CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PAOLO MENGOZZI
prezentate la 22 decembrie 2008 [1]

I — Introducere

1. Prin intermediul prezentei trimiteri preliminare, Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos) solicită Curții, în esență, să se stabilească dacă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte nu se aplică numai achiziției de bunuri de capital, ci se poate extinde și la achiziția altor bunuri și servicii utilizate atât pentru operațiuni profesionale efectuate în aval, cât și în alte scopuri, cum ar fi realizarea de către persoana impozabilă a unor activități de natură neeconomică, considerate de instanța de trimitere ca fiind alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice. În cazul unui răspuns afirmativ, instanța de trimitere solicită să se stabilească modalitățile de aplicare a acestui drept de deducere.

II — Cadrul juridic comunitar

2. Articolul 2 punctul 1 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 [2], astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 [3] (denumită în continuare „A șasea directivă”), supune TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare” [traducere neoficială], cu alte cuvinte atunci când o astfel de persoană efectuează operațiuni în cadrul activității sale taxabile [4].

3. Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă asimilează prestărilor de servicii cu titlu oneros „utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale, atunci când taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial”. [traducere neoficială]

1 — Limba originală: franceza.

2 — JO L 145, p. 1.

3 — JO L 102, p. 18.

4 — Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 42, precum și jurisprudența citată).

4. Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (b) din A șasea directivă asimilează prestărilor de servicii cu titlu oneros „prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora, sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice”. [traducere neoficială]

„În termen de cel mult patru ani de la data intrării în vigoare a prezentei directive, Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabilește cheltuielile care nu dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

5. Potrivit articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care are obligația de a-l plăti TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.

În niciun caz, nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

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

6. Conform articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă, 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.

8. Articolul 20 alineatul (2) din A șasea directivă prevede că în cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate. Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din taxa aplicată acestor

7. Articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă prevede:

bunuri. Această regularizare se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate. Această dispoziție mai prevede că, prin derogare de la primul paragraf, statele membre își pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani integrali, începând de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată. Aceasta mai adaugă în special că, în cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

III — Situația de fapt din acțiunea principală și întrebările preliminare

9. Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (denumită în continuare „VNLTO”), reclamantă în acțiunea principală, promovează interesele sectorului rural în regiunile Groningen, Friesland, Drenthe și Flevoland. Membrii acesteia, și anume operatori economici care își desfășoară activitatea în acest sector, plătesc cotizații organizației. Pe lângă apărarea intereselor generale ale membrilor săi, VNLTO furnizează un anumit număr de prestări de servicii individuale atât membrilor săi, cât și terților, pentru care aceasta facturează o remunerație separată.

10. Este evident că VNLTO trebuie considerată plătitoare de TVA pentru prestările de servicii individuale efectuate în schimbul unei remunerații, iar cotizațiile care sunt folosite pentru apărarea intereselor generale ale membrilor săi nu constituie o remunerație din punctul de vedere al TVA-ului.

11. În cursul anului 2000, VNLTO a achiziționat bunuri și servicii pe care le-a utilizat atât în pentru desfășurarea activităților sale economice, supuse plății TVA-ului în temeiul articolului 2 din A șasea directivă, cât și pentru activitățile sale referitoare la apărarea intereselor generale ale membrilor săi, care nu au legătură cu primele. VNLTO a solicitat o deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru respectivele bunuri și servicii, inclusiv a celui referitor la activitățile legate de apărarea intereselor generale ale membrilor săi.

12. Inspectorul fiscal a refuzat acceptarea deducerii solicitate și a aplicat VNLTO o decizie de rectificare. În cadrul acestei decizii s-a efectuat o imputare a TVA-ului achitat în amonte pentru activitățile legate de apărarea intereselor generale ale membrilor, proporțional cu veniturile obținute de VNLTO din aceste activități. Contestația introdusă de VNLTO împotriva acestei decizii de rectificare a fost respinsă, ca și apelul introdus împotriva deciziei de soluționare a contestației. În hotărârea sa, Gerechtshof Leeuwarden a apreciat că apărarea intereselor generale ale membrilor nu reprezenta o prelungire directă,

durabilă și necesară a activităților economice ale VNLTO și că, prin urmare, aceasta nu poate deduce TVA-ul care i-a fost facturat în măsura în care bunurile și serviciile în cauză au fost utilizate în cadrul apărării intereselor generale ale membrilor săi.

13. Sesizat în ultimă instanță cu litigiul, Hoge Raad der Nederlanden face trimitere la Hotărârea Charles și Charles-Tijmens [5], potrivit căreia articolul 6 alineatul (2) și articolul 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă se opun unei reglementări naționale care nu permite unei persoane impozabile să afecteze activității sale economice un bun de capital utilizat parțial în scopul desfășurării activității economice și parțial în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice și, dacă este cazul, să deducă integral și imediat TVA-ul datorat pentru achiziționarea unui asemenea bun. Instanța de trimitere precizează că nu există nicio îndoială că Hotărârea Charles și Charles Tijmens, citată anterior, se aplică și unei persoane juridice care, precum în prezenta cauză, exercită, pe lângă activitățile sale economice, și activități care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului. În acest caz și în măsura în care bunurile achiziționate ar fi bunuri de capital, instanța de trimitere arată că VNLTO ar avea dreptul la deducerea integrală a TVA-ului înregistrat cu titlu de cheltuieli generale, însă actele aflate la dosar în acțiunea principală nu permit să se determine partea TVA-ului dedus care privește bunuri de capital. În schimb, Hoge Raad der Nederlanden consideră că există îndoieli în ceea ce privește extinderea dispozitivului Hotărârii Charles și Charles-Tijmens, citată anterior, la alte bunuri decât cele de capital, precum și la servicii. Instanța de trimitere se întreabă de asemenea dacă persoana impozabilă are dreptul de a afecta patrimoniului întreprinderii sale alte bunuri decât bunurile de capital și servicii astfel încât să poată deduce imediat întregul TVA achitat pentru achiziționarea acestor bunuri și servicii, chiar și atunci când acestea sunt utilizate parțial pentru activități care nu au nicio legătură cu prestările de servicii taxate în temeiul articolului 2 din A șasea directivă.

14. În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 6 alineatul (2) și articolul 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă […] trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă este autorizată să

5 — Hotărârea din 14 iulie 2005 (C-434/03, Rec., p. I-7037).

afecteze întreprinderii sale nu numai bunurile de capital, ci și toate bunurile și serviciile care sunt utilizate atât pentru nevoile întreprinderii, cât și în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității acesteia, și să deducă integral și imediat [TVA-ul] datorat pentru achiziționarea acestor bunuri și servicii?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, aplicarea articolului 6 alineatul (2) din [directivă] determină, în ceea ce privește serviciile și bunurile care nu sunt bunuri de capital, faptul că TVA-ul se percepe o dată în cursul perioadei pentru care se aplică deducerea aferentă acestor servicii și bunuri sau perceperea trebuie să se efectueze și în perioadele următoare? În acest caz, cum se determină baza de impozitare pentru bunurile și serviciile care nu sunt supuse amortizării?"

IV — Procedura în fața Curții

15. Conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție, guvernele olandez, german, portughez și al Regatului Unit, precum și Comisia au depus observații scrise. Pledoariile acestora, cu excepția Republicii Federale Germania și a Republicii Portugheze, care nu au fost reprezentate, au fost ascultate cu ocazia ședinței din 16 octombrie 2008.

V — Analiză

16. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă o persoană impozabilă poate, în temeiul articolului 6 alineatul (2) și al articolului 17 din A șasea directivă, să afecteze patrimoniului întreprinderii sale nu numai bunurile de capital, ci și toate bunurile și serviciile utilizate atât pentru nevoile întreprinderii, cât și în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale, astfel încât să i se permită acestei persoane impozabile să deducă integral și imediat TVA-ul achitat pentru achiziționarea acestor bunuri și servicii.

17. Prin intermediul celei de a doua întrebări, adresată numai în cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească, în măsura în care bunurile, altele decât cele de capital, precum și serviciile pot beneficia de mecanismul prevăzut la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă, pe de o parte, pe ce perioadă trebuie realizată impozitarea în aval, cu alte cuvinte, după cum precizează aceasta, o singură dată sau în mod fracționat pe mai multe perioade de declarare și, pe de altă parte, cum trebuie determinată baza de impozitare pentru bunurile și serviciile care nu fac obiectul amortizării.

18. Astfel cum în mod clar reiese din decizia de trimitere, aceste întrebări se sprijină pe premisa juridică potrivit căreia o persoană impozabilă care dobândește un bun de capital poate beneficia de dispozițiile articolului 6

alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă atunci când un astfel de bun este utilizat pentru activitățile neeconomice ale respectivei persoane impozabile. Aceasta se sprijină de asemenea pe ideea că în expresia „alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale", în sensul aceluiași articol, sunt cuprinse activitățile neeconomice desfășurate de persoana impozabilă.

19. Analiza care urmează va demonstra, în principal, că premisa în cauză, care are ca obiect interpretarea Celei de a șasea directive, este greșită, după cum au arătat și unele dintre guvernele care au prezentat observații Curții, și, prin urmare, că întrebările adresate nu necesită un răspuns întrucât nu sunt relevante pentru soluționarea acțiunii principale. În subsidiar, în ipoteza în care Curtea nu se va alătura propunerii noastre, vom examina aspectele specifice ridicate de cele două întrebări preliminare.

A — *Considerații generale și relevanța premisei juridice pe care se sprijină întrebările preliminare*

20. TVA-ul este un impozit general pe consum care este suportat integral de consumatorul final. Până la consumatorul final, persoanele impozabile care participă la procesul de producție și de comercializare varsă administrației fiscale cuantumul TVA-ului pe care l-au facturat clienților lor (TVA colectat în aval), după deducerea cuantumului TVA-ului pe care l-au plătit furnizorilor lor (TVA deductibil în amonte) [6]. Atunci când o persoană impozabilă achiziționează bunuri și servicii pentru realizarea unor operațiuni taxate în aval, aceasta are dreptul de a deduce TVA-ul care s-a aplicat achiziționării respectivelor bunuri și servicii [7].

21. TVA-ul se caracterizează prin neutralitatea sa în toate etapele de producție și de comercializare. În temeiul principiului neutralității, o persoană nu trebuie să suporte sarcina TVA-ului decât atunci când această taxă se referă la bunuri sau la servicii pe care această persoană le utilizează pentru consumul său privat, iar nu în scopul desfășurării activităților sale economice taxabile [8]. Prin urmare, în situația în care un bun nu este utilizat pentru nevoile activității economice a unei persoane impozabile, ci pentru

6 — A se vedea, la modul general, articolul 2 din Prima directivă 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301), al cărui conținut a fost preluat la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), care a abrogat Directiva 67/227, precum și A șasea directivă. A se vedea de asemenea Hotărârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ și alții (C-283/06 și C-312/06, Rep., p. I-8463, punctul 29).

7 — A se vedea articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă. Aplicarea TVA-ului în aval fără a permite deducerea TVA-ului achitat în amonte ar conduce la introducerea unui sistem de taxe cumulative în lanț, a cărui eliminare era tocmai unul dintre obiectivele sistemului comun al TVA-ului, astfel cum se arată în al optulea considerent al Directivei 67/227. A se vedea de asemenea Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Rec., p. I-3039, punctul 24).

8 — A se vedea în special Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, Rec., p. I-3123, punctul 43).

consumul său privat, nu poate lua naștere niciun drept de deducere [9]. Cu atât mai mult, nu este posibilă vreo deducere a TVA-ului achitat în amonte în măsura în care această taxă se referă la activități ale unei persoane impozabile care nu au un caracter economic și care, prin urmare, nu intră în domeniul de aplicare al Celei de a șasea directive [10].

22. Pot apărea dificultăți în situația unei utilizări numite „mixte", cu alte cuvinte atunci când o persoană impozabilă, care a achiziționat bunuri sau servicii în cadrul activității sale economie, le utilizează parțial în scopul operațiunilor sale taxabile și parțial în alte scopuri.

23. A șasea directivă are în vedere două categorii de utilizări mixte [11].

24. În prima dintre aceste categorii se află articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din directiva menționată – vizat expres de decizia de trimitere –, care asimilează prestărilor de servicii cu titlu oneros, pe de o parte, la litera (a), utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale, atunci când TVA-ul aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial și, pe de altă parte, la litera (b), prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora, sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice [12].

25. Astfel cum Curtea a afirmat deja, obiectivul articolului 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă este asigurarea unei egalități de tratament între persoana impozabilă și consumatorul final [13]. Astfel, prin asimilarea unor operațiuni efectuate cu titlu gratuit cu operațiuni efectuate cu titlu oneros, această dispoziție, litera (a), urmărește să împiedice ca persoană impozabilă, care a avut posibilitatea de a deduce TVA-ul aferent achiziționării unui bun utilizat pentru activitățile sale economice, să se poată sustrage de la plata TVA-ului atunci când scoate acest bun din patrimoniul utilizat pentru activitatea sa economică în folosul propriu (sau în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice) și, prin urmare, să poată profita de avantaje necuvenite în raport cu un consumator final obișnuit care cumpără bunul achitând TVA-ul [14]. Acest lucru este valabil și pentru articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (b) din A șasea directivă, al cărui obiectiv este să

9 — A se vedea Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, Rec., p. I-3795, punctele 8 și 9), precum și Hotărârile citate anterior HE (punctul 43) și Uudenkaupungin kaupunki (punctul 24).

10 — A se vedea Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta (C-437/06, Rep., p. I-1597, punctul 30). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2006, Wollny (C-72/05, Rec,. p. I-8297, punctul 20).

11 — A se vedea punctul 11 din Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Charles și Charles-Tijmens, citată anterior.

12 — Trebuie observat că articolul 6 alineatul (2) al doilea paragraf din A șasea directivă acordă statelor membre posibilitatea de a deroga de la dispozițiile primului paragraf, cu condiția ca această derogare să nu conducă la denaturări ale concurenței. Având în vedere elementele de la dosar, articolul 6 alineatul (2) al doilea paragraf nu pare să facă obiectul deciziei de trimitere.

13 — A se vedea în special Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler (C-230/94, Rec., p. I-4517, punctul 35), Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Rec., p. I-743, punctul 23), precum și Hotărârea din 11 decembrie 2008, Danfoss și AstraZeneca (C-371/07, Rep., p. I-9549, punctul 46).

14 — A se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Enkler (punctul 33), Hotel Scandic Gåsabäck (punctul 23) și Danfoss și AstraZeneca (punctul 47).

împiedice ca o persoană impozabilă (sau unul dintre membrii personalului său) să obțină fără plata taxei, chiar din partea persoanei impozabile, prestări de servicii pentru care o persoană privată ar fi trebuit să achite TVA-ul [15].

26. Asimilarea care stă la baza articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă face ca, în practică, să se considere că o persoană impozabilă care utilizează un bun parțial pentru operațiuni comerciale taxabile și parțial în folosul propriu și care, la momentul achiziționării bunului, a recuperat total sau parțial TVA-ul achitat în amonte utilizează bunul în scopul operațiunilor taxabile în sensul articolului 17 alineatul (2) din directiva menționată. În consecință, o astfel de persoană impozabilă dispune în principiu de un drept de deducere totală și imediată a TVA-ului datorat în amonte pentru achiziționarea acestui bun [16].

27. Întrucât în această ipoteză nu există o operațiune cu un terț sau o contraprestație plătită de acesta care ar constitui baza de impozitare a TVA-ului – întrucât persoana impozabilă furnizează pentru sine un serviciu –, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă prevede că baza de impozitare este constituită din „costul total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor”.

28. Aplicarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă oferă persoanei impozabile o serie de avantaje, printre care, în special, acela de a fracționa impozitarea pe toată perioada de utilizare în folosul propriu a bunului întreprinderii achiziționat, în timp ce deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru achiziționarea bunului respectiv este totală și imediată. Rezultă, prin urmare, un avantaj de trezorerie pentru persoana impozabilă [17]. Deși instanța de trimitere nu a explicat care este miza acțiunii principale, nu este exclus, astfel cum a arătat guvernul Regatului Unit cu ocazia ședinței, ca un asemenea avantaj fiscal să se

15 — A se vedea Hotărârile citate anterior Hotel Scandic Gåsabäck (punctul 23) și Danfoss și AstraZeneca (punctul 48).

16 — A se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Lennartz (punctul 26), precum și Charles și Charles-Tijmens (punctul 24).

17 — A se vedea în această privință Hotărârea Wollny, citată anterior (punctul 38), precum și punctul 74 din Concluziile prezentate în cauza Charles și Charles-Tijmens, citate anterior. Următorul exemplu permite ilustrarea modului în care operează această dispoziție. Să presupunem că o persoană impozabilă a achiziționat un vehicul nou, care poate avea o durată de viață de 10 ani și care este destinat să fie folosit atât în scopul desfășurării activității economice, cât și în folosul propriu. Costul net al acestuia este de 10 000 de euro, iar cota TVA-ului este de 17,5 %. Să mai presupunem că, în primul an, 40 % din utilizarea acestui vehicul are loc în scopul desfășurării activității economice și, prin urmare, 60 % are loc în folosul propriu. Mecanismul articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă permite să se deducă imediat întregul TVA achitat în amonte, respectiv 1 750 de euro. Taxa în aval asupra utilizării în folosul propriu a vehiculului va fi calculată prin împărțirea prețului de achiziție la 10 (corespunzând amortizării vehiculului) și prin înmulțirea rezultatului cu proporția anuală de utilizare în folosul propriu, ceea ce este egal cu 10 000/10= 1 000 x 17,5 % x 60 %, ceea ce dă o taxă în aval pentru primul an de 105 euro. Dacă utilizarea în scopuri private se reduce în anii 2-10 pentru a atinge 30 %, taxa în aval va fi de 52,5 euro pentru fiecare dintre acești ani. TVA-ul care trebuie achitat pentru utilizarea privată pe durata de viață a vehiculului va fi, așadar, de 105 + 52,5 x 9 = 577,5 euro. Dacă scădem această sumă din deducerea în amonte, se ajunge la o deducere netă a TVA-ului de 1 172, 5 euro. În ipoteza în care s-ar fi aplicat o repartizare a taxei în amonte datorate pentru vehicul la momentul achiziționării, persoana impozabilă ar putea deduce numai proporția care are legătură cu utilizarea în scopul desfășurării activității economice, respectiv 40 % din TVA-ul datorat, și anume 700 de euro. Dacă utilizarea în scopul desfășurării activității economice crește pentru a ajunge la 70 % (în aceeași proporție cu care s-a redus în exemplul precedent utilizarea în folosul propriu) pe parcursul anilor 2-10, utilizarea totală în scopul desfășurării activității economice pe durata de viață a vehiculului ajunge la o medie de 67 % pe parcursul duratei de viață (care corespunde unei deduceri nete a TVA-ului de 1 172,5 euro), însă deducerea în amonte va fi fost inferioară respectivei utilizări. S-ar putea totuși efectua o regularizare a TVA-ului pentru a reflecta utilizarea reală a bunului. Se constată, așadar, că aplicarea metodei prevăzute la articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă conferă un avantaj de trezorerie persoanei impozabile care poate să deducă imediat și integral TVA-ul achitat în amonte, în timp ce impozitarea în aval va fi eșalonată pe durata de viață a vehiculului.

afle la originea tentativei VNLTO de a se prevala de aplicarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă în fața instanțelor naționale.

29. Articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă aparține celei de a doua categorii de dispoziții referitoare la utilizarea mixtă. Conform primului paragraf al acestei dispoziții, în cazul unor bunuri sau servicii utilizate de o persoană impozabilă pentru operațiuni care dau drept de deducere (cu alte cuvinte care sunt utilizate pentru a efectua operațiuni taxabile) și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA-ului (cu alte cuvinte pentru operațiuni scutite), deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor operațiuni [18].

30. Astfel cum Curtea a precizat recent în Hotărârea Securenta, citată anterior, menționată în mai multe rânduri în cursul ședinței în prezenta cauză, articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă se referă astfel la TVA-ul aferent intrărilor pentru cheltuielile care au legătură exclusiv cu activități economice, operând o repartizare, în rândul activităților menționate, între cele taxabile, care dau naștere unui drept de deducere, și cele scutite, care nu dau naștere unui astfel de drept. În schimb, A șasea directivă nu prevede niciun mecanism de repartizare a cuantumurilor TVA-ului achitat în amonte care au legătură atât cu operațiuni economice, cât și cu operațiuni neeconomice efectuate de o persoană impozabilă. Deși este astfel de competența statelor membre să stabilească o asemenea repartizare, Curtea a arătat totuși că, având în vedere finalitatea și economia Celei de a șasea directive, acestea trebuie să își exercite puterea lor de apreciere astfel încât să garanteze că deducerea nu se efectuează decât pentru partea de TVA care este proporțională cu valoarea aferentă operațiunilor care dau naștere unui drept de deducere, cu alte cuvinte că statele membre trebuie să se asigure că respectivul calcul al pro ratei între activități economice și activități neeconomice reflectă în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată fiecăreia dintre aceste două activități [19].

31. În prezenta cauză, trebuie amintit că din indicațiile oferite de instanța de trimitere reiese că VNLTO desfășoară atât activități economice care intră în domeniul de aplicare al Celei de a șasea directive, cât și activități neeconomice, și anume apărarea intereselor generale ale membrilor săi, care nu intră în domeniul de aplicare al directivei menționate. Potrivit explicațiilor instanței de trimitere, VNLTO a achiziționat bunuri de capital fără a fi totuși posibil să se determine partea din TVA-ul dedus de VNLTO aferentă achiziționării unor asemenea bunuri de capital, cu

18 — În temeiul articolului 17 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, pro rata de deducere se stabilește, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă, conform articolului 19 din această directivă.

19 — Punctele 33, 35 și 37 din hotărârea menționată.

excepția cazului în care cauza ar fi retrimisă instanței de fond. Din decizia de trimitere mai reiese că achiziționarea acestor bunuri a fost înregistrată în contabilitate cu titlul de cheltuieli generale ale VNLTO, fără ca aceasta să fie, prin urmare, imputată exclusiv activităților economice desfășurate în aval de VNLTO. Instanța de trimitere consideră că VNLTO s-ar putea totuși prevala de dispozițiile articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă, astfel încât aceasta ar putea deduce integral TVA-ul achitat în amonte cu ocazia cumpărării bunurilor de capital, desfășurarea, de către asociație, a unor activități neeconomice părând, în opinia instanței de trimitere, să intre în noțiunea „alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice", prevăzută de respectiva dispoziție. Instanța de trimitere își întemeiază interpretarea pe jurisprudența Curții și, mai exact, pe Hotărârea Charles și Charles-Tijmens, citată anterior.

32. În observațiile lor scrise, guvernele olandez și portughez au contestat ferm premisa pe care se sprijină întrebările preliminare. Guvernul olandez a reiterat această obiecție cu ocazia ședinței, obiecție care a fost susținută și de reprezentantul guvernului Regatului Unit. Fără a contesta, în definitiv, că o persoană juridică, plătitoare de TVA, se poate prevala de dispozițiile articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă, asemenea persoanelor fizice [20], aceste guverne susțin totuși că deducerea TVA-ului achitat în amonte este exclusă în măsura în care bunurile de capital sunt utilizate pentru desfășurarea unor activități neeconomice, în speță cele referitoare la apărarea intereselor generale ale membrilor săi. Guvernele olandez și portughez adaugă că bunurile achiziționate de o persoană juridică supusă TVA-ului, care sunt, din momentul achiziționării lor, utilizate pentru realizarea obiectului de activitate al acestei persoane, nu pot fi considerate ca fiind utilizate în scopuri private sau în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.

33. În această privință, trebuie să se observe că din Hotărârea Securenta, citată anterior – care privea o societate care desfășura atât activități economice, pentru care plătea TVA, cât și activități neeconomice, care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, și care solicita dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru cheltuieli care nu erau legate de activități în aval determinate – rezultă

20 — Trebuie amintit, pe de o parte, că articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă definește în mod larg noțiunea de persoană impozabilă și, pe de altă parte, că articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din aceasta vizează și utilizarea unui bun sau a serviciilor pentru nevoile personalului persoanei impozabile, elemente care, împreună, susțin ideea potrivit căreia acest din urmă articol se aplică și persoanelor impozabile care sunt persoane juridice, contrar celor susținute de guvernul olandez în observațiile sale scrise, care au fost rectificate în mod corect cu ocazia ședinței în urma întrebărilor adresate de Curte. În sfârșit, principiul neutralității fiscale s-ar opune, printre altele, ca unor operatori economici care efectuează aceleași operațiuni să li se aplice un tratament diferit în materia perceperii TVA-ului; a se vedea în acest sens, prin analogie, Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, Rec., p. I-4947, punctul 20).

astfel că „TVA-ul care s-a aplicat în amonte cheltuielilor efectuate de o persoană impozabilă nu poate da naștere unui drept de deducere decât în măsura în care acesta se referă la activități care, având în vedere caracterul lor neeconomic, nu intră în domeniul de aplicare al Celei de a șasea directive” [21].

34. În consecință, deducerea TVA-ului achitat în amonte nu poate fi admisă decât în măsura în care cheltuielile efectuate pot fi imputate activității economice în aval a persoanei impozabile [22].

35. În prezenta cauză, instanța de trimitere pare totuși să interpreteze articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă în sensul că acesta permite să se deroge de la norma generală pe care tocmai am menționat-o. Aceasta pare astfel să asimileze folosirea de către o persoană impozabilă a unui bun de capital parțial, în scopul desfășurării unor activități neeconomice, utilizării de către o astfel de persoană impozabilă a unui bun de capital afectat întreprinderii, „în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice”, în sensul articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă.

36. În opinia noastră, nu putem fi de acord decât parțial cu un asemenea raționament.

37. Este adevărat că articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă, prin asimilarea cu prestările de servicii cu titlu oneros, care intră, așadar, în domeniul de aplicare al directivei menționate, a operațiunilor care, în principiu, nu ar trebui să fie supuse TVA-ului, este o dispoziție cu caracter derogatoriu în economia Celei de a șasea directive. Astfel, întrebată cu privire la interpretarea care trebuie dată expresiei „utilizarea unui bun” conținute la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă, Curtea a precizat că „utilizarea în folosul propriu a unui bun este […] taxabilă în mod excepțional” și a dedus din aceasta că termenii „utilizarea unui bun” trebuie interpretați în sens strict, cuprinzând numai utilizarea bunului propriu-zis [23].

38. Prin urmare, articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă nu stabilește o regulă generală potrivit căreia operațiuni din afara domeniului de aplicare al TVA-ului sunt considerate ca intrând în domeniul de aplicare al acestuia. Astfel cum în mod temeinic a arătat guvernul Regatului Unit cu ocazia ședinței, interpretarea articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă în sensul că ar stabili o astfel de regulă generală ar avea ca efect să golească de sens articolul 2 alineatul (1) din directiva menționată.

21 — Punctul 30.
22 — *Ibidem* (punctul 31).
23 — Hotărârea din 25 mai 1993, Mohsche (C-193/91, Rec., p. I-2615, punctele 13 și 14), și Hotărârea Enkler, citată anterior (punctul 34).

39. În această etapă a analizei, trebuie examinate situațiile care intră sub incidența articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă.

40. În esență, aplicarea acestei dispoziții este guvernată de trei condiții cumulative.

41. În primul rând, bunul trebuie să fi fost achiziționat de o persoană impozabilă care acționează ca atare și ca aceasta să îl afecteze patrimoniului întreprinderii sale. Această condiție presupune că o persoană impozabilă care efectuează o operațiune cu titlu privat nu acționează în calitate de persoană impozabilă în sensul Celei de a șasea directive [24]. Aceasta presupune de asemenea ca, în pofida utilizării unui bun de capital atât în folosul propriu, cât și pentru desfășurarea activității economice, afectarea integrală a bunului respectiv patrimoniului privat al persoanei impozabile exclude deducerea TVA-ului achitat cu ocazia achiziționării acestui bun [25].

42. Deși din lectura deciziei de trimitere rezultă îndoieli cu privire la faptul dacă bunurile de capital menționate în aceasta au fost afectate patrimoniului întreprinderii, cu alte cuvinte dacă au fost afectate activităților economice ale persoanei impozabile, instanța de trimitere, singura competentă să aprecieze situația de fapt în cauză, pare totuși să considere că această condiție este îndeplinită în acțiunea principală, ceea ce, prin urmare, trebuie să fie considerat cert în vederea efectuării prezentei analize [26].

43. În al doilea rând, articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă impune ca bunul în cauză să fi dat dreptul la o deducere totală sau parțială a TVA-ului. Această condiție, interpretată de asemenea în lumina articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, înseamnă în special că o persoană impozabilă, chiar acționând ca atare, care achiziționează un bun în scopul desfășurării unei activități scutite de la plata TVA-ului în temeiul dispozițiilor Celei de a șasea directive, nu va putea să beneficieze de aplicarea articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă, chiar dacă aceasta utilizează acest bun parțial și în folosul propriu.

44. În al treilea rând, bunul întreprinderii trebuie utilizat în folosul propriu al persoanei impozabile sau al personalului acesteia „sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale”.

24 — A se vedea Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec., p. I-2775, punctele 17 și 18), și Hotărârea din 8 martie 2001, Bakcsi (C-415/98, Rec., p. I-1831, punctul 24).

25 — Hotărârea Backsi (punctul 27)

26 — Astfel, dacă bunul de capital nu ar fi considerat decât parțial afectat patrimoniului întreprinderii, întrebările preliminare nu s-ar pune întrucât, potrivit jurisprudenței, operatorul nu ar acționa în calitate de persoană impozabilă decât în limita utilizării bunului în scopul desfășurării activității sale economice [a se vedea în special Hotărârea HE, citată anterior (punctele 46 și 47)]. Deducerea TVA-ului în amonte aferent achiziționării unui bun de capital nu ar fi, așadar, posibilă decât până la concurența utilizării acestui bun în scopul desfășurării activității economice.

45. În lumina textului articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă, expresia „în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale", introdusă de locuțiunea adverbială „mai general", pare să conțină o extindere a primelor două situații în care se aplică această dispoziție, și anume atunci când, în ceea ce privește litera (a) a acestei dispoziții, bunul întreprinderii este utilizat „în folosul propriu de către persoana impozabilă sau de către personalul acesteia".

46. În această privință, pare înainte de toate logic să se considere că, având în vedere obiectivele și economia Celei de a șasea directive, noțiunea „activitate economică" prevăzută la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă are un conținut material, și anume că aceasta se referă la activitatea economică a persoanei impozabile. Astfel, considerăm că este suficient să se arate că aplicarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă este exclusă atunci când o persoană impozabilă utilizează un bun de capital atât pentru operațiuni taxabile, cât și pentru operațiuni scutite în cadrul activității sale economice. Deși suntem în prezența unei utilizări mixte a aceluiași bun, această situație va intra totuși sub incidența articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă, care prevede – amintim – că deducerea TVA-ului achitat în amonte nu va fi permisă decât pentru partea care poate fi atribuită operațiunilor taxabile. Noțiunea de alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale nu poate, așadar, să cuprindă decât scopuri care nu au legătură cu activitatea economică a persoanei impozabile.

47. În continuare, se pune întrebarea dacă în urma acestei constatări trebuie să se considere că articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă acoperă utilizarea unui bun care face parte din activele activității economice în scopul desfășurării tuturor activităților neeconomice ale persoanei impozabile, dincolo de situația utilizării în folosul propriu.

48. Având în vedere în special jurisprudența, considerăm că răspunsul la această întrebare trebuie să fie negativ.

49. În primul rând, Curtea nu pare să folosească în niciun fel în jurisprudența sa utilizarea unui bun în „alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice" ca o ipoteză privind o altă utilizare decât cea în folosul propriu. Astfel, Curtea a statuat că „din *sistemul* Celei de a șasea directive rezultă că articolul 6 alineatul (2) litera (a) [din aceasta] urmărește să evite neimpozitarea unui bun care face parte din activele activității economice în folosul propriu" [27].

50. În al doilea rând, trebuie amintit că, în Hotărârea Securenta, citată anterior, Curtea a arătat că dispozițiile din A șasea directivă nu cuprind norme privind criteriile și metodele pe care statele membre sunt obligate să le aplice atunci când adoptă dispoziții care permit o repartizare a valorii TVA-ului

27 — A se vedea Hotărârea din 27 iunie 1989, Kühne (50/88, Rec., p. 1925, punctul 8), Hotărârea Mohsche, citată anterior (punctul 8), Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck (C-258/95, Rec., p. I-5577, punctul 25), Hotărârea din 11 septembrie 2003, Cookies World (C-155/01, Rec., p. I-8785, punctul 56), și Hotărârea Wolly, citată anterior (punctul 31) (sublinierea noastră). A se vedea de asemenea punctul 42 din Concluziile avocatului general Sharpston prezentate la 23 octombrie 2008 în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Danfoss și AstraZeneca, citată anterior. A se vedea de asemenea, în ceea ce privește articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (b) din A șasea directivă, Hotărârea Fillibeck, citată anterior (punctul 25).

achitat în amonte după cum cheltuielile corespunzătoare se referă la activități economice sau la activități neeconomice [28]. Aceasta a statuat totuși că, în exercitarea puterii lor de apreciere, statele membre, care sunt obligate printre altele să respecte principiul neutralității fiscale care stă la baza sistemului comun al TVA-ului, trebuie să garanteze că deducerea nu se efectuează decât pentru partea de TVA care este proporțională cu valoarea aferentă operațiunilor care dau naștere unui drept de deducere [29]. Or, ne îndoim că, dacă ar fi considerat că articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă permite să se asimileze unei prestări de servicii cu titlu oneros utilizarea unui bun de capital, care face parte din activele activității economice, în scopuri neeconomice, astfel încât să permită persoanei impozabile să deducă totalitatea TVA-ului achitat în amonte pentru achiziționarea acestui bun, Curtea, pe de o parte, ar fi afirmat competența statelor membre de a adopta norme referitoare la repartizarea TVA-ului aferent intrărilor pentru cheltuieli care au legătură atât cu activități economice, cât și cu activități neeconomice și, pe de altă parte, ar fi *impus* acestor state să se asigure că deducerea TVA-ului este proporțională cu valoarea aferentă numai operațiunilor care dau naștere unui drept de deducere.

51. Dacă Curtea ar fi interpretat articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă ca o derogare generală de la dispozițiile articolului 17 din A șasea directivă, aprecierile pe care aceasta le-a efectuat în Hotărârea Securenta, citată anterior, ar fi fost, în orice caz, mult mai nuanțate, dacă nu chiar completate cu anumite aprecieri referitoare la articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă. Astfel, conform jurisprudenței, nimic nu împiedica Curtea să interpreteze această dispoziție, deși aceasta nu făcea în mod explicit obiectul întrebărilor preliminare adresate în cauza Securenta [30].

52. Considerațiile de mai sus ne determină, în al treilea rând, să ne alăturăm opiniei avocatului general Sharpston prezentate în cauza Danfoss și AstraZeneca, citată anterior, potrivit căreia articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă vizează utilizări total străine de activitatea impozabilă a întreprinderii [31], cu alte cuvinte acestea nu servesc nici direct, nici indirect intereselor întreprinderii.

53. Or, utilizarea unui bun în scopul desfășurării unor activități neeconomice ale unei persoane impozabile, simultan cu utilizarea acestuia în scopul desfășurării activităților economice impozabile ale acesteia, poate, în foarte multe cazuri, să servească, direct sau indirect, intereselor întreprinderii, spre deosebire, în principiu, de utilizarea în folosul propriu a acestui bun. A admite extinderea articolului 6 alineatul (2) din A

28 — Hotărârea Securenta, citată anterior (punctul 33).

29 — *Ibidem* (punctele 36 și 37).

30 — Potrivit jurisprudenței, îi revine Curții să furnizeze instanței naționale toate elementele de interpretare proprii dreptului comunitar care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizată, indiferent dacă această instanță s-a referit sau nu la acestea în enunțul întrebărilor sale; a se vedea, în domeniul de aplicare al Celei de a șasea directive, Hotărârea din 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) și alții (C-452/03, Rec., p. I-3947, punctul 25).

31 — Concluzii citate anterior (punctul 38), prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Danfoss și AstraZeneca, citată anterior.

șasea directivă la utilizarea în scopul desfășurării unor activități neeconomice ale unei persoane impozabile ar conduce de asemenea la necesitatea de a se delimita în fiecare caz în parte utilizările cu adevărat străine de activitatea întreprinderii de cele care servesc nevoilor acesteia din urmă. Ar rezulta din aceasta o creștere a complexității sistemului comun al TVA-ului, ceea ce, în general, nu corespunde, în opinia noastră, spiritului Celei de a șasea directive [32].

54. Prin urmare, apreciem că utilizarea „în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice" prevăzută la articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă nu poate include orice utilizare în scopul desfășurării activităților neeconomice ale unei persoane impozabile [33].

55. Această apreciere nu aduce atingere efectului util al expresiei „alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice" în măsura în care aceasta poate privi orice utilizare în folosul propriu al altor persoane decât persoana impozabilă sau personalul acesteia. Astfel cum a precizat guvernul portughez în observațiile sale scrise, în această situație s-ar afla un bun de capital pe care VNLTO l-ar fi utilizat atât pentru desfășurarea activităților sale taxabile, cât și în folosul propriu al unuia dintre membrii săi sau al unui administrator al unui asemenea membru. Cu toate acestea, astfel cum am arătat, situația pentru care VNLTO încearcă să se prevaleze de aplicarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă este diferită.

56. Apreciem, așadar, că interpretarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf și a articolului 17 din A șasea directivă pe care instanța de trimitere își întemeiază premisa întrebărilor preliminare este greșită. Prin urmare, considerăm că aceste întrebări sunt lipsite de relevanță pentru soluționarea acțiunii principale.

57. În consecință, propunem, în principal, ca la întrebarea preliminară să se răspundă că articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă nu se aplică utilizării unui bun de capital afectat întreprinderii în scopul desfășurării unor activități neeconomice ale persoanei impozabile.

58. Numai în ipoteza în care Curtea nu s-ar alătura acestei aprecieri va fi necesar să se răspundă la aspectele specifice ridicate de prima întrebare preliminară și apoi, dacă este cazul, la cele ale celei de a doua întrebări. Prin urmare, în analiza care urmează vom examina aceste întrebări numai în subsidiar.

32 — A se vedea, prin analogie, Hotărârea din 7 mai 1998, Lease Plan (C-390/96, Rec., p. I-2553, punctul 28) într-un context în care Curtea a respins un criteriu care permitea identificarea existenței unui sediu permanent care nu putea fi considerat „sigur, simplu și aplicabil, care corespunde spiritului Celei de a șasea directive".

33 — A se vedea de asemenea în acest sens punctul 59 din Concluziile prezentate în cauza Charles și Charles-Tijmens, citate anterior.

B — *Cu privire la aspectele specifice ridicate de prima întrebare*

59. Cum s-a arătat deja, instanța de trimitere întreabă dacă o persoană impozabilă poate, în temeiul articolului 6 alineatul (2) și al articolului 17 din A șasea directivă, să afecteze întreprinderii sale alte bunuri decât cele de capital, precum și servicii utilizate atât pentru desfășurarea activității economice, cât și în alte scopuri, astfel încât să i se permită acesteia să deducă integral și imediat TVA-ul achitat cu ocazia achiziționării acestor bunuri și servicii.

60. Mai întâi, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței, în cazul utilizării unui bun de capital atât în scopul desfășurării activității economice, cât și în folosul propriu, persoana interesată poate alege, în ceea ce privește TVA-ul, fie să afecteze acest bun în totalitate patrimoniului întreprinderii sale, fie să îl păstreze în totalitate în patrimoniul său privat, excluzându-l astfel complet de la sistemul TVA-ului, fie să îl introducă în patrimoniul întreprinderii numai până la concurența utilizării efective în scopul desfășurării activității economice [34].

61. Astfel cum am menționat deja, dacă persoana impozabilă alege să considere bunuri de capital folosite atât în scopul desfășurării activității economice, cât și în folosul propriu ca fiind bunuri ale întreprinderii, TVA-ul datorat în amonte pentru achiziționarea sau pentru construcția unui asemenea bun este în principiu integral și imediat deductibil [35].

62. Cu toate acestea, întrucât utilizarea în folosul propriu al persoanei impozabile sau al personalului acesteia este asimilată unei operațiuni taxabile în temeiul articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă, persoana impozabilă care a ales să afecteze în totalitate un bun de capital întreprinderii sale și care utilizează o parte a acestui bun în folosul propriu are obligația de a achita TVA-ul aferent cheltuielilor efectuate pentru această utilizare, obligație care corespunde dreptului de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru totalitatea cheltuielilor de achiziționare sau de construcție a bunului de capital în cauză [36].

63. În aceste condiții, trebuie stabilit dacă faptul că această jurisprudență a Curții s-a dezvoltat în contextul utilizării mixte a unor bunuri de capital este o împrejurare pur întâmplătoare sau, dimpotrivă, are o rațiune proprie care decurge din dispozițiile articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă.

34 — A se vedea în special Hotărârile citate anterior HE (punctul 46), Charles și Charles-Tijmens (punctul 23) și Wollny (punctul 21).

35 — Hotărârile citate anterior Charles și Charles-Tijmens (punctul 24) și Wollny (punctul 22).

36 — A se vedea în acest sens Hotărârea Wollny, citată anterior (punctele 23 și 24, precum și jurisprudența citată).

64. Mai întâi, la prima vedere, această dispoziție nu se limitează la utilizarea unui bun de capital, ci vizează, mai larg, „utilizarea unui bun”.

65. În continuare, trebuie arătat că, în cadrul jurisprudenței referitoare la interpretarea articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă, Curtea nu a definit niciodată noțiunea „bun de capital” la care face în mod regulat trimitere.

66. În Hotărârea Verbond van Nederlandse Ondernemingen [37], care privea interpretarea articolului 17 din A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și modalitățile de aplicare ale sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată [38], Curtea a considerat, având în vedere atât *sensul obișnuit al termenului,* cât și funcția acestuia în contextul Directivei 67/228, că bunurile de capital vizează bunuri care, utilizate în scopul desfășurării unei activități economice, se disting prin caracterul lor durabil și prin valoarea lor, care fac ca costurile de achiziție să nu fie în mod normal contabilizate cu titlul de cheltuieli curente, ci sunt amortizate pe parcursul mai multor exerciții [39].

67. Elementele esențiale ale acestei definiții, respectiv caracterul durabil al acestor bunuri de capital și costul lor de achiziție, au fost preluate de Curte în cadrul interpretării articolului 20 din A șasea directivă referitoare, în special, la perioada în care se efectuează regularizarea deducerilor în ceea ce privește bunurile de capital [40], în pofida faptului că această dispoziție lasă statelor membre posibilitatea de a defini noțiunea de bunuri de capital [41].

68. Chiar dacă articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă și articolul 20 din aceeași directivă au domenii materiale de aplicare proprii care nu se suprapun [42], acestea au totuși, astfel cum a statuat Curtea, o finalitate comună [43], ceea ce, în opinia noastră, poate să justifice ca elementele esențiale ale definiției unui „bun de capital”, în sensul articolului 20 din directiva menționată, și anume caracterul durabil al utilizării acestuia și amortizarea concomitentă a costurilor de achiziție – elemente care, în definitiv, aparțin și sensului obișnuit al acestor termeni –, să fie relevante și în ceea ce privește utilizarea pe care jurisprudența Curții a dat-o acestei noțiuni în contextul interpretării articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă.

37 — Hotărârea din 1 februarie 1977 (51/76, Rec., p. 113).
38 — JO L 71, p. 1303.
39 — A se vedea punctul 12 din hotărârea menționată.
40 — Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property (C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 55).
41 — A se vedea articolul 20 alineatul (4) din A șasea directivă. A se vedea în această privință Hotărârea din 6 martie 2008, Nordania Finans și BG Factoring (C-98/07, Rep., p. I-1281, punctul 32).
42 — A se vedea în această privință Hotărârea Uudenkaupungin Kaupunki, citată anterior (punctele 30-34).
43 — Hotărârea Wollny, citată anterior (punctele 35-37).

69. Or, astfel cum reiese în mod implicit, însă necesar din jurisprudența menționată la punctul 62 din prezentele concluzii, în temeiul articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă, TVA-ul achitat pentru utilizarea în folosul propriu a bunului achiziționat va fi percepută pe măsura consumării bunului pentru care TVA-ul a fost dedus în amonte. Astfel, împrejurarea că utilizarea de către persoana impozabilă a unui bun al întreprinderii în folosul propriu este asimilată unei prestări de servicii cu titlu oneros, cu alte cuvinte unei operațiuni care se prelungește în timp, duce în mod logic la ideea că recuperarea TVA-ului aferent costurilor necesare pentru realizarea prestării de servicii (fictive) trebuie să facă obiectul unei eșalonări [44]. În cazul unei eventuale modificări a părții din bun utilizate de persoana impozabilă în folosul propriu, regularizarea TVA-ului pe care îl datorează persoana impozabilă pentru cuantumul cheltuielilor efectuate pentru executarea utilizării bunului respectiv va fi, oarecum, automată [45], întrucât aceasta va oscila tocmai în funcție de utilizarea efectivă în folosul propriu a bunului [46] pe toată durata de viață a acestuia sau chiar pe o perioadă mai scurtă, după modelul celei prevăzute la articolul 20 alineatele (2) și (3) din A șasea directivă, astfel cum pare să accepte Curtea [47].

70. Prin urmare, astfel cum au arătat, în esență, guvernele olandez, portughez și al Regatului Unit, precum și Comisia, cu referire în special la punctul 88 din Concluziile prezentate în cauza Charles și Charles-Tijmens, citate anterior, mecanismul instituit prin articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă nu are sens decât dacă consumul bunului este eșalonat în timp, cu alte cuvinte privește un bun de capital, iar nu alte bunuri al căror consum are loc, în principiu, imediat.

71. Pentru alte bunuri decât cele de capital, soluția trebuie găsită, în opinia noastră, în dispozițiile articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă, cu alte cuvinte persoana impozabilă trebuie să efectueze o repartizare potrivit utilizării în scopul desfășurării activității economice sau în alte scopuri a bunurilor în cauză și să deducă cuantumul TVA-ului care reflectă utilizarea reală a respectivelor bunuri pentru desfășurarea activității economice la momentul la care TVA-ul este datorat.

72. Situația este aceeași, în opinia noastră, în ceea ce privește bunurile care, pierzându-și caracterul distinctiv, sunt încorporate în bunul de capital după achiziționarea acestuia și care urmăresc conservarea valorii sale [48]. Astfel, articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă nu vizează decât

44 — A se vedea în acest sens punctul 70 din Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Wollny, citată anterior.

45 — A se vedea în acest sens punctul 61 din Concluziile prezentate în cauza Charles și Charles-Tijmens, citate anterior.

46 — A se vedea în această privință Hotărârea Enkler, citată anterior (punctele 36 și 37).

47 — Hotărârea Wollny, citată anterior (punctele 37 și 53).

48 — A se vedea, prin analogie, Hotărârea din 17 mai 2001, Fischer și Brandenstein (C-322/99 și C-323/99, Rec., p. I-4049, punctul 67), în ceea ce privește interpretarea articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă care asimilează unei livrări efectuate cu titlu oneros utilizarea de către o persoană impozabilă a unui bun care face parte din activele activității sale economice în interes propriu sau pe care îl utilizează în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice, atunci când TVA-ul aferent bunului respectiv sau părților componente ale bunului respectiv a fost dedus total sau parțial.

utilizarea bunului propriu-zis care a fost achiziționat atunci când acest bun a dat naștere unui drept de deducere, iar nu cheltuielile efectuate în vederea exploatării și a întreținerii acestuia [49].

73. În ceea ce privește bunurile care sunt încorporate într-un bun de capital ulterior achiziționării acestuia, dar care îi cresc valoarea, pe lângă faptul că articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă nu vizează decât bunul de capital cu ocazia achiziționării acestuia, considerăm de asemenea preferabil, din motive legate de simplicitatea sistemului comun al TVA-ului, ca TVA-ul achitat în amonte pentru achiziționarea unor asemenea bunuri să fie repartizat conform regulii prevăzute la articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă. De fapt, astfel cum a arătat în mod amănunțit guvernul Regatului Unit în observațiile sale scrise, având în vedere diferențele legate de data achiziționării acestor bunuri și de durata de viață preconizată a acestora, aplicarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă ar conduce la obligarea persoanei impozabile să efectueze, în fiecare an, calcularea TVA-ului în aval pentru fiecare bun încorporat în bunul de capital în ansamblul său, obligație care pare deosebit de complexă [50].

74. În ceea ce privește serviciile, instanța de trimitere apreciază că extinderea regimului aplicabil utilizării mixte a bunurilor de capital ar putea eventual să acopere și serviciile care fac obiectul amortizării (cu alte cuvinte „serviciile de capital"), întrucât, din punctul de vedere al gestiunii întreprinderii, aceste servicii nu se diferențiază de bunurile de capital. Comisia este de acord cu acest punct de vedere din rațiuni ce țin de respectarea principiului egalității de tratament [51], apreciere căreia i s-a alăturat, cu ocazia ședinței, și guvernul Regatului Unit. În schimb, guvernele olandez, german și portughez resping extinderea avută în vedere de instanța de trimitere. Aceste guverne se referă în special la modul de redactare a articolului 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă. Guvernele olandez și german par totuși să admită că servicii încorporate unui bun de capital ulterior achiziționării acestuia ar putea intra în domeniul de aplicare al articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă.

75. Considerăm de la bun început că această ultimă apreciere trebuie respinsă pentru

49 — Hotărârea Kühne citată anterior (punctul 13).

50 — Conform metodei descrise la nota de subsol 17 din prezentele concluzii. Guvernul Regatului Unit dă astfel exemplul unui velier (bun de capital) cumpărat în anul 2000, destinat în principal închirierii, dar destinat de asemenea, 20 % din an, unei utilizări în folosul propriu și căruia persoana impozabilă îi înnoiește catargul în anul 2001 (care se prezumă că are o durată de viață de 15 ani, așadar până în anul 2016), îi înnoiește puntea din lemn în anul 2002 (care se prezumă că are o durată de viață de 10 ani, așadar până în anul 2012), îi înnoiește ancora în anul 2003 (care se prezumă că are o durată de viață de 8 ani, așadar până în anul 2011) etc. În această ipoteză, persoana impozabilă ar trebui, în fiecare an, să împartă costul net al fiecăruia dintre aceste bunuri la durata de viață preconizată a acestora și să înmulțească rezultatul obținut cu cota TVA-ului național relevant și cu proporția utilizării în folosul propriu aferentă anului în cauză.

51 — În observațiile prezentate, Comisia compară achiziționarea în deplină proprietate de către o întreprindere a unor vehicule utilizate și în folosul propriu al persoanei impozabile și care ar putea beneficia de aplicarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă cu achiziționarea de către aceeași întreprindere a unor vehicule în leasing, care ar fi de asemenea utilizate și în folosul propriu al persoanei impozabile.

motive identice cu cele prezentate la punctele 72 și 73 din prezentele concluzii în ceea ce privește bunurile încorporate ulterior achiziționării bunului de capital [52].

76. În ceea ce privește extinderea regimului utilizării mixte a bunurilor de capital la serviciile de capital, trebuie observat mai întâi că nicio dispoziție a Celei de a șasea directive nu reglementează utilizarea în folosul propriu al unei persoane impozabile a unui serviciu de capital afectat activității sale economice. Astfel, pe de o parte, cum s-a arătat deja, articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă se referă exclusiv la bunuri. Pe de altă parte, articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (b) din aceeași directivă asimilează prestărilor de servicii cu titlu oneros numai prestările gratuite de servicii *de către persoanele impozabile* în folosul propriu sau al personalului acestora, iar nu și pe cele furnizate *de către terți* [53].

77. Excluderea utilizării serviciilor din domeniul de aplicare al articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă și, în același timp, limitarea domeniului de aplicare al primului paragraf litera (b) al aceleiași dispoziții la prestările de servicii efectuate de persoana impozabilă pot fi interpretate în două moduri ușor diferite.

78. Pe de o parte, s-ar putea sugera că legiuitorul comunitar a considerat că utilizării în folosul propriu a unor servicii prestate persoanei impozabile de către terți ar trebui să i se aplice regula repartizării între utilizarea în scopul desfășurării activității economice și utilizarea în folosul propriu a TVA-ului datorat în amonte pentru achiziționarea unor servicii de capital, mai degrabă decât regula impozitării în aval a utilizării în folosul propriu corespunzătoare dreptului de a deduce imediat și integral TVA-ul achitat în amonte, conform articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă.

79. În această ipoteză, întrucât utilizarea în folosul propriu a unor servicii de capital nu este asimilată unei prestări de servicii cu titlu oneros, aceasta nu ar intra, în consecință, în domeniul de aplicare al Celei de a șasea directive și, prin urmare, sub incidența normelor prevăzute la articolul 17 alineatul (5) din directiva menționată, care, astfel cum a amintit Curtea, nu privește decât repartizarea TVA-ului aferent intrărilor pentru cheltuielile

52 — A se vedea de asemenea Hotărârea Mohsche, citată anterior (punctul 14). Aceasta nu privește, așadar, serviciile utilizate pentru achiziționarea sau construirea unui bun de capital, precum un imobil, care sunt anterioare sau concomitente cu achiziționarea bunului: a se vedea în această privință Hotărârea din 8 mai 2003, Seeling (C-269/00, Rec., p. I-4110, punctul 43), și Hotărârea Wollny, citată anterior (punctul 24): „[…] persoana impozabilă care alege să afecteze o clădire în întregime întreprinderii și care utilizează o parte din această clădire în folosul propriu are, pe de o parte, dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru totalitatea *cheltuielilor de construire* a clădirii și, pe de altă parte, obligația corespondentă de a plăti TVA-ul aferent cheltuielilor angajate pentru executarea utilizării respective” (sublinierea noastră). A se vedea de asemenea Hotărârea Wollny, citată anterior (punctele 27 și 50).

53 — A se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Hotel Scandic Gåsabäck (punctul 23) și Danfoss și AstraZeneca (punctul 48), potrivit cărora „articolul 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă împiedică o persoană impozabilă sau membri ai personalului acesteia să obțină prestări de servicii *din partea persoanei impozabile*, cu scutire de taxă, pentru care o persoană privată ar fi trebuit să achite TVA-ul” (sublinierea noastră). A se vedea de asemenea punctul 22 din Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Mohsche, citată anterior.

care au legătură exclusiv cu activități economice [54]. Totuși, în această ipoteză se pune problema regularizării TVA-ului dedus inițial atunci când intervin modificări care afectează, pe perioada de amortizare a serviciului de capital, proporția serviciului de capital utilizat în scopul desfășurării activității economice (și, prin urmare, în mod corelativ, pe cea utilizată în folosul propriu), întrucât articolul 20 alineatele (2) și (3) din A șasea directivă nu vizează decât regularizarea deducerii aferente bunurilor de capital.

80. În consecință și pe de altă parte, s-ar putea considera că, în lipsa unor dispoziții comunitare referitoare la utilizarea mixtă a unor servicii de capital, legiuitorul comunitar a urmărit să lase statelor membre alegerea între, pe de o parte, soluția repartizării TVA-ului achitat în amonte între utilizarea în scopul desfășurării activității economice și utilizarea în folosul propriu a unui serviciu de capital, situație în care numai proporția referitoare la desfășurarea activității economice ar fi deductibilă, și, pe de altă parte, soluția asimilării utilizării în folosul propriu cu o prestare de servicii cu titlu oneros, astfel încât achitarea TVA-ului este fracționată în aval atât pentru cheltuielile aferente utilizării în scopul desfășurării activității economice, cât și pentru utilizarea în folosul propriu a unui serviciu de capital.

81. În această ipoteză, pare evident că, în exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să țină totuși seama de finalitatea și de economia Celei de a șasea directive, și anume în special să respecte principiul neutralității fiscale aflat la baza sistemului comun al TVA-ului [55].

82. Independent de întrebarea generală dacă un stat membru are dreptul să extindă regimul aplicabil utilizării mixte a unui bun de capital, astfel cum rezultă din articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă, la utilizarea mixtă a unui serviciu de capital, fără să dea naștere unor eventuale denaturări ale concurenței și unor divergențe între nivelurile sarcinii fiscale în statele membre, din actele aflate la dosar nu pare în niciun fel să reiasă că legislația în vigoare în Țările de Jos ar fi reținut această opțiune. În această privință, instanța de trimitere nu menționează decât ipoteza potrivit căreia, *în temeiul dreptului comunitar*, statele membre ar fi obligate să extindă regimul aplicabil utilizării mixte a bunurilor de capital, prevăzut la articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă, la servicii, inclusiv la serviciile de capital. Or, astfel cum s-a arătat deja, această ipoteză trebuie, în opinia noastră, să fie înlăturată.

83. În orice caz, contrar celor expuse de Comisie în observațiile sale, nu considerăm că refuzul de a aplica articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă utilizării mixte a unor servicii de capital ar face ca asupra persoanei impozabile să apese o sarcină fiscală referitoare la utilizarea în scopul desfășurării activității economice care ar fi contrară principiului neutralității. Astfel,

54 — A se vedea Hotărârea Securenta, citată anterior (punctul 33).

55 — A se vedea în această privință Hotărârea Securenta, citată anterior (punctele 35 și 36).

în măsura în care numai partea utilizată în folosul propriu ar fi considerată o operațiune efectuată cu titlu oneros, deducerea TVA-ului achitat în amonte aferent utilizării în scopul desfășurării activității economice a persoanei impozabile ar fi întru totul permisă.

84. Pentru toate aceste motive și în măsura în care Curtea ar trebui să răspundă la aspectele specifice ridicate de prima întrebare a instanței de trimitere, propunem să se răspundă la această întrebare că articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că acesta nu aplică nici utilizării mixte a altor bunuri decât cele de capital, nici utilizării mixte a serviciilor.

C — *Cu privire la aspectele specifice ridicate de a doua întrebare preliminară*

85. Examinarea celei de a doua întrebări adresate de instanța de trimitere nu este necesară decât în ipoteza în care Curtea nu s-ar alătura nici propunerii noastre cu titlu principal, nici răspunsului pe care îl propunem în subsidiar pentru prima întrebare.

86. Astfel, cum am arătat deja, prin această ultimă întrebare instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească, *în măsura în care bunurile, altele decât cele de capital, precum și serviciile pot beneficia de mecanismul prevăzut la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă*, pe de o parte, pe ce perioadă trebuie realizată taxarea în aval, cu alte cuvinte, după cum precizează aceasta, o singură dată sau în mod fracționat pe mai multe perioade de declarare și, pe de altă parte, cum trebuie determinată baza de impozitare pentru bunurile și serviciile care nu fac obiectul amortizării.

87. În ceea ce privește partea din întrebare referitoare la exigibilitatea TVA-ului, astfel cum au susținut guvernele olandez și portughez în observațiile lor scrise, în măsura în care prestările de servicii prevăzute la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă sunt asimilate unor prestări de servicii cu titlu oneros, normele privind exigibilitatea TVA-ului sunt, prin urmare, identice. Astfel, conform articolului 10 alineatul (2) prima teză din A șasea directivă, faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt prestate serviciile [56]. În cazul utilizării unui bun care face parte din activele folosite în cadrul unei activități economice parțial în folosul propriu, exigibilitatea TVA-ului intervine, așadar, la momentul utilizării respective. Pentru bunurile (și serviciile) care sunt consumate imediat, pare logic să se considere că TVA-ul va fi

56 — Trebuie subliniat că articolul 10 alineatul (2) a treia teză din directiva menționată oferă statelor membre și posibilitatea de a prevedea că, în anumite cazuri, prestările de servicii care au loc în mod continuu pe o anumită perioadă sunt considerate efectuate cel puțin la expirarea unui termen de un an. Această posibilitate, la care s-a referit și guvernul olandez în observațiile sale scrise referitoare la prestarea serviciilor prevăzute la articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă, nu a fost introdusă în A șasea directivă decât prin adoptarea Directivei 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000 de modificare a Directivei 77/388 (JO L 269, p. 44), ale cărei dispoziții trebuiau să fie transpuse de statele membre cel mai târziu la 31 decembrie 2001. Articolul 10 alineatul (2) a treia teză din A șasea directivă nu este, prin urmare, aplicabil, *ratione temporis*, situației de fapt din acțiunea principală, care privește, cum s-a arătat deja, exercițiul fiscal al VNLTO pentru anul 2000.

lichidat o singură dată, cu alte cuvinte în declarația persoanei impozabile referitoare la perioada în cauză, statele membre având, în temeiul articolului 22 alineatul (4) din A șasea directivă, competența de a stabili această perioadă. Astfel cum a arătat guvernul Regatului Unit în observațiile sale scrise, această abordare prezintă nu numai avantajul simplicității, ci poate de asemenea să asigure o egalitate de tratament cu consumatorul final, care nu poate eșalona impactul TVA-ului pe o perioadă mai mare decât cea referitoare la utilizarea efectivă a unui bun sau a unui serviciu consumat imediat.

88. În ceea ce privește serviciile de divertisment, considerăm, astfel cum a susținut guvernul Regatului Unit, că nimic nu se opune ca un stat membru să poată desfășura impozitarea în aval pe perioada de amortizare a serviciului în cauză sau, astfel cum Curtea a admis în ceea ce privește bunurile de capital, pe o perioadă mai scurtă, corespunzătoare, de exemplu, perioadei de regularizare a deducerilor, prevăzută la articolul 20 din A șasea directivă [57].

89. În sfârșit, în ceea ce privește partea din întrebarea preliminară referitoare la stabilirea bazei de impozitare a TVA-ului pentru bunurile și serviciile care nu fac obiectul unei amortizări, trebuie amintit că, în temeiul articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă, aceasta este constituită, în cazul prestărilor de servicii menționate la articolul 6 alineatul (2) din directiva menționată, din costul total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor. Această noțiune corespunde cheltuielilor legate de bunul propriu-zis [58], dar și celor efectuate cu ocazia achiziționării bunului, fără de care utilizarea în folosul propriu nu ar fi putut avea loc [59]. Cu toate acestea, Curtea a statuat că A șasea directivă nu conținea indicațiile necesare pentru definirea uniformă și precisă a regulilor de determinare a cuantumurilor cheltuielilor în cauză, astfel încât statele beneficiază de o anumită marjă de apreciere în ceea ce privește aceste reguli, cu condiția să respecte finalitatea și locul dispoziției în cauză în economia Celei de a șasea directive [60].

90. În această privință, din observațiile scrise ale guvernului olandez reiese, în esență, că reglementarea olandeză ar lega determinarea tuturor elementelor care trebuie luate în considerare pentru calcularea bazei de impozitare a prestărilor de servicii prevăzute la articolul 6 alineatul (2) din directivă de cea aplicabilă prestărilor „normale” de servicii cu titlu oneros. În opinia noastră, ar trebui să revină instanței de trimitere sarcina să verifice această afirmație în acțiunea principală și să examineze, în lumina principiilor amintite la punctul precedent din prezentele concluzii, dacă o astfel de asimilare, în măsura în care privește determinarea bazei de impozitare a TVA-ului, este conformă, printre altele, cu principiul neutralității fiscale.

57 — A se vedea în acest sens Hotărârea Wollny, citată anterior (punctele 42 și 48).

58 — Hotărârile citate anterior Enkler (punctul 36) și Wollny (punctul 27).

59 — A se vedea în acest sens Hotărârea Wollny, citată anterior (punctul 27).

60 — *Ibidem* (punctul 28).

VI — Concluzie

91. Având în vedere considerațiile precedente, propunem Curții ca, la cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Hoge Raad der Nederlanden, să răspundă după cum urmează:

„Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf 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 nu se aplică utilizării unui bun de capital afectat întreprinderii în scopul desfășurării unor activități neeconomice ale persoanei impozabile, care nu sunt supuse taxei pe valoarea adăugată."