

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JÁN MAZÁK

prezentate la 11 septembrie 2012(1)

Cauza C-299/11

Staatssecretaris van Financiën

împotriva

Gemeente Vlaardingen

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

„TVA – Operațiuni impozabile – Utilizarea de către o persoană impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice a bunurilor produse «în cadrul activității respective»”

1. „Nu există impozit bun”. Acest citat concis este atribuit în general lui Sir Winston Churchill. Prezenta cauză pune problema dacă, în cadrul a ceea ce este numit o „livrare asimilată”, impozitarea de către autoritățile din ??rile de Jos a terenului ca atare era – din punctul de vedere al persoanei impozabile – dacă nu un „impozit bun”, cel puțin un „impozit legal” în sensul celei de A șasea directive TVA(2).

2. Pare să existe o mare incertitudine în ??rile de Jos în ceea ce privește interpretarea și aplicarea dispozițiilor olandeze de transpunere (în parte) a dispozițiilor privind livrările care pot fi asimilate livrărilor efectuate cu titlu oneros. Astfel, soluția prezentei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulate de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă din ??rile de Jos) ar putea avea drept consecință constatarea că întreprinderile au plătit prea mult TVA în trecut din cauză că valoarea terenurilor care se aflau în proprietatea acestora a fost inclusă în baza de impozitare a livrării asimilate(3). Prin urmare, Hoge Raad a decis să solicite o clarificare în ceea ce privește interpretarea dispoziției pertinente din A șasea directivă, și anume articolul 5 alineatul (7) litera (a). Întrebarea a fost adresată în cadrul unei proceduri între Staatssecretaris van Financiën (Secretar de Stat pentru Finanțe), pe de o parte, și Gemeente Vlaardingen (municipalitatea din Vlaardingen, denumită în continuare „municipalitatea”), pe de altă parte.

3. În special, se ridică întrebarea dacă A șasea directivă permite autorităților fiscale să califice anumite operațiuni ca livrări efectuate cu titlu oneros (livrări asimilate), asimilând „livrări unui bun” producția, de către un terț, a unui bun imobil constând într-o lucrare (de construcții) realizată pe un teren aflat în proprietatea persoanei impozabile (municipalitatea), și să ia în calcul în scopul percepției TVA-ului valoarea terenului, chiar dacă acest teren a fost folosit anterior de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice, care face obiectul unei scutiri de TVA (închirierea de terenuri unor asociații sportive), iar persoana impozabilă nu a beneficiat de deducerea TVA-ului pentru acest teren(4).

I – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii Europene

4. Articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă prevede următoarele:

„Statele membre pot considera livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros fiecare dintre următoarele tranzacții:

(a) utilizarea de către o persoană impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice a bunurilor produse, construite, extrase, prelucrate, cumpărate sau importate în cadrul activității respective, în cazul în care [TVA-ul] aferent bunurilor respective nu este deductibil în întregime, dacă acestea sunt achiziționate de la altă persoană impozabilă”. [traducere neoficială]

5. Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă prevede următoarele în legătură cu baza de impozitare:

„A. Pe teritoriul țării

(1) Baza de impozitare este constituită:

[...]

(b) în cazul livrărilor menționate la articolul 5 alineatele (6) și (7), din prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, din prețul de cost, calculat la momentul livrării”. [traducere neoficială]

6. Începând cu 1 ianuarie 2007, A șasea directivă a fost înlocuită de Directiva 2006/112/CE a Consiliului(5). Articolul 18 din Directiva 2006/112 corespunde, în esență, articolului 5 alineatul (7) din A șasea directivă.

B – Dreptul național

7. Articolul 3 alineatul (1) litera (h) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968, denumită în continuare „Wet OB”), în versiunea sa inițială de la intrarea în vigoare la 1 ianuarie 1969, avea următorul conținut:

„(1) Sunt considerate livrări de bunuri:

[...]

(h) utilizarea în scopul desfășurării unei activități economice a bunurilor produse în cadrul întreprinderii, în cazul în care TVA-ul aferent bunurilor respective nu este deductibil sau nu este deductibil în întregime, dacă acestea ar fi fost achiziționate de la un întreprinzător; sunt considerate bunuri produse în propria întreprindere și cele realizate la comandă, cu punerea la

dispoziție a materialelor necesare.”

8. Articolul 3 alineatul (1) litera (h) din Wet OB a fost completat ulterior și în prezent are următorul cuprins(6):

(1) Sunt considerate livrări de bunuri:

[...]

(h) utilizarea în scopul desfășurării unei activități economice a bunurilor produse în cadrul întreprinderii, în cazul în care TVA-ul aferent bunurilor respective nu este deductibil sau nu este deductibil în întregime, dacă acestea ar fi fost achiziționate de la un întreprinzător; sunt considerate bunuri produse în propria întreprindere și cele realizate la comandă, cu punerea la dispoziție a materialelor necesare, *inclusiv terenuri; prezenta secțiune nu se aplică pentru terenurile neconstruite care nu reprezintă terenuri destinate construcțiilor în sensul articolului 11 alineatul (4)*”.

9. În Întrebările de Jos aceasta este numită „taxa de integrare”.

10. Potrivit articolului 8 alineatul 3 din Wet OB:

„Pentru livrările de bunuri în sensul articolului 3 alineatul (1) literele (g) și (h) și al articolului 3a alineatul (1) este considerată remunerație suma, fără taxa pe valoarea adăugată, care ar fi trebuit achitată pentru bunuri în cazul în care, la momentul livrării, acestea ar fi fost cumpărate sau produse în starea în care se aflau la momentul respectiv.”

II – Situația de fapt și întrebările preliminare

11. Municipality deține calitatea de întreprinzător în sensul Legii privind impozitul pe cifra de afaceri și este proprietara mai multor complexe sportive, printre care se numără și o serie de terenuri de joc. Timp de mai mulți ani, municipalitatea a închiriat aceste terenuri acoperite cu gazon, cu scutire de obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată, către diferite asociații sportive.

12. În anul 2003, municipalitatea a atribuit mai multor întreprinzători o comandă având ca obiect înlocuirea terenurilor acoperite cu gazon cu terenuri de korfbal și de fotbal acoperite cu gazon artificial, precum și cu terenuri de handbal asfaltate (denumite în continuare „terenurile”).

13. După încheierea lucrărilor în anul 2004, terenurile au fost închiriate în continuare de către municipalitate, cu scutire de la plata TVA-ului, și, în fapt, au fost închiriate către aceleași asociații sportive ca înainte.

14. Suma totală facturată municipalității de întreprinzători pentru lucrările realizate s-a ridicat la 1 547 440 EUR, din care 293 993 EUR reprezentau TVA. Municipality nu a dedus imediat această din urmă sumă în declarația sa privind TVA-ul.

15. Inspectorul a considerat că închirierea terenurilor de către municipalitate – o activitate scutită de TVA în temeiul articolului 11 alineatul (1) litera b) din Wet OB – ar reprezenta o utilizare în scopul desfășurării activității sale economice de bunuri produse la comandă, pe baza materialelor și în special a terenurilor „puse la dispoziție”, în temeiul articolului 3 alineatul (1) litera (h) din Wet OB. În opinia inspectorului, aceasta înseamnă că pentru municipalitate ar fi aplicabil un regim similar celui în care aceasta ar fi livrat terenurile, situație în care ar fi datorat TVA-ul, cu deducerea cuantumului TVA-ului facturat municipalității de întreprinzători. În consecință, inspectorul a adoptat o decizie de rectificare în defavoarea municipalității cu privire la perioada 1

ianuarie 2004-31 decembrie 2004. Municipality a formulat o reclamație împotriva rectificării în cauză, dar aceasta din urmă a fost menținută prin decizia inspectorului.

16. Rechtbank te's-Gravenhage (Tribunalul de primă instanță din Haga) a respins ca neîntemeiată acțiunea formulată de municipalitate împotriva acestei decizii. Ulterior, municipalitatea a formulat un apel în fața Gerechtshof te's-Gravenhage (Curtea Regională de Apel din Haga) împotriva deciziei Rechtbank.

17. În fața Gerechtshof, inspectorul a susținut că taxa pe valoarea adăugată stabilită prin decizia de rectificare în speță era prea ridicată. În consecință, s-a considerat posibil ca în apel să fie avut în vedere o decizie de rectificare privind taxa pe valoarea adăugată în cuantum de 116 099 EUR, calculată după cum urmează:

Costuri pentru amenajarea terenului

Valoarea terenului

Baza de impozitare

EUR 1 547 440

EUR 610 940 +

EUR 2 158 380

19 % TVA pentru 2 158 380 de euro

Deducere pentru amenajare

TVA datorat

EUR 410 092

EUR 293 993 –

EUR 116 099

18. La 26 iunie 2009, Gerechtshof a anulat decizia Rechtbank și a admis acțiunea împotriva deciziei pronunțate de inspector, anulând-o pe aceasta din urmă, precum și decizia de rectificare. În special, Gerechtshof a decis că articolul 3 alineatul (1) litera (h) din Wet OB reprezintă o încălcare a articolului 5 alineatul (7) litera (a) din Așasea directivă în măsura în care, pentru a justifica perceperea TVA-ului în temeiul acestei reglementări, ar fi considerată livrarea utilizarea unor bunuri produse de terți la solicitarea întreprinzătorului, pe baza materialelor puse la dispoziție de acesta, în special terenuri. Staatssecretaris van Financiën a formulat recurs împotriva acestei decizii în fața Hoge Raad der Nederlanden.

19. În acest context, Hoge Raad der Nederlanden a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A 7asea directivă coroborat cu articolul 5 alineatul (5) și cu alineatul (11) secțiunea A alineatul (1) litera (b) din aceasta trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care o persoană impozabilă utilizează un bun imobil în scopul desfășurării unor activități scutite de TVA, un stat membru poate percepe TVA dacă:

- bunul imobil menționat constă într-o lucrare (de construcții) realizată cu titlu oneros de un terț, pe un teren aflat în proprietatea persoanei impozabile și la cererea acesteia, iar
- persoana impozabilă a utilizat acest teren anterior în (același) scop scutit de TVA al activităților sale economice și nu a beneficiat anterior de nicio deducere de TVA pentru acest teren, cu consecința luării în considerare a (valorii) acestui teren în scopul percepției TVA-ului.”

III – **Aprecieri**

A – *Principalele argumente ale părților*

20. Municipality susține că la întrebarea adresată ar trebui să se răspundă negativ. Aceasta susține că, în cazul în care o persoană impozabilă – precum întreprinzătorul din speță – produce un bun cu materialele puse la dispoziție de clientul său (municipality), producția bunului ar trebui să fie considerată că a avut loc „în cadrul activității [persoanei impozabile]”, iar nu în cadrul activității clientului. În măsura în care această producere a bunului este supusă plății TVA-ului în temeiul articolului 5 alineatul (5) din A 7asea directivă – transpus prin articolul 3 alineatul (1) litera (c) din Wet OB – același bun nu poate, în același timp, să fie considerat(7) ca fiind produs în cadrul activității clientului.

21. Municipality subliniază de asemenea că articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A 7asea directivă are drept obiectiv să asigure un tratament fiscal egal pentru persoanele impozabile care dobândesc bunuri de la o altă persoană impozabilă („bunuri achiziționate”) și persoanele impozabile care produc bunuri în cadrul propriei lor activități („bunuri produse”). Pentru a asigura acest tratament egal, este suficient ca TVA-ul dedus să fie restabilit. Cu toate acestea, nu este necesar ca sarcina fiscală să fie distribuită în mod egal între bunurile achiziționate și bunurile produse. În susținerea poziției sale, municipality se bazează de asemenea pe documentele privind procedurile legislative care au condus la adoptarea celei de A doua directive 67/228/CEE a Consiliului(8), precum și a celei de A 7asea directive.

22. În orice caz, impunerea TVA-ului în modul în care aceasta a fost realizată în speță – unde a fost aplicat asupra valorii funciare a terenurilor care aparțineau persoanei impozabile utilizate de aceasta în scopul desfășurării unei activități economice scutite de TVA – ar crește în mod considerabil sarcina fiscală asupra respectivei persoane impozabile și ar încălca principiul neutralității fiscale, principiu inerent sistemului de TVA.

23. Guvernul olandez susține că, prin utilizarea unor termeni precum „produse, construite, extrase, prelucrate, cumpărate sau importate” în articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A 7asea directivă, legiuitorul Uniunii Europene a optat pentru o formulare foarte largă. În plus, expresia „în cadrul activității respective” arată că este posibil să fie asimilate (i) „livrarea unui bun” și (ii) „producerea unui bun” de către un terț cu materialele puse la dispoziție de persoana impozabilă, de îndată ce este dovedit că bunul respectiv a fost comandat de persoana impozabilă în cadrul activității sale.

24. Guvernul olandez subliniază că articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A 7asea directivă a urmat articolului 5 alineatul (3) litera (b) din A doua directivă, care prevedea că „sunt considerate

livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros următoarele [...] utilizarea în scopul desfășurării activității sale economice, de către o persoană impozabilă, de bunuri produse sau extrase de către aceasta sau de către un terț în numele acesteia”. Termenii „produse sau extrase de aceasta sau de către un terț în numele acesteia” au fost înlocuiți în A 7 asea directivă de termeni mai largi. Prin urmare, nu există nicio îndoială că A 7 asea directivă permite ca anumite operațiuni să fie asimilate cu livrări efectuate cu titlu oneros, astfel cum s-a procedat în prezenta cauză.

25. În afară de aceasta, în pofida faptului că – spre deosebire de articolul 5 alineatul (3) litera (b) din A doua directivă – articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A 7 asea directivă nu conține termenii „de către aceasta sau de către un terț în numele acesteia”, este clar că articolul 5 alineatul (7) litera (a) cuprinde toate situațiile în care o persoană impozabilă achiziționează bunuri, cu alte cuvinte acoperă și o situație în care lucrările efectuate în numele persoanei impozabile au avut loc pe terenurile aflate în proprietatea acelei persoane. Cu toate acestea, dispoziția menționată nu acoperă o situație în care pentru persoana impozabilă a fost produs un bun de către un terț cu materiale de care terțul dispunea deja.

26. În continuare, guvernul olandez afirmă că, într-un caz precum acesta, asimilarea operațiunii în cauză cu o livrare efectuată cu titlu oneros este conformă cu principiul neutralității TVA-ului: atunci când un terț produce bunuri în numele unei persoane impozabile cu materiale care aparțin acesteia din urmă, „asimilarea” în cauză asigură că valoarea bunurilor(9) va fi luată în considerare la calcularea TVA-ului. În lumina principiului neutralității fiscale, acest lucru este necesar pentru a garanta că sarcina fiscală este aceeași ca atunci când persoana impozabilă produce bunurile cu propriile sale materiale sau ca atunci când terțul produce bunurile cu materialele sale și ulterior vinde aceste bunuri persoanei impozabile.

27. În final, guvernul olandez susține că asimilarea operațiunii în cauză cu o livrare efectuată cu titlu oneros este valabilă chiar dacă terenul persoanei impozabile pus la dispoziția unui terț în scopul desfășurării unor lucrări în numele acesteia a fost utilizat anterior pentru activitățile scutite de TVA ale persoanei impozabile.

28. În consecință, guvernul olandez susține că la întrebarea adresată ar trebui să se răspundă că articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A 7 asea directivă trebuie interpretat în sensul că permite unui stat membru să califice drept operațiune asimilată unei livrări de bunuri realizarea și livrarea de către un terț, în numele unei persoane impozabile și pe terenul aflat în proprietatea acesteia, a unui bun imobil care constă într-o lucrare (de construcții) și, în consecință, să o ia în considerare în scopuri de TVA. Nu are nicio relevanță în această privință faptul că persoana impozabilă a utilizat anterior terenul în scopul desfășurării unei activități economice scutite de TVA și că nu a beneficiat anterior de o deducere a TVA-ului cu privire la terenul respectiv.

29. Comisia susține, în esență, că Curtea ar trebui să răspundă la întrebarea adresată că articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A 7 asea directivă nu permite statelor membre să asimileze unei livrări efectuate cu titlu oneros utilizarea de către o persoană impozabilă, în scopul desfășurării operațiunilor scutite, a unui bun produs în cadrul activității persoanei respective de un terț cu materiale care i-au fost puse la dispoziție, dacă materialele au fost deja utilizate anterior în scopul desfășurării acelor activități scutite de TVA ale persoanei impozabile.

B – Analiză

30. Prin intermediul întrebării formulate, Hoge Raad solicită să se stabilească dacă articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A 7 asea directivă coroborat cu articolul 5 alineatul (5) și cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din aceasta ar trebui interpretat în sensul că, în cazul în care o persoană impozabilă (municipalitatea) utilizează un bun imobil (terenuri de sport) în scopul desfășurării unei activități scutite de TVA – și anume închirierea acestor terenuri unor asociații

sportive – autoritățile fiscale din Țările de Jos pot aplica TVA în cazul în care aceste terenuri de sport reprezintă o lucrare realizată de un terț, cu titlu oneros, pe terenul aflat în proprietatea municipalității, la comanda acesteia, chiar dacă terenul în cauză a fost utilizat anterior de municipalitate în scopul desfășurării aceloror activități scutite de TVA, iar municipalitatea nu a beneficiat anterior de o deducere de TVA cu privire la acest teren, cu consecința că valoarea terenului este luată în considerare în scopul percepției TVA-ului(10).

31. În primul rând, cu titlu preliminar, dorim să amintim că, potrivit structurii sistemului introdus de A șasea directivă, taxele achitate în amonte asupra unor bunuri sau servicii utilizate de o persoană impozabilă pentru operațiunile sale impozabile sunt deductibile. Deducerea taxelor achitate în amonte este legată de perceperea taxelor în aval(11). În cazul în care bunuri sau servicii achiziționate de o persoană impozabilă sunt utilizate în scopul desfășurării unor operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA, nu va fi perceput nicio taxă în aval și nu va fi dedusă nicio taxă în amonte(12).

32. Într-o astfel de situație, este clar că persoana impozabilă nu poate să recupereze TVA-ul plătit în cadrul achiziționării unor bunuri pe care le utilizează.

33. Pe de altă parte, unele persoane impozabile nu achiziționează bunuri pe care să le utilizeze în cadrul activității lor de la alte persoane impozabile (opțiunea 1). În schimb, acestea preferă să producă ele însele bunurile respective (opțiunea 2) sau aleg să numească un terț care să le producă în locațiile lor (opțiunea 3, care este cea relevantă în prezenta cauză).

34. Bunurile care sunt achiziționate potrivit opțiunii 3 sunt uneori utilizate în scopul desfășurării unor activități economice scutite de TVA. Tocmai aceasta era situația în speță.

35. Dacă se are în vedere dreptul național relevant, se poate deduce din istoria legală a articolului 3 alineatul (1) litera (h) din Wet OB că, prin introducerea acestei dispoziții în anul 1969, legiuitorul olandez a avut drept obiectiv să transpună în Wet OB dispozițiile articolului 5 alineatul (3) litera (b) din A doua directivă.

36. Articolul 5 alineatul (3) litera (b) prevedea că „sunt considerate livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros [...] (b) utilizarea în scopul desfășurării activității sale economice, de către o persoană impozabilă, de bunuri produse sau extrase de către aceasta sau de către un terț în numele acesteia”.

37. Articolul 5 alineatul (3) litera (b) din A doua directivă a fost preluat în A șasea directivă. Cu toate acestea, ar trebui subliniat că termenii în care sunt redactate cele două dispoziții nu coincid integral.

38. Articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă(13) prevede că „statele membre pot considera livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros: (a) utilizarea de către o persoană impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice a bunurilor produse, construite, extrase, prelucrate, cumpărate sau importate în cadrul activității respective, dacă TVA-ul aferent bunurilor în cauză nu este deductibil în întregime, în cazul în care acestea sunt achiziționate de la altă persoană impozabilă”. Cu alte cuvinte, articolul 5 alineatul (7) litera (a) acoperă numai operațiunile desfășurate „în scopul desfășurării activității sale economice”, iar teza din articolul 5 alineatul (3) litera (b) din A doua directivă, potrivit căreia bunurile pot fi produse sau extrase „de către o altă persoană în numele acesteia”, a fost înlăturată. Se poate adăuga că articolul 5 alineatul (7) litera (a) este de asemenea aplicabil unor bunuri care au fost „construite, extrase, prelucrate, cumpărate sau importate” în scopul desfășurării activității economice a persoanei impozabile.

39. Ne vom limita să remarcăm că, în pofida acestei ușoare diferențe textuale, nu vedem de

ce și în ce mod articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă ar urmări să aibă un obiectiv sau un efect diferit față de articolul 5 alineatul (3) litera (b) din A doua directivă. Într-adevăr, nimic din A șasea directivă nu sugerează acest lucru.

40. Din documentele prezentate Curții reiese că, în speță, inspectorul fiscal a considerat utilizarea terenurilor – cu alte cuvinte, închirierea acestor terenuri – de către municipalitate ca fiind o livrare de bunuri în sensul articolului 3 alineatul (1) litera (h) din Wet OB, din moment ce privește utilizarea, în scopul desfășurării unei activități economice, a terenurilor care au fost amenajate de terți la comanda municipalității, în condițiile în care aceasta din urmă a pus la dispoziție propriile sale terenuri acoperite cu gazon natural. Noțiunea de „bunuri produse” utilizată la articolul 3 alineatul (1) litera (h) din lege include și construcțiile fixate pe pământ sau în pământ.

41. În plus, în vederea punerii în aplicare a articolului 3 alineatul (1) litera (h) din Wet OB, un imobil construit este considerat un bun unitar (imobil) împreună cu terenul aferent. În acest temei, inspectorul fiscal a inclus valoarea solului în baza de impozitare a terenurilor, astfel încât, în final, se percepe TVA și la valoarea fostelor terenuri acoperite cu gazon natural deținute de municipalitate.

42. Prin urmare, se ridică întrebarea dacă articolul 3 alineatul (1) litera (h) din Wet OB, aplicat prezentei situații, este compatibil cu competențele care au fost acordate statelor membre potrivit articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă.

43. În special, astfel cum subliniază instanța de trimitere, se ridică anumite întrebări cu privire la semnificația și la domeniul de aplicare precis al articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă în împrejurările din prezenta cauză.

44. La prima vedere, se pare că până în prezent Curtea de Justiție a fost invitată o singură dată să se pronunțe cu privire la norma care reglementează asimilarea anumitor operațiuni cu livrările cu titlu oneros, potrivit articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă, și anume în Hotărârea Gemeente Leusden și Holin Groep(14). Totuși, în această hotărâre, Curtea s-a concentrat în mod clar asupra altor norme stabilite în A șasea directivă. În ceea ce privește dispoziția care ne privește în prezenta cauză, Curtea s-a limitat să afirme că articolul 5 alineatul (7) litera (a), la fel ca articolul 20 alineatul (2) din A șasea directivă, are „efectul economic” de a obliga o persoană impozabilă să plătească sume echivalente cu deducerile la care nu avea dreptul (punctul 90).

45. În ceea ce privește obiectivul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă, care se referă la livrarea de „bunuri”, considerăm că – la fel ca obiectivul dispoziției similare privind prestarea de „servicii” către sine însuși, și anume articolul 6 alineatul (3)(15) – acesta este prevenirea denaturării concurenței(16). Persoana impozabilă care desfășoară activități scutite de TVA poate fie să achiziționeze bunurile utilizate pentru aceste activități de la terți și să plătească asupra acestei achiziții TVA care nu este deductibil, fie să producă aceste bunuri ea însăși, caz în care, în temeiul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă, trebuie să plătească TVA, cel mai probabil nedeductibil, asupra valorii acestor bunuri. Astfel cum în mod corect au subliniat guvernul olandez și Comisia, o persoană impozabilă care desfășoară o activitate scutită de TVA și care, din acest motiv, nu poate deduce taxa plătită într-o etapă anterioară pentru bunuri achiziționate în scopul desfășurării acestei activități, prin producerea bunurilor respective în cadrul activității sale ar beneficia de un avantaj economic asupra unui întreprinzător care desfășoară aceeași activitate neimpozabilă, dar care nu poate – sau nu vrea – să producă el însuși bunurile necesare în acest scop. Din acest motiv, s-a prevăzut posibilitatea de a supune plății TVA-ului și persoana impozabilă care produce bunurile în cadrul activității sale.

46. Punctul 7 din anexa A la A doua directivă prevede în mod clar că articolul 5 alineatul (3)

litera (b) din această directivă și, așadar, și articolul 5 alineatul (7) litera (a) din Așasea directivă, are ca obiectiv să asigure egalitatea de impozitare între, pe de o parte, bunurile achiziționate și destinate desfășurării activității și cu privire la care nu există un drept de deducere imediat sau complet și, pe de altă parte, bunurile produse sau extrase de persoana impozabilă sau în numele acesteia de un terț, care sunt de asemenea utilizate pentru aceleași nevoi – situație care există în procedura principală.

47. Într-adevăr, cele de mai sus constituie în mod clar o aplicare a principiului neutralității fiscale, care este inherent sistemului de TVA(17) și care nu este nimic altceva decât un principiu fundamental al acestui sistem(18). Obiectivul principal al principiului menționat este asigurarea egalității de tratament a persoanelor impozabile(19).

48. Dorim de asemenea să subliniem că prezenta cauză ridică întrebarea dacă terenurile de sport în discuție, după ce suprafața acestora a fost înlocuită cu gazon artificial sau cu asfalt, pot fi privite ca bunuri nou „produse”, în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din Așasea directivă – ceea ce pare să fie poziția autorităților fiscale din Țările de Jos și a guvernului olandez, precum și a instanței de trimitere – sau dacă trebuie privite ca fiind aceleași bunuri, care au fost pur și simplu îmbunătățite și amenajate.

49. Considerăm că este departe de a fi evident că terenurile de sport constituie bunuri care erau nou „produse”. În fapt, nu suntem deloc convinși că acestea sunt nou „produse”.

50. În legătură cu aceasta, ordonanța pronunțată în cauza V. O. F. Dressuurstal Jespers(20) amintește că, în Hotărârea Van Dijk's Boekhuis(21) – după ce a subliniat că „în limbajul comun noțiunea de fabricare a unui articol implică crearea unui articol care nu exista anterior” – Curtea a considerat că producerea bunurilor din materialele clientului are loc numai în cazul în care un antreprenor produce un nou articol din materialele încredințate acestuia de clientul său.

51. Vom adăuga că Curtea a subliniat de asemenea în mod clar în Hotărârea Van Dijk's Boekhuis(22) că un articol nou este produs când lucrarea antreprenorului are ca rezultat un articol „a cărui funcție, potrivit opiniilor acceptate în mod general, este diferită de cea a materialelor furnizate. Revine instanței naționale, având în vedere utilizarea care poate fi acordată acestui articol, să decidă dacă a fost sau nu a fost produs un nou articol”.

52. La prima vedere, s-ar părea că nu aceasta a fost situația în speță, în măsura în care este dificil de înțeles cum terenurile de sport – care, prin natura lor, sunt acoperite cu gazon artificial sau cu asfalt – au devenit bunuri care nu existaser anterior.

53. Astfel, ar trebui adăugat că, în Hotărârea Van Dijk's Boekhuis(23), Curtea a explicat că reparațiile (în cauză în speță) care, indiferent de importanța lor, pur și simplu redau articolului încredințat antreprenorului funcția pe care o avea inițial, fără a avea ca rezultat crearea unui nou articol, nu au valoarea producerii de bunuri cu materialele clientului.

54. În pofida faptului că lucrările realizate asupra terenurilor de sport în cauză au avut un impact mai mare decât o simplă reparație sau îmbunătățire, în opinia noastră este vorba în continuare despre terenuri de sport închiriate aceluiași asociații sportive – și astfel acestea pot strează aceeași funcție în sensul jurisprudenței citate mai sus(24).

55. Indiferent care ar fi situația, nu revine Curții de Justiție, ci instanței de trimitere sarcina de a aprecia în detaliu acest aspect particular, *inter alia*, având în vedere utilizarea care este dat? noilor terenuri, și de a se pronunța asupra faptelor. În consecință, prezentele concluzii trebuie să se bazeze pe și să se limiteze la fapte, astfel cum au fost acestea stabilite de instanța națională și expuse în decizia de trimitere.

56. Din decizia de trimitere reiese că Hoge Raad a considerat că era vorba despre bunuri nou produse.

57. Considerăm că este posibil ca instanța de trimitere să fi ajuns la această concluzie din cauza amplorii lucrărilor efectuate asupra terenurilor de sport. În această privință, trebuie să se menționeze că costurile aferente punerii unei suprafețe de gazon artificial și asfaltării par să atingă aproape de două ori valoarea terenului.

58. Comisia are dreptate atunci când subliniază în această privință că instanța de trimitere ar trebui probabil să evalueze încă o dată acest aspect particular – nu în ultimul rând, întrucât, dacă terenurile de sport în cauză în procedura principală ar trebui, în pofida oricărui alt lucru, să fie în mod definitiv considerate de către instanța de trimitere în sensul că nu ar constitui bunuri noi, atunci, în orice caz, ar fi imposibil să se recurgă la articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă.

59. În consecință, următoarele considerații sunt relevante numai dacă instanța de trimitere confirmă faptul că noile terenuri de sport trebuie într-adevăr privite ca bunuri nou produse, în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă.

60. Astfel cum în mod corect a sugerat Comisia, următoarea întrebare este dacă articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă este de asemenea aplicabil unor bunuri acoperite de a doua parte a articolului 3 alineatul (1) litera (h) din Wet OB: „bunuri realizate la comandă, cu punerea la dispoziție a materialelor necesare, *inclusiv terenuri* [...]” (25).

61. În opinia noastră, răspunsul este, în principiu, afirmativ. Expresia „în cadrul activității respective” din articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă nu acoperă în mod necesar numai bunuri produse prin activitatea economică însăși. Fără îndoială, această expresie poate de asemenea să acopere bunuri produse de un terț cu materialele furnizate de persoana impozabilă.

62. Cu toate acestea, în vederea evitării dublei impuneri, este necesar să se ia în considerare – în cadrul calculării sumei datorate – faptul că persoana impozabilă va fi plătită deja TVA pe factura întocmită de terț pentru producerea bunurilor sale. Se pare că astfel au procedat autoritățile fiscale din Țările de Jos în cauza aflată pe rolul instanței de trimitere. Acestea au luat în considerare faptul că o factură cu TVA a fost deja plătită.

63. Într-adevăr, în ceea ce privește calificarea, potrivit articolului 5 alineatele (6) și (7) din A șasea directivă, a anumitor operațiuni ca livrări efectuate cu titlu oneros, această calificare are loc la momentul la care bunul (sau serviciul) produs în cadrul unei activități este utilizat de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale scutite de TVA.

64. Considerăm că, contrar poziției apărute de guvernul olandez, într-o situație precum cea din speță – în care, înainte de transformarea sau integrarea într-un nou bun, materialele au fost deja utilizate de persoana impozabilă (municipalitatea) în scopul desfășurării activităților sale scutite – autoritățile fiscale trebuie să ia în considerare acest fapt în cadrul aplicării articolului 5 alineatul (7) litera (a) din Așasea directivă. Cu alte cuvinte, valoarea acestor materiale (terenul ca atare) nu poate fi inclusă în continuare în baza de evaluare pentru calcularea TVA-ului.

65. În cadrul ședinței, Comisia a prezentat un exemplu bun în această privință. Să presupunem că municipalitatea nu are în proprietate terenuri de sport, dar ar dori să aibă, pentru a putea să le închirieze. În asemenea împrejurări, sunt posibile două situații: (a) cumpărarea terenuri de sport care sunt gata să fie utilizate și plătește astfel TVA-ul pentru prețul de achiziționare, care ar include valoarea terenului și costurile lucrărilor necesare pentru amenajarea acestor terenuri; sau (b) municipalitatea are în proprietate terenuri disponibile în vederea utilizării. Să presupunem că, în situația (b), municipalitatea are în proprietate un teren într-o pădure. Astfel, aceasta ar putea pregăti și amenaja terenul menționat în scopul de a-l transforma în terenuri de sport. Odată ce aceste terenuri sunt închiriate, cu alte cuvinte utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activităților sale economice în temeiul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din Așasea directivă, TVA-ul va fi de asemenea datorat pentru întreg – inclusiv pentru valoarea terenului.

66. În opinia noastră, aceasta corespunde cu un tratament fiscal egal a două situații: achiziționarea unor terenuri de sport pregătite pentru a fi utilizate, pe de o parte, și amenajarea acestora pe terenul aflat în proprietate, pe de altă parte.

67. Cu toate acestea, în cauza aflată pe rolul instanței de trimitere, terenul în cauză este nu numai utilizat în mod curent pentru terenuri de sport, dar a fost de asemenea utilizat în acest scop în trecut. Faptul că terenurile de sport în cauză au fost închiriate mai mulți ani (acelorași) asociații sportive este clar din documentele prezentate Curții.

68. Rezultă că aceste terenuri au fost deja utilizate de către municipalitate în scopul desfășurării activităților sale economice. Ceea ce este important este că utilizarea terenului de către persoana impozabilă în scopul desfășurării activităților sale economice nu poate fi considerată mai mult de o dată ca fiind o operațiune efectuată cu titlu oneros.

69. În caz contrar, ar apărea un risc de dublă impunere și un risc de încălcare a principiului neutralității fiscale. Astfel cum în mod corect a subliniat Comisia în cadrul ședinței, dacă municipalitatea și-ar curăța pădurea de copaci și, în primul rând, ar amenaja terenul corespunzător și l-ar acoperi cu o suprafață simplă de gazon natural pentru a-l transforma în terenuri de sport, iar mai târziu, în al doilea rând, ar decide după câțiva ani să îl acopere cu gazon artificial – atunci, în interpretarea guvernului olandez, ambele operațiuni ar fi supuse plății TVA-ului. Rezultă că, potrivit acestui guvern, TVA-ul ar trebui aplicat la valoarea terenului de două ori.

70. În consecință, în opinia noastră, statelor membre nu ar trebui să li se permită, în scopul aplicării articolului 5 alineatul (7) litera (a) din Așasea directivă, să ia în considerare valoarea materialelor în cazul în care acestea au fost deja utilizate de persoana impozabilă în trecut în scopul desfășurării activităților sale economice.

71. În cadrul ședinței, guvernul olandez a argumentat că sistemul de TVA, în orice caz, nu era ideal⁽²⁶⁾. Cu toate acestea, considerăm (astfel cum face și Comisia) că, în caz de îndoială, dacă sunt posibile mai multe interpretări, este necesar să fie apărută interpretarea care permite cel mai bine evitarea dublei impuneri.

72. În mod similar, guvernul olandez a susținut în pofida faptului că, în orice caz, abordarea pe care o susținem în aceste concluzii nu este relevantă în speță, în măsura în care nu există dublă impunere în cauza aflată pe rolul instanței de trimitere, deoarece nu a fost plătit niciodată TVA pentru terenurile de sport în cauză.

73. Municipality a încercat să respingă afirmațiile guvernului olandez privind faptul că nu a fost plătit TVA pe terenul în cauză. Aceasta a susținut că – în pofida faptului că terenurile de sport fuseseră deja amenajate cu mult timp înainte – este totuși adevărat că, potrivit regimului aplicabil la momentul respectiv, municipalitatea a plătit de asemenea taxa de integrare. Deși articolul 3 alineatul (1) litera (h) din Wet OB, în versiunea în vigoare în prezent, prevede o derogare pentru terenurile care nu sunt construibile, această derogare nu era posibilă la momentul respectiv. Așadar, municipalitatea a susținut în continuare în mod categoric că a plătit TVA-ul pentru teren, precum și pentru costul amenajării acestuia și al transformării sale în terenurile de sport inițiale.

74. Ne vom limita să arătăm că, în opinia noastră, criteriul relevant este unul diferit. Întrebarea-cheie nu este dacă a fost sau nu a fost plătit TVA pentru aceste terenuri, ci dacă terenurile (materialele) au fost deja utilizate de persoana impozabilă în trecut în scopul desfășurării activității sale economice.

75. Întrucât terenurile de sport în cauză au fost deja închiriate „mai mulți ani” înainte de îmbunătățirea lor, situația din cauza aflată pe rolul instanței de trimitere este complet diferită, din punct de vedere economic, față de situația care s-ar crea dacă municipalitatea ar cumpăra în prezent noi terenuri de sport de la un terț. În consecință, considerăm că situația din procedura principală nu ar trebui calificată drept o livrare efectuată cu titlu oneros. După cum în mod corect a subliniat Comisia, o asemenea concluzie este pe deplin coerentă cu sistemul de TVA.

76. Astfel, singura activitate economică care a fost desfășurată a fost punerea suprafeței de gazon artificial și a suprafeței de asfalt în numele municipalității. Această activitate a dat naștere la perceperea de TVA, o taxă pe care municipalitatea nu a putut să o deducă în măsura în care propria sa activitate – închirierea de terenuri către asociațiile sportive – este scutită de TVA. Astfel, nu a fost produs sau furnizat niciun alt bun sau serviciu care să fi fost supus plății TVA-ului.

77. Înainte de a concluziona, în primul rând, dorim să observăm că constatările de mai sus nu sunt puse în discuție de articolul 5 alineatul (5) din A șasea directivă, la care se referă de asemenea întrebarea preliminară. Potrivit acestei dispoziții, „statele membre pot considera livrări, în sensul alineatului (1), [...] predarea anumitor lucrări de construcții”. [traducere neoficială]

78. Totuși, în opinia noastră, Comisia subliniază în mod corect că articolul 5 alineatul (5) din A șasea directivă nu are nicio relevanță în privința întrebărilor adresate în prezenta cauză. Vom adăuga că, în orice caz, instanța de trimitere nu a explicat de ce a decis să facă referire la acesta.

79. În al doilea rând, aprecierea noastră nu este pusă în discuție nici de articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, la care întrebarea preliminară face de asemenea trimitere. Această din urmă dispoziție se limitează să definească „baza de impozitare” în sensul celei de A șasea directive. Astfel, aceasta prevede că, pentru operațiunile menționate la articolul 5 alineatele (6) și (7), baza de impozitare este constituită din prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, din prețul de cost, calculat la momentul livrării.

80. Ne vom limita s? observ?m c? aplicarea articolului 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (b) din A ?asea directiv? este condi?ionat? de existen?a situa?iei la care se face referire în articolul 5 alineatul (7) litera (a).

81. Din toate considera?iile care preced? rezult? c? articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv? ar trebui interpretat în sensul c?, în cazul în care o persoan? impozabil? utilizeaz? un bun imobil în scopul desf??ur?rii unor activit??i scutite de TVA, un stat membru poate percepe TVA dac? acest bun imobil const? într-o lucrare (de construc?ii) realizat? pe terenul aflat în proprietatea persoanei impozabile ?i la comanda acesteia de c?tre un ter?, cu titlu oneros, cu consecin?a c? (valoarea) acest(ui) teren este luat(?) în considerare în scopuri de TVA – cu excep?ia cazului în care terenul în cauz? a fost deja utilizat în trecut de persoana impozabil? în scopul desf??ur?rii aceleia?i activit??i economice scutite de TVA.

IV – Concluzie

82. Pentru motivele men?ionate mai sus, consider?m c? trebuie s? se r?spund? la întreb?rile preliminare adresate de Hoge Raad der Nederlanden dup? cum urmeaz?:

„Articolul 5 alineatul (7) litera (a) 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 trebuie interpretat în sensul c?, în cazul în care o persoan? impozabil? utilizeaz? un bun imobil în scopul desf??ur?rii unor activit??i scutite de TVA, un stat membru poate percepe TVA dac?:

bunul imobil men?ionat const? într-o lucrare (de construc?ii) realizat? cu titlu oneros de un ter?, pe un teren aflat în proprietatea persoanei impozabile ?i la cererea acesteia,

cu consecin?a lu?rii în considerare a valorii acestui teren în scopul percep?rii TVA-ului,

cu excep?ia cazului în care terenul în cauz? a fost deja utilizat în trecut de persoana impozabil? în scopul desf??ur?rii aceleia?i activit??i economice scutite de TVA.”

1 – Limba original?: engleza.

2 – 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 (JO L 145, p. 1), cu modific?rile ulterioare.

3 – A se vedea PricewaterhouseCoopers, *Should own land be included in the taxable amount?*, 20 octombrie 2011.

4 – Pentru mai multe detalii, a se vedea expunerea faptelor ?i textul integral al întreb?rii la punctul 11 ?i urm. de mai jos.

5 – Directiva 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). Aceast? directiv? a înlocuit, începând cu 1 ianuarie 2007, dreptul Uniunii Europene privind TVA-ul, inclusiv A ?asea directiv?.

6 – Modific?rile sunt semnalate în caractere italice.

7 – În temeiul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv?, transpus prin articolul 3 alineatul (1) litera (h) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri.

8 – Directiva din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Structur? ?i modalit??i de aplicare a sistemului comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 71, p. 1303).

9 – În spe??: valoarea funciar? a terenului/terenurilor de sport.

10 – Dintre deciziile na?ionale referitoare la articolul 5 alineatul (7) litera (a), cea mai apropiat? pe care cercet?rile noastre ne-au permis s? o g?sim este cea pronun?at? de House of Lords în cauza Robert Gordon's College/Customs and Excise Commissioners [1996] 1 W. L. R. 201 (HL) [TVA – Livr?ri de bunuri sau prest?ri de servicii – Persoan? impozabil? care presteaz? servicii educa?ionale scutite de TVA – Amenajarea unui teren destinat utiliz?rii ca teren de joac? ?colar – Tax? aferent? amenaj?rii suportat? de antreprenor – Persoan? impozabil? care închiriaz? unei filiale de?inute în propor?ie de 100 % – Acordarea c?tre persoana impozabil? a unei licen?e neexclusive pentru utilizarea unor terenuri de joc – Livrarea c?tre sine însu?i de c?tre persoana impozabil? – Deductibilitatea taxelor aferente amenaj?rii cu titlu de taxe achitate în amonte – Articolul 5 alineatul (7) litera (a) ?i articolul 6 alineatul (3) din A ?asea directiv?]. În aceast? privin??, a se vedea de asemenea McKay, H., „Back to College”, în *British Tax Review B. T. R.* 321, 1996, disponibil? prin intermediul Westlaw UK: astfel cum a declarat Lord Hoffmann, articolul 5 alineatul (7) litera (a) ?i articolul 6 alineatul (3) permit ca livrarea c?tre sine însu?i de bunuri ?i servicii s? fie calificat? ca o opera?iune impozabil? în cazul în care, *dac? bunurile sau serviciile ar fi fost achizi?ionate de la o ter?? persoan?*, TVA-ul aferent acestora nu ar fi fost pe deplin deductibil. Ipoteza marcat? în caractere italice s-ar aplica doar dac? bunurile ?i serviciile nu ar fi fost primite în realitate de la o ter?? persoan?, ci ar fi fost în realitate create (precum cl?direa construit? pe propriul teren) de persoana impozabil? însu?i. Dac? bunurile sau serviciile ar fi fost achizi?ionate de la o ter?? persoan?, atunci la întrebarea dac? taxa în amonte datorat? pentru aceast? achizi?ie este sau nu este deductibil? trebuie s? se r?spund? în mod obi?nuit; cu alte cuvinte, determinându-se dac? aceasta poate fi calificat? drept o livrare impozabil?. Nu este necesar s? se stabileasc? în mod ipotetic care ar fi fost pozi?ia dac? bunurile sau serviciile ar fi fost achizi?ionate de la o ter?? persoan?. Obiectivul articolului 5 alineatul (7) litera (a) ?i al articolului 6 alineatul (3) este s? permit? legisla?iei statelor membre s? previn? denatur?rile care ar putea interveni pe pia?? dac? o persoan? impozabil? ar putea beneficia de un avantaj fiscal prin achizi?ionarea de bunuri sau de servicii mai degrab? într-un mod decât în altul: ?i anume prin livrarea acestora c?tre ea însu?i mai degrab? decât prin achizi?ionarea lor de la un ter?. În Hot?rârea Robert Gordon's College, utilizarea pe care College a dat-o noilor terenuri de joc a fost în func?ie de serviciile (licen?a) furnizate acesteia de un ter? (Countesswells). Prin urmare, în opinia Lord Hoffmann, nu era vorba despre impozitarea unei livr?ri c?tre sine însu?i în sensul celei de A ?asea directive. În consecin??, ipoteza semnalat? în caractere italice nu s-ar putea aplica.

11 – Pe scurt, taxa în aval este datorat? asupra bunurilor sau serviciilor furnizate de persoana care desf??oar? o activitate economic?, iar taxa în amonte este datorat? pentru bunuri sau servicii furnizate acelei persoane în scopul desf??ur?rii activit??ii respective.

12 – A se vedea Hot?rârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Rec., p. I-3039, punctul 24), ?i Hot?rârea din 14 septembrie 2006, Wollny (C-72/05, Rec., p. I-8297, punctul 20). A se vedea de asemenea Hot?rârea din 8 februarie 2007, Investrand (C-435/05, Rep., p. I-1315).

13 – Devenit articolul 18 litera (a) din Directiva 2006/112.

14 – Hot?rârea din 29 aprilie 2004 (C-487/01 ?i C-7/02, Rec., p. I-5337). A se vedea de asemenea Hot?rârea din 17 mai 2001, Fischer ?i Brandenstein (C-322/99 ?i C-323/99, Rec., p. I-4049, punctul 56 ?i jurispruden?a citat?) [în ceea ce prive?te articolul 5 alineatul (6) din A ?asea

directiv?], ?i Hot?rârea Uudenkaupungin kaupunki, citat? la nota de subsol 12, punctul 30 (privind articolele 5, 6 ?i 20 din A ?asea directiv?).

15 – Potrivit acestei dispozi?ii din A ?asea directiv?: „Pentru a preveni denaturarea concuren?ei ?i sub rezerva consult?rilor prev?zute la articolul 29, statele membre pot asimila unei prest?ri de servicii efectuate cu titlu oneros prestarea de c?tre o persoan? impozabil? a unui serviciu în scopul desf?ur?rii activit?ii sale economice atunci când [TVA-ul] aferent unui astfel de serviciu nu este deductibil în întregime în cazul în care serviciul este prestat de o alt? persoan? impozabil?”. [traducere neoficial?]

16 – În ceea ce prive?te prevenirea denatur?rii concuren?ei, a se vedea, printre altele, Hot?rârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council ?i al?ii (C-288/07, Rep., p. I-7203).

17 – A se vedea printre altele Hot?rârea din 11 iunie 1998, Fischer (C-283/95, Rec., p. I-3369, punctul 27), ?i Hot?rârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, Rec., p. I-4947, punctul 19).

18 – Hot?rârea din 29 octombrie 2009, SKF (C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 67 ?i jurispruden?a citat?).

19 – A se vedea printre altele Hot?rârea din 7 decembrie 2006, Eurodental (C-240/05, Rec., p. I-11479, punctul 55), Hot?rârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 41), Hot?rârea din 10 iunie 2010, CopyGene A/S (C-262/08, Rep., p. I-5053, punctul 64), ?i Hot?rârea din 10 noiembrie 2011, Rank Group (C-259/10 ?i C-260/10, Rep., p. I-10947, punctul 61).

20 – Ordonan?a din 1 iunie 2006 (C-233/05, Rec., p. I-72, punctul 27).

21 – Hot?rârea din 14 mai 1985 (C-139/84, Rec., p. 1405, punctele 20 ?i 21).

22 – Citat? la nota de subsol 21, punctul 22.

23 – Citat? la nota de subsol 21, punctul 23.

24 – A se vedea notele de subsol 20 ?i 21.

25 – Sublinierea noastr?.

26 – Guvernul olandez adaug? c?, în principal din cauza scutirilor, sistemul nu este ideal, iar uneori are loc o dubl? impunere asupra anumitor elemente ale pre?ului de cost.