HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

1 octombrie 2020*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – A șasea directivă 77/388/CEE – Articolul 17 alineatul (2) litera (a) – Dreptul la deducerea taxei achitate în amonte – Servicii de care au beneficiat și terți – Existența unei legături directe și imediate cu activitatea economică a persoanei impozabile – Existența unei legături directe și imediate cu una sau mai multe operațiuni efectuate în aval”

În cauza C-405/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hof van Cassatie (Curtea de Casație, Belgia), prin decizia din 26 aprilie 2019, primită de Curte la 24 mai 2019, în procedura

Vos Aannemingen BVBA

împotriva

Belgische Staat,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna L. S. Rossi, președintă de cameră, și domnii J. Malenovský (raportor) și F. Biltgen, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Vos Aannemingen BVBA, de H. Geinger și F. Vanbiervliet, advocaten;

– pentru guvernul belgian, de J.-C. Halleux și C. Pochet, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: neerlandeza.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 17 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 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO 1995, L 102, p. 18, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Vos Aannemingen BVBA, pe de o parte, și Belgische Staat (statul belgian), pe de altă parte, în legătură cu deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente achiziționării de servicii de intermediere imobiliară și de publicitate, precum și achiziționării de servicii administrative.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 17 alineatele (2) și (5) din A șasea directivă, în versiunea rezultată din articolul 28f din această directivă, prevede:

„(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 taxa pe care o datorează:

(a) [TVA-ul] datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.

[…]

(5) În cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau drept de deducere prevăzute la alineatele (2) și (3), cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permisă numai pentru partea din [TVA] care poate fi atribuită primelor operațiuni.

Prorata de deducere se stabilește, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă, conform articolului 19.

[…]” [traducere neoficială]

Dreptul belgian

4 Articolul 45 alineatul 1 din Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Codul privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, prevede:

„Orice persoană impozabilă poate deduce din taxa pe care o datorează taxele pentru bunurile și serviciile care i-au fost furnizate, pentru bunurile pe care le-a importat și pentru achizițiile intracomunitare de bunuri pe care le-a efectuat, în măsura în care le utilizează pentru a realiza:

1° operațiuni taxabile;

[…]”

5 Articolul 1 alineatul 2 din koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Decretul regal nr. 3 privind deducerile pentru aplicarea taxei pe valoarea adăugată) din 10 decembrie 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 12 decembrie 1969, p. 12006), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, prevede:

„Nu sunt deductibile în niciun caz taxele care grevează bunurile și serviciile pe care o persoană impozabilă le utilizează în scop privat sau în alte scopuri decât cele care țin de activitatea sa economică.

În cazul în care un bun sau un serviciu este destinat să fie utilizat parțial în astfel de scopuri, deducerea este exclusă în limita acestei utilizări. Această limită este stabilită de persoana impozabilă sub controlul administrației."

Litigiul principal și întrebările preliminare

6 Vos Aannemingen are drept activitate economică construirea și vânzarea de imobile de apartamente. Întrucât aceste imobile sunt ridicate pe terenuri care aparțin unor terți, părțile indivize de teren corespunzătoare apartamentelor vândute de Vos Aannemingen sunt vândute chiar de proprietarii terenurilor.

7 Vos Aannemingen suportă cheltuielile de publicitate, cheltuielile administrative, precum și comisioanele agenților imobiliari și deduce apoi integral TVA-ul aferent.

8 În urma unui control fiscal, administrația belgiană competentă a considerat, pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 1999 și 30 septembrie 2001, că Vos Aannemingen nu putea deduce TVA-ul achitat în amonte decât în măsura în care acesta se raporta doar la vânzarea clădirilor construite de aceasta. Administrația menționată a limitat astfel întinderea dreptului de deducere a TVA-ului admis în favoarea acestei societăți prin aplicarea la cuantumul TVA-ului achitat în amonte a unei fracții având ca numărător prețul clădirii și ca numitor prețul clădirii adăugat la prețul terenului.

9 În consecință, Vos Aannemingen a primit o somație privind un cuantum de 92 313,99 euro cu titlu de TVA, la care se adăugau dobânzile, precum și amenzile.

10 După ce a efectuat, sub rezerva oricăror drepturi, plata sumelor solicitate de administrația fiscală, Vos Aannemingen a formulat opoziție împotriva respectivei constrângeri și a solicitat rambursarea acestor sume.

11 Prin hotărârea din 21 martie 2016, rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra de Est, Belgia) a admis cererea formulată de Vos Aannemingen.

12 Această instanță a considerat că, ținând seama de faptul că vânzarea unei clădiri și a unui teren constituie una și aceeași livrare, cheltuielile de publicitate, cheltuielile administrative și comisioanele agenților imobiliari plătite de Vos Aannemingen puteau fi considerate, în ansamblul lor, ca făcând parte din cheltuielile generale ale activității economice unice a acesteia, și anume construirea și vânzarea de apartamente. Instanța menționată a apreciat, în plus, că împrejurarea că proprietarii terenurilor în cauză puteau obține un avantaj din serviciile de publicitate și din serviciile prestate de agenții imobiliari beneficiari ai comisioanelor trebuia considerată accesorie în raport cu nevoile Vos Aannemingen.

13 Administrația fiscală a formulat apel împotriva acestei hotărâri la hof van beroep te Gent (Curtea de Apel din Gent, Belgia), care, prin hotărârea din 28 noiembrie 2017, l-a declarat fondat.

14 Instanța menționată a arătat mai întâi că nu se contesta faptul că TVA-ul a cărui deducere a fost, în parte, respinsă de administrația fiscală privea atât vânzarea terenurilor aparținând unor terți, cât și pe cea a clădirilor construite de Vos Aannemingen.

15 Aceasta a considerat în continuare că, deși exista efectiv o anumită legătură între vânzarea clădirilor și cea a terenurilor, această legătură nu era directă și imediată în sensul Hotărârii din 8 februarie 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87).

16 În această privință, aceeași instanță a apreciat că, în cauza principală, era posibil din punct de vedere juridic să se vândă separat terenurile și clădirile și că Vos Aannemingen avea posibilitatea de a refactura proprietarului terenurilor o parte din cheltuielile de publicitate, din cheltuielile administrative și din comisioanele agenților imobiliari.

17 Pe de altă parte, instanța de apel a considerat că nu se putea susține că proprietarii terenurilor în discuție în litigiul principal aveau doar un „avantaj”, în sensul Hotărârii din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488), din suportarea de către Vos Aannemingen a cheltuielilor și a comisioanelor. Ea a subliniat că aceste cheltuieli și aceste comisioane, în măsura în care au fost efectuate pentru vânzarea terenurilor, ar fi trebuit, în principiu, să fie suportate de proprietarii menționați.

18 În sfârșit, această instanță a apreciat că cheltuielile și comisioanele în discuție nu intrau nici în categoria costurilor generale suportate de Vos Aannemingen.

19 Vos Aannemingen a formulat un recurs în casație împotriva acestei hotărâri, la Hof van Cassatie (Curtea de Casație, Belgia). Aceasta susține în special că, atunci când o operațiune în amonte este efectuată în mod obiectiv pentru executarea anumitor activități în aval impozabile sau a ansamblului acestora, persoana impozabilă poate deduce integral taxa plătită în amonte, chiar dacă un terț profită de asemenea de această operațiune, iar acest terț ar fi trebuit în mod normal să suporte o parte din cheltuială, în măsura în care avantajul personal pentru terț este accesoriu în raport cu nevoile întreprinderii persoanei impozabile.

20 Considerând că jurisprudența Curții nu permite să se stabilească cu certitudine dacă, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, TVA-ul achitat în amonte poate fi dedus integral, Hof van Cassatie (Curtea de Casație) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 17 din [A șasea directivă] trebuie interpretat în sensul că împrejurarea că de o cheltuială beneficiază și un terț (așa cum este cazul atunci când, la vânzarea unor apartamente, un promotor suportă costuri de publicitate, administrative și comisioane ale agenților imobiliari de care beneficiază și proprietarii terenurilor) nu se opune ca TVA-ul aferent acestor costuri să poată fi dedus integral, cu condiția de a se stabili că există o legătură directă și imediată între cheltuială și activitatea economică a persoanei impozabile și că avantajul terțului este accesoriu în raport cu nevoile întreprinderii persoanei impozabile?

2) Acest principiu se aplică și în cazul în care [este vorba nu] despre costuri generale, ci despre costuri care pot fi atribuite unor operațiuni în aval clar determinate, supuse sau nu plății TVA-ului, precum în cazul de față vânzarea apartamentelor, pe de o parte, și a terenului, pe de altă parte?

3) Împrejurarea că persoana impozabilă are posibilitatea/dreptul de a transfera parțial cheltuiala către terțul care beneficiază de ea, însă nu face acest lucru, afectează chestiunea deductibilității TVA-ului aferent acestor costuri?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

21 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că împrejurarea că de cheltuielile efectuate de o persoană impozabilă, dezvoltator imobiliar, cu titlu de cheltuieli de publicitate, de cheltuieli administrative și de comisioane ale agenților imobiliari pe care le-a suportat în cadrul vânzării de apartamente beneficiază de asemenea un terț se opune ca această persoană impozabilă să poată deduce integral TVA-ul achitat în amonte aferent acestor cheltuieli atunci când, pe de o parte, există o legătură directă și imediată între cheltuielile menționate și activitatea economică a persoanei impozabile și, pe de altă parte, avantajul terțului este accesoriu în raport cu nevoile întreprinderii persoanei impozabile.

22 Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă permite persoanelor impozabile să deducă din taxa pe care o datorează TVA-ul datorat sau achitat în statutul membru în cauză pentru bunurile care le sunt sau care urmează a le fi livrate și pentru serviciile care le sunt sau urmează a le fi prestate de o altă persoană impozabilă, în măsura în care aceste bunuri și servicii sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale acestora.

23 În temeiul unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere prevăzut la această dispoziție constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii, astfel încât dreptul menționat face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat [a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iunie 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punctul 33, precum și Hotărârea din 18 octombrie 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punctul 39].

24 Astfel, regimul de deducere instituit de A șasea directivă urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau plătit în cadrul ansamblului activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează astfel perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 3 iulie 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punctul 22, precum și jurisprudența citată).

25 Pentru ca un drept de deducere a TVA-ului în amonte să fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept, este, în principiu, necesară existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau drept de deducere. Astfel, dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri sau de servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor impozitate în aval care dau drept de deducere (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 28, precum și Hotărârea din 24 ianuarie 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punctul 30 și jurisprudența citată).

26 Un drept de deducere este, cu toate acestea, admis 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 ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 29 și jurisprudența citată).

27 În speță, instanța de trimitere, care pornește de la premisa potrivit căreia există o legătură directă și imediată între cheltuielile în discuție în litigiul principal și ansamblul activității economice a persoanei impozabile, urmărește să afle dacă împrejurarea că și un terț beneficiază de aceste cheltuieli se opune ca această persoană impozabilă să poată deduce integral TVA-ul achitat în amonte aferent cheltuielilor menționate.

28 În această privință, dacă se stabilește existența unei asemenea legături directe și imediate între serviciile furnizate persoanei impozabile și activitatea economică a acesteia, împrejurarea că un terț profită de asemenea de respectivele servicii nu poate justifica refuzul dreptului de deducere corespunzător acestor servicii opus persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 35), cu condiția totuși ca avantajul pe care terțul îl obține din această prestare de servicii să fie accesoriu în raport cu nevoile persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 33 și jurisprudența citată).

29 Astfel, ar fi contrar principiul neutralității TVA-ului, evocat la punctul 24 din prezenta hotărâre, să se impună unei persoane impozabile să suporte TVA-ul referitor la cheltuieli efectuate pentru nevoile operațiunilor sale taxabile doar pentru motivul că un terț obține un avantaj accesoriu (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 36).

30 Pe de altă parte, trebuie precizat că, pentru a putea fi calificat drept accesoriu, avantajul de care beneficiază terțul trebuie să decurgă dintr-o prestare de servicii efectuată în interesul propriu al persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 33 și jurisprudența citată).

31 În cazul în care, precum în speță, rezultă că cheltuielile corespunzătoare unor cheltuieli de publicitate, cheltuieli administrative și comisioane ale agenților imobiliari au fost efectuate în interesul persoanei impozabile, avantajul pe care terții l-au obținut de asemenea din aceste cheltuieli poate fi calificat drept accesoriu în lumina jurisprudenței evocate la punctul precedent din prezenta hotărâre.

32 Rezultă că împrejurarea, precum cea în discuție în litigiul principal, că, în cadrul vânzării unui teren al cărui proprietar este, un terț obține de asemenea un avantaj din serviciile prestate persoanei impozabile nu poate avea ca efect limitarea întinderii dreptului de deducere a TVA-ului de care dispune această persoană impozabilă.

33 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că împrejurarea că de cheltuielile efectuate de o persoană impozabilă, dezvoltator imobiliar, cu titlu de cheltuieli de publicitate, de cheltuieli administrative și de comisioane ale agenților imobiliari, pe care le-a suportat în cadrul vânzării de apartamente, beneficiază și un terț nu se opune ca această persoană impozabilă să poată deduce integral TVA-ul achitat în amonte aferent acestor cheltuieli atunci când, pe de o parte, există o legătură directă și imediată între cheltuielile menționate și activitatea economică a persoanei impozabile și, pe de altă parte, avantajul terțului este accesoriu în raport cu nevoile întreprinderii persoanei impozabile.

Cu privire la a doua întrebare

34 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că împrejurarea că de cheltuielile efectuate de persoana impozabilă beneficiază și un terț se opune ca această persoană impozabilă să poată deduce integral TVA-ul achitat în amonte aferent acestor cheltuieli, în cazul în care acestea nu se încadrează în cheltuielile generale ale persoanei impozabile, ci constituie cheltuieli imputabile unor operațiuni în aval determinate.

35 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că un drept de deducere este admis în favoarea persoanei impozabile nu numai atunci când cheltuielile cu serviciile în discuție fac parte din cheltuielile generale legate de ansamblul activității economice a persoanei impozabile, ci și - și mai ales atunci - când există o legătură directă și imediată între o operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau dreptul la deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 60, și Hotărârea din 30 mai 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, punctul 55).

36 În cuprinsul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere se plasează în mod expres în ipoteza în care cheltuielile aferente serviciilor furnizate în amonte nu fac parte din cheltuielile generale, ci sunt imputabile unor operațiuni în aval determinate, dintre care unele sunt efectuate de persoana impozabilă, iar altele de un terț.

37 În această privință, astfel cum s-a amintit la punctul 22 din prezenta hotărâre, din articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă rezultă că persoanele impozabile nu sunt autorizate să deducă din taxa pe care o datorează TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru serviciile care le sunt prestate de o altă persoană impozabilă decât în măsura în care aceste servicii sunt utilizate în scopul propriilor operațiuni taxabile.

38 În consecință, nu poate da naștere unui astfel de drept partea din cheltuieli care este legată nu de operațiunile realizate de persoana impozabilă, ci de operațiuni efectuate de un terț, precum, în cauza principală, vânzarea terenurilor.

39 În speță, dacă s-ar dovedi că o parte dintre serviciile în temeiul cărora au fost efectuate cheltuielile în discuție în litigiul principal a fost utilizată nu în scopul operațiunilor de construire și de vânzare de imobile ale persoanei impozabile, ci în scopul unor operațiuni de vânzare de terenuri efectuate de terți, legătura directă și imediată existentă între aceste servicii și operațiunile taxabile ale acestei societăți ar fi parțial ruptă, astfel încât aceasta nu ar avea dreptul să efectueze deducerea TVA-ului care a grevat această parte din cheltuieli (a se vedea prin analogie Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 39).

40 Pentru a determina întinderea dreptului de deducere al persoanei impozabile, revine instanței de trimitere să determine în ce măsură serviciile respective au fost efectiv furnizate pentru a permite persoanei impozabile să își realizeze operațiunile taxabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 34). Astfel, numai în această măsură se va considera că TVA-ul achitat în amonte grevează servicii prestate persoanei impozabile, astfel cum impune articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă.

41 În acest scop, este necesar să se aibă în vedere conținutul obiectiv al serviciilor achiziționate de persoana impozabilă și să se țină seama de ansamblul împrejurărilor în care s-au derulat operațiunile în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 31, și Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 28).

42 În împrejurări precum cele din litigiul principal, sunt pertinente în special contractele de furnizare de servicii, precum și realitatea economică și comercială, a cărei luare în considerare constituie, în temeiul unei jurisprudențe constante, un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iunie 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, punctul 61).

43 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că împrejurarea că de cheltuielile efectuate de persoana impozabilă beneficiază și un terț nu se opune ca această persoană impozabilă să poată deduce integral TVA-ul achitat în amonte aferent acestor cheltuieli, în cazul în

care acestea nu se încadrează în cheltuielile generale ale persoanei impozabile, ci constituie cheltuieli imputabile unor operațiuni în aval determinate, în măsura în care cheltuielile respective au o legătură directă și imediată cu operațiunile taxabile ale persoanei impozabile, aspect care trebuie apreciat de instanța de trimitere în raport cu ansamblul împrejurărilor în care s-au derulat aceste operațiuni.

Cu privire la a treia întrebare

44 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că împrejurarea că persoana impozabilă are posibilitatea de a transfera asupra terțului care obține un avantaj o parte din cheltuielile pe care le-a efectuat are incidență asupra dreptului acestei persoane impozabile de a deduce TVA-ul aferent acestor cheltuieli.

45 Astfel cum rezultă din răspunsul la a doua întrebare, în special din cuprinsul punctului 43 din prezenta hotărâre, împrejurarea că o parte din cheltuielile efectuate de persoana impozabilă nu au fost angajate în scopul propriilor operațiuni taxabile, ci pentru nevoile unei operațiuni efectuate de un terț, ar fi de natură să întrerupă parțial legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziționarea serviciilor în amonte și operațiunea în aval, împiedicând astfel persoana impozabilă să efectueze deducerea integrală a TVA-ului aferent.

46 Împrejurarea că persoana impozabilă are posibilitatea de a transfera asupra acestui terț o parte din cheltuielile pe care le-a efectuat pentru serviciile menționate constituie, desigur, un indiciu în favoarea concluziei potrivit căreia această parte a cheltuielilor nu se raportează la operațiunea în aval efectuată de persoana impozabilă, ci la operațiunea realizată de terțul menționat.

47 Totuși, acest element nu este suficient, în sine, pentru a determina întinderea dreptului de deducere a TVA-ului de care dispune persoana impozabilă, în măsura în care, astfel cum reiese din jurisprudența amintită la punctul 41 din prezenta hotărâre, este necesar, în cadrul aplicării criteriului legăturii directe, să se ia în considerare ansamblul împrejurărilor în care s-au derulat operațiunile în cauză, apreciere care trebuie efectuată de instanța de trimitere.

48 În consecință, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care un terț obține un avantaj din cheltuielile efectuate de persoana impozabilă, împrejurarea că aceasta are posibilitatea de a transfera asupra acestui terț o parte din cheltuielile astfel efectuate constituie unul dintre elemente, împreună cu ansamblul celorlalte împrejurări în care s-au derulat operațiunile în cauză, pe care instanța de trimitere trebuie să le ia în considerare în scopul determinării întinderii dreptului de deducere a TVA-ului de care dispune persoana impozabilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

49 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 opta) declară:

1) **Articolul 17 alineatul (2) litera (a) 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie interpretat**

în sensul că împrejurarea că de cheltuielile efectuate de o persoană impozabilă, dezvoltator imobiliar, cu titlu de cheltuieli de publicitate, de cheltuieli administrative și de comisioane ale agenților imobiliari, pe care le-a suportat în cadrul vânzării de apartamente, beneficiază și un terț nu se opune ca această persoană impozabilă să poată deduce integral taxa pe valoarea adăugată achitată în amonte aferentă acestor cheltuieli atunci când, pe de o parte, există o legătură directă și imediată între cheltuielile menționate și activitatea economică a persoanei impozabile și, pe de altă parte, avantajul terțului este accesoriu în raport cu nevoile întreprinderii persoanei impozabile.

2) **Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7, trebuie interpretat în sensul că împrejurarea că de cheltuielile efectuate de persoana impozabilă beneficiază și un terț nu se opune ca această persoană impozabilă să poată deduce integral taxa pe valoarea adăugată achitată în amonte aferentă acestor cheltuieli, în cazul în care acestea nu se încadrează în cheltuielile generale ale persoanei impozabile, ci constituie cheltuieli imputabile unor operațiuni în aval determinate, în măsura în care cheltuielile respective au o legătură directă și imediată cu operațiunile taxabile ale persoanei impozabile, aspect care trebuie apreciat de instanța de trimitere în raport cu ansamblul împrejurărilor în care s-au derulat aceste operațiuni.**

3) **Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7, trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care un terț obține un avantaj din cheltuielile efectuate de persoana impozabilă, împrejurarea că aceasta are posibilitatea de a transfera asupra acestui terț o parte din cheltuielile astfel efectuate constituie unul dintre elemente, împreună cu ansamblul celorlalte împrejurări în care s-au derulat operațiunile în cauză, pe care instanța de trimitere trebuie să le ia în considerare în scopul determinării întinderii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de care dispune persoana impozabilă.**

Semnături