HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

23 aprilie 2009 *

În cauza C-74/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Nógrád Megyei Bíróság (Ungaria), prin decizia din 16 iulie 2007, primită de Curte la 30 ianuarie 2008, în procedura

PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft

împotriva

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta (raportor) și domnul J. Malenovský, judecători,

* Limba de procedură: maghiara.

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 4 martie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul maghiar, de doamnele R. Somssich, J. Fazekas, K. Borvölgyi și de domnul M. Fehér, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul D. Triantafyllou și de doamna K. Talabér-Ritz, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977

privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între întreprinderea PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft (denumită în continuare „PARAT"), pe de o parte, și Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (birou fiscal local subordonat biroului fiscal al regiunii Ungaria-Nord al Administrației Contribuțiilor și a Controlului Financiar, denumit în continuare „APEH"), pe de altă parte, referitor la determinarea domeniului de aplicare al dreptului fiscal național privind dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") aferente achiziției de bunuri subvenționate.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 2 din Prima directivă 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301) este formulat după cum urmează:

„Principiul sistemului comun privind [TVA-ul] presupune aplicarea, asupra bunurilor și a serviciilor, a unei taxe generale de consum direct proporțională cu prețul bunurilor și al serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare operațiune, [TVA-ul], calculat la prețul bunurilor sau al serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil după deducerea valorii [TVA-ului] suportat direct de diferite componente ale prețului.

[…]" [traducere neoficială]

4 Potrivit articolului 17 alineatele (2), (6) și (7) din A șasea directivă, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18):

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

(a) [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;

[…]

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

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

(7) Sub rezerva consultării prevăzute la articolul 29, fiecare stat membru poate, din cauza caracterului ciclic al economiei, să excludă, în totalitate sau în parte, toate sau câteva dintre bunurile de capital sau alte bunuri de la sistemul deducerilor. Pentru menținerea unor condiții identice de concurență, statele membre pot, în loc să refuze deducerea, să impoziteze bunurile fabricate chiar de persoanele impozabile sau pe care acestea le-au achiziționat în țară sau le-au importat, astfel încât impozitul să nu depășească [TVA-ul] care ar fi fost perceput la achiziționarea unor bunuri similare." [traducere neoficială]

Reglementarea națională

5 Capitolul VIII din legea maghiară nr. LXXIV din 1992 privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul") aflată în vigoare la 1 mai 2004 – data aderării Republicii Ungare la Uniunea Europeană – cuprindea, la momentul faptelor în discuție în acțiunea principală, la articolul 38 alineatul 1 litera a) privind repartizarea taxei aferente intrărilor, cu titlul „Deducerea taxei", dispoziția următoare:

„Repartizarea taxei aferente intrărilor

Persoana impozabilă indică în mod distinct în conturile sale cuantumul taxei aferente intrărilor deductibile și nedeductibile […]. Persoana impozabilă care beneficiază de subvenții din fonduri publice care nu intră în baza impozabilă […] poate, în măsura în care legea anuală a bugetului nu dispune altfel,

a) în cazul unor subvenții obținute în vederea achiziționării anumitor bunuri, să își exercite dreptul de deducere numai în privința achiziției respective și în limita unui cuantum maxim egal cu partea nesubvenționată.

[…]”

6 Dispoziția menționată mai sus a fost abrogată de la 1 ianuarie 2006. Această măsură nu era însă retroactivă. Astfel, aplicarea calculului proporțional cu subvențiile finanțate din fonduri publice se aplica la fiecare achiziție de bunuri efectuată înainte de 31 decembrie 2005.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

7 În temeiul unui contract de subvenție încheiat la 11 mai 2005 cu Magyar Fejlesztési Bank (Banca Maghiară de Dezvoltare), care acționa în numele Gazdasági és Közlekedési Minisztérium (Ministerul Economiei și Transportului), în cursul anului 2005, PARAT a realizat o investiție în vederea extinderii capacității sale de producție de plafoane decapotabile pentru autovehicule. Prin contractul menționat, întreprinderii PARAT i s-a acordat o subvenție nerambursabilă reprezentând 47 % din cuantumul total al cheltuielilor de investiție.

8 Pentru această investiție, PARAT a introdus în contabilitate patru facturi eliberate pentru achiziționarea de mașini în sumă totală de 43 882 853 HUF și a dedus întregul TVA indicat în aceste facturi, respectiv 10 971 718 HUF, în declarația sa de TVA aferentă lunii septembrie 2005.

9 Ulterior, Nógrád Megyei Igazgatóság Kiutalás Előtti Ellenőrzési Osztálya (divizia de control a Direcției administrației fiscale a comitatului Nógrád) a efectuat un control al declarației menționate mai sus, în urma căruia a concluzionat că, datorită subvenției nerambursabile pe care a primit-o, PARAT trebuia să diminueze cuantumul TVA-ului dedus aferent achiziției mașinilor în cadrul investiției realizate.

10 În continuare, APEH a calculat cuantumul TVA-ului deductibil, pe baza procentului din finanțare încasat (47 %), și a constatat că, în locul sumei de 10 971 718 HUF pe care PARAT a dedus-o cu titlu de TVA aferent echipamentelor achiziționate, aceasta avea dreptul la o deducere de 5 748 000 HUF. În aceste condiții, APEH a stabilit cuantumul TVA-ului nedeductibil, după calcularea procentului restant, la 5 223 718 HUF, această sumă fiind imputată PARAT ca datorie fiscală. În plus, acest cuantum a fost majorat cu o amendă și cu o penalitate de întârziere.

11 În reclamația formulată împotriva acestei decizii, PARAT a solicitat anularea datoriei fiscale menționate, precum și a amenzii și a penalității de întârziere. Aceasta a arătat în special că reglementarea națională aplicabilă în perioada faptelor din acțiunea principală constituia o limitare a dreptului de deducere a TVA-ului incompatibilă cu dispozițiile cuprinse în A șasea directivă. Reclamația formulată de PARAT a fost respinsă de APEH.

12 Ulterior, PARAT a introdus o acțiune în anulare împotriva deciziei prin care se dispunea recuperarea datoriei fiscale majorate cu o amendă și cu o penalitate de întârziere. Aceasta a subliniat, printre altele, că articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă îi permitea să deducă întregul TVA care figura în facturile corespunzătoare echipamentelor achiziționate.

13 În aceste condiții, Nógrád Megyei Bíróság a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) La 1 mai 2004, data aderării Republicii Ungare la Uniunea Europeană, regimul stabilit prin articolul 38 alineatul 1 litera a) din Legea [privind TVA-ul] era compatibil cu articolul 17 din A șasea directivă […]?

2) În cazul unui răspuns negativ, atunci când își exercită dreptul de deducere, reclamanta are dreptul de a invoca direct articolul 17 din A șasea directivă împotriva regimului stabilit prin articolul 38 alineatul 1 litera a) din Legea [privind TVA-ul]?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

14 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă prevederile articolului 17 din A șasea directivă se opun ca un stat membru să excludă dreptul de deducere a TVA-ului pentru acea parte din prețul de achiziționare a unui bun care provine dintr-o subvenție finanțată din fonduri publice.

15 Pentru a răspunde la această întrebare, este necesar să se amintească cu titlu introductiv că dreptul de deducere a TVA-ului constituie, ca parte integrantă din mecanismul TVA-ului, un principiu fundamental inerent sistemului comun al TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, Hotărârea din 8 ianuarie 2002,

Metropol și Stadler, C-409/99, Rec., p. I-81, punctul 42, precum și Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec., p. I-4357, punctul 33).

16 Curtea a statuat de asemenea, la punctele menționate din hotărârile citate anterior, că, potrivit principiilor care reglementează sistemul comun al TVA-ului, această taxă se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea TVA-ului care s-a aplicat direct operațiunilor efectuate anterior. Dreptul de deducere se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate anterior. Rezultă că orice limitare a dreptului de deducere a TVA-ului are incidență asupra nivelului sarcinii fiscale și trebuie să se aplice în același mod în toate statele membre.

17 Trebuie arătat, în plus, că articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă prevede, în termeni expliciți și preciși, principiul deducerii de către persoana impozabilă a sumelor care îi sunt facturate cu titlu de TVA pentru bunurile care îi sunt livrate sau pentru serviciile care îi sunt prestate, în măsura în care aceste bunuri sau aceste servicii sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile (a se vedea Hotărârea Metropol și Stadler, citată anterior, punctul 43, Hotărârea din 11 decembrie 2008, Danfoss și AstraZeneca, C-371/07, Rep., p. I-9549, punctul 27, precum și Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora, C-414/07, Rep., p. I-10921, punctul 29).

18 În aceste condiții, nu sunt permise derogări decât în cazurile prevăzute expres în A șasea directivă (a se vedea Hotărârea din 19 septembrie 2000, Amprafrance și Sanofi, C-177/99 și C-181/99, Rec., p. I-7013, punctul 34, precum și Hotărârile citate anterior Danfoss și AstraZeneca, punctul 26, și Magoora, punctul 28).

19 În ceea ce privește o reglementare națională precum cea în cauză în acțiunea principală, intitulată „Deducerea taxei”, trebuie să se observe că aceasta conține o limitare generală a dreptului de deducere a TVA-ului aplicabilă oricărei achiziții a unui bun care beneficiază de o subvenție finanțată din fonduri publice.

20 O asemenea reglementare introduce, în ceea ce privește achiziționarea de bunuri sau de servicii finanțate printr-o subvenție, o limitare a dreptului de deducere care nu este autorizată de articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârile din 6 octombrie 2005, Comisia/Spania, C-204/03, Rec., p. I-8389, punctele 26 și 27, precum și Comisia/Franța, C-243/03, Rec., p. I-8411, punctul 32).

21 Cu toate acestea, principiul dreptului de deducere a TVA-ului face obiectul dispoziției derogatorii prevăzute la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă. În temeiul acestei dispoziții, statele membre sunt autorizate să mențină la data intrării în vigoare a directivei menționate legislația lor existentă în materie de nedeductibilitate a TVA-ului până la momentul stabilirii de către Consiliu a cheltuielilor care nu conferă acest drept (a se vedea Hotărârile citate anterior Metropol și Stadler, punctul 44, precum și Danfoss și AstraZeneca, punctul 28).

22 Articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă cuprinde o clauză „standstill" care prevede menținerea unor cazuri de nedeductibilitate a TVA-ului, aplicabile anterior intrării în vigoare a celei de A șasea directive în statul membru vizat. Această dispoziție urmărește să permită statelor membre, în așteptarea stabilirii de către Consiliu a regimului comunitar al cazurilor de nedeductibilitate a TVA-ului, să mențină orice normă de drept național care prevede nedeductibilitatea, aplicată efectiv de autoritățile lor publice la intrarea în vigoare a celei de A șasea directive (a se vedea Hotărârile citate anterior Metropol și Stadler, punctul 48, Danfoss și AstraZeneca, punctele 30 și 31, precum și Magoora, punctul 35).

23 Cu toate acestea, în ceea ce privește un regim care prevede o derogare de la principiul dreptului de deducere a TVA-ului, care este instituit în linii generale la alineatul (2) al articolului 17 din A șasea directivă și care urmărește să asigure neutralitatea taxei respective, acesta trebuie să fie de strictă interpretare (a se vedea Hotărârile citate anterior Metropol și Stadler, punctul 59, precum și Magoora, punctul 28).

24 În ceea ce privește o situație precum cea din acțiunea principală și aplicabilitatea regimului derogatoriu menționat mai sus, este necesar să se observe mai întâi că A șasea directivă a intrat în vigoare în Ungaria la data aderării acestui stat membru la Uniunea

Europeană, respectiv la 1 mai 2004. Prin urmare, această dată este relevantă în scopul aplicării articolului 17 alineatul (6) din directiva menționată în ceea ce privește acest stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea Magoora, citată anterior, punctul 27).

25 Pentru a aprecia o reglementare națională precum cea din acțiunea principală în lumina regimului derogatoriu comunitar menționat, trebuie să se constate că, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 19 din prezenta hotărâre, aceasta constituie o măsură generală care limitează dreptul la deducerea integrală a TVA-ului achitat în amonte referitor la orice achiziție de bunuri finanțată printr-o subvenție care provine din fonduri publice.

26 Or, reglementarea menționată cuprinde o limitare a dreptului de deducere care depășește ceea ce este autorizat prin articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă.

27 Astfel, articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în lumina primului paragraf al acestei dispoziții, care atribuie Consiliului competența de a stabili, la propunerea Comisiei, cheltuielile care nu conferă dreptul la deducerea TVA-ului, cu precizarea că, în orice caz, nu vor putea face obiectul unui asemenea drept cheltuielile care nu au un caracter strict profesional, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

28 În consecință și având în vedere interpretarea strictă al cărei obiect trebuie să îl facă în calitate de dispoziție derogatorie, articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă nu poate fi considerat ca autorizând un stat membru să mențină o limitare a dreptului de deducere a TVA-ului care poate fi aplicată în general oricărei cheltuieli legate de achiziționarea de bunuri, indiferent de natura sau de obiectul său.

29 O astfel de interpretare se impune de asemenea în lumina istoricului acestei dispoziții, care exprimă o voință continuă a legiuitorului comunitar de a nu autoriza decât excluderea anumitor bunuri sau servicii de la regimul deducerii, și nu excluderi generale de la acest regim (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 octombrie 1999, Royscot și alții, C-305/97, Rec., p. I-6671, punctul 22, precum și Hotărârea din 14 iulie 2005, Charles și Charles-Tijmens, C-434/03, Rec., p. I-7037, punctele 32 și 35).

30 Prin urmare, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care, în cazul achiziționării de bunuri subvenționate din fonduri publice, nu permite deducerea TVA-ului aferent decât pentru partea nesubvenționată a acestei achiziții.

Cu privire la a doua întrebare

31 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă o persoană impozabilă poate invoca aplicarea articolului 17 din A șasea directivă împotriva unei reglementări naționale care limitează dreptul de deducere a TVA-ului într-un mod care nu este compatibil cu alineatele (2) și (6) ale articolului 17 menționat.

32 Pentru a răspunde la această întrebare, este necesar să se amintească faptul că, în Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec., p. I-1883, punctul 35), Curtea a arătat că articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă indică în mod precis condițiile în care ia naștere și întinderea dreptului menționat și nu lasă statelor membre nicio marjă de apreciere în ceea ce privește punerea sa în aplicare.

33 Prin urmare, Curtea a statuat, la punctele 35 și 36 din hotărârea menționată, că articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă conferă particularilor drepturi pe care

aceștia le pot invoca în fața instanței naționale pentru a se opune unei reglementări naționale incompatibile cu dispoziția menționată.

34 Curtea a subliniat de asemenea că, în măsura în care o excludere de la regimul deducerilor nu a fost stabilită în conformitate cu dispozițiile cuprinse în A șasea directivă, autoritățile fiscale naționale nu pot opune unei persoane impozabile o dispoziție care derogă de la principiul dreptului de deducere a TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 14 septembrie 2006, Stradasfalti, C-228/05, Rec., p. I-8391, punctul 66).

35 În conformitate cu articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă, persoana impozabilă care este supusă unei asemenea măsuri trebuie, așadar, să poată recalcula TVA-ul pe care îl datorează, în măsura în care bunurile și serviciile au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile (a se vedea Hotărârea Stradasfalti, citată anterior, punctul 68).

36 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă conferă persoanelor impozabile drepturi pe care acestea le pot invoca în fața instanței naționale pentru a se opune unei reglementări naționale incompatibile cu această dispoziție.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

1) **Articolul 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care, în cazul achiziționării de bunuri subvenționate din fonduri publice, nu permite deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente decât pentru partea nesubvenționată a acestei achiziții.**

2) **Articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388 conferă persoanelor impozabile drepturi pe care acestea le pot invoca în fața instanței naționale pentru a se opune unei reglementări naționale incompatibile cu această dispoziție.**

Semnături