schimb, o reglementare națională nu constituie o limitare a dreptului de deducere permisă potrivit articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă și încalcă articolul 17 alineatul (2) din această directivă în cazul în care extinde, ulterior intrării în vigoare a celei de A șasea directive, domeniul de aplicare al excluderilor existente, îndeplătându-se astfel de obiectivul acestei directive(35).

38. În acest context, Curtea a statuat în Hotărârea Puffer(36) că o reglementare care are la bază o logică diferită de cea a reglementărilor anterioare și care instituie proceduri noi nu poate fi asimilată reglementării existente la data intrării în vigoare a celei de A șasea directive.

39. Spre deosebire de opinia exprimată de guvernul olandez, nu considerăm că Hotărârea Puffer trebuie interpretată în sensul că modificarea nu mai intră sub incidența dispoziției derogatorii prevăzute la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă numai atunci când noua reglementare are la bază o logică diferită de cea a reglementării anterioare și instituie proceduri noi. Dimpotrivă, este vorba numai despre una dintre posibilele situații în care o reglementare națională extinde domeniul de aplicare al excluderilor existente, îndeplătându-se astfel de obiectivul acestei directive.

40. Acest aspect este confirmat în special de Hotărârea Comisia/Franța(37), care este la originea jurisprudenței referitoare la extinderile inadmisibile, și de Hotărârea X Holding(38) care a fost pronunțat ulterior Hotărârii Puffer. În aceste două hotărâri, criteriile legate de o logică diferită și de instituirea unor proceduri noi nu au avut nicio importanță. Dimpotrivă, în aceste hotărâri s-a arătat că simpla extindere, din punctul de vedere al cuantumului, a unei limitări existente a deducerii TVA-ului are în principiu drept consecință faptul că reglementarea nu mai este acoperită de articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă.

41. În ceea ce privește reglementarea olandeză în cauză, trebuie să se constate că, la data intrării în vigoare a celei de A șasea directive, aceasta prevedea deja că, în cazul utilizării autovehiculelor atât în scop profesional, cât și în scop privat, este exclusă o deducere *definitivă* în ceea ce privește utilizarea privată. O astfel de reglementare anterioară poate intra în principiu sub incidența dispoziției derogatorii prevăzute la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, în măsura în care este considerată o limitare a dreptului de deducere conferit de articolul 17 alineatul (2) din această directivă. Singura problemă care se ridică este numai cea de a stabili dacă modificările apărute între timp impun o apreciere diferită. Faptul că s-au adus modificări nu se opune aplicării articolului 17 alineatul (6) din directivă. Important este, dimpotrivă, întinderea acestor modificări.

42. Întrucât, potrivit constatărilor instanței de trimitere, logica și economia reglementării olandeze au rămas neschimbate de la data intrării în vigoare a celei de A șasea directive și niciun element nu justifică o apreciere diferită, examinarea trebuie să stabilească dacă, în majoritatea cazurilor, modificările au limitat în mod suplimentar, din punctul de vedere al cuantumului, deducerea definitivă a TVA-ului.

43. Astfel cum s-a arătat, în principiu, este suficientă o limitare suplimentară din punctul de vedere al cuantumului, care nu se referă numai la împrejurări excepționale, pentru a se constata o extindere a domeniului de aplicare al excluderilor existente(39).

44. Cu toate acestea, ar fi prematur să se tragă automat concluzia că reglementarea olandeză s-a îndepărtat astfel și mai mult de obiectivele celei de A șasea directive.

45. Dimpotrivă, trebuie să se țină seama de particularitățile mecanismului de limitare în discuție. Astfel cum am arătat, acestea constau în faptul că, în cazul unui autoturism utilizat în scop mixt, este admis inițial deducerea imediată și integrală, însă se percepe *a posteriori* TVA-ul aferent utilizării private, astfel încât se poate considera că deducerea TVA-ului nu a fost definitivă în această privință.

46. Astfel cum s-a menționat deja, un asemenea mecanism este conform cu obiectivele directivei dacă deducerea acordată inițial este compensată ulterior în măsura în care autoturismul a fost utilizat efectiv în scop privat. Dacă regimul restrictiv inițial nu îndeplinește această cerință – de a aplica adecvat TVA-ul pentru utilizarea privată –, însă, prin modificările ulterioare, se apropie de îndeplinirea acestei cerințe, această reglementare se apropie de obiectivele celei de A șasea directive în ansamblul său, chiar dacă, în raport cu situația anterioară, se limitează suplimentar deducerea autorizată cu titlu definitiv.

47. Numai atunci când limitarea suplimentară nu urmărește aplicarea TVA-ului, *a posteriori* și în măsura necesară, în privința utilizării private a autoturismului care, ca urmare a deducerii imediate, era scutit inițial de TVA și pentru a se evita în special îmbogățirea fără just cauză a persoanei impozabile, ar trebui să se constate că această limitare se îndepărtează de obiectivul celei de A șasea directive și, prin urmare, nu mai intră sub incidența dispoziției derogatorii prevăzute la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din această directivă. Sarcina de a aprecia

în ce situa?ie se încadrează reglementarea olandeză în cauză revine instan?ei de trimitere.

48. Prin urmare, cu titlu subsidiar, propunem Cur?ii să răspundă la prima întrebare preliminară după cum urmează: articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A ?asea directivă se opune modificărilor aduse unei reglementări adoptate deja la data intrării în vigoare a acestei directive,

— reglementare care limitează dreptul de deducere aferent anumitor bunuri ale întreprinderii cu utilizare mixtă, permi?ând ini?ial deducerea imediată și integrală, deducere care are numai par?ial un caracter definitiv, întrucât TVA-ul este perceput *a posteriori* pentru utilizarea privată,

— în cazul în care valoarea exclusă de la deducerea definitivă a fost majorată în majoritatea cazurilor, însă logica și economia reglementării au rămas neschimbate,

numai atunci când (și numai în măsura în care) limitarea suplimentară depășește cadrul necesar pentru stabilirea adecvată a TVA-ului aferent utilizării private.

D – *De asemenea cu titlu subsidiar: cu privire la a doua întrebare preliminară*

49. În cazul în care Curtea va răspunde la prima întrebare preliminară ca atare, vom analiza de asemenea în continuare, cu titlu subsidiar, cea de a doua întrebare preliminară.

50. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instan?a de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, în cazul în care, ca urmare a modificărilor, reglementarea na?ională nu mai intră sub inciden?a articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A ?asea directivă și, prin urmare, încalcă articolul 17 alineatul (2) din această directivă, instan?a na?ională trebuie să lase neaplicată reglementarea respectivă în totalitate sau să înlăture aplicarea numai în măsura în care aceasta a extins domeniul de aplicare al excluderii sau al limitării existent la data intrării în vigoare a celei de A ?asea directive.

51. Astfel cum observă în mod întemeiat guvernul olandez, neaplicarea în totalitate a reglementării olandeze, în măsura în care, în cazul utilizării autoturismului în scop mixt, această reglementare exclude deducerea definitivă a TVA-ului aferent utilizării private, ar determina un rezultat incompatibil cu A ?asea directivă, întrucât în această situa?ie utilizarea privată nu ar mai fi supusă TVA-ului. Prin urmare, din perspectiva dreptului Uniunii, o neaplicare integrală nu poate fi avută în vedere.

52. Întrucât reglementarea na?ională nu ar mai intra sub inciden?a articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A ?asea directivă numai în măsura în care limitarea suplimentară introdusă ar depășii cadrul necesar pentru stabilirea adecvată a TVA-ului aferent utilizării private, există posibilitatea impusă de dreptul Uniunii ca instan?a na?ională să aplice noua reglementare numai în măsura în care este necesară pentru această impozitare. În aceste cazuri, nu este necesar să se recurgă la o reglementare anterioară.

53. În cazul în care limitarea suplimentară a deducerii definitive, introdusă prin modificare, depășește cadrul necesar pentru impozitarea utilizării private și conduce astfel la o extindere inadmisibilă, în ansamblu, a limitării, instan?a na?ională trebuie să decidă, în conformitate cu posibilitățile disponibile potrivit dreptului na?ional, dacă poate să aplice reglementarea modificată, în măsura în care conține regimul restrictiv, sau să înlăture aplicarea acesteia(40) și să aplice reglementarea anterioară ca atare.

54. În această privință, trebuie amintit că nu este neapărat relevant domeniul de aplicare al limitării, astfel cum era prevăzut în dreptul na?ional la data intrării în vigoare a celei de A ?asea directive. Întrădever, în cazul în care efectele acestei limitări au fost reduse după intrarea în

vigoare a directivei, însă înainte de data modificării avute în vedere în mod concret, statul membru nu se poate raporta, în principiu, la legislația sa națională aplicabilă înainte de această modificare(41).

55. Cu titlu subsidiar, propunem, prin urmare, Curții să răspundă la a doua întrebare preliminară după cum urmează: dacă limitarea suplimentară a deducerii care rezultă din modificarea reglementării naționale depășește cadrul necesar pentru stabilirea adecvată a TVA-ului aferent utilizării private, astfel încât, în această privință, reglementarea modificată nu mai intră sub incidența articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă, instanța națională trebuie să aplice noua reglementare numai în măsura în care este necesară pentru această impozitare. Neaplicarea în totalitate a noii reglementări și/sau a reglementării anterioare – care ar avea drept rezultat faptul că utilizarea privată nu ar fi supusă taxei pe valoarea adăugată – nu este compatibilă cu A șasea directivă.

V – Concluzie

56. Având în vedere ansamblul considerațiilor expuse mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Hoge Raad după cum urmează:

„Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) și articolul 20 din A șasea directivă se opun unei reglementări naționale care, pentru autoturisme utilizate atât în scop profesional, cât și privat, permite o deducere imediată și integrală a TVA-ului, dar care, în ceea ce privește utilizarea privată, prevede o impunere suplimentară forfetară disproporționată în raport cu importanța reală a utilizării private. În cazul în care instanța națională se confruntă cu o astfel de reglementare, iar aceasta a determinat o impunere *a posteriori* prea ridicată a utilizării private reale a autoturismului, instanța trebuie să lase neaplicată reglementarea respectivă în măsura în care aceasta depășește cadrul necesar al unei impozitări adecvate a utilizării private.”

57. Cu titlu subsidiar, propunem Curții să răspundă la cele două întrebări preliminare adresate de Hoge Raad după cum urmează:

„1) Articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă se opune modificărilor aduse unei reglementări adoptate deja la data intrării în vigoare a acestei directive,

— reglementare care limitează dreptul de deducere a TVA-ului aferent unor anumite bunuri ale întreprinderii cu utilizare mixtă, permițând inițial deducerea imediată și integrală, deducere care are numai parțial caracter definitiv, întrucât TVA-ul este perceput *a posteriori* pentru utilizarea privată,

— în cazul în care valoarea exclusă de la deducerea definitivă a fost majorată în majoritatea cazurilor, însă logica și economia reglementării au rămas neschimbate,

numai dacă (și numai în măsura în care) limitarea suplimentară depășește cadrul necesar pentru stabilirea adecvată a TVA-ului aferent utilizării private.

2) În cazul în care limitarea suplimentară a deducerii care rezultă din modificarea reglementării naționale depășește cadrul necesar pentru stabilirea adecvată a TVA-ului aferent utilizării private, astfel încât, în această privință, reglementarea modificată nu mai intră sub incidența articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din Așasea directivă, instanța națională trebuie să aplice noua reglementare numai în măsura în care este necesară pentru această impozitare. Neaplicarea în totalitate a noii reglementări și/sau a reglementării anterioare – care ar avea drept rezultat faptul că utilizarea privată nu ar fi supusă taxei pe valoarea adăugată – nu este compatibilă cu Așasea directivă.”

1 – Limba originală: germană.

2 – Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1).

3 – Directiva 2006/112/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7). Întrucât situația de fapt din acțiunea principală se referă la anul 2006, iar această directivă, potrivit articolului 413, a intrat în vigoare abia la 1 ianuarie 2007, prezenta cauză trebuie apreciată în raport cu cea de Așasea directivă.

4 – Articolul 15 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968) coroborat cu articolul 15 din Regulamentul de punere în aplicare a Legii privind impozitul pe cifra de afaceri din 1968 (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968).

5 – A se vedea Hotărârea din 14 iunie 2001, Comisia/Franța (C-345/99, Rec., p. I-4493, punctul 18), Hotărârea din 23 aprilie 2009, Puffer (C-460/07, Rep., p. I-3251, punctul 82), și Hotărârea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Rep., p. I-3459, punctul 17).

6 – A se vedea Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec., p. I-1883, punctul 18), Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora (C-414/07, Rep., p. I-10921, punctul 28), și Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, Rep., p. I-7289, punctul 43).

7 – A se vedea Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec., p. I-1, punctul 15), Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl (C-90/02, Rec., p. I-3303, punctul 39), și Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 27).

8 – A se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43), Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, Rec., p. I-5583, punctul 35), și Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Rep., p. I-7467, punctul 37).

9 – A se vedea Hotărârea din 8 ianuarie 2002, Metropol și Stadler (C-409/99, Rec., p. I-81, punctul 59), Hotărârea din 11 decembrie 2008, Danfoss și AstraZeneca (C-371/07, Rep., p. I-9549, punctul 26), și Hotărârea Magoora (citată la nota de subsol 6, punctul 28).

10 – A se vedea Hotărârile Magoora (citată la nota de subsol 6, punctul 28), Pannon Gép Centrum (citată la nota de subsol 8, punctul 37) și Comisia/Ungaria (citată la nota de subsol 6, punctul 43).

11 – A se vedea Hotărârile Comisia/Franța (citată la nota de subsol 5, punctul 19) și Magoora (citată la nota de subsol 6, punctul 29).

12 – A se vedea Hotărârile Comisia/Franța (citată la nota de subsol 5, punctul 19), Danfoss și

AstraZeneca (citată la nota de subsol 9, punctul 28) și Hotărârea din 15 aprilie 2010, X Holding (C-538/08 și C-33/09, Rep., p. I-3129, punctul 38).

13 – A se vedea Hotărârea Puffer (citată la nota de subsol 5, punctul 83), Hotărârea X Holding (citată la nota de subsol 12, punctul 39) și Hotărârea din 30 septembrie 2010, Oasis East (C-395/09, Rep., p. I-8811, punctul 20). Directiva privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată cuprinde de asemenea, la articolul 176, o dispoziție derogatorie corespunzătoare articolului 17 alineatul (6) din Aseia directivă.

14 – În măsura în care bunurile și serviciile excluse sunt definite în mod suficient de precis și nu este vorba despre o excludere generală, a se vedea Hotărârea X Holding (citată la nota de subsol 12, punctele 40-45)

15 – A se vedea Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, Rec., p. I-3123, punctul 46), Hotărârea din 14 septembrie 2006, Wollny (C-72/05, Rec., p. I-8297, punctul 21), și Hotărârea Puffer (citată la nota de subsol 5, punctul 39).

16 – A se vedea Hotărârea din 14 iulie 2005, Charles și Charles-Tijmens (C-434/03, Rec., p. I-7037, punctul 24), Hotărârea Wollny (citată la nota de subsol 15, punctul 22) și Hotărârea Puffer (citată la nota de subsol 5, punctul 40).

17 – Hotărârea Wollny (citată la nota de subsol 15, punctul 33).

18 – A se vedea Hotărârile Charles și Charles-Tijmens (citată la nota de subsol 16, punctul 30) și Wollny (citată la nota de subsol 15, punctele 24, 31 și 33).

19 – A se vedea Hotărârea din 8 mai 2003, Seeling (C-269/00, Rec., p. I-4101, punctul 42 și urm.), Hotărârea Charles și Charles-Tijmens (citată la nota de subsol 16, punctul 25) și Hotărârea Puffer (citată la nota de subsol 5, punctul 41 și urm.).

20 – Hotărârea Wollny (citată la nota de subsol 15, punctul 34).

21 – Hotărârea Wollny (citată la nota de subsol 15, punctul 35 și urm.).

22 – A se vedea mai sus, punctul 20.

23 – A se vedea Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Rec., p. I-3039, punctul 33).

24 – Hotărârea Puffer (citată la nota de subsol 5, punctul 41).

25 – A se vedea Hotărârea Puffer (citată la nota de subsol 5, punctul 42).

26 – Citată la nota de subsol 15, punctul 37.

27 – Hotărârea Wollny (citată la nota de subsol 15, punctul 37).

28 – Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki (citată la nota de subsol 23, punctul 30).

29 – Referitor la articolul 20 din directivă, a se vedea Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki (citată la nota de subsol 23, punctul 26).

30 – A se vedea Hotărârea Wollny (citată la nota de subsol 15, punctele 32-36).

31 – O eventuală impunere *a posteriori* prea redusă este la fel de problematică în sine, dar este

lipsit? de relevan?? pentru ac?iunea principal?, întrucât, în spe??, persoana impozabil? atac? decizia de impunere suplimentar? în scopul ob?inerii anul?rii sau cel pu?in al unei reduceri a taxei stabilite.

32 – A se vedea punctul 72 din Concluziile noastre prezentate la 13 decembrie 2007 în cauza Marks & Spencer, în care s?a pronun?at Hot?rârea din 10 aprilie 2008 (C?309/06, Rep, p. I?2283). În schimb, în Hot?rârea Magoora (citată la nota de subsol 6, punctul 44), Curtea s?a întemeiat pe interpretarea conform? cu dreptul Uniunii a legisla?iei na?ionale.

33 – A se vedea mai sus, punctul 13.

34 – Hot?rârea Puffer (citată la nota de subsol 5, punctele 85 ?i 87). Referitor la clauza de „standstill” prev?zut? la articolul 57 alineatul (1) CE ?i, respectiv, la articolul 64 alineatul (1) TFUE, referitoare la libera circula?ie a capitalurilor în raport cu ??rile ter?e, a se vedea Hot?rârea din 24 mai 2007, Holböck (C?157/05, Rep., p. I?4051, punctul 41), ?i Hot?rârea din 11 februarie 2010, Fokus Invest (C?541/08, Rep., p. I?1025, punctul 42).

35 – Hot?rârea din 14 iunie 2001, Comisia/Fran?a (C?40/00, Rec., p. I?4539, punctul 17), Hot?rârea Metropol ?i Stadler (citată la nota de subsol 9, punctul 46), Hot?rârea din 11 septembrie 2003, Cookies World (C?155/01, Rec., p. I?8785, punctul 66), Hot?rârile Magoora (citată la nota de subsol 6, punctul 37), Danfoss ?i AstraZeneca (citată la nota de subsol 9, punctul 28) ?i Puffer (citată la nota de subsol 5, punctul 86).

36 – Citată la nota de subsol 5, punctul 87. A se vedea ?i Hot?rârile Cookies World (citată la nota de subsol 35, punctul 63), precum ?i, în ceea ce prive?te clauza de „standstill” prev?zut? la articolul 57 alineatul (1) CE ?i, respectiv, la articolul 64 alineatul (1) TFUE, referitoare la libera circula?ie a capitalurilor în raport cu ??rile ter?e, a se vedea Hot?rârile Holböck (citată la nota de subsol 34, punctul 41) ?i Fokus Invest (citată la nota de subsol 34, punctul 42).

37 – Citată la nota de subsol 35, punctul 17.

38 – Citată la nota de subsol 12, punctul 62 ?i urm.

39 – A se vedea mai sus, punctul 40.

40 – A se vedea Hot?rârea Magoora (citată la nota de subsol 6, punctul 44). A se vedea ?i Kokott, Henze, „Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands”, în *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*, 2011, p. 279, 290.

41 – Hot?rârea Comisia/Fran?a (citată la nota de subsol 35, punctul 17 ?i urm. ?i punctul 24).