

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

ELEANOR SHARPSTON

prezentate la 11 decembrie 2008¹

1. Potrivit reglementării comunitare privind TVA-ul, astfel cum a fost interpretată de Curte, o persoană care construiește o clădire destinată parțial utilizării în scopuri profesionale taxabile și parțial utilizării în folos propriu poate afecta întreaga clădire întreprinderii sale, obținând astfel un drept imediat de deducere completă a TVA-ului în amonte aferent costurilor de construcție. Aceasta trebuie să asimileze utilizarea în folos propriu a unei părți a casei unei prestări de servicii supuse TVA-ului în aval. Chiar și în aceste condiții, această dispoziție îi poate conferi un avantaj financiar în raport cu o persoană care construiește o clădire similară pentru care nu se prevede o utilizare în scopuri profesionale taxabile și care, prin urmare, nu dă naștere dreptului de deducere a taxei în amonte.

privind TVA-ul, dar modificată ulterior în temeiul unei interpretări greșite a jurisprudenței Curții.

Dreptul comunitar aplicabil*Dispozițiile de bază*

2. În cadrul cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare, Verwaltungsgerichtshof (Austria) are îndoieli cu privire la compatibilitatea acestui avantaj cu principiul egalității de tratament sau cu normele comunitare privind ajutoarele de stat. Acesta ridică de asemenea problema validității unei excluderi naționale de la dreptul de deducere anterioară intrării în vigoare a reglementării comunitare

3. Litigiul din acțiunea principală privește o casă construită între anii 2002 și 2004, astfel încât reglementarea comunitară relevantă este A șasea directivă TVA².

1 — Limba originală: engleza.

2 — A șasea directivă 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, modificată de numeroase ori, denumită în continuare „A șasea directivă”). Aceasta a fost înlocuită, începând cu 1 ianuarie 2007, de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 9/vol. 3, p. 7), al cărei obiectiv este prezentarea într-un mod clar și rațional a dispozițiilor aplicabile prin reformarea structurii și a formulării directivei, fără a antrena, în principiu, modificări de fond în legislația existentă. Prin urmare, trimerile încrucișate făcute în continuare la Directiva 2006/112 nu înseamnă că textul este același în cuprinsul dispozițiilor echivalente ale Celei de a șasea directive.

4. Potrivit articolului 2 alineatul (1) din această directivă³, sunt supuse TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”. Potrivit articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a)⁴, baza de impozitare este constituită, în principiu, din toate elementele care reprezintă contrapartida obținută.

5. Cu toate acestea, potrivit articolului 17 alineatul (2)⁵, o persoană impozabilă are dreptul de a deduce din valoarea TVA pe care are obligația de a o plăti (denumită în continuare „taxa în aval”) TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă (denumită în continuare „taxa în amonte”), în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile. Potrivit articolului 17 alineatul (1)⁶, dreptul de deducere a taxei în amonte ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă (în esență, mai degrabă la achiziționarea în amonte decât la prestarea în aval).

6. Dat fiind că dreptul de deducere ia naștere numai pentru bunuri și servicii utilizate în scopul operațiunilor taxabile, acest drept nu există în cazul în care livrările sunt utilizate în scopul operațiunilor scutite, și anume în

scopul operațiunilor enumerate la articolul 13 din A șasea directivă⁷, sau în scopul operațiunilor care nu sunt supuse TVA-ului, precum cele care nu sunt efectuate cu titlu oneros sau care nu sunt efectuate de o persoană impozabilă care acționează ca atare.

Problemele unei utilizări mixte

7. Mai multe dispoziții se referă la aspecte privind dificultăți care pot rezulta din faptul că, dintr-un motiv oarecare, o persoană impozabilă care a achiziționat bunuri sau servicii taxabile le poate utiliza parțial în scopuri profesionale taxabile și parțial în alte scopuri. În mod evident, în astfel de situații, este important să se mențină distincția între operațiuni taxabile și celelalte operațiuni și corespondența între deducerile taxei în amonte și perceperea taxelor în aval.

8. Este vorba despre două tipuri de utilizare mixtă. Pe de o parte, există situații în care o persoană impozabilă dobândește bunuri sau

3 — A se vedea articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112.

4 — A se vedea articolul 73 din Directiva 2006/112.

5 — A se vedea articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112.

6 — A se vedea articolul 167 din Directiva 2006/112.

7 — A se vedea articolele 131-137 din Directiva 2006/112. În special, articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă scutește leasingul și închirierea de bunuri imobile; cu toate acestea, articolul 13 secțiunea C litera (a) permite statelor membre să acorde persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitare în cazurile de leasing și de închiriere [articolul 135 alineatul (1) litera (l) și articolul 137 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112].

servicii în cadrul întreprinderii sale și le afectează parțial întreprinderii și parțial altor scopuri. Pe de altă parte, există situații în care o întreprindere efectuează atât operațiuni taxabile, cât și operațiuni scutite.

9. În ceea ce privește în primul rând utilizarea în folos propriu a bunurilor întreprinderii și situațiile comparabile, articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă⁸ prevede:

„Utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său, sau transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate ca livrări cu titlu oneros atunci când taxa aferentă bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial.” [traducere neoficială]

10. În mod similar, în ceea ce privește serviciile, articolul 6 alineatul (2)⁹ prevede:

„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 sale, atunci când taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial;

(b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora, sau, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate.

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

11. Astfel, sub rezerva acestei posibilități de derogare prevăzute la articolul 6 alineatul (2), aceste două dispoziții semnifică faptul că, în cazul în care o persoană impozabilă utilizează bunuri sau servicii provenite din întreprindere, însă în alte scopuri decât cele profesionale, după deducerea taxei în amonte cu privire la bunurile și serviciile dobândite în acest scop, aceasta trebuie efectiv să își factureze ei înseși TVA-ul privind această operațiune.

8 — A se vedea articolul 16 din Directiva 2006/112.

9 — A se vedea articolul 26 din Directiva 2006/112.

12. În astfel de cazuri, baza de impozitare se calculează potrivit articolului 11 secțiunea A alineatul (1) literele (b) și (c)¹⁰, conform căruia aceasta este constituită:

„[...]”

(b) în cazul livrărilor menționate la articolul 5 alineatul (6) [...], prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, calculat în momentul livrării;

(c) pentru operațiunile menționate la articolul 6 alineatul (2), de costul total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor;

13. În al doilea rând, articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă¹¹ se referă la situații în care bunuri sau servicii sunt folosite de o persoană impozabilă atât pentru operațiuni care dau dreptul la deducerea TVA-ului, cât și pentru operațiuni care nu dau dreptul la deducerea TVA-ului. În astfel de cazuri, potrivit primului paragraf, „deducerea este permisă numai pentru partea din taxa pe valoarea adăugată care poate fi atribuită primelor operațiuni”.

14. Potrivit celui de al doilea paragraf, pro rata de deducere se stabilește, în principiu, conform articolului 19¹², care o definește, în esență, ca un raport între cifra de afaceri aferentă operațiunilor care dau drept de deducere și valoarea totală a cifrei de afaceri¹³.

11 — A se vedea articolul 173 din Directiva 2006/112.

12 — A se vedea articolele 174 și 175 din Directiva 2006/112.

13 — Cu toate acestea, articolul 17 alineatul (5) permite de asemenea statelor membre să modifice această regulă în anumite limite. În special, acesta prevede posibilitatea de a ține evidențe contabile distincte pentru sectorul operațiunilor taxabile și pentru sectorul celor scutite, precum și posibilitatea de a stabili pro rata operațiunilor care dau dreptul la deducere în funcție de afectarea bunurilor și a serviciilor — de exemplu, jumătate din taxa în amonte ar putea fi dedusă pentru bunuri dintre care jumătate au fost utilizate pentru operațiuni taxabile și jumătate pentru operațiuni scutite, independent de valoarea relativă a celor două tipuri de operațiuni.

[...]” [traducere neoficială]

10 — A se vedea articolele 74 și 75 din Directiva 2006/112.

15. În plus, articolul 20 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă¹⁴ prevede rectificarea cuantumului deducerilor dacă este necesar:

Prin derogare de la paragraful anterior, statele membre își pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani integrali, începând de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată.

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

În cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

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

[...]” [traducere neoficială]

(b) atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus [...]

(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.

Jurisprudența Curții privind utilizarea mixtă a bunurilor de capital

16. Curtea s-a pronunțat de mai multe ori cu privire la interpretarea dispozițiilor susmenționate ale Celei de a șasea directive, referitoare de utilizarea mixtă a bunurilor de capital, în special clădiri, ultima dată fiind în

14 — A se vedea articolele 184-192 din Directiva 2006/112.

cadrul hotărârii pronunțate în cauza Wollny. Alte hotărâri relevante sunt cele pronunțate în cauzele Lennartz, Armbrrecht, Bakcsi, Seeling, precum și Charles și Charles-Tijmens¹⁵.

17. În Hotărârea Lennartz, Curtea a consacrat principiul potrivit căruia o persoană impozabilă care utilizează bunuri în scopul unei activități economice are dreptul, la momentul achiziționării acestor bunuri, să deducă taxele plătite în amonte potrivit articolului 17 din A șasea directivă, oricât de redusă ar fi proporția utilizării în scopuri profesionale¹⁶.

18. În Hotărârea Seeling, Curtea a stabilit că utilizarea în folos propriu de către o persoană impozabilă a unei părți de clădire afectată în totalitate întreprinderii trebuie asimilată unei prestări de servicii taxabile [potrivit articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă] și nu poate fi considerată ca leasing sau închiriere de bunuri [care ar fi fost scutite conform articolului 13 secțiunea B litera (b)]¹⁷.

19. În Hotărârea Charles și Charles-Tijmens, Marea Cameră a confirmat această jurispru-

dență, în special afirmând în mod clar că, în cazul în care bunurile de capital sunt utilizate atât în scopuri profesionale, cât și în folos propriu, persoana impozabilă poate alege, în privința TVA-ului, (i) să afecteze aceste bunuri în integralitate întreprinderii sale, (ii) să le păstreze în integralitate în patrimoniul privat, excluzându-le astfel total din sistemul TVA-ului, sau (iii) să le afecteze întreprinderii sale numai în măsura în care acestea sunt efectiv utilizate în scopuri profesionale. Curtea a considerat în acest context că articolul 6 alineatul (2) și articolul 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă se opun unei reglementări naționale care nu permite unei persoane impozabile să afecteze astfel de bunuri în integralitate întreprinderii sale și, dacă este cazul, să deducă imediat și integral TVA-ul datorat pentru achiziționarea acestora¹⁸.

20. În sfârșit, în Hotărârea Wollny, Curtea a admis că, în cazul în care o clădire afectată întreprinderii persoanei impozabile este utilizată parțial în folos propriu, baza de impozitare a ceea ce este asimilat unei prestări de servicii în temeiul articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă poate fi calculată în esență ca un procent din costul total de achiziție și de construire a clădirii, reprezentând fracțiunea afectată utilizării în folos propriu, etalat pe perioada de regularizare inițială în sensul articolului 20. Curtea a arătat că o astfel de soluție corespunde cerințelor de egalitate între persoanele impozabile și consumatorii finali prin evitarea anumitor cazuri de consum final netaxat¹⁹.

15 — Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97, Rec., p. I-3795), Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrrecht (C-291/92, Rec., p. I-2775), Hotărârea din 8 martie 2001, Bakcsi (C-415/98, Rec., p. I-1831), Hotărârea din 8 mai 2003, Seeling (C-269/00, Rec., p. I-4101), Hotărârea din 14 iulie 2005, Charles și Charles-Tijmens (C-434/03, Rec., p. I-7037), și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Wollny (C-72/05, Rec., p. I-8297).

16 — În special punctele 26-28 și 35 din hotărâre.

17 — Punctele 40-56 din hotărâre.

18 — Punctele 23 și 36 din hotărâre.

19 — Punctele 20-53 din hotărâre, în special punctele 48 și 53.

21. Trebuie însă subliniată propunerea Comisiei către Consiliu de a insera un nou articol 168a în cuprinsul Directivei 2006/112²⁰, cu următorul cuprins:

„În cazul achiziționării, construirii, renovării sau transformării substanțiale a unui bun imobil, exercitarea inițială a dreptului la deducere, care apare în momentul în care taxa devine exigibilă, este limitată la proporția de utilizare efectivă în vederea realizării de operațiuni care dau dreptul la deducere.

Prin derogare de la articolul 26^[21], modificările în ceea ce privește proporția de utilizare a unui bun imobil menționat la primul paragraf sunt luate în considerare în condițiile prevăzute la articolele 187, 188, 190 și 192^[22] în scopul rectificării exercitării inițiale a dreptului la deducere.

Modificările menționate la al doilea paragraf se iau în considerare pe parcursul perioadei definite de statele membre în temeiul articolului 187 alineatul (1)^[23], pentru bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital.”

20 — COM (2007) 677 final din 7 noiembrie 2007, Propunere de directivă a Consiliului de modificare a unor dispoziții din Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (articolul 1, punctul 11).

21 — Echivalent cu articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă.

22 — Echivalent cu articolul 20 alineatele (2), (3), (4) și (6) din A șasea directivă.

23 — Echivalent cu articolul 20 alineatul (2) al doilea și al treilea paragraf din A șasea directivă.

22. Din expunerea de motive reiese că noua dispoziție propusă urmărește clarificarea exercitării dreptului la deducere aferent achiziționării sau construirii unui bun imobil destinat atât utilizării în scopuri profesionale, cât și neprofesionale sau aferent unor operațiuni similare pe plan economic privind astfel de bunuri. Deducerea inițială ar fi limitată la utilizarea efectivă a bunului în scopul realizării de operațiuni în aval care dau dreptul la deducere. În cazul unei utilizări mixte, deducerea imediată și integrală nu ar mai fi posibilă, însă un sistem de regularizare ar lua în considerare atât sporirea, cât și reducerea utilizării în scopuri profesionale. Acest sistem ar înlocui taxarea utilizării în folos propriu în sensul articolului 26 din Directiva 2006/112 [echivalentul articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă] în perioada de regularizare și ar funcționa în mod similar, aplicându-se în paralel cu sistemul existent de regularizare a deducerilor atunci când procentul operațiunilor taxabile și scutite variază.

Dispoziții „tranzitorii” privind excluderea de la deducere

23. Articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă²⁴ abilitează Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, să stabilească cheltuielile care nu dau drept de deducere a TVA-ului, dar prevede că în

24 — A se vedea articolul 176 din Directiva 2006/112.

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.

TVA-ului în privința cheltuielilor suportate de o persoană impozabilă în legătură cu viața sa privată, incluzând printre altele cheltuielile cu locuința privată. Această dispoziție a rămas neschimbată în decursul perioadei de referință.

24. În așteptarea deciziei Consiliului, al doilea paragraf al articolului 17 alineatul (6) prevede: „[p]ână 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”.

25. De fapt, normele respective nu au fost adoptate, astfel încât dispozițiile tranzitorii rămân aplicabile.

Reglementarea austriacă relevantă

26. Instanța de trimitere arată că două dispoziții care se suprapun ale Umsatzsteuergesetz 1994 (Legea privind taxa pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”) exclud deducerea TVA-ului în amonte aferent bunurilor imobile utilizate în folos propriu.

27. Pe de o parte, articolul 12 alineatul 2 punctul 2 litera a) exclude deducerea

28. Pe de altă parte, articolul 12 alineatul 2 punctul 1 reglementează deducerile privind bunurile imobiliare. La momentul intrării în vigoare în Austria a Celei de a șasea directive, cu ocazia aderării acestui stat la Comunități²⁵, această dispoziție se opunea deducerii taxei în amonte în privința unei părți de clădire utilizate de o persoană impozabilă ca locuință personală. Ca urmare a unei modificări intervenite în anul 1997, clădirile de folosință mixtă pot fi considerate în totalitate ca afectate întreprinderii. Cu toate acestea, conform dispozițiilor coroborate ale articolului 6 alineatul 1 punctul 16, ale articolului 6 alineatul 2 și ale articolului 13 alineatul 3 din UStG, utilizarea unor părți de clădire în scopuri de locuință personală reprezintă o operațiune scutită de TVA (excluzând, așadar, deducerea taxei în amonte).

29. Lucrările preparatorii privind modificarea prevăd în mod expres că, drept consecință a jurisprudenței Curții, clădirile utilizate

25 — Și anume la 1 ianuarie 1995. Este cert că, deși UStG 1994 a intrat în vigoare în mod formal la aceeași dată, dispozițiile în cauză reproduc pur și simplu dispoziții anterioare care nu fuseseră modificate din anul 1977. Prin urmare, nu se pune problema că nu au fost în vigoare (pe o perioadă considerabilă) înainte de intrarea în vigoare în Austria a Celei de a șasea directive.

de o persoană impozabilă în scopuri de locuință personală pot beneficia de un avantaj fiscal și că scutirea urmărește să prevină o astfel de degrevare nedorită în legătură cu sectorul privat.

30. Rezultă că administrația fiscală consideră că Hotărârea Seeling (conform căreia utilizarea în folos propriu a bunurilor imobile afectate întreprinderii nu poate fi considerată ca leasing sau închiriere scutită) nu are efecte asupra situației din Austria, întrucât excluderea de la deducere intră în domeniul de aplicare al articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă.

31. Se poate menționa că, de la momentul faptelor în speță, scutirea națională privind utilizarea în scopuri de locuință personală a unor clădiri afectate unei folosințe în scopuri profesionale, care exclude deducerea taxei în amonte, a fost modificată de două ori²⁶, iar Consiliul a autorizat Austria, prin derogare de la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă, să excludă cheltuielile de la dreptul de deducere a TVA-ului atunci când peste 90 % din bunuri și servicii sunt utilizate pentru folosința privată a unei persoane impozabile sau de angajații săi ori, în mod mai general, în scopuri neprofesionale²⁷.

Situația de fapt, procedura și trimiterea preliminară

32. Între luna noiembrie 2002 și luna iunie 2004, doamna Sandra Puffer a construit o casă cu piscină și a informat administrația fiscală despre intenția sa de a închiria o parte din casă ca birou, operațiune supusă TVA-ului. Aproximativ 11 % din clădire era folosită în scopuri profesionale. Doamna Puffer a afectat întreaga casă întreprinderii sale și, prin referire la Hotărârea Seeling, a solicitat deducerea tuturor taxelor facturate în amonte pentru construcția clădirii. Administrația fiscală a refuzat acordarea deducerii pentru piscină. În rest, aceasta a alocat o deducere numai în raport cu procentul de 11 % folosit în scopuri profesionale.

33. Verwaltungsgerichtshof a fost sesizat cu acțiunea formulată de doamna Puffer.

34. În primul rând, doamna Puffer susține că, potrivit jurisprudenței Curții, este îndreptățită să afecteze întreaga casă întreprinderii sale, cu deducerea integrală a taxei în amonte.

26 — BGBl. I, 134/2003 și BGBl. I, 27/2004.

27 — Decizia 2004/866/CE a Consiliului din 13 decembrie 2004 prin care Republica Austria este autorizată să aplice o măsură derogatorie de la articolul 17 din A șasea directivă (JO L 371, p. 47), aplicabilă până la 31 decembrie 2009. Se pare că Franța și Germania beneficiază de asemenea de derogări similare.

35. Instanța de trimitere arată că, potrivit Hotărârii Seeling, o persoană impozabilă poate deduce TVA-ul în amonte aferent unor părți dintr-o clădire utilizate în folos propriu dacă restul clădirii este folosit pentru operațiuni taxabile. Dacă persoana impozabilă construiește o casă în scopul utilizării în folos propriu, aceasta poate, așadar, deduce în întregime TVA-ul în amonte dacă cel puțin una dintre camere este afectată întreprinderii sale. TVA-ul se aplică utilizării în folos propriu conform articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă, dar impunerea se întinde pe 10 ani. Așadar, tratamentul diferă după cum persoana în cauză este sau nu este o persoană impozabilă. Ambele cazuri presupun un consum final, însă A șasea directivă conferă persoanei impozabile un avantaj care se ridică la aproximativ 5 % din costul casei și la aproximativ 25 % din totalul TVA-ului în amonte, pe când ceilalți cetățeni nu li se conferă un astfel de avantaj la un consum final identic²⁸. Prin urmare, instanța de trimitere ridică problema dacă dispozițiile Celei de a șasea directive sunt contrarii principiului comunitar al egalității de tratament. Dacă legiuitorul austriac ar fi adoptat o asemenea dispoziție, aceasta ar fi adus probabil atingere principiului egalității de tratament prevăzut la articolul 7 alineatul 1 din Constituția federală. În plus, chiar în cadrul aceleiași categorii de persoane impozabile, reglementarea națională de transpunere a Celei de a șasea directive distinge între locuințele personale ale persoanelor impozabile a căror cifră de afaceri este taxată și ale celor care (precum medicii) efectuează operațiuni scutite, denaturând astfel concurența, dat fiind că o persoană impozabilă a cărei cifră de afaceri este scutită integral nu poate deduce

taxa în amonte aferentă locuinței private în temeiul utilizării în scopuri profesionale a unei singure camere. Acest lucru ar putea contraveni articolului 87 CE, care interzice ajutoarele de stat.

36. Doamna Puffer susține, în al doilea rând, că în speță nu este vorba despre un caz în care Austria este îndreptățită să mențină o excludere existentă a deducerii în sensul articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă.

37. Instanța de trimitere observă că articolul 12 alineatul 2 punctul 2 litera a) din UStG a rămas neschimbat de la intrarea în vigoare a Celei de a șasea directive în Austria [fiind astfel, în opinia acesteia, acoperit de clauza de standstill prevăzută de articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă]. Articolul 12 alineatul 2 punctul 1 a fost modificat, însă cu intenția de a menține aceeași excludere a deducerii pentru părțile din clădiri utilizate în folos propriu. Numai ulterior a rezultat din Hotărârea Seeling că utilizarea unor clădiri în folos propriu nu poate fi considerată o operațiune scutită. Potrivit Hotărârii Holböck²⁹, o dispoziție modificată poate fi acoperită de o clauză de standstill dacă este, în esență, identică cu legislația ante-

28 — În cadrul ședinței, guvernul austriac a explicat cum a putut instanța de trimitere să ajungă la aceste cifre (5 % din costuri și 25 % din taxa în amonte) pe baza ratei de TVA de 20 % și a perioadei de regularizare de 10 ani aplicabile în Austria, combinate cu un cost de finanțare anual de 10 % care ar fi permis persoanei interesate să împrumute și să ramburseze pe o perioadă de 10 ani o sumă echivalentă cu cuantumul TVA-ului dedus imediat. Este evident că fiecare dintre elementele de bază — și, prin urmare, rezultatul precis — pot varia de la un stat membru la altul și în timp.

29 — Hotărârea din 24 mai 2007 (C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 41).

rioară. Versiunea modificată a articolului 12 alineatul 2 punctul 1 din UStG coroborată cu articolul 6 alineatul 1 punctul 16 este, în esență, identică cu versiunea originală și se întemeiază pe intenții identice ale legiuitorului. Dacă însă versiunea modificată nu este acoperită de o clauză de standstill, se pune problema dacă modificarea ar putea afecta și validitatea clauzelor care se suprapun ale articolului 12 alineatul 2 punctul 2 litera a).

38. În acest context, Verwaltungsgerichtshof adresează următoarele întrebări preliminare:

persoane impozabile, care nu utilizează din locuința lor privată cel puțin o parte minimă în scopuri profesionale?

- 2) O măsură națională de transpunere a Celei de a șasea directive și în special a dispozițiilor articolului 17 din această directivă încalcă articolul 87 CE deoarece conferă avantajul, menționat în prima întrebare, privind locuințele pe care persoana impozabilă le utilizează pentru folosința sa privată persoanelor impozabile care efectuează operațiuni taxabile, în timp ce refuză acest avantaj persoanelor impozabile care realizează operațiuni scutite?

„1) A șasea directivă [...] și în special dispozițiile articolului 17 aduc atingere unor drepturi fundamentale comunitare (principiul comunitar al egalității), în sensul că acestea au drept consecință faptul ca, în raport cu alți cetățeni ai Uniunii, persoane impozabile să poată deveni proprietari ai unei locuințe pentru folosința lor privată (consum) la un preț mai mic cu aproximativ 5 %, cuantumul absolut al acestui avantaj crescând nelimitat, în funcție de nivelul prețului de achiziție și de costurile de construcție a locuinței? O astfel de atingere rezultă de asemenea din faptul că persoane impozabile pot deveni proprietari ai unei locuințe pentru folosința lor privată, din care utilizează cel puțin o mică parte în scopuri profesionale, la un preț mai mic cu aproximativ 5 % în raport cu alte

- 3) Articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă produce încă efecte atunci când legiuitorul național modifică o dispoziție națională de excludere a deducerilor (în speță, articolul 12 alineatul 2 punctul 1 din [UStG]) care se putea întemeia pe articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, cu intenția expresă de a menține această excludere, și când o menținere a excluderii deducerilor ar rezulta din UStG națională, dar legiuitorul național, din cauza unei erori de interpretare a dreptului comunitar [și anume a articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă] care nu a fost identificabilă decât la o dată ulterioară, a adoptat o reglementare care, analizată separat, autorizează dedu-

ceri în conformitate cu dreptul comunitar [potrivit interpretării date articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă în Hotărârea Seeling]?

au prezentat Curții atât observații scrise, cât și orale. În cadrul ședinței, guvernul austriac a susținut argumentele avansate de Unabhngiger Finanzsenat.

- 4) n cazul unui răspuns negativ la a treia întrebare, efectele unei excluderi a deducerilor [este vorba, în speță, despre articolul 12 alineatul 2 punctul 2 litera a) din UStG 1994] întemeiate pe «clauza de standstill» [...] prevăzută la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă pot fi afectate de împrejurarea că, dintre două excluderi de la regimul de deducere care se suprapun în legislația națională [și anume articolul 12 alineatul 2 punctul 2 litera a) din UStG 1994 și articolul 12 alineatul 2 punctul 1 din UStG 1994], legiuitorul național modifică una și, în definitiv, renunță la aceasta ntruct a svrșit o eroare de drept?”

40. n afara răspunsurilor la întrebări pe care le propun, aceste părți au adoptat o abordare care diferă în mod semnificativ. Doamna Puffer și Comisia acceptă premisa că A șasea directivă permite persoanelor impozabile să aleagă afectarea în totalitate a bunurilor de capital întreprinderii, cu deducerea imediată și integrală a taxei în amonte. Dimpotrivă, Unabhngiger Finanzsenat și guvernul austriac (denumite în continuare „autoritățile austriece”) susțin că reglementarea comunitară nu impune posibilitatea unei astfel de alegeri, ci permite deducerea numai în ceea ce privește proporția costurilor corespunzătoare utilizării în scopuri profesionale.

Aprecieri

39. Doamna Puffer, Unabhngiger Finanzsenat (prt în acțiunea principală) și Comisia

41. Prin urmare, vom examina opinia autorităților austriece înainte de a aborda întrebările adresate Curții.

Opinia autorităților austriece

42. Unabhängiger Finanzsenat susține că textul Celei de a șasea directive nu necesită să fie clarificat și că nu poate primi interpretarea dată de Curte.

43. Conform articolului 17 alineatul (2) litera (a), taxa în amonte este deductibilă *în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile în aval*. Conform articolului 6 alineatul (2) litera (a), utilizarea în folos propriu a bunurilor afectate întreprinderii trebuie considerată operațiune taxabilă în aval *atunci când taxa în amonte aferentă bunurilor respective este deductibilă*³⁰. În consecință, trebuie să se stabilească în primul rând proporțiile utilizării în scopuri profesionale și în folos propriu, care vor stabili proporția taxei deductibile în amonte. Utilizarea în folos propriu va reprezenta astfel o operațiune taxabilă numai în măsura în care aceasta privește bunuri care intră în proporția achiziționată în scopuri profesionale, în raport cu care se poate

exercita dreptul de deducere³¹. Afectarea de bunuri întreprinderii nu poate prin ea însăși da naștere dreptului de deducere, altfel prevederea „atunci când taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial” ar fi lipsită de sens. Autoritățile austriece deduc, așadar, că bunurile de capital pot fi afectate în întregime întreprinderii de îndată ce sunt achiziționate, dând naștere dreptului de deducere în ceea ce privește proporția afectată la acel moment scopurilor profesionale taxabile (care poate fi chiar de 0%), sub rezerva unei regularizări a deducerii inițiale potrivit articolului 20 din A șasea directivă, în funcție de evoluția proporțiilor de utilizare în scopuri profesionale și în folos propriu în perioada de deducere.

44. Pe acest temei, autoritățile austriece pun în discuție expunerile Curtii³² în sensul că se consideră că o persoană, care utilizează bunuri parțial în scopuri profesionale și parțial în folos propriu și care a dedus total sau parțial TVA-ul în amonte la achiziționarea acestora utilizează bunurile în totalitate în scopul operațiunilor taxabile în sensul articolului 17 alineatul (2) și că aceasta este, prin urmare, îndreptățită la o deducere imediată și integrală a taxei în amonte. În opinia autorităților austriece, stabilind din operațiunea taxabilă ulterioară, sub forma unei utilizări

30 — Autoritățile austriece arată că, dintre cele șase versiuni lingvistice în care a fost adoptată A șasea directivă, numai cea engleză utilizează timpul prezent („is deductible”). Celelalte folosesc o formulare care s-ar traduce în limba engleză ca „has given rise to the right to deduct”, care indică o ordine cronologică. În plus, în limba engleză, articolul 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112 se referă acum la o taxă în amonte care era („was”) deductibilă.

31 — Autoritățile austriece fac trimitere la Hotărârea din 17 mai 2001, Fischer și Brandenstein (C-322/99 și C-323/99, Rec, p. I-4049), referitoare la articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă, în care Curtea a considerat în esență că, în cazul în care un vehicul a fost dobândit fără deducerea taxei în amonte, dar a fost afectat întreprinderii impozabile, asupra acestui vehicul au fost efectuate lucrări pentru care TVA-ul a fost dedus, iar ulterior vehiculul a fost transferat în patrimoniul privat al persoanei impozabile, baza de impozitare a „auto-livrării” nu poate fi decât valoarea care a dat naștere dreptului la deducere.

32 — Aceste autorități se referă la Hotărârile Lennartz, punctul 26, și Seeling, punctul 43, citate la nota de subsol 15.

în folos propriu, dreptul de deducere a taxei în amonte, Curtea a introdus o interpretare nejustificată și circulară a reglementării.

45. În plus, autoritățile austriece încearcă să combată mai multe alte argumente care, în opinia acestora, susțin dreptul la deducerea integrală în cazul unei utilizări mixte. Explicația comparativă a articolului 5 alineatul (6) și a articolului 6 alineatul (2), pe de o parte, și a articolului 17 alineatul (5), pe de altă parte, furnizată de avocatul general Jacobs în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Charles și Charles-Tijmens³³ ar fi incoerentă și menită să contorneze dificultățile rezultate din deducerea integrală. În cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Seeling³⁴, concluzia dedusă de avocatul general din expunerea de motive a Propunerii de directivă a Comisiei pentru A șasea directivă, în sensul că impunerea în aval conform articolului 6 alineatul (2) litera (a) a fost aleasă în mod expres ca alternativă la restricția dreptului de deducere a taxei, nu justifică deducerea completă pentru toate bunurile de folosință mixtă. Iar, în ipoteza unei utilizări mixte a unei clădiri de către o persoană imposibilă care efectuează numai operațiuni scutite, taxa în aval pentru utilizarea în folos propriu ar varia de la an la an mai degrabă în funcție de cifra de afaceri generată de aceste operațiuni [conform sistemului de pro rata prevăzut la articolul 17 alineatul (5)] decât în funcție de proporția utilizării în folos propriu, ceea ce ar constitui un rezultat absurd.

46. Putem admite faptul că autoritățile austriece se referă la un caracter aparent circular al raționamentului care figurează la punctul 26 din Hotărârea Lennartz. Curtea enunță la acest punct că „se consideră că un particular care utilizează un bun parțial în scopul unor operațiuni profesionale taxabile și parțial în folos propriu și care, la momentul achiziționării bunului, a recuperat total sau parțial TVA-ul plătit în amonte utilizează bunul în întregime în scopul operațiunilor taxabile în sensul articolului 17 alineatul (2). Prin urmare, un astfel de particular dispune în principiu de un drept de deducere totală și imediată a taxei datorate în amonte pentru achiziționarea bunurilor”. Însă această formulare nu a fost niciodată repetată ca atare de Curte. Trimiterile la aceasta au fost parafrazate în sensul că „dacă persoana imposibilă alege să trateze bunurile de capital utilizate atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri private ca bunuri afectate întreprinderii, TVA-ul datorat în amonte pentru achiziționarea acestor bunuri este în principiu deductibil integral și imediat”³⁵. Curtea a vrut să exprime doar această idee, în pofida unei posibile exprimări nefericite în cadrul Hotărârii Lennartz.

47. Cu toate acestea, problema centrală rezidă în diferența fundamentală de abordare între jurisprudența consacrată a Curții și analiza alternativă prezentată de autoritățile austriece, ambele încercând să rezolve problema concilierii dreptului de deducere imediată și integrală a taxei în amonte aferentă bunurilor destinate utilizării în scopul unor operațiuni taxabile cu inevitabilitatea faptului

33 — La punctele 59 și 60 din Concluzii.

34 — La punctul 41 din Concluzii; a se vedea de asemenea punctul 59 din Concluziile prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Lennartz, citată anterior.

35 — Hotărârea Seeling, citată la nota de subsol 15, punctul 41, Hotărârea din 29 aprilie 2004, Sudholz (C-17/01, Rec., p. I-4243, punctul 37), precum și Hotărârea Charles și Charles-Tijmens, citată la nota de subsol 15, punctul 24.

că unele bunuri vor fi folosite în final în alte scopuri decât cele prevăzute inițial.

48. În această privință, nu considerăm că dispozițiile din A șasea directivă sunt atât de clare încât interpretarea acestora de către Curte să fie inutilă. Atitudinea autorităților austriece de a susține contrariul, avansând totodată propria lor interpretare pe mai multe pagini amănunțite de observații scrise, pare înșelătoare. Dacă ar fi existat o asemenea claritate, ar fi fost suficientă citarea dispozițiilor însele.

49. Considerăm că diferența de abordare se bazează pe o înțelegere diferită a conceptului de afectare de bunuri întreprinderii. Deși articolul 5 alineatul (6) și articolul 6 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă se referă ambele la bunuri care fac parte din activele activității economice, reglementarea nu definește de fapt noțiunea de *afectare* de bunuri unor astfel de active. Noțiunea a fost dezvoltată de jurisprudență, începând cu Hotărârea Lennartz. Parafrazând această hotărâre, afectarea are loc atunci când o persoană impozabilă care acționează ca atare (așadar, nu cu titlu privat) achiziționează bunuri pentru nevoile activităților sale economice (care pot cuprinde, desigur, atât operațiuni taxabile, cât și operațiuni scutite).

50. Potrivit Curții, o astfel de alocare (cu condiția ca aceasta să poată fi calificată drept efectivă, ținând seama de toate circumstanțele, dar indiferent de proporția reală a

utilizării în scopuri profesionale³⁶) determină dreptul de deducere – și impune taxarea utilizării subsecvente în folos propriu. Capacitatea în care acționează o persoană atunci când achiziționează bunuri și scopul pentru care acestea sunt achiziționate determină plasarea acestor bunuri în sfera activității economice, aplicându-li-se astfel regimul TVA-ului, sau în sfera privată, în care acest regim nu se mai aplică. În primul caz, aceste bunuri mai pot fi transferate în sfera privată, cu condiția plății taxei în aval (în măsura în care taxa în amonte era deductibilă dat fiind că activitatea economică este impozabilă), menținându-se astfel neutralitatea fiscală a persoanei impozabile. În al doilea caz, orice transfer către sfera profesională presupune o sancțiune: taxa în amonte, care nu a putut fi dedusă dat fiind că achiziția a fost realizată în folos propriu, este definitiv nerecuperabilă, însă valoarea bunurilor (inclusiv taxa în amonte nerecuperabilă) va face parte din baza de impozitare dacă acestea sunt utilizate în scopul unor operațiuni taxate în aval³⁷.

51. Autoritățile austriece consideră însă, dacă am înțeles corect, că afectarea de bunuri întreprinderii poate reprezenta numai un act de „conservare”. În măsura în care bunurile sunt destinate utilizării în folos propriu, acestea pot fi totuși afectate activității economice a persoanei impozabile, însă vor da naștere (prin intermediul mecanismului de regularizare) unui drept de deducere numai în cazul în care ulterior sunt efectiv utilizate în scopuri profesionale.

36 — Hotărârea Lennartz, citată la nota de subsol 15, punctele 21 și 35.

37 — A se vedea de asemenea punctele 79 și 80 din Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Charles și Charles-Tijmens, citată anterior.

52. O astfel de interpretare prezintă anumite elemente în favoarea sa. Aceasta evită dezavantajele inerente transferurilor din sfera privată către cea profesională și evită avantajele financiare pentru persoanele impozabile care sunt în discuție în speță. Această interpretare nu pare să pună nici vreo problemă serioasă de incoerență cu sistemul de TVA, după cum rezultă din similitudinea sa cu modificarea propusă în prezent de Comisie³⁸.

53. Însă aceasta lipsește persoanele impozabile de dreptul la deducerea imediată în cazul amânării utilizării în scopuri profesionale, alternată cu utilizarea în folos propriu. Și, deși aptă să fie integrată în sistemul global de TVA, această interpretare nu este în niciun caz preferabilă în această privință interpretării conținute de jurisprudența constantă a Curții și, în mod evident, nu este dictată de textul clar al reglementării.

54. Nu considerăm nici că criticile autorităților austriece cu privire la jurisprudența actuală ar fi justificate.

55. În abordarea Curții, bunurile afectate întreprinderii trebuie considerate ca fiind utilizate în scopuri profesionale. Orice utilizare în folos propriu devine astfel o utilizare în scopuri profesionale taxabilă, persoana impozabilă livrând astfel către sine, la fel cum ar

livra către orice alt consumator final. Acest lucru este însă valabil numai în cazul în care există un drept inițial de deducere, iar întinderea acestui drept depinde de proporțiile operațiunilor taxabile și scutite pe care persoana impozabilă le efectuează global. Astfel se explică prevederea „atunci când taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial” și explicația furnizată de avocatul general Jacobs la punctele 59 și 60 din Concluziile prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Charles și Charles-Tijmens. În plus, considerăm că există o neînțelegere cu privire la acest punct, care determină autoritățile austriece să considere absurd faptul că, în cazul în care o persoană impozabilă efectuează atât operațiuni taxabile, cât și operațiuni scutite, deducerea sa din taxa în amonte aferentă unui bun pe care îl utilizează atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri private poate fi regularizată în temeiul unei proporții operațiuni taxabile/operațiuni scutite și nu va fi stabilită exclusiv de proporția utilizare în scopuri profesionale/utilizare în scopuri private. În sfârșit, în ceea ce privește trimiterele făcute de avocatul general Jacobs la expunerea de motive a Propunerii de directivă pentru A șasea directivă, chiar dacă pasajele citate nu afirmă în mod explicit intenția de a permite deducerea integrală în cazul bunurilor de folosință mixtă, acestea sunt, fără îndoială, coerente cu o astfel de intenție și o sugerează.

56. Concluzionând cu privire la acest punct, nu suntem convinși că argumentele autorităților austriece furnizează vreun motiv pentru modificarea jurisprudenței consacrate a Curții în această materie. Cel mult, acestea expun o analiză alternativă care, deși interesantă, nu

38 — A se vedea punctele 21 și 22 de mai sus.

reprezintă în niciun caz, astfel cum autoritățile menționate încearcă să o prezinte, unica și inevitabilă interpretare a reglementării. În cazul în care Curtea ar considera totuși posibil un reviriment, acest lucru ar necesita trimiterea cauzei în fața unei formațiuni mai extinse și redeschiderea procedurii orale. Într-un astfel de caz, ar fi preferabilă invitarea celorlalte state membre să prezinte observații, dat fiind că este vorba despre un aspect care privește întregul sistem de TVA. Cu toate acestea, observăm că niciun alt stat membru în afara Austriei nu a considerat necesar să reacționeze la observațiile scrise ale Unabhängiger Finanzsenat în această cauză.

57. Prin urmare, vom examina cele patru întrebări adresate de instanța de trimitere pornind de la premisa că nu este pusă în discuție interpretarea pe care o dă Curtea Celei de a șasea directive în ceea ce privește bunurile de folosință mixtă.

Prima întrebare: egalitatea de tratament

58. Este incontestabil faptul că o persoană impozabilă îndreptățită la deducerea imediată și integrală a taxei în amonte aferente bunurilor pe care le dobândește și pe care le afectează întreprinderii sale, plătind ulterior în mod progresiv taxa în aval cu privire la

utilizarea în folos propriu a acestor bunuri, poate beneficia de un avantaj financiar în raport cu altă persoană care dobândește bunuri similare cu titlu privat, fiind astfel în imposibilitatea de a deduce taxa în amonte³⁹. Acest avantaj va exista întotdeauna, deși întinderea sa va depinde de mai multe variabile⁴⁰. Prin urmare, nu este necesară aprecierea calculului instanței de trimitere în sensul că acest avantaj poate atinge 25 % din TVA-ul total sau 5 % din costul total în cazul unui bun imobiliar în Austria. Este suficient să se constate că există o diferență de tratament care nu poate fi neglijată.

59. Principiul egalității de tratament impune că situații similare nu trebuie tratate în mod diferit decât dacă tratamentul diferențiat este justificat în mod obiectiv⁴¹. În circumstanțele speței, persoana impozabilă și particularul se află în situații similare sau tratamentul diferențiat al acestora este justificat în mod obiectiv?

60. Sistemul de taxare a utilizării în folos propriu a bunurilor care fac parte din activele activității economice este conceput în mod specific în vederea evitării tratamentului diferențiat – mult mai semnificativ – care s-ar produce dacă persoanele impozabile ar putea utiliza în folos propriu bunuri pentru care au beneficiat de deducerea integrală a

39 — A se vedea, de exemplu, punctul 39 și următoarele din Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Seeling și punctul 74 și următoarele din Concluziile prezentate de acesta în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Charles și Charles-Tijmens, citate la nota de subsol 15.

40 — A se vedea punctul 35 și nota de subsol 28 de mai sus.

41 — A se vedea, ca exemplu recent, Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Rep., p. I-2283, punctul 51).

taxei în amonte, fără a mai fi nevoite să achite TVA-ul. Însă existența unui tratament diferențiat atenuat nu poate fi justificată prin simpla absență a unei inegalități mai mari. Mai trebuie să se demonstreze că acesta rezultă dintr-o diferență obiectivă de situație care are legătură cu tratamentul diferențiat.

61. În prezenta cauză, subscriem punctului de vedere al Comisiei potrivit căruia persoana impozabilă și proprietarul privat se află în situații diferite. În cazul proprietarului privat, proprietatea este utilizată integral și fără îndoială în folos propriu. În cazul persoanei impozabile, aceasta este utilizată parțial în scopuri profesionale, cu posibilitatea modificării proporției acestei utilizări. Atunci când TVA-ul este un element component al costului de achiziție și de întreținere a bunurilor, inclusiv bunuri de capital și bunuri imobile, acesta trebuie suportat în mod categoric de către „consumatorul” final – persoana care utilizează bunurile în folos propriu –, însă trebuie să rămână complet neutru în ceea ce privește persoana impozabilă. O persoană impozabilă care dobândește bunuri cu titlu privat trebuie să suporte, în mod categoric, aceeași sarcină de TVA precum o persoană neimpozabilă. Dacă ulterior aceasta dorește să utilizeze bunurile în scopuri profesionale, nu se poate elibera de această taxă, care grevează, așadar, la rândul său, activitatea sa profesională într-un mod incompatibil cu cerința neutralității TVA-ului față de persoanele impozabile și care o dezavantajează în raport cu alte persoane impozabile concurente⁴². Tocmai pentru acest motiv – și, astfel cum doamna Puffer subliniază, în deplină cunoștință de cauză cu privire la consecințe – Curtea a arătat că o

persoană impozabilă trebuie să aibă opțiunea afectării bunurilor de folosință mixtă activelor activității economice cu taxarea ulterioară a utilizării în folos propriu.

62. Comisia atrage atenția și asupra faptului că persoanele impozabile nu sunt numai agenți economici care contribuie la obiectivul Comunității Europene de promovare a dezvoltării activităților economice și care, în acest context, își asumă anumite riscuri cu privire la bunurile lor, ci și, în mod specific, încasatori de TVA responsabili de plata acestuia către autoritățile fiscale. Acele persoane care utilizează sau consumă bunuri numai în folos propriu nu pot pretinde un tratament identic cu al persoanelor impozabile în legătură cu toate aspectele referitoare la TVA.

63. Prin urmare, sugerăm un răspuns negativ la prima întrebare formulată de instanța de trimitere.

A doua întrebare: ajutor de stat

64. Instanța de trimitere solicită de asemenea să se stabilească dacă același avantaj, în măsura în care beneficiază unor persoane impozabile ale căror operațiuni sunt supuse TVA-ului, și nu celor ale căror operațiuni sunt

⁴² — A se vedea Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Charles și Charles-Tijmens, citată anterior, punctul 75 și următoarele.

scutite, poate reprezenta un ajutor de stat interzis de articolul 87 CE. Mai precis, aceasta dorește să afle dacă o reglementare națională care transpune A șasea directivă astfel încât să confere un asemenea avantaj relativ încalcă articolul 87 CE.

65. Formularea întrebării impune două remarci preliminare.

66. În primul rând, elementele de informare prezentate Curții sugerează că reglementarea austriacă în vigoare *nu permite* un astfel de rezultat. Într-adevăr, a treia și a patra întrebare sunt pertinente numai în cazul în care reglementarea exclude deducerea imediată și integrală a taxei în amonte în circumstanțele speței. În acest caz, a doua întrebare, astfel cum este formulată, ar fi pur teoretică. Cu toate acestea, revine instanței naționale sarcina de a interpreta dreptul național și, prin urmare, vom analiza această întrebare presupunând că premisa pe care se întemeiază este corectă.

67. În al doilea rând, articolul 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă definește o persoană impozabilă ca „orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2)”, și anume orice activitate de producător, de comerciant sau de prestator de servicii, inclusiv activități miniere sau agricole, activități independente și de exploatare a bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri în mod permanent,

„indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective”. În consecință, o persoană care efectuează numai operațiuni scutite rămâne o „persoană impozabilă” în sensul reglementării. Însă aceasta nu are niciunul dintre drepturile și obligațiile unei persoane impozabile care efectuează operațiuni taxabile și nu este supus efectelor pe care TVA-ul le are asupra acesteia din urmă. Pe scurt, în ceea ce privește TVA-ul, această persoană impozabilă se află practic în aceeași situație precum cea în care se află în viața privată.

68. Considerăm că întrebarea ca atare poate primi numai un răspuns negativ.

69. Articolul 87 alineatul (1) CE prevede că „sunt incompatibile cu piața comună ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre”. Potrivit unei jurisprudențe constante, calificarea drept ajutor de stat în sensul acestei dispoziții impune îndeplinirea tuturor cerințelor prevăzute. În primul rând, trebuie să fie vorba despre o intervenție a statului sau prin intermediul resurselor de stat. În al doilea rând, această intervenție trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale

dintre statele membre. În al treilea rând, aceasta trebuie să acorde un avantaj beneficiarului. În al patrulea rând, aceasta denaturează sau amenință să denatureze concurența⁴³.

70. În speță, tratamentul diferențiat între agenții economici care efectuează numai operațiuni taxabile și cei care efectuează numai operațiuni scutite (împreună cu o varietate de tratamente intermediare pentru acei agenți economici care efectuează atât operațiuni taxabile, cât și operațiuni scutite) nu poate fi imputat mai degrabă unui stat membru decât altuia. Tratatul diferențiat face parte integrantă din sistemul TVA-ului stabilit prin dispoziții comunitare care trebuie pus în aplicare în mod uniform de toate statele membre. Prin urmare, nu există nicio „intervenție a statului”, iar schimburile comerciale dintre statele membre nu sunt afectate. Comisia adaugă că avantajul conferit beneficiarului trebuie, conform jurisprudenței Curții, să fie selectiv, aceasta nefiind situația unei măsuri care, deși conferă un avantaj beneficiarului său, este justificată de natura sau de economia generală a sistemului din care face parte⁴⁴. Dat fiind că primele trei condiții nu sunt îndeplinite, tratamentul diferențiat nu poate încălca articolul 87 CE.

71. Remarcăm de asemenea că sistemul scutirilor este astfel conceput încât minimizează concurența dintre operațiunile impoza-

bile și operațiunile scutite, astfel încât orice tratament diferențiat între operatorii care efectuează ambele tipuri de operațiuni, în majoritatea cazurilor⁴⁵, nu va denatura concurența.

A treia întrebare: modificarea articolului 12 alineatul 2 punctul 1 din UStG

72. În versiunea de la 1 ianuarie 1995 și înainte de această dată, articolul 12 alineatul 2 punctul 1 din UStG prevedea: „Livrările sau alte prestații legate de achiziționarea, de construcția sau de întreținerea clădirilor se consideră a fi efectuate în scopuri profesionale în măsura în care remunerarea aferentă acestora reprezintă costuri de exploatare sau profesionale potrivit normelor privind impozitul pe venit”.

73. În măsura în care la acel moment o astfel de dispoziție a reprezentat o excludere de la dreptul de deducere a TVA-ului în amonte, aceasta poate fi menținută, conform articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă, până la momentul – încă necunoscut – în care Consiliul va stabili cheltuielile neeligibile pentru deducere.

43 — A se vedea, cel mai recent, Hotărârea din 1 iulie 2008, Chronopost și La Poste (C-341/06 P și C-342/06 P, Rep., p. I-4777, punctele 121 și 122).

44 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 29 aprilie 2004, GIL Insurance și alții (C-308/01, Rec., p. I-4777, punctul 66 și următoarele).

45 — Este adevărat că există cazuri de concurență între cele două categorii, astfel cum subliniază instanța de trimitere (a se vedea, de exemplu, Hotărârea din 14 decembrie 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Rec., p. I-12121), însă acestea sunt rare și cauza de față nu se numără printre ele.

74. Curtea a precizat că, atunci când, ulterior intrării în vigoare a Celei de a șasea directive, un stat membru își modifică reglementarea în sensul reducerii domeniului excluderilor existente și se apropie prin aceasta de regimul general al deducerilor prevăzut la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă, putem considera că această reglementare este acoperită de derogarea prevăzută la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf⁴⁶. În schimb, se îndepărtează de obiectivul directivei și nu este acoperită de articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf și, prin urmare, încalcă articolul 17 alineatul (2) o modificare a reglementării care are ca efect o extindere a domeniului excluderilor existente⁴⁷.

76. Verwaltungsgerichtshof face trimitere la punctul 41 din Hotărârea Holböck⁴⁸, în care Curtea a confirmat jurisprudența potrivit căreia o măsură națională adoptată ulterior unei date stabilite într-o clauză de standstill nu este în mod automat exclusă de la regimul derogatoriu instituit prin actul comunitar respectiv. Dacă o dispoziție este, în esența sa, identică cu reglementarea anterioară sau se limitează la reducerea sau la eliminarea unui obstacol în calea exercitării drepturilor și libertăților comunitare prevăzut în reglementarea anterioară, aceasta beneficiază de derogare. „În schimb, 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 reținută de actul comunitar respectiv”.

75. Cu toate acestea, ceea ce pare să se fi întâmplat în speță, conform deciziei de trimitere, este faptul că o excludere de la dreptul de deducere a taxei în amonte în cazuri în care taxa în aval era în principiu exigibilă (și anume utilizarea în folos propriu a bunurilor afectate activelor activității economice) a fost ulterior transformată într-o scutire a taxei în aval, presupunând imposibilitatea deducerii taxei în amonte.

77. Nu putem decât să subscriem punctului de vedere al Comisiei conform căruia modificarea reglementării austriece descrisă în cuprinsul deciziei de trimitere pare să intre în categoria menționată în ultima frază a punctului citat mai sus. În această privință, nu are importanță dacă legiuitorul național a efectuat modificarea pe baza unei interpretări corecte sau eronate a dreptului comunitar. Cu toate acestea, Hotărârea Seeling, potrivit căreia utilizarea în folos propriu a bunurilor imobile afectate întreprinderii în privința cărora a fost dedusă taxa în amonte nu poate

46 — Hotărârea din 14 iunie 2001, Comisia/Franța (C-345/99, Rec., p. I-4493, punctele 22-24), și Hotărârea din 8 ianuarie 2002, Metropol și Stadler (C-409/99, Rec., p. I-81, punctul 45).

47 — Hotărârea din 14 iunie 2001, Comisia/Franța (C-40/00, Rec., p. I-4539, punctele 17-20), precum și Hotărârea Metropol și Stadler, citată anterior, punctul 46.

48 — Citată la nota de subsol 29.

fi privită ca leasing sau ca închiriere de bunuri scutite, ci trebuie tratată ca auto-livrare taxabilă, exclude efectiv modificarea care pare să fi fost efectuată.

A patra întrebare: consecințele pentru articolul 12 alineatul 2 punctul 2 litera a) din UStG

78. Instanța națională dorește să afle dacă modificarea adusă articolului 12 alineatul 2 punctul 1 din UStG înseamnă că această dispoziție este acoperită de clauza de standstill prevăzută la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, în cazul în care acest lucru implică faptul că dispoziția „suprapusă” de excludere de la deducere prevăzută la articolul 12 alineatul 2 punctul 2 litera a) pierde de asemenea beneficiul acestei clauze.

79. Doamna Puffer susține că articolul 12 alineatul 2 punctul 2 litera a) – care prevede, într-adevăr, prin referire la reglementarea privind impozitul pe venit, că cheltuielile de întreținere, inclusiv cele cu locuința privată, nu pot da naștere unui drept de deducere – nu se aplică de fapt cheltuielilor cu construcția unei case sau, în orice caz, inițial nu a fost interpretat în acest sens.

80. Desigur, revine instanței naționale sarcina de a stabili întinderea dispoziției în cauză. În cuprinsul deciziei de trimitere, aceasta descrie articolul 12 alineatul 2 punctul 1 și articolul 12 alineatul 2 punctul 2 litera a) ca dispoziții „suprapuse”, însă nu explică în ce măsură pot fi interdependente sau de sine stătătoare. Ni se pare evident că, dacă excluderea de la dreptul de deducere prevăzută la articolul 12 alineatul 2 punctul 2 litera a) depinde, în vederea interpretării și/sau a aplicării sale, de existența excluderii prevăzute la articolul 12 alineatul 2 punctul 1 și dacă aceasta din urmă este incompatibilă cu dispozițiile din A șasea directivă și nu beneficiază de clauza de standstill, atunci articolul 12 alineatul 2 punctul 2 litera a) va fi afectat în mod corespunzător. Dacă însă aceasta reprezintă o excludere de sine stătătoare de la dreptul de deducere, care exista înainte de 1995 și nu a fost modificat de atunci, atunci este acoperită de clauza de standstill.

81. În sfârșit, subliniem din nou că a treia și a patra întrebare adresate de instanța de trimitere par să se întemeieze pe o premisă diferită de cea care stă la baza celei de a doua întrebări. A doua întrebare presupune că reglementarea austriacă permite persoanelor impozabile să afecteze bunuri imobile întreprinderii, beneficiind de o deducere imediată și integrală în măsura în care întreprinderea efectuează operațiuni taxabile, în timp ce a treia și a patra întrebare presupun că reglementarea austriacă exclude o astfel de deducere. Revine instanței naționale sarcina de a soluționa aceste aspecte.

Concluzie

82. În lumina considerațiilor precedente, sugerăm Curții să răspundă la întrebările formulate după cum urmează:

- „1) Nu se încalcă principiul egalității de tratament prin aceea că directivele comunitare în materie de taxă pe valoarea adăugată permit unei persoane impozabile să deducă imediat și integral taxa în amonte cu privire la bunurile pe care le achiziționează și le afectează întreprinderii, plătind apoi taxa în aval, în mod progresiv, aferentă utilizării în folos propriu a acelui bun, chiar dacă persoana impozabilă beneficiază astfel de un avantaj financiar identificabil în raport cu o altă persoană care achiziționează un bun similar cu titlu privat și se află astfel în imposibilitatea de a deduce taxa în amonte.
- 2) Reglementarea națională care transpune directivele comunitare privind TVA-ul astfel încât să confere unei persoane impozabile un astfel de avantaj nu încalcă articolul 87 CE.
- 3) Clauza de standstill prevăzută la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă TVA nu acoperă cazurile în care o excludere anterioară de la dreptul de deducere a taxei în amonte atunci când taxa în aval era în principiu exigibilă este ulterior transformată într-o scutire de la taxa în aval, determinând imposibilitatea deducerii taxei în amonte.

- 4) Dacă o excludere anterioară de la dreptul de deducere este astfel transformată într-o scutire și nu este, așadar, acoperită de clauza de standstill prevăzută la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, aceasta din urmă nu va acoperi nicio altă excludere care depinde, în ceea ce privește interpretarea și/sau aplicarea sa, de existența excluderii anterioare. Cu toate acestea, clauza acoperă în continuare o excludere de sine stătătoare existentă la momentul intrării în vigoare a acestei directive în statul în cauză și care nu a fost modificată de atunci.”