CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MACIEJ SZPUNAR
prezentate la 3 mai 2018 [1]

Cauza C-153/17

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
împotriva
Volkswagen Financial Services (UK) Ltd

[cerere de decizie preliminară formulată de Supreme Court of the United Kingdom (Curtea Supremă a Regatului Unit)]

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolele 168 și 173 – Deducerea taxei achitate în amonte – Operațiuni de locațiune cu opțiune de cumpărare de vehicule – Bunuri și servicii utilizate atât pentru operațiuni impozabile, cât și pentru operațiuni scutite – Nașterea și întinderea dreptului de deducere – Prorata de deducere"

Introducere

1. Părțile din litigiul principal nu sunt de acord cu privire la dreptul pârâtei de a deduce taxa pe valoarea adăugată (TVA) aferentă intrărilor achitată pentru bunurile și serviciile utilizate în scopul operațiunilor sale de locațiune cu opțiune de cumpărare („hire purchase") [2].

2. În cadrul acestui litigiu, cele două părți par să aibă argumente foarte bune în susținerea punctelor lor de vedere. Totuși, avem impresia că părțile discută cu privire la acest subiect fără a vedea ceea ce numim, conform unei expresii în limba engleză bine cunoscute, „elefantul din cameră" („elephant in the room"). Acest „elefant" reprezintă calificarea fiscală, în opinia noastră eronată, aplicată în Regatul Unit contractelor de locațiune cu opțiune de cumpărare.

3. Astfel, potrivit legislației acestui stat membru, asemenea contracte sunt tratate ca două operațiuni distincte, una fiind livrarea unui vehicul, care este taxabilă, iar cealaltă, o operațiune de acordare de credite, care este scutită. Dat fiind că prețul vehiculului facturat clientului trebuie să fie limitat în mod obligatoriu la prețul exact cu care acest vehicul a fost cumpărat de locator de la furnizor, cuantumul TVA-ului colectat în aval este de asemenea perfect egal cu TVA-ul aferent vehiculului respectiv achitat în amonte, care este deductibil în totalitate în temeiul acestei livrări. Restul cheltuielilor efectuate de locator, precum și marja de profit a acestuia, sunt, în schimb, acoperite de veniturile provenite din operațiunea de acordare de credite care este scutită. Prin urmare, instanța de trimitere

1 Limba originală: franceza.

2 Este vorba despre contracte care au denumiri diferite în diferite sisteme juridice („hire purchase" în limba engleză, „location-vente" sau „crédit-bail" în limba franceză, termenul anglofon „leasing" fiind utilizat în numeroase sisteme, inclusiv german și polonez), prin care întreprinderi specializate achiziționează bunuri de capital conform cerințelor clienților lor și, păstrând totodată proprietatea asupra acestor bunuri, le închiriază clienților, în schimbul unor rate calculate pentru a amortiza valoarea bunurilor și pentru a acoperi costurile de finanțare. Contractele rezervă în mod normal utilizatorilor o opțiune de cumpărare cu privire la bunurile închiriate pe care o pot exercita la sfârșitul contractului de locațiune în schimbul plății unui preț corespunzător valorii reziduale prezumate a bunului.

ridică problema modalităților de deducere a TVA-ului aferent intrărilor referitor la cheltuielile generale ale locatorului, în ceea ce privește partea din acestea utilizată în scopul operațiunii taxabile de livrare de vehicule, dar care este, în fapt, finanțată din veniturile provenite din operațiunea de acordare a unui credit care, fiind scutită, nu conține un TVA aferent ieșirilor.

4. Cu toate acestea, considerăm că este imposibil să se ofere un răspuns corect la această întrebare fără a aborda problema descompunerii contractelor de locațiune cu opțiune de cumpărare în două operațiuni distincte, despre care avem îndoieli serioase că este conformă cu dreptul Uniunii în materie de TVA.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

5. Articolul 1 alineatul (2) primul și al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [3] prevede:

„Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și 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, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil după deducerea valorii TVA-ului suportate direct de diferitele componente ale prețului."

6. Articolul 73 din Directiva 2006/112 prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77[[4]], baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării."

7. În temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (b) din această directivă:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[…]

(b) acordarea și negocierea de credite și gestionarea creditelor de către persoana care le acordă;"

3 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

4 Aceste articole nu sunt relevante în prezenta cauză.

8. În conformitate cu articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată 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;”

9. În sfârșit, potrivit articolului 173 alineatul (1) primul paragraf din directiva menționată:

„(1) În cazul bunurilor sau serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiuni care dau drept de deducere în conformitate cu articolele 168, 169 și 170, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor tranzacții.”

10. Diferitele metode de calcul al proratei prevăzute de această dispoziție (denumită „prorata de deducere”) sunt reglementate de articolul 173 alineatul (2) și de articolul 174 din Directiva 2006/112.

Dreptul Regatului Unit

11. Dispozițiile de transpunere în dreptul Regatului Unit a Directivei 2006/112 se află, în principal, în Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind TVA) și în Value Added Tax Regulations 1995 (Regulamentul din 1995 privind TVA). Dreptul de a deduce TVA-ul aferent intrărilor este reglementat de articolul 26 din Legea din 1994 privind TVA, precum și de articolele 101 și 102 din Regulamentul din 1995 privind TVA. În special, articolul 102 din Regulamentul din 1995 privind TVA permite Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Administrația Fiscală și Vamală, Regatul Unit, denumită în continuare „administrația fiscală”) să adopte o metodă specială de stabilire a proratei de deducere a TVA-ului aferent intrărilor pentru persoanele impozabile care efectuează atât operațiuni taxabile, cât și operațiuni scutite.

12. Articolul 31 alineatul 1 din Legea din 1994 privind TVA instituie o scutire pentru livrările de bunuri și prestările de servicii enumerate în anexa 9 la această lege. Grupa 5 privește serviciile financiare, care includ:

„2. Acordarea unui avans sau a unui împrumut.

[…]

3. Furnizarea unui serviciu de credit cu o rambursare eșalonată în timp, în cadrul unui contract de hire purchase, al unui contract de vânzare-cumpărare condiționată sau al unui contract de vânzare-cumpărare condiționată de serviciul de credit, serviciu pentru care se facturează și se comunică costuri distincte destinatarului livrării de bunuri.”

Potrivit unei note explicative incluse în aceeași anexă, grupa 5:

„Punctul 2 include serviciul de credit efectuat de o persoană în legătură cu o livrare de bunuri sau cu o prestare de servicii efectuată de aceeași persoană, serviciu pentru care se facturează și se comunică costuri distincte destinatarului prestării de servicii și al livrării de bunuri.”

13. În ceea ce privește contractele de locațiune cu opțiune de cumpărare, acestea ar fi, în dreptul Regatului Unit, supuse Consumer Credit Act 1974 (Legea din 1974 privind creditul de consum). În opinia pârâtei din litigiul principal, legislația Regatului Unit îl obligă pe locator, în cadrul unui contract de locațiune cu opțiune de cumpărare a unui vehicul, să indice separat utilizatorului prețul vehiculului, astfel cum a fost plătit de locator la achiziționarea acestuia. Orice altă sumă facturată utilizatorului este considerată ca fiind prețul serviciului de acordare a creditului.

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

14. Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (denumită în continuare „VWFS”) este o societate cu sediul în Regatul Unit, care face parte din grupul german Volkswagen AG. Activitatea acesteia se extinde în special la operațiunile de locațiune cu opțiune de cumpărare de către particulari a unor vehicule din mărcile care aparțin acestui grup.

15. În acest cadru, VWFS propune diferite tipuri de contracte, care pot conduce la dobândirea dreptului de proprietate asupra unui vehicul de către client sau constau pur și simplu în utilizarea sa pe o anumită perioadă. În scopul acestor prestații de locațiune cu opțiune de cumpărare, VWFS cumpără de la revânzători vehicule pe care le pune ulterior, în nume propriu, la dispoziția clienților cărora le furnizează și unele servicii conexe. Contraprestația plătită de client în cadrul unui contract de locațiune cu opțiune de cumpărare este împărțită în două: prețul vehiculului, care este egal cu prețul plătit de VWFS revânzătorului, și „prețul finanțării”, care cuprinde toate celelalte cheltuieli și provizioane, precum și o marjă de profit.

16. Din punctul de vedere al TVA-ului, aceste contracte de locațiune cu opțiune de cumpărare sunt considerate două operațiuni distincte: o livrare de bunuri taxabilă și o operațiune de acordare a unui credit scutită. În cadrul operațiunii de livrare a bunului, numai prețul vehiculului, astfel cum este plătit de VWFS și facturat clientului, este considerat o contraprestație. Prin urmare, acest preț include TVA-ul, al cărui cuantum este egal cu cel achitat de VWFS în amonte la achiziționarea vehiculului. Restul sumelor primite de la client nu includ TVA.

17. TVA-ul aferent intrărilor achitat de VWFS la achiziția de vehicule se deduce integral din TVA-ul aferent ieșirilor încasat de la clienți. Litigiul dintre VWFS și administrația fiscală privește dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor care a fost aplicat diferitor cheltuieli generale efectuate de VWFS, în măsura în care bunurile și serviciile care generează aceste cheltuieli au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale VWFS, cu alte cuvinte al operațiunilor de livrare de vehicule.

18. Potrivit VWFS, livrările de vehicule către clienți și prestațiile legate în mod direct de aceste livrări impun în mod necesar utilizarea anumitor resurse, în special sub forma achiziționării de bunuri și de servicii care constituie în parte cheltuielile generale de funcționare a acesteia. TVA-ul aferent intrărilor achitat pentru aceste bunuri și servicii ar trebui, prin urmare, să fie dedus din TVA-ul datorat de VWFS trezoreriei pentru operațiunile sale taxabile sau, în lipsa unui TVA aferent ieșirilor suficient, să fie rambursat. Prin urmare, VWFS a propus o metodă de calculare a acestei părți deductibile din TVA-ul aferent intrărilor care se aplică cheltuielilor sale generale. Această metodă se bazează pe numărul de operațiuni în aval efectuate, fiecare contract de locațiune cu opțiune de cumpărare fiind considerat ca presupunând două operațiuni, dintre care una este taxabilă. Prin urmare, o parte din cheltuielile generale este afectată acestei operațiuni taxabile aferente unui contract de locațiune cu opțiune de cumpărare.

19. Administrația fiscală, la rândul său, a adoptat o metodă de calcul al procentului din TVA-ul deductibil aferent cheltuielilor generale, pe baza valorii operațiunilor taxabile și a operațiunilor scutite. Întrucât prețul vehiculului facturat clientului este exclus de la calcularea valorii operațiunilor aferente contractelor de locațiune cu opțiune de cumpărare [5], valoarea reziduală a operațiunilor taxabile aferente contractelor de locațiune cu opțiune de cumpărare este practic egală cu zero [6], la fel ca procentul din TVA-ul deductibil aferent cheltuielilor generale.

20. Pe baza acestei metode de calculare a TVA-ului deductibil, administrația fiscală a stabilit, prin deciziile din 16 iunie și din 30 septembrie 2008, TVA-ul datorat de VWFS.

21. VWFS a contestat această decizie la First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit], care a admis calea de atac prin hotărârea pronunțată la 18 august 2011. Administrația fiscală a introdus o acțiune la Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit]. Această instanță a pronunțat o hotărâre prin care a admis acțiunea respectivă la 12 noiembrie 2012. Apelul declarat de VWFS la Court of Appeal (Curtea de Apel, Regatul Unit) a fost admis de aceasta din urmă, prin hotărârea pronunțată la 28 iulie 2015.

22. Instanța de trimitere a acordat administrației fiscale permisiunea de a formula recurs la 23 decembrie 2015 și a examinat acest recurs la 3 noiembrie 2016. În cadrul acestei examinări, Supreme Court of the United Kingdom (Curtea Supremă a Regatului Unit) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În cazul în care cheltuielile generale aferente operațiunilor de locațiune cu opțiune de cumpărare (care constau în acordarea de finanțare scutită și în livrarea de vehicule impozabilă) au fost incluse de persoana impozabilă numai în prețul acordării de finanțare scutită, aceasta are dreptul de a deduce în tot sau în parte TVA-ul aferent intrărilor aplicabil cheltuielilor respective?

2) Care este interpretarea punctului 31 din Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, (C-98/98, EU:C:2000:300), în special a motivului potrivit căruia cheltuielile generale «sunt parte a cheltuielilor generale ale persoanei impozabile și sunt, ca atare, componente ale prețului produselor unei întreprinderi»?

   În special:

   a) acest pasaj trebuie interpretat în sensul că un stat membru trebuie să atribuie întotdeauna o parte din taxa aferentă intrărilor oricărei operațiuni în orice metodă specială adoptată în temeiul articolului 173 alineatul (2) litera (c) din [Directiva 2006/112]?

   b) situația este aceeași chiar dacă, în fapt, cheltuielile generale nu sunt incluse în prețul operațiunilor impozabile efectuate de întreprindere?

3) Faptul că cheltuielile generale au fost efectiv utilizate, cel puțin într-o anumită măsură, pentru livrarea de vehicule impozabilă:

   a) presupune că o anumită proporție din taxa achitată în amonte aferentă acestor cheltuieli trebuie să fie deductibilă?

5 Acest preț reprezintă astfel doar valoarea vehiculului, iar TVA-ul aferent intrărilor aplicat la achiziționarea vehiculului se deduce integral din TVA-ul aferent ieșirilor pentru același vehicul.

6 Această valoare este egală cu zero, cu excepția faptului că anumite plăți care nu sunt incluse în prețul vehiculului, cum ar fi indemnizațiile pentru plata anticipată sau cheltuielile de exercitare a opțiunii de cumpărare, sunt considerate ca fiind aferente operațiunilor taxabile.

b) situația este aceeași chiar dacă, în fapt, cheltuielile generale nu sunt incluse în prețul livrării impozabile de vehicule?

4) Poate fi legitim, în principiu, să se ignore livrările impozabile de vehicule (sau valoarea acestora) în scopul de a se ajunge la o metodă specială în sensul articolului 173 alineatul (2) litera (c) din [Directiva 2006/112]?"

23. Cererea de decizie preliminară a fost primită la Curte la 27 martie 2017. VWFS, guvernul Regatului Unit, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise. Aceleași părți au fost reprezentate în ședința care a avut loc la 8 februarie 2018.

Analiză

Observații introductive

24. Problema de drept pe care o ridică trimiterea preliminară în prezenta cauză poate fi rezumată astfel: o persoană impozabilă care desfășoară atât operațiuni taxabile, cât și operațiuni scutite, strâns legate de aceste operațiuni taxabile, are dreptul să deducă o parte din TVA-ul aferent intrărilor achitat pentru bunurile și serviciile utilizate, în mod inseparabil, atât pentru operațiunile taxabile, cât și pentru cele scutite, în pofida faptului că cheltuielile de achiziție a acestor bunuri și servicii nu sunt în niciun fel incluse în prețul operațiunilor taxabile, ci sunt acoperite în întregime de veniturile provenite din operațiunile scutite?

25. Această chestiune opune două principii fundamentale ale sistemului de TVA: principiul conform căruia orice operațiune care intră în domeniul de aplicare al sistemului respectiv și nu este scutită în mod expres trebuie să fie taxată în fiecare etapă a ciclului economic până la livrarea către consumatorul care suportă în întregime sarcina impozitării și principiul conform căruia această impozitare trebuie să fie perfect neutră pentru toți operatorii, alții decât consumatorul, cu alte cuvinte aceștia trebuie doar să colecteze taxa în etapa (de producție sau de distribuție) în care intervin, fără a suporta sarcina economică a acesteia.

26. Astfel, în ceea ce privește cheltuielile generale suportate de VWFS în legătură cu operațiunile sale taxabile, TVA aferent acestora ar trebui achitat în mod normal la trezorerie. În același timp, VWFS ar trebui scutită de sarcina economică aferentă taxei respective. Considerăm că acest rezultat nu poate fi atins într-o situație precum cea în discuție în procedura principală. Fiecare răspuns care ar putea fi dat instanței de trimitere va fi, așadar, imperfect din punctul de vedere al coerenței sistemului de TVA.

27. În opinia noastră, această contradicție este o consecință a transpunerii și aplicării eronate, în dreptul Regatului Unit, a dispozițiilor Directivei 2006/112 la contractele de locațiune cu opțiune de cumpărare. Astfel, numeroase argumente care decurg atât din logica sistemului de TVA, din finalitatea acestor dispoziții, cât și din jurisprudența Curții, indică, în opinia noastră, că aceste contracte sunt operațiuni unice care nu trebuie descompuse în diferite operațiuni tratate fiecare în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului. Această descompunere a operațiunilor de locațiune cu opțiune de cumpărare implică încălcarea neutralității taxei pentru persoanele impozabile, o reducere a veniturilor fiscale și denaturări ale concurenței.

28. În prezentele concluzii, vom propune așadar Curții, pe lângă analiza întrebărilor preliminare astfel cum au fost adresate, să abordeze problema tratamentului fiscal al contractelor de locațiune cu opțiune de cumpărare.

29. Suntem pe deplin conștienți că această analiză depășește cadrul cererii de decizie preliminară în prezenta cauză. Cu toate acestea, analiza respectivă rămâne în limitele litigiului principal, al cărui obiect este taxarea operațiunilor de locațiune cu opțiune de cumpărare efectuate de VWFS. Or, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite la articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebările care îi sunt adresate. În plus, Curtea poate fi pusă în situația de a lua în considerare norme de dreptul Uniunii la care instanța națională nu a făcut referire în enunțul întrebării sale[7]. Prezenta cauză impune, în opinia noastră, o astfel de abordare.

Cu privire la întrebările preliminare

30. Reamintim că, prin intermediul întrebărilor preliminare formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă persoana impozabilă care efectuează prestări de servicii descompuse, în scopul aplicării TVA-ului, în două operațiuni distincte, dintre care una este taxabilă, iar cealaltă este scutită, astfel încât cheltuielile generale aferente prestațiilor respective sunt incluse în totalitate în prețul operațiunilor scutite, are dreptul de a deduce o parte din TVA-ul aferent intrărilor aplicabil cheltuielilor generale respective, deoarece acestea sunt utilizate în parte în scopul operațiunilor taxabile. Astfel cum am indicat deja în observațiile noastre introductive, această întrebare trebuie analizată în lumina a două principii fundamentale ale TVA-ului: principiul neutralității taxei pentru persoanele impozabile și principiul caracterului general al impunerii.

Neutralitatea fiscală și dreptul de deducere

31. TVA-ul este un impozit pe consum. În cazul în care persoanele impozabile colectează și plătesc taxa la trezorerie, acestea nu trebuie așadar să suporte sarcina economică aferentă taxei respective, deoarece aceasta revine în întregime consumatorului. Astfel este definită neutralitatea fiscală în materie de TVA. Această neutralitate se obține prin intermediul a două mecanisme: adăugarea TVA-ului la livrările sau prestările persoanei impozabile în prețul acestora (TVA-ul aferent ieșirilor) și deducerea TVA-ului achitat de aceeași persoană impozabilă în prețul bunurilor și serviciilor achiziționate de aceasta în scopul activităților sale taxabile (TVA-ul aferent intrărilor). Aceste mecanisme se repetă în fiecare etapă de producție și de distribuție (sau de prestări de servicii) până la consumator care, întrucât nu are drept de deducere, suportă în întregime sarcina taxei. În cazul în care persoana impozabilă nu este în măsură să deducă TVA-ul aferent intrărilor, lanțul se rupe și aceasta suportă sarcina aferentă taxei. În realitate, în majoritatea cazurilor, această persoană impozabilă va include ulterior acest TVA, în mod disimulat, în prețul propriilor sale livrări sau prestări. Astfel, acest TVA, inclus acum în valoarea bunurilor sau a serviciilor, va crește în mod artificial valoarea TVA-ului aferent bunurilor și serviciilor mai în avalul lanțului de producție sau de distribuție, creând efectul în cascadă (sau „taxă pe taxă”), efect cunoscut în alte sisteme de impozitare indirectă pe care TVA-ul trebuia tocmai să îl elimine. Prin urmare, lipsa unui drept de deducere este în defavoarea nu numai a persoanei impozabile în cauză, ci și, în general, a tuturor operatorilor vizați, precum și a funcționării întregului sistem. Deși acest efect negativ este asumat în cazul scutirilor[8], el trebuie evitat pe cât posibil în cazul operațiunilor taxabile.

32. Astfel, Curtea acordă o importanță deosebită dreptului de deducere al persoanelor impozabile. Potrivit unei jurisprudențe consacrate, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA, face parte integrantă din

7 A se vedea cel mai recent Hotărârea din 13 octombrie 2016, M. și S. (C-303/15, EU:C:2016:771, punctul 16 și jurisprudența citată).

8 A se vedea, în ceea ce privește finalitatea scutirii operațiunilor financiare, punctul 78 și următoarele din prezentele concluzii.

mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. TVA-ul se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, fiecare operațiune trebuie să facă așadar obiectul unei evaluări în sine, independent de TVA-ul datorat pentru operațiuni anterioare sau ulterioare. Bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept trebuie să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și, în amonte, aceste bunuri sau servicii trebuie să fie furnizate de o altă persoană impozabilă. În măsura în care sunt îndeplinite aceste două condiții, o persoană impozabilă are, în principiu, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Rezultatul operațiunii economice este lipsit de pertinență în raport cu dreptul de deducere, cu condiția ca activitatea să fie supusă ea însăși TVA-ului. Prin urmare, dacă prețul de livrare este inferior costurilor de producție, deducerea nu poate fi limitată proporțional cu diferența dintre acest preț și costuri, chiar dacă prețul respectiv este considerabil mai scăzut decât costurile de producție, cu excepția situației în care este pur simbolic [9].

33. Reiese de asemenea din jurisprudența Curții că existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere este, în principiu, necesară pentru ca un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor să fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui asemenea drept. Cu toate acestea, Curtea a recunoscut de asemenea un drept de deducere a TVA-ului în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau naștere unui drept de deducere, atunci când cheltuielile efectuate fac parte dintre cheltuielile generale ale acestei persoane impozabile. Astfel, asemenea cheltuieli au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile. În schimb, atunci când bunuri sau servicii dobândite de o persoană impozabilă sunt utilizate pentru operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu poate exista nici o percepere a unei taxe aferente ieșirilor, nici o deducere a unei taxe aferente intrărilor [10].

34. În cauza principală, este cert că o parte din bunurile și serviciile care constituie cheltuieli generale ale VWFS este utilizată în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia, și anume operațiunile de livrare de vehicule. Acest lucru este logic, deoarece operațiunile respective nu se pot efectua fără intervenția VWFS, această intervenție impunând în mod obligatoriu utilizarea anumitor resurse. Prin urmare, ar părea evident că VWFS trebuie să beneficieze de dreptul de a deduce TVA-ul aferent intrărilor aplicabil cheltuielilor sale generale, în măsura în care acestea sunt utilizate în scopul desfășurării unor operațiuni de livrare de vehicule efectuate de VWFS.

35. Totuși, dat fiind că aceste cheltuieli generale nu sunt incluse în prețul acestor operațiuni taxabile, ci în cel al operațiunilor scutite de acordare de credit, dreptul de deducere este incompatibil cu principiul caracterului general al taxării.

Dreptul de deducere, prețul prestațiilor și caracterul general al taxării

36. În temeiul articolului 1 alineatul (2) primul și al doilea paragraf din Directiva 2006/112, TVA-ul este un impozit general. Acesta este exigibil la fiecare operațiune și calculat pe baza prețului bunurilor sau serviciilor care fac obiectul operațiunii. Pentru ca fiecare operațiune să fie efectiv supusă unei taxe calculate cu privire la preț și ca taxa achitată în amonte să poată fi în același timp dedusă, costurile operațiunilor anterioare trebuie să fie în mod necesar incluse în acest preț. De altfel, acest lucru este menționat în mod explicit la articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, care prevede că TVA-ul „este exigibil după deducerea valorii TVA-ului suportate direct de *diferitele componente ale prețului*” [11].

9 A se vedea cel mai recent Hotărârea din 22 iunie 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punctele 30-35, 40 și 41).

10 A se vedea cel mai recent Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punctele 27, 28 și 32).

11 Sublinierea noastră.

37. Singurele operațiuni care pot fi excluse de la taxare [12] sunt cele care sunt scutite în temeiul dispozițiilor Directivei 2006/112. Cu toate acestea, operațiunile scutite nu conferă, în principiu, un drept de deducere. Singurele excepții sunt în cauză operațiunile care au un element transfrontalier: livrările intracomunitare (care vor fi totuși taxabile în statul membru de achiziție), exporturile, anumite operațiuni în cadrul transportului internațional, operațiunile în favoarea organizațiilor internaționale sau a ambasadelor etc. În schimb, în ceea ce privește operațiunile efectuate pe teritoriul unui stat membru și care nu au legătură cu comerțul internațional, Directiva 2006/112 nu prevede scutiri cu drept de deducere, cu excepția menținerii temporare a anumitor scutiri aplicate deja în diferite state membre în temeiul articolelor 109-129 din această directivă.

38. Deși Curtea nu a impus în mod explicit ca o condiție a dreptului de deducere faptul că costul bunurilor și serviciilor utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile trebuie să se numere printre componentele prețului operațiunilor aferente ieșirilor, aceasta se datorează faptului că cerința respectivă decurge în mod necesar chiar din logica sistemului de TVA.

39. Curtea examinează această cerință ca fiind de sine stătătoare, astfel cum a observat în mod întemeiat instanța de trimitere în cea de a doua întrebare preliminară. Astfel, potrivit jurisprudenței, dreptul de deducere a TVA-ului aplicabil achizițiilor de bunuri sau de servicii în amonte *presupune* ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte dintre componentele prețului operațiunilor taxate în aval care dau dreptul de deducere [13]. Situația este aceeași atunci când cheltuielile efectuate fac parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, componente ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează [14].

40. În mod evident, în realitatea activității economice, prețurile pot să nu acopere uneori, în anumite situații specifice, toate costurile. Aceste situații nu pot constitui regula, întrucât activitatea nu ar fi rentabilă. Totuși, este destul de obișnuit, în special la începutul activității, ca întreprinderea să efectueze investiții al căror cuantum să depășească valoarea vânzărilor. Aceasta va avea astfel dreptul de deducere și de rambursare a TVA-ului aferent intrărilor aplicabile acestor investiții, însă rambursarea respectivă va fi acoperită în continuare de TVA-ul aferent ieșirilor cu privire la operațiunile viitoare ale întreprinderii. O întreprindere aflată la sfârșitul activității economice poate fi, de asemenea, determinată să își vândă bunurile sub prețul de producție, de exemplu în cadrul unei lichidări. Acest lucru constituie, așadar, în mod obligatoriu o situație pur temporară. O persoană impozabilă fără scop lucrativ, precum o comună, poate, din diferite motive, să vândă un bun la un preț inferior costului său de achiziție [15]. În astfel de situații, Curtea recunoaște pe deplin dreptul de deducere al persoanei impozabile [16].

41. Totuși, aceste situații nu pot fi comparate cu cea care prevalează în prezenta cauză, în care o persoană impozabilă mixtă finanțează, în mod regulat și constant, în conformitate cu dispozițiile de drept intern ale statului său membru, cheltuielile legate de activitatea taxată cu ajutorul unor venituri provenite din activitatea scutită. Recunoașterea dreptului de deducere într-o astfel de situație ar însemna subvenționarea persoanei impozabile respective, chiar a unui întreg sector de activitate, prin rambursări sistematice de TVA aferent intrărilor, deductibil în principiu, însă nedeductibil în practică, în lipsa unui TVA aferent ieșirilor.

12 În afară de activitățile care nu se încadrează în sistemul de TVA, întrucât sunt lipsite, de exemplu, de caracter oneros.

13 A se vedea în special Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 57 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 27).

14 A se vedea în special Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 58 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 28).

15 Acesta a fost situația în procedura principală în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 22 iunie 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466).

16 A se vedea punctul 32 din prezentele concluzii.

42. Nu suntem de acord, cu privire la acest aspect, cu ideea exprimată de VWFS în observațiile sale, potrivit căreia trezoreria nu ar suferi nicio pierdere financiară, întrucât TVA-ul aferent intrărilor în litigiu ar fi plătit de VWFS și declarat de furnizori. Astfel, acest TVA a fost achitat și declarat, întrucât este datorat în temeiul dispozițiilor fiscale. Este adevărat că mecanismul TVA-ului, care este destul de complicat, face ca aplicarea sa să fie asemănătoare cu un schimb de intrări și ieșiri între contribuabili și administrația fiscală, dar la sfârșitul acestui schimb Trezoreria trebuie, în mod normal, să aibă întotdeauna un sold pozitiv: aceasta este natura oricărei impuneri. Prin urmare, în cazul în care trebuie să se ramburseze TVA-ul aferent intrărilor care nu va fi compensat prin TVA-ul aferent ieșirilor, aceasta suferă fără îndoială o pierdere sub forma unei reduceri a veniturilor fiscale.

43. În observațiile sale, Comisia încearcă să explice situația întreprinderii VWFS, propunând să se considere că aceasta efectuează livrările de vehicule în pierdere, ceea ce și-ar putea permite ca membru al unui grup, grupul putând compensa pierderea respectivă. Astfel, potrivit Comisiei, partea din cheltuielile generale efectuate de VWFS referitoare la livrările de vehicule ar fi inclusă în prețul livrărilor respective, ceea ce ar justifica dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor cu privire la această parte din cheltuielile generale, în conformitate cu jurisprudența Curții reamintită mai sus [17].

44. Această propunere artificială nu este relevantă pentru cel puțin două motive.

45. În primul rând, această propunere este în contradicție cu legislația Regatului Unit, astfel cum a fost descrisă de părțile din litigiul principal, care impune să se factureze clientului, ca preț al livrării vehiculului, doar prețul exact de achiziție a acestuia de către locator de la furnizor, cu excluderea oricărui alt cost. Prin urmare, locatorul nu este liber să includă în prețul livrării o altă sumă, chiar dacă acesta ar scădea în același timp prețul vehiculului sub prețul pe care el însuși l-a plătit. Finalitatea acestei cerințe este informarea corectă a clientului și nu ar putea fi atinsă în cazul în care locatorul ar modifica prețul de achiziție a vehiculului.

46. În al doilea rând, propunerea Comisiei este inexactă din punct de vedere material. Astfel, este cert în procedura principală că VWFS nu efectuează nicio livrare în pierdere, dar că aceasta finanțează cheltuielile generale aferente livrării cu ajutorul veniturilor din prestarea de acordare de credit scutită, în care aceste cheltuieli generale reprezintă o componentă a prețului. Apartenența VWFS la un grup nu are niciun impact asupra rentabilității prestărilor de locațiune cu opțiune de cumpărare.

47. În final, rezultă că a recunoaște VWFS dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor aplicabil cheltuielilor generale finanțate cu ajutorul veniturilor din operațiuni scutite ar echivala cu aplicarea la aceste operațiuni, în parte, a unei scutiri cu drept de deducere, în contradicție cu articolul 1 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2006/112.

Concluzia acestei părți

48. Pe de o parte, VWFS utilizează, fără nicio îndoială, o parte din bunurile și din serviciile care constituie cheltuielile sale generale în scopul operațiunilor sale taxabile și, prin urmare, aceasta trebuie să poată beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor care s-a aplicat la achiziția lor. Pe de altă parte, acest drept de deducere contravine altor principii fundamentale ale sistemului de TVA. Prin urmare, considerăm că este imposibil să se găsească o soluție corectă la problema ridicată de întrebările preliminare în prezenta cauză fără a analiza mai îndeaproape tratamentul fiscal rezervat în dreptul Regatului Unit contractelor de locațiune cu opțiune de cumpărare în raport cu Directiva 2006/112.

17 A se vedea punctele 32 și 33 din prezentele concluzii.

Calificarea contractelor de locațiune cu opțiune de cumpărare din punctul de vedere al TVA-ului

49. Dispozițiile din dreptul Uniunii privind TVA-ul au fost interpretate deja în mai multe rânduri de către Curte, în contextul contractelor de locațiune cu opțiune de cumpărare sau de leasing. Cu toate acestea, în cauzele respective trebuia să se stabilească în cele mai multe cazuri dacă un astfel de contract trebuia calificat drept livrare de mărfuri sau prestare de servicii. În ceea ce privește problema dacă un astfel de contract constituie o singură operațiune sau mai multe operațiuni distincte, trebuie să ne referim, în primul rând, la jurisprudența Curții cu privire la operațiunile complexe.

Jurisprudența Curții cu privire la operațiunile complexe

50. Directiva 2006/112 nu conține norme specifice care să reglementeze operațiunile complexe. Dimpotrivă, rezultă din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 că, în principiu, fiecare operațiune trebuie considerată distinctă și independentă. Totuși, prestația constituită dintr-un singur serviciu pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial pentru a nu modifica funcționalitatea sistemului de TVA [18]. Această modificare a sistemului de TVA ar fi cu atât mai gravă în cazul în care unul dintre elementele unei operațiuni complexe ar trebui scutit, așa cum este cazul în prezenta cauză.

51. Astfel, potrivit unei jurisprudențe consacrate în prezent, Curtea a ajuns la concluzia că, în anumite împrejurări, mai multe operațiuni formal distincte, care ar putea fi furnizate separat și care ar da naștere astfel în mod individual la taxare sau la scutire, trebuie să fie considerate o operațiune unică atunci când acestea nu sunt independente. Este vorba despre o operațiune unică, printre altele, atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial. Pentru a stabili dacă o operațiune care cuprinde mai multe prestații constituie o operațiune unică în scopuri de TVA, Curtea ține seama de obiectivul economic al acestei operațiuni, precum și de interesul destinatarilor prestațiilor [19].

52. Pe de altă parte, faptul că se facturează un preț unic sau că au fost prevăzute prin contract prețuri distincte nu are o importanță decisivă pentru a se stabili dacă trebuie să se considere că există două sau mai multe operațiuni distincte și independente sau o operațiune economică unică. Prin urmare, operațiunea poate fi considerată foarte bine drept o operațiune unică, chiar dacă sunt facturate clienților prețuri distincte pentru diferitele componente ale acestei operațiuni [20].

53. Astfel, pentru a se stabili dacă o prestație constituie o operațiune complexă unică sau operațiuni distincte, trebuie să se stabilească dacă fiecare componentă a acestei prestații constituie, din punct de vedere economic, un scop în sine pentru client sau dacă interesul său se referă doar la prestația complexă în întregime [21].

54. În sfârșit, deși este de competența instanțelor naționale să stabilească dacă persoana impozabilă furnizează o prestație unică într-o anumită speță și să efectueze toate aprecierile de fapt definitive în această privință, îi revine Curții sarcina de a furniza instanțelor menționate toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care sunt sesizate [22].

18 A se vedea Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punctul 29).

19 A se vedea în special Hotărârea din 8 decembrie 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punctele 26, 27 și 29 și jurisprudența citată).

20 A se vedea în special Hotărârea din 2 decembrie 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punctele 29 și 30 și jurisprudența citată).

21 A se vedea Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punctul 24), Hotărârea din 2 decembrie 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punctul 30), și Hotărârea din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punctul 25).

22 A se vedea în special Hotărârea din 8 decembrie 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punctul 30).

55. În ceea ce privește contractele de locațiune cu opțiune de cumpărare, precum cele în discuție în litigiul principal, considerăm, contrar a ceea ce afirmă guvernul Regatului Unit și Comisia în înscrisurile lor, că, având în vedere jurisprudența citată anterior, acestea trebuie considerate drept operațiuni unice a căror descompunere ar avea un caracter artificial.

56. Astfel, nici obținerea unui credit, nici achiziționarea sau închirierea unui vehicul nu reprezintă scopuri în sine pentru clientul unui contract de locațiune cu opțiune de cumpărare. Ceea ce urmărește o asemenea parte este dreptul de a utiliza vehiculul în condiții care sunt specifice unui contract de locațiune cu opțiune de cumpărare și care nu ar fi îndeplinite în niciun alt mod de achiziționare a vehiculului. Astfel, pe de o parte, utilizatorul primește un vehicul nou, pentru care specifică toate caracteristicile, având în vedere faptul că locatorul achiziționează vehiculul în funcție de nevoile unui anumit client. Utilizatorul dispune în continuare de vehicul în mod autonom și exclusiv (cu excepția câtorva restricții minime) și, pe de altă parte, are în mod normal posibilitatea de a deveni proprietarul acestuia la sfârșitul contractului. Aceste caracteristici fac diferența între locațiunea cu opțiune de cumpărare și o simplă închiriere. Pe de altă parte, utilizatorul nu este obligat să plătească prețul integral al vehiculului, deoarece plata se face în tranșe. Acesta nu suportă nici riscurile economice care decurg din dreptul de proprietate asupra vehiculului, cum ar fi riscul de pană, de accident sau de necesitatea de a dispune de vehicul la sfârșitul duratei sale de viață economică utilă, întrucât atât timp cât acesta nu a exercitat opțiunea de cumpărare, riscurile respective sunt suportate de locator. În sfârșit, utilizatorul beneficiază deseori de prestații accesorii, cum ar fi serviciile de întreținere a vehiculului. Prin urmare, un contract de locațiune cu opțiune de cumpărare se deosebește, din punctul de vedere al utilizatorului, și de o simplă cumpărare a vehiculului.

57. Nu suntem, așadar, de acord cu opinia Comisiei, potrivit căreia un contract de locațiune cu opțiune de cumpărare este echivalent cu achiziționarea unui vehicul prin obținerea unui împrumut în acest scop, ceea ce ar trebui să ne determine să considerăm acest contract ca presupunând două operațiuni distincte, o operațiune de acordare a unui credit și o operațiune de livrare a vehiculului. Este adevărat că achiziția unui vehicul poate fi obținută în diferite moduri, inclusiv prin contractarea unui împrumut bancar.

58. Totuși, în primul rând, nu ar fi vorba în acest caz despre aceleași părți, întrucât VWFS, potrivit informațiilor conținute în propriile observații, nu efectuează livrări de vehicule în afara contractelor de locațiune cu opțiune de cumpărare și oferă finanțare pentru achiziționarea unor astfel de vehicule numai în cadrul acestor contracte. În acest caz, utilizatorul ar trebui să se adreseze unei instituții de credit, pe de o parte, apoi unui revânzător de vehicule, pe de altă parte.

59. În al doilea rând, astfel cum Curtea a avut deja ocazia să statueze, faptul că un terț ar putea, în principiu, să furnizeze anumite prestări de servicii similare nu este determinant pentru a califica o operațiune complexă. Astfel, posibilitatea ca elementele unei prestații unice să fie, în alte împrejurări, furnizate izolat este inerentă conceptului de operațiune unică compusă [23].

60. În al treilea rând, dobândirea dreptului de proprietate asupra unui vehicul, cu sau fără un împrumut bancar, nu permite să se dispună de mașină în aceleași condiții, mai favorabile în mai multe privințe decât cele ale unui contract de locațiune cu opțiune de cumpărare, descrise la punctul 56 din prezentele concluzii.

61. În sfârşit, în al patrulea rând, potrivit unei jurisprudențe recente a Curții [24] și în conformitate cu afirmațiile guvernului Regatului Unit exprimate în răspunsul său la întrebarea scrisă adresată de Curte în prezenta cauză, anumite tipuri de contracte de locațiune cu opțiune de cumpărare propuse de VWFS ar trebui tratate nu ca livrări de bunuri, ci ca servicii, apropiindu-se astfel mai mult de o simplă

23 Hotărârea din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punctul 26).

24 A se vedea Hotărârea din 4 octombrie 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734).

locațiune. Or, potrivit logicii descompunerii, fiecare operațiune de locațiune ar putea fi tratată în sensul că include o prestare de acordare a unui credit, în măsura în care chiria plătită de un locatar acoperă în mod normal nu numai amortizarea obiectului contractului, ci și alte cheltuieli ale proprietarului, inclusiv eventualele costuri de finanțare.

62. Nu împărtășim nici preocuparea Comisiei potrivit căreia faptul de a califica un contract de locațiune cu opțiune de cumpărare drept operațiune unică taxabilă ar determina un tratament inegal în raport cu operațiunile de acordare de credite, care sunt scutite. Astfel, prestatorii de servicii financiare scutite de TVA se află într-o situație diferită de cea a prestatorilor unor servicii precum livrarea de vehicule, în temeiul unor contracte de locațiune cu opțiune de cumpărare [25]. Prin urmare, impozitarea acestora nu conduce la încălcarea principiului neutralității fiscale, ci dimpotrivă, întrucât persoanele impozabile taxate pot beneficia de dreptul de deducere [26].

63. Concluzia potrivit căreia un contract de locațiune cu opțiune de cumpărare trebuie calificat drept o operațiune unică, mai degrabă decât două operațiuni distincte se coroborează cu jurisprudența Curții cu privire la tratamentul fiscal al operațiunilor de livrare însoțite de o finanțare.

Jurisprudența cu privire la livrările însoțite de finanțare

64. Este adevărat că, astfel cum observă guvernul Regatului Unit, Curtea a statuat, în cadrul unei cauze cu privire la un contract de vânzare-cumpărare a unui teren și de construire a unui imobil, că un furnizor de bunuri sau un prestator de servicii care permite clientului său să amâne plata prețului, în schimbul plății de dobânzi, acordă în principiu un credit scutit în sensul dispozițiilor cu privire la TVA [27]. Această interpretare se întemeiază în principal pe cerința egalității de tratament între un cumpărător care obține un credit (sub forma amânării plății) de la furnizorul său și un cumpărător care obține un împrumut bancar [28].

65. Totuși, riscul unei asemenea inegalități de tratament nu pare dovedit în cazul contractelor de locațiune cu opțiune de cumpărare, precum cele în discuție în litigiul principal. Astfel, în conformitate cu regula privind distributivitatea înmulțirii în raport cu adunarea, la cheltuieli de finanțare constante (în ceea ce privește procentul din valoarea bunului finanțat), costul pentru cumpărător va fi același indiferent dacă finanțează cu un împrumut scutit achiziționarea de bunuri cu TVA sau dacă plătește prețul bunului fără TVA, plus cheltuielile de finanțare și dacă TVA-ul se adaugă la costul total [29]. Prin urmare, raționamentul urmat de Curte în hotărârea menționată nu este, în opinia noastră, aplicabil prin analogie în mod direct în prezenta cauză.

66. În plus, jurisprudența a evoluat considerabil de la pronunțarea hotărârii menționate mai sus. În opinia noastră, două hotărâri sunt deosebit de relevante.

25 Hotărârea din 2 decembrie 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punctul 31).

26 A se vedea, cu privire la consecințele scutirilor asupra neutralității TVA-ului, punctul 78 și următoarele din prezentele concluzii.

27 Hotărârea din 27 octombrie 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, dispozitiv).

28 Hotărârea din 27 octombrie 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, punctul 14), precum și Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:81, punctele 10 și 11).

29 Să luăm un bun la 1 000 de euro fără taxă, TVA la 20 %, iar cheltuielile de finanțare totale de 30 %. În cazul finanțării prin împrumut bancar, vom avea: prețul bunului cu TVA - 1 200 de euro, cheltuieli de finanțare 360 de euro, în total 1 560 de euro. În cazul locațiunii cu opțiune de cumpărare: prețul bunului fără taxă plus cheltuielile de finanțare - 1 300 de euro, pe lângă TVA de 260 de euro, în total 1 560 de euro. În mod schematic: (a + ta) + s(a + ta) = (a + sa) + t(a + sa), unde a = prețul bunului fără taxă, t = cota de TVA, s = cheltuielile de finanțare. Am fost inspirați pentru aceste calcule de Pardon, J., *La TVA et les opérations bancaires*, Droit bancaire et financier, 2006, V, p. 274.

67. Prima este Hotărârea Stock ’94[30]. În această cauză, Curtea a statuat că „o operațiune […] care prevede că un operator economic livrează bunuri unui agricultor și îi acordă un împrumut destinat cumpărării acestor bunuri constituie, în sensul [Directivei 2006/112], o operațiune unică, în care livrarea bunurilor este prestația principală. Baza de impozitare a operațiunii unice respective este constituită atât din prețul bunurilor menționate, cât și din dobânzile plătite pentru împrumuturile acordate agricultorilor”[31]. Se punea în discuție, în această cauză, o relație de cooperare agricolă, în care un operator acorda agricultorilor un credit care putea fi utilizat doar pentru cumpărarea de către acești agricultori a unor semințe și a altor mijloace de producție de la același operator. Agricultorii plăteau, pe lângă prețul bunurilor cumpărate, dobânzile aferente împrumutului acordat. Prin urmare, trebuia să se afle, la fel ca în prezenta cauză, dacă această prestație constituia două operațiuni distincte, o livrare de bunuri taxabilă și o operațiune de acordare a unui credit scutită, sau o operațiune complexă unică.

68. Curtea a considerat, în primul rând, că acordarea de împrumuturi nu constituia o prestație care să aibă un interes autonom din perspectiva agricultorilor, în măsura în care aceste resurse financiare nu puteau fi utilizate liber; în al doilea rând, că operatorul în cauză, întrucât nu dispunea de o autorizație pentru a acționa în calitate de instituție de credit, nu putea acorda împrumuturi agricultorilor fără ca aceste împrumuturi să fie destinate cumpărării bunului de la el[32] și, în al treilea rând, că livrarea de bunuri și împrumutul urmăreau același obiectiv economic[33]. În aceste condiții, prestația în ansamblul său constituia, în opinia Curții, o operațiune unică din punctul de vedere al TVA.

69. Răspunzând la o întrebare în cadrul ședinței, Comisia a arătat că consideră această hotărâre ca fiind „ciudată”. Totuși, nu găsim nimic ciudat în aceasta: Curtea a adoptat pur și simplu o abordare funcțională a raportului în cauză pentru a determina natura sa reală.

70. Or, deși Curtea a putut să statueze astfel în situația în care, pe lângă livrarea de bunuri, exista un adevărat flux financiar între furnizor și cumpărător, această situație trebuie să se regăsească, cu atât mai mult, în cazul unui contract de locațiune cu opțiune de cumpărare, în care singurul „flux” este constituit de livrarea vehiculului și în care utilizatorul plătește prețul acestuia, cu fondurile sale proprii. Astfel, în mod similar hotărârii menționate mai sus, în contractele de locațiune cu opțiune de cumpărare în discuție în litigiul principal nu există o operațiune de acordare a unui credit care să aibă un interes autonom în raport cu livrarea vehiculului, locatorul nu propune o finanțare în afara contractelor de locațiune cu opțiune de cumpărare și toate elementele acestor acorduri urmăresc același obiectiv economic, și anume acela de a dispune de vehicul în condițiile corespunzătoare unui contract de locațiune cu opțiune de cumpărare. Raționamentul Curții în Hotărârea Stock ’94 este, prin urmare, pe deplin aplicabil în prezenta cauză.

71. Cea de a doua este Hotărârea Part Service[34], care privește contractele de locațiune cu opțiune de cumpărare și descompunerea lor în operațiuni distincte într-un mod chiar mai direct. În această cauză erau puse în discuție contracte de leasing de vehicule descompuse în mai multe operațiuni, astfel încât locatorul primea de la utilizator, pentru o operațiune taxabilă, o sumă egală în esență cu prețul de cumpărare a vehiculului de la furnizor. Partea rămasă era plătită de utilizator unui alt operator, care aparținea aceluiași grup ca locatorul, în cadrul unui contract de asigurare și de garanție, operațiune scutită. Aceste sume erau plătite ulterior locatorului. Administrația fiscală italiană a considerat că

30 Hotărârea din 8 decembrie 2016 (C-208/15, EU:C:2016:936).

31 Hotărârea din 8 decembrie 2016, Stock ’94 (C-208/15, EU:C:2016:936, prima liniuță a dispozitivului).

32 Aceasta este o îmbunătățire clară față de punctul 13 din Hotărârea din 27 octombrie 1993, Muys’en De Winter’s Bouw-en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), potrivit căruia expresia „acordarea și negocierea de credite”, care este utilizată pentru a defini domeniul de aplicare al scutirii, este suficient de largă pentru a include un credit acordat de un furnizor de bunuri sub forma unei amânări a plății. Potrivit Hotărârii din 8 decembrie 2016, Stock ’94 (C-208/15, EU:C:2016:936), un astfel de credit va trebui, în mod normal, să fie tratat ca serviciu accesoriu livrării de bunuri și, prin urmare, nu va putea beneficia de scutire.

33 Hotărârea din 8 decembrie 2016, Stock ’94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punctele 32-34).

34 Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108).

diferitele angajamente asumate de părțile interesate, deși erau cuprinse în contracte distincte, constituiau în ansamblu un contract unic încheiat între trei părți. În opinia acesteia, contraprestația plătită de utilizator pentru leasing fusese fracționată în mod artificial pentru a reduce baza de impozitare, rolul de locator fiind împărțit între furnizorul de credit și celălalt operator [35].

72. Curtea a efectuat o analiză a contractelor în discuție din perspectiva jurisprudenței sale cu privire la operațiunile complexe [36]. Aceasta a arătat în special că operațiunile în cauză se caracterizau prin următoarele elemente:

– cele două societăți care participă la operațiunea de leasing aparțineau aceluiași grup;

– prestația propriu-zisă a societății de leasing făcea obiectul unei fracționări, elementul caracteristic de finanțare fiind încredințat unei alte societăți pentru a fi descompus în prestații de credit, de asigurare și de intermediere;

– prestația societății de leasing era astfel redusă la o prestație de locațiune a vehiculului;

– chiriile plătite de către client se ridicau în total la o valoare cu puțin mai mare decât prețul de achiziție a bunului;

– această prestație, considerată în mod izolat, părea, în consecință, lipsită de rentabilitate economică, astfel încât viabilitatea întreprinderii nu putea fi asigurată numai prin intermediul contractelor încheiate cu utilizatorii;

– societatea de leasing nu percepea contraprestația operațiunii de leasing decât datorită cumulului chiriilor plătite de utilizator și al sumelor plătite de cealaltă societate a aceluiași grup [37].

73. În continuare, Curtea a considerat această practică contrară obiectivului articolului 11 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă [38], și anume impozitarea tuturor elementelor care reprezintă contraprestația obținută sau care urmează să fie obținută de la utilizator. Astfel, întrucât închirierea de vehicule în temeiul unor contracte de leasing constituie o prestare de servicii în sensul articolului 6 din A șasea directivă [39], o asemenea operațiune este în mod normal supusă plății TVA-ului, pentru care baza de impozitare trebuie stabilită în conformitate cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă. Prin urmare, rezultatul preconizat era obținerea avantajului fiscal legat de scutirea, în temeiul articolului 13 secțiunea B literele (a) și (d) din A șasea directivă [40], a prestațiilor încredințate societății cocontractante a societății de leasing [41].

74. Având în vedere că în cauza Part Service, întrebările preliminare au fost adresate din perspectiva abuzului de drept, Curtea nu a dat prin urmare un răspuns categoric, lăsând instanței de trimitere aprecierea eventualului lor obiectiv abuziv. În cauza principală, nu se poate reproșa VWFS niciun abuz, întrucât se pare că descompunerea contractelor de locațiune cu opțiune de cumpărare este permisă, dacă nu chiar impusă de dreptul Regatului Unit. Este la fel de adevărat că analiza unei asemenea practici efectuată de Curte la punctul 57 din Hotărârea Part Service [42] este perfect adaptată

35 Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctele 8-17).

36 Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctele 48-53).

37 Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 57).

38 A șasea directivă 77/388/CE 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 1977, L 145, p. 1), a cărei reformare s-a efectuat prin Directiva 2006/112. Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă este în prezent articolul 73 din Directiva 2006/112.

39 În prezent, articolele 24-29 din Directiva 2006/112. Trebuie reținut că anumite contracte de leasing pot fi calificate drept livrări de bunuri în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112, fapt care nu schimbă nimic în ceea ce privește supunerea lor taxării.

40 În prezent articolul 135 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva 2006/112.

41 Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctele 59-61).

42 Hotărârea din 21 februarie 2008 (C-425/06, EU:C:2008:108).

situației în discuție în litigiul principal, cu excepția faptului că nu este vorba în cauză despre doi prestatori și despre două contracte, ci despre un singur contract cu un singur prestator, descompunerea efectuându-se numai în momentul prezentării chiriei utilizatorului. Caracterul artificial al acestei descompuneri este chiar și mai evident.

75. Concluziile care decurg din hotărârea citată la punctul precedent sunt, în opinia noastră, cu totul de actualitate în împrejurările din cauza principală. Faptul că este vorba despre o practică permisă sau impusă de dreptul Regatului Unit nu schimbă cu nimic această constatare. Astfel, Curtea nu evaluează conformitatea unei practici cu dreptul național al unui stat membru, ci cu dispozițiile dreptului Uniunii. Prin urmare, deși aceasta a considerat că descompunerea unui contract de leasing în diferite operațiuni separate era contrară principiului taxării întregii contraprestații primite în legătură cu o operațiune, obținând un avantaj fiscal necuvenit sub forma unei scutiri, această constatare se aplică atât practicilor abuzive ale persoanelor impozabile, cât și dispozițiilor de drept intern care impun o asemenea descompunere.

76. Pentru a încheia această parte a raționamentului nostru, considerăm că analiza de mai sus a jurisprudenței referitoare la tratamentul fiscal al prestațiilor complexe, inclusiv, mai precis, al contractelor de leasing, este suficientă deja pentru a se constata că descompunerea contractelor de locațiune cu opțiune de cumpărare în discuție în litigiul principal în operațiuni de livrări de bunuri taxabile și în operațiuni de acordare de credit scutite, permisă sau impusă de legislația Regatului Unit, este contrară dispozițiilor Directivei 2006/112, astfel cum au fost interpretate de Curte.

77. Considerăm că un astfel de tratament al acestor contracte este contrar și finalității scutirii operațiunilor de credit prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, și principiului interpretării restrictive a excepțiilor.

Finalitatea scutirii operațiunilor de credit

78. Sistemul de TVA se bazează pe taxarea generalizată a oricărui bun și serviciu în fiecare etapă a producției și distribuției (sau a prestării serviciului). Cu toate acestea, TVA este un impozit pe consum, cu alte cuvinte sarcina economică a taxei este suportată în această etapă. Prin urmare, sarcina respectivă este transmisă în fiecare etapă a ciclului economic la următoarea etapă, până la etapa de consum. Datorită mecanismului de deducere a taxei aferente intrărilor, acumularea sarcinii taxei se referă numai la valoarea adăugată în fiecare etapă, taxa fiind în continuare neutră pentru operatorii economici.

79. Fiecare scutire rupe acest lanț, împiedicând astfel funcționarea corectă a mecanismului de taxare și introducând denaturări ale concurenței care rezultă din încălcarea neutralității. Astfel, în cazul în care un bun sau un serviciu este scutit, taxa aferentă intrărilor nu se poate deduce în lipsa unei taxe aferente ieșirilor. Prin urmare, un operator scutit este tratat ca un consumator și suportă el însuși sarcina taxei. Din acest motiv, toate scutirile în materie de TVA trebuie să fie interpretate în sens strict, și anume astfel încât să le limiteze la minimum necesar din punctul de vedere al finalității lor sau al motivelor pentru introducerea lor [43].

43 A se vedea, în ceea ce privește scutirea prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112, Hotărârea din 26 mai 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punctul 34).

80. Considerentele Directivei 2006/112 nu explică motivele care au determinat legiuitorul Uniunii Europene să scutească serviciile financiare, inclusiv serviciile de acordare de credite. O asemenea derogare se regăsește totuși în majoritatea statelor care au introdus TVA-ul. În literatură, este în general recunoscut că aceste servicii, care vizează numai mișcările de capital, sunt prea dificil de taxat, având în vedere dificultatea de a defini baza de impozitare [44].

81. Asemenea dificultăți nu apar în cazul contractelor de locațiune cu opțiune de cumpărare. În cadrul acestui tip de contract, există, pe de o parte, o prestație bine definită care constă în livrarea bunului care face obiectul contractului, eventual cu posibilitatea de a dobândi proprietatea asupra acestuia și, pe de altă parte, contraprestația financiară sub formă de chirii și de eventuale plăți suplimentare. Prin urmare, baza de impozitare este ușor de determinat – aceasta este constituită din totalitatea plăților pe care locatorul le obține de la utilizator. Faptul că aceste plăți acoperă diferite cheltuieli ale locatorului, pe lângă cheltuielile aferente achiziționării obiectului contractului, cheltuielile generale sau costurile prestațiilor accesorii, nu schimbă nimic, deoarece toate aceste cheltuieli sunt suportate în legătură cu punerea la dispoziție a bunului în discuție.

82. Calificarea unui asemenea contract, chiar în parte, drept o operațiune de acordare de credit depășește, așadar, cadrul necesar al scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 și nu răspunde obiectivului acestei scutiri. Prin urmare, această calificare încalcă principiul caracterului general al taxării prevăzut la articolul 1 alineatul (2) primul paragraf din această directivă. De altfel, Curtea a formulat același raționament în Hotărârea Velvet & Steel Immobilien, în care a considerat că finalitatea scutirii operațiunilor financiare consta în remedierea dificultăților legate de stabilirea bazei de impozitare, precum și a cuantumului TVA-ului deductibil și în evitarea unei creșteri a costului creditului de consum. În continuare, Curtea a statuat că „[d]at fiind că aplicarea TVA-ului asupra preluării unei obligații de renovare a unui bun imobil nu prezintă astfel de dificultăți, această operațiune nu are vocație să fie scutită” [45].

83. Trebuie să se adauge cu privire la acest subiect că faptul de a califica în dreptul intern al unui stat membru o operațiune drept o prestare de acordare de credit nu este suficient în sine pentru a-i acorda scutirea prevăzută de Directiva 2006/112. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții, scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva 2006/112 constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului de TVA de la un stat membru la altul [46].

84. În opinia noastră, articolul 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 nu constituie, așadar, un temei suficient pentru a permite scutirea parțială a unei operațiuni de locațiune cu opțiune de cumpărare, precum cea în discuție în litigiul principal.

Concluzia acestei părți

85. În opinia noastră, reiese în mod clar din aceste considerații că, în lumina diferitor dispoziții ale Directivei 2006/112, astfel cum au fost interpretate de Curte, operațiunile de locațiune cu opțiune de cumpărare precum cele în discuție în litigiul principal nu trebuie să fie descompuse în operațiuni distincte de livrare de bunuri și de acordare de credite. Scutirea parțială care rezultă din această

44 A se vedea, printre altele, Tait, A., *Value Added Tax. International Practice and Problems*, International Monetary Fund, Washington 1988, p. 92-100. A se vedea de asemenea Parolini, A., „Exemptions in VAT Law – Recent Case Law of the CJEU”, în: Lang, M. (ed.), *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015*, Viena, 2016, p. 285, și Pardon, J., *La TVA et les opérations bancaires*, Droit bancaire et financier, 2006, V, p. 274.

45 Hotărârea din 19 aprilie 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, punctul 24).

46 Hotărârea din 26 mai 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punctul 33 și jurisprudența citată).

descompunere dezavantajează furnizorii acestor prestații, privându-i de dreptul de a deduce TVA-ul aferent intrărilor aplicabil unei părți din cheltuielile lor, reduce veniturile fiscale atât ale bugetului statului membru în cauză, cât și ale Uniunii și poate provoca denaturări ale concurenței în cazul în care aceleași prestații sunt tratate în moduri diferite în diferite state membre [47].

86. Nu contestăm dreptul legiuitorului Regatului Unit de a impune prestatorilor de locațiune cu opțiune de cumpărare, pentru motive de protecție a consumatorilor, să indice separat utilizatorului sumele aferente prețului de achiziție a vehiculelor. Acest mod de prezentare a prețurilor nu este totuși determinant și nu ar trebui să conducă la descompunerea acestor prestații în scopul impunerii TVA-ului, în conformitate cu jurisprudența citată la punctul 52 din prezentele concluzii [48].

Observații finale

87. În opinia noastră, unicul răspuns corect care poate fi dat la întrebările preliminare adresate în prezenta cauză este că contractele de locațiune cu opțiune de cumpărare precum cele în discuție în litigiul principal constituie operațiuni complexe unice care trebuie să fie supuse taxării, fiind de la sine înțeles că prestatorii au dreptul de a deduce în totalitate TVA-ul aferent intrărilor aplicabil bunurilor și serviciilor utilizate în scopul acestor prestații.

88. Bineînțeles, o asemenea soluție ar putea fi aplicată pe deplin în viitor. În ceea ce privește situațiile anterioare, inclusiv litigiul principal, problema este mai complicată.

89. Pe de o parte, furnizorii de servicii de locațiune cu opțiune de cumpărare au beneficiat de scutirea parțială a prestațiilor lor ca urmare a descompunerii acestora în două operațiuni distincte, dintre care una este scutită. Pe de altă parte, întrucât această scutire este contrară dreptului Uniunii, în mod normal aceștia ar fi trebuit să beneficieze de dreptul de a deduce integral TVA-ul aferent intrărilor în legătură cu aceste prestații. Prin urmare, se ridică problema dacă aceștia trebuie să beneficieze de dreptul de deducere respectiv în pofida scutirii în cauză.

90. Indicații pentru a răspunde la această problemă se află în jurisprudența Curții. Potrivit acesteia, nici chiar atunci când o scutire prevăzută de dreptul național este incompatibilă cu Directiva 2006/112, articolul 168 din această directivă nu permite unei persoane impozabile să beneficieze de această scutire, pretinzând în același timp dreptul de deducere [49]. Este adevărat că Curtea a considerat astfel, în ceea ce privește deducerea TVA-ului aferent intrărilor aplicabil bunurilor și serviciilor utilizate de persoana impozabilă exclusiv în scopul operațiunilor scutite. Cu toate acestea, considerăm că aceeași soluție ar trebui urmată cu privire la TVA-ul aferent intrărilor aplicabil bunurilor și serviciilor care, deși utilizate în parte în scopul unor operațiuni taxabile, formează în integralitatea lor un element al prețului operațiunilor scutite. Astfel, aceeași logică a sistemului de TVA se aplică în cele două situații, și anume că deducerea taxelor aferente intrărilor este condiționată de perceperea taxelor în aval [50].

47 Reținem în această privință, de exemplu că, astfel cum rezultă din cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 19 septembrie 2017, Comisia/Irlanda (taxă de înmatriculare) (C-552/15, EU:C:2017:698), prestatorii de servicii de închiriere și de leasing de vehicule stabiliți în Irlanda de Nord se află în concurență directă cu prestatorii de servicii similare stabiliți în Irlanda.

48 În ședință, părțile au susținut că această obligație rezultă din Directiva 2008/48/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 23 aprilie 2008 privind contractele de credit pentru consumatori și de abrogare a Directivei 87/102/CEE a Consiliului (JO 2008, L 133, p. 66). Totuși, în primul rând, în temeiul articolului 2 alineatul (2) litera (d) din directiva menționată, aceasta nu se aplică „contracte[lor] de închiriere sau de leasing în cazul cărora obligația de cumpărare a obiectului contractului nu este stabilită nici prin respectivul contract, nici prin vreun contract separat”. Or, potrivit informațiilor furnizate de guvernul Regatului Unit în răspunsul la o întrebare scrisă adresată de Curte, niciunul dintre tipurile de contracte de locațiune cu opțiune de cumpărare utilizate de VWFS nu conține o obligație de cumpărare, ci doar o opțiune. În al doilea rând, în cazul în care obligația în discuție se poate deduce din articolul 10 alineatul (2) litera (e) din Directiva 2008/48, este vorba despre o obligație de informare a clientului care nu poate determina tratamentul fiscal al prestației.

49 Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 45).

50 Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 43).

91. În mod alternativ, întrucât dispozițiile Directivei 2006/112, potrivit cărora prestațiile de locațiune cu opțiune de cumpărare trebuie tratate ca operațiuni unice taxabile, în special articolul 73 din aceasta, sunt, în opinia noastră, suficient de precise și de necondiționate pentru ca persoanele impozabile să le poată invoca în mod direct, persoanele impozabile ar putea să solicite taxarea prestațiilor lor de locațiune cu opțiune de cumpărare în ansamblu, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor [51]. Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă acest lucru este posibil în practică în procedura principală.

Concluzie

92. Având în vedere tot ceea ce precedă, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Supreme Court of the United Kingdom (Curtea Supremă a Regatului Unit) după cum urmează:

„Dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că contractele de locațiune cu opțiune de cumpărare, precum cele în discuție în litigiul principal constituie operațiuni complexe unice care trebuie supuse taxării, prestatorii având dreptul de a deduce integral taxa pe valoarea adăugată (TVA) aferentă intrărilor aplicabilă bunurilor și serviciilor utilizate în scopul acestor prestații.

Persoanele impozabile care au beneficiat de scutirea parțială a acestor operațiuni în temeiul dreptului național nu au dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor aplicabil bunurilor și serviciilor utilizate în scopul acestor operațiuni, al căror cost a fost încorporat în prețul operațiunilor scutite. Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă este posibil ca aceste persoane impozabile să solicite taxarea integrală a operațiunilor respective, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere.”

51 A se vedea Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 47, precum și, prin analogie, punctul 56 al doilea și al treilea paragraf).