



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 22 aprilie 2015¹

Cauza C-126/14

**UAB „Sveda”
împotriva**

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(cerere de decizie preliminară formulată de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas [Lituania])

„Legislație fiscală — Taxa pe valoarea adăugată — Articolul 168 din Directiva 2006/112/CE —
Deducere a TVA-ului achitat la achiziționarea sau la producerea unor bunuri de capital —
Utilizare principală în scopul operațiunilor netaxabile — Utilizare secundară în scopul
operațiunilor taxabile”

I – Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară se referă la un traseu de descoperire a mitologiei baltice în contextul aplicării taxei pe valoarea adăugată. O întreprindere din Lituania permite publicului să utilizeze acest traseu în mod gratuit. Pentru acest motiv, autoritatea fiscală a refuzat să ramburseze TVA-ul aferent costurilor de amenajare a traseului. În opinia întreprinderii, refuzul a fost neîntemeiat, întrucât, în final, chiar dacă utilizarea traseului este gratuită, vizitatorii vor plăti pentru servirea mesei, pentru suveniruri și pentru alte servicii prestate de întreprindere.

2. Stabilirea părții care are câștig de cauză depinde, așadar, de modul în care trebuie să se determine o legătură directă și imediată între intrări și ieșiri, în funcție de care, potrivit jurisprudenței, se decide deducerea TVA-ului. Condițiile abstracte pentru această legătură s-au clarificat deja, însă, inclusiv în speță, se impun clarificări privind aplicarea lor concretă.

II – Cadrul juridic

3. În perioada la care se referă litigiul principal, taxa pe valoarea adăugată este reglementată de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată² (denumită în continuare „Directiva TVA”).

¹ — Limba originală: germana.

² — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

4. Potrivit articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective. Al doilea paragraf adaugă:

„Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

5. Potrivit articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA, sunt supuse TVA-ului „livrarea de bunuri” și „prestarea de servicii” efectuate „cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

6. Articolul 26 alineatul (1) din Directiva TVA prevede în completare:

„Fiecare dintre următoarele tranzacții este considerată o prestare de servicii efectuată cu plată:

- 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 desfășurare a activității sale, atunci când TVA-ul aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial;

[...]”

7. Articolul 168 din Directiva TVA reglementează dreptul la deducere a TVA-ului unei persoane impozabile după cum urmează:

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

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

[...]”

8. Această dispoziție corespunde articolului 17 alineatul (2) din A șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare³, care a fost în vigoare până la 31 decembrie 2006. În prezenta cauză, se va lua în considerare și jurisprudența Curții care se referă la această dispoziție.

9. În sfârșit, în ceea ce privește regularizarea deducerii TVA-ului, articolul 187 din Directiva TVA prevede următoarele:

„(1) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

[...]

3 — JO L 145, p. 1, Ediție specială, 05/vol. 5, p. 129.

(2) Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din TVA-ul aplicat bunurilor de capital [...]

Regularizarea prevăzută la alineatul (1) se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate, fabricate sau, după caz, utilizate prima dată.”

10. Dreptul lituanian cuprinde dispoziții care corespund dispozițiilor menționate din Directiva TVA.

III – Litigiul principal

11. Reclamanta din litigiul principal este societatea Sveda UAB (denumită în continuare „Sveda”). Litigiul principal are ca obiect dreptul acesteia la deducerea TVA-ului.

12. În anul 2012, Sveda a amenajat un așa-numit traseu recreativ și de descoperire a mitologiei baltice (denumit în continuare „traseul recreativ”). În acest scop, aceasta a amenajat drumuri, scări, platforme de observație, locuri pentru foc de tabără, un stand de informare, precum și locuri de parcare pentru autovehicule.

13. Lucrările de amenajare ale acestui traseu recreativ au fost executate în conformitate cu obligațiile asumate prin contractul încheiat de Sveda cu Agenția Națională de Plăți din cadrul Ministerului Agriculturii (denumită în continuare „Agenția Națională de Plăți”). Prin acesta, Sveda s-a angajat să permită accesul gratuit al publicului la traseul recreativ. Potrivit contractului, Sveda i se vor rambursa cu titlu de „ajutor financiar” până la 90 % din costurile pentru amenajarea traseului.

14. Potrivit constatărilor instanței de trimitere, Sveda intenționează să desfășoare în viitor o activitate economică independentă în domeniul turismului, în sensul prevăzut la articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA. Astfel, aceasta va presta pentru vizitatorii traseului servicii remunerate precum vânzarea de produse alimentare sau de suveniruri.

15. În declarația de TVA, Sveda a solicitat deducerea TVA-ului achitat pentru achiziția de bunuri și servicii în cadrul lucrărilor de amenajare a traseului recreativ. Administrația fiscală lituaniană a refuzat rambursarea sumelor aferente TVA-ului deductibil, întrucât nu s-ar fi dovedit că serviciile achiziționate de Sveda ar servi unei activități căreia i se aplică TVA.

IV – Procedura în fața Curții

16. La 17 martie 2014, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Tribunalul Administrativ din Lituania), în calitate de instanță sesizată cu soluționarea cauzei, a adresat Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 168 din Directiva TVA poate fi interpretat în sensul că acordă unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor, achitat la producerea sau la achiziționarea bunurilor de capital destinate a fi utilizate în scopul desfășurării activității economice precum cele din prezenta cauză, care sunt destinate în mod direct unei utilizări publice gratuite, dar care pot fi recunoscute ca fiind mijloace de a atrage vizitatorii într-un loc în care persoana impozabilă, în desfășurarea activităților sale economice, intenționează să livreze bunuri și/sau să presteze servicii?”

17. În procedura în fața Curții, Republica Lituania, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise în luna iulie 2014 și au participat la ședința din 4 februarie 2015.

V – Apreciere juridică

18. Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere dorește să afle dacă, într-o situație precum cea din litigiul principal, o persoană impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul în temeiul articolului 168 din Directiva TVA.

19. Potrivit acestei dispoziții, „persoana impozabilă” are dreptul de a deduce TVA-ul aferent intrărilor în măsura în care acestea „sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile”.

A – Afectarea bunurilor de capital patrimoniului întreprinderii

20. În speță, Republica Lituania consideră că dreptul de deducere a TVA-ului nu se aplică întrucât, chiar dacă, în principiu, Sveda este persoană impozabilă, ea nu a acționat ca atare în cadrul amenajării traseului recreativ.

21. Potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere a TVA-ului aferent achiziționării unui bun presupune în fapt ca, atunci când achiziționează bunul respectiv, persoana impozabilă să acționeze ca atare, cu alte cuvinte – cel puțin și – în scopul activității sale economice în sensul prevăzut la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA⁴. Această concluzie este valabilă și pentru cazul realizării unui bun de către persoana impozabilă⁵.

22. În sfârșit, această condiție se referă la aspectul dacă bunul trebuie să fie afectat integral sau în parte patrimoniului întreprinderii, pentru a nu exclude de la început dreptul de deducere pentru achiziționarea sau pentru fabricarea bunului respectiv⁶. Potrivit jurisprudenței, această problemă trebuie apreciată ținându-se cont de toate datele speței, printre care figurează natura bunului vizat și perioada dintre dobândirea acestuia și utilizarea sa în scopul desfășurării activităților economice ale persoanei impozabile⁷.

23. Pe această bază, Republica Lituania pune sub semnul întrebării constatarea instanței de trimitere, potrivit căreia bunurile de capital aparțin patrimoniului întreprinderii Sveda. În temeiul contractului încheiat cu Agenția Națională de Plăți, Sveda are obligația să pună traseul la dispoziția publicului cu titlu gratuit și l-ar putea folosi abia ulterior în scopul desfășurării unei activități comerciale. Prin urmare, Sveda nu a acționat în calitate de persoană impozabilă.

24. Cu toate acestea, Curtea a decis în mod repetat că un particular care dobândește bunuri în vederea desfășurării unei activități economice, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, dobândește bunurile respective în calitate de persoană impozabilă, chiar dacă bunurile nu sunt utilizate imediat pentru această activitate economică⁸.

25. Prin urmare, potrivit constatărilor corecte ale instanței de trimitere, la achiziționarea, respectiv la fabricarea bunurilor de capital, Sveda a acționat în calitate de persoană impozabilă și a afectat aceste bunuri de capital patrimoniului întreprinderii.

4 — A se vedea Hotărârile Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 15), Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punctul 29), Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punctele 57 și 58), precum și Hotărârea Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punctele 39 și 40).

5 — A se vedea în acest sens Concluziile noastre prezentate în cauza X (C-334/10, EU:C:2012:108, punctul 25 și jurisprudența citată).

6 — A se vedea în acest sens Hotărârea Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punctele 28 și 29), precum și Hotărârea Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punctele 56-59); a se vedea de asemenea articolul 168a din Directiva TVA.

7 — Hotărârile Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 21), Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punctul 29), Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 58) și Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punctele 39 și 40).

8 — Hotărârile Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 14), Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 44) și Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, punctul 25).

B – Utilizarea în scopul unor operațiuni impozabile

26. Pentru ca Sveda să aibă un drept de deducere a TVA-ului, bunurile de capital nu trebuiau numai să fie afectate patrimoniului întreprinderii sale, așadar, să servească în general activității ei economice, ci, în plus, trebuiau să fie utilizate în scopul operațiunilor *impozabile* ale acesteia, după cum se prevede la articolul 168 din Directiva TVA.

27. Utilizarea dată unui bun sau care este avută în vedere pentru acest bun determină întinderea deducerii⁹. De regulă, este determinantă în acest sens *intenția* vădită de utilizare, întrucât, conform articolelor 63 și 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere ia naștere deja în momentul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor, așadar, de regulă, înainte ca persoana respectivă să efectueze operațiunile impozabile în aval¹⁰.

28. În litigiul principal, s-a constatat deja intenția de utilizare a bunurilor de capital achiziționate sau create de Sveda.

29. Traseul recreativ va fi pus la dispoziția publicului cu titlu gratuit. Această operațiune nu se impozitează. Obligația fiscală nu reiese nici din articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, întrucât Sveda nu cere vizitatorilor nicio remunerație. Obligația fiscală nu reiese nici din articolul 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, întrucât bunurile de capital nu sunt utilizate în alte scopuri decât desfășurarea activității, în sensul prevăzut de această dispoziție. În orice caz, o utilizare în alte scopuri decât cele ale desfășurării unei activități economice este exclusă atunci când utilizarea bunului de capital este afectată de activități economice ale persoanei impozabile¹¹. Totuși, instanța de trimitere a constatat deja că, la amenajarea traseului recreativ, Sveda a acționat în cadrul activității ei economice¹².

30. Pe de altă parte, traseul recreativ este menit să atragă vizitatori, cărora Sveda să le poată oferi bunuri și servicii. Aceste operațiuni ar fi impozitate în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA.

31. Astfel, există două scopuri cărora le servește achiziționarea, respectiv producerea de bunuri de capital. Scopul principal îl reprezintă punerea traseului recreativ la dispoziția publicului cu titlu gratuit (utilizarea principală), care, potrivit articolului 168 din Directiva TVA, nu dă drept de deducere a TVA-ului. Pe plan secund, se află însă utilizarea traseului recreativ ca mijloc de a furniza vizitatorilor servicii impozabile (utilizarea secundară), care dă dreptul la deducerea TVA-ului. Care dintre aceste două scopuri este însă determinant în contextul articolului 168 din Directiva TVA?

32. În Hotărârea BLP Group, Curtea a constatat cu titlu general, cu privire la această problemă, că bunurile sau serviciile achiziționate trebuie să prezinte o legătură directă și imediată cu operațiunile taxabile care dau naștere dreptului de deducere și, astfel, scopul „final” urmărit de persoana impozabilă nu prezintă relevanță¹³. Pentru acest motiv, Curtea a refuzat deducerea TVA-ului într-o

9 — A se vedea printre altele Hotărârile Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 15), X (C-334/10, EU:C:2012:473, punctul 17) și FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 49).

10 — A se vedea Hotărârea Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 36); a se vedea de asemenea și Concluziile noastre prezentate în cauza X (C-334/10, EU:C:2012:108, punctul 81 și jurisprudența citată).

11 — A se vedea în acest sens Hotărârea BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, punctul 26); a se vedea în sens mai larg Hotărârile Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punctul 38) și Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punctul 25).

12 — A se vedea punctele 23-25 de mai sus.

13 — Hotărârea BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punctul 19); de asemenea, recent, Hotărârea Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 38).

situație în care persoana impozabilă beneficia de servicii legate de vânzarea de participații, în regim de scutire fiscală, deși această vânzare era un mijloc de a facilita activitatea taxabilă a persoanei impozabile. Așadar, Curtea a făcut diferența între utilizarea principală, singura decisivă, și utilizarea secundară a operațiunilor în amonte.

33. Curtea a continuat să dezvolte jurisprudența. Pentru aplicarea articolului 168 din Directiva TVA, este necesar să existe în continuare o legătură directă și imediată între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval, care dau naștere unui drept de deducere a TVA-ului, pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept¹⁴. O astfel de legătură poate exista și cu întreaga activitate economică a persoanei impozabile, atunci când costul intrărilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care le furnizează¹⁵.

34. Potrivit unei jurisprudențe recente a Curții, existența unei legături directe și imediate presupune că costul prestațiilor în amonte este încorporat în prețul anumitor sau tuturor operațiunilor în aval derulate de persoana impozabilă¹⁶. Această cerință este valabilă indiferent dacă persoana impozabilă utilizează bunuri sau servicii¹⁷.

35. În speță, dreptul de deducere a TVA-ului există, așadar, atunci când costurile legate de achiziționarea sau de producerea bunurilor de capital aferente traseului recreativ în sensul prevăzut în jurisprudență se regăsesc în prețul operațiunilor în aval, care sunt impozitate conform directivei.

36. În situația din litigiul principal, se iau în considerare diferite operațiuni în aval. Pe de o parte, acestea pot fi serviciile taxabile pe care Sveda dorește să le presteze pentru vizitatorii traseului recreativ și care fac obiectul întrebării preliminare (a se vedea, mai jos, punctul 2). Pe de altă parte însă, o operațiune în aval impozabilă poate fi și amenajarea traseului recreativ ca atare. Instanța de trimitere nu a luat în considerare această posibilitate. Cu toate acestea, ea trebuie verificată în primul rând, întrucât ar putea face ca răspunsul la întrebarea preliminară să nu prezinte relevanță în litigiul principal (a se vedea punctul 1 de mai jos).

1. Amenajarea traseului recreativ ca operațiune impozitată în aval

37. În situația în care amenajarea de către Sveda a traseului recreativ reprezintă o operațiune impozabilă în aval, este posibil ca dreptul de deducere a TVA-ului să fie confirmat în litigiul principal, independent de răspunsul la întrebarea preliminară. Amenajarea traseului recreativ ar putea reprezenta o operațiune cu titlu oneros pentru Agenția Națională de Plăți, care este taxabilă în conformitate cu articolul 2 litera (a) sau (c) din Directiva TVA.

14 — A se vedea printre altele Hotărârile *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, punctul 24), *Halifax și alții* (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 79) și *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 34).

15 — A se vedea în acest sens printre altele Hotărârile *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, punctele 30 și 31), *Investrand* (C-435/05, EU:C:2007:87, punctul 24), *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, punctele 58 și 60), *Becker* (C-104/12, EU:C:2013:99, punctul 20) și *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 38).

16 — A se vedea printre altele Hotărârile *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 60), *X* (C-651/11, EU:C:2013:346, punctul 55) și *PPG Holdings* (C-26/12, EU:C:2013:526, punctul 23); a se vedea în acest sens Hotărârea *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, punctul 36).

17 — A se vedea în acest sens Concluziile noastre prezentate în cauza *TETS Haskovo* (C-234/11, EU:C:2012:352, punctul 31 și jurisprudența citată).

38. Potrivit unei jurisprudențe constante, posibilitatea de a califica o operațiune drept operațiune cu titlu oneros implică numai existența unei legături directe între livrarea de bunuri sau prestarea de servicii și o contrapartidă primită în mod real de persoana impozabilă¹⁸. O asemenea legătură imediată impune existența unui raport juridic între prestator și beneficiar, în cadrul căruia să se deruleze schimbul de prestații¹⁹, precum și condiționarea reciprocă dintre prestație și contraprestație²⁰. Nici executarea unei operațiuni la prețul de cost nu împiedică luarea în considerare a existenței unei legături imediate între prestație și contraprestație²¹.

39. Potrivit susținerilor instanței de trimitere, Sveda s-a angajat să amenajeze traseul recreativ în temeiul unui contract încheiat cu Agenția Națională pentru Plăți. În schimb, Sveda primește de la contractantul ei, cu titlu de „ajutor financiar”, o plată reprezentând 90 % din costurile aferente. Fără a cunoaște conținutul concret al respectivului contract, nu se poate aprecia cu titlu definitiv dacă între amenajarea traseului recreativ și „ajutorul financiar” există o legătură imediată, în sensul prevăzut de jurisprudența citată.

40. În cazul în care din examinarea instanței de trimitere rezultă că, prin amenajarea traseului recreativ, Sveda derulează o operațiune taxabilă în sensul prevăzut la articolul 2 litera (a) sau (c) din Directiva TVA, între achiziționarea, respectiv producerea bunurilor de capital aferente traseului recreativ și această operațiune taxabilă în aval există o legătură directă și imediată. În acest caz, costul operațiunilor în amonte s-ar regăsi fără îndoială în preț, întrucât valoarea plății efectuate de Agenția Națională pentru Plăți se calculează tocmai în funcție de aceste costuri.

2. Cu privire la răspunsul la întrebarea preliminară

41. Cu toate acestea, în cazul în care instanța de trimitere constată că amenajarea traseului recreativ de către Sveda nu reprezintă, față de Agenția Națională pentru Plăți, o operațiune taxabilă, dreptul de deducere a TVA-ului depinde de aspectul dacă bunurile de capital sunt utilizate pentru prestarea ulterioară a unor servicii cu titlu oneros, în sensul articolului 168 din Directiva TVA. În acest sens, trebuie să se stabilească dacă costurile pentru achiziționarea și pentru producerea acestor bunuri de capital pot fi incluse în prețul acestor servicii.

a) Noțiunea de costuri obiective

42. Contrar opiniei Regatului Unit, răspunsul la această întrebare este independent de voința persoanei impozabile de a include costurile respective în calculul prețului operațiunilor în aval.

43. Potrivit Hotărârii Becker, constatarea unei legături directe și imediate între operațiunile în amonte și cele în aval depinde de conținutul obiectiv al operațiunilor în amonte²². Deja în cadrul Hotărârii BLP Group, Curtea a constatat, în acest sens, că legătura necesară dintre operațiunile în amonte și cele în aval nu poate fi determinată de intențiile unei persoane impozabile²³.

18 — A se vedea Hotărârea Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, punctul 37 și jurisprudența citată).

19 — A se vedea printre altele Hotărârile Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punctul 47) și Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 29).

20 — A se vedea printre altele Hotărârile Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctele 13-20) și Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punctele 12-17); a se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Stix-Hackl prezentate în cauza Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punctul 32).

21 — A se vedea în acest sens Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punctul 22).

22 — Hotărârea Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, punctele 22, 23 și 33).

23 — A se vedea Hotărârea BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punctul 24).

44. La acestea se adaugă aspectul că, în cadrul sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată, sunt impozitate și servicii prestate la prețul de cost²⁴. În această situație, persoana impozabilă determină prețul în mod subiectiv, fără să ia în calcul toate costurile aferente operațiunii în aval. Așadar, în acest caz, nu se ridică problema ca toate operațiunile în amonte, care, la o analiză obiectivă, potrivit articolului 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, se numără printre elementele de cost ale operațiunilor în aval, să dea dreptul la deducerea TVA-lui. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, regimul de deduceri vizează eliberarea *integrală* a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice²⁵, întrucât, în cadrul sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată, în cele din urmă, nu persoana impozabilă va suporta TVA-ul, ci consumatorul final²⁶.

45. Legătura economică obiectivă dintre operațiunile în amonte și cele în aval, în sensul prevăzut în jurisprudență, este decisivă pentru problema dacă costurile se regăsesc în prețul serviciului²⁷. Numai o legătură de cauzalitate nu este suficientă²⁸. Totuși, în cazul în care o operațiune în amonte servește în mod obiectiv scopului derulării anumitor sau tuturor operațiunilor în aval, există o legătură directă și imediată între acestea în sensul prevăzut în jurisprudență. Astfel, într-o asemenea situație, din punct de vedere economic, operațiunea în amonte reprezintă un element de cost pentru prestarea respectivelor operațiuni în aval. După cum rezultă din modul de redactare a articolului 168 din Directiva TVA, prezintă relevanță scopul obiectiv al utilizării unei operațiuni în amonte.

46. În speță, potrivit constatărilor instanței de trimitere, amenajarea traseului recreativ urmărește să atragă vizitatori pentru a le oferi operațiuni cu titlu oneros. Astfel, din punct de vedere economic, amenajarea traseului recreativ se numără printre elementele de cost aferente acestor operațiuni.

47. Prin urmare, între achiziționarea sau producția bunurilor de capital aferente traseului recreativ și serviciile prestate cu titlu oneros în beneficiul vizitatorilor există, în principiu, o legătură directă și imediată în sensul prevăzut în jurisprudență.

b) Utilizarea principală în scopul operațiunilor netaxabile

48. Aspectul că traseul recreativ este pus la dispoziția publicului cu titlu gratuit nu se opune unui drept de deducere a TVA-ului.

49. Aceasta este utilizarea principală a bunurilor de capital aferente traseului recreativ. Utilizarea principală nu întrerupe însă legătura directă și imediată cu utilizarea secundară decât în două situații²⁹.

24 — A se vedea punctul 38 de mai sus.

25 — A se vedea printre altele Hotărârile Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punctul 19), Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, punctul 15), Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 78), Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 25) și Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 32).

26 — A se vedea printre altele Hotărârile Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 19), Pelzl și alții (C-338/97, C-344/97 și C-390/97, EU:C:1999:285, punctul 21), KÖGÄZ și alții (C-283/06 și C-312/06, EU:C:2007:598, punctul 51) și Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punctul 25).

27 — A se vedea Hotărârea AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 31).

28 — A se vedea Hotărârea Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, punctul 31).

29 — În ceea ce privește posibilitatea întreruperii acestei legături, a se vedea Hotărârea TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 34).

50. Pe de o parte, această legătură nu mai există atunci când utilizarea principală servește unor operațiuni prestate cu titlu oneros, dar care sunt scutite de TVA. În acest caz, operațiunile în amonte se numără printre elementele de cost scutite de la impozit și se regăsesc în preț. În principal, în cazul acestor operațiuni, articolul 168 și următoarele din Directiva TVA nu prevăd dreptul de deducere a TVA-ului. Potrivit jurisprudenței, într-o asemenea situație, nu prezintă relevanță dacă operațiunile în amonte servesc unui scop ulterior „final” care presupune și operațiuni în aval³⁰.

51. Cu toate acestea, în speță, utilizarea principală nu este reprezentată de operațiuni efectuate cu titlu oneros în regim de scutire fiscală, ci de utilizarea cu titlu gratuit.

52. Pe de altă parte, legătura directă și imediată dintre operațiunile în amonte și prestarea serviciilor cu titlu oneros în beneficiul vizitatorilor s-ar întrerupe și atunci când utilizarea principală a traseului recreativ de către public, cu titlu gratuit, ar reprezenta o activitate a Sveda cu caracter neeconomic. Or, potrivit jurisprudenței, TVA-ul aferent intrărilor pentru cheltuielile efectuate de o persoană impozabilă nu poate da naștere unui drept de deducere în măsura în care acesta se referă la activități cu caracter neeconomic³¹.

53. Cu toate acestea, potrivit constatărilor instanței de trimitere, acesta nu este cazul în speță³². Contrar opiniei Comisiei, simpla împrejurare că o prestație este oferită cu titlu gratuit nu justifică existența unei activități cu caracter neeconomic a persoanei impozabile. În acest sens, în cadrul ședinței, Regatul Unit a făcut trimitere în mod corect la exemplul unui centru comercial care oferă locul de parcare la dispoziție cu titlu gratuit.

c) Încălcarea contractului încheiat cu Agenția Națională de Plăți

54. În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA-ului, nu prezintă relevanță faptul că luarea în considerare a costurilor pentru amenajarea traseului recreativ la calculul prețurilor serviciilor prognozate a fi prestate cu titlu oneros ar putea încălca contractul încheiat cu Agenția Națională de Plăți. Instanța de trimitere a luat în considerare acest aspect.

55. Cu toate acestea, nu se poate stabili nici în ce modalitate o asemenea încălcare ar putea influența aprecierea privind TVA-ul, iar după cum am arătat mai sus³³, aspectul dacă Sveda a ținut realmente seama de costuri la calculul prețurilor nu prezintă relevanță pentru deducerea TVA-ului.

d) Încălcarea Regulamentului (CE) nr. 1698/2005

56. Nici Regulamentul (CE) nr. 1698/2005 al Consiliului din 20 septembrie 2005 privind sprijinul pentru dezvoltare rurală acordat de Fondul European Agricol pentru Dezvoltare Rurală³⁴, invocat de instanța de trimitere, nu influențează aprecierea privind TVA-ul din prezenta cauză.

30 — A se vedea Hotărârile BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punctul 19), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punctele 62 și 71) și X (C-651/11, EU:C:2013:346, punctul 56).

31 — Hotărârile Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 30) și Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punctul 37).

32 — A se vedea punctele 23-25 de mai sus.

33 — A se vedea punctele 42-45 de mai sus.

34 — JO L 277, p. 1, Ediție specială, 03/vol. 66, p. 101

57. Chiar dacă utilizarea traseului recreativ de către Sveda ar încălca articolul 36 litera (b) punctul (vii) din regulamentul invocat de instanța de trimitere, în temeiul căruia se acordă ajutoare pentru „investiții neproductive”, acest aspect nu ar aduce atingere dreptului de deducere a TVA-ului, întrucât, potrivit unei jurisprudențe constante, principiul neutralității fiscale interzice o diferențiere între tranzacții permise și nepermise³⁵.

e) Influența perioadei de regularizare

58. În speță, nici obiecția formulată de Republica Lituania, care se referă la dispoziții privind regularizarea deducerii TVA-ului, nu se opune dreptului de deducere a TVA-ului.

59. Potrivit articolului 187 din Directiva TVA, deducerea inițială a TVA-ului la achiziționarea sau la producerea de bunuri de capital este regularizată în cazul în care, în termen de cinci ani, apar modificări care prezintă relevanță pentru dreptul la deducerea TVA-ului.

60. Republica Lituania deduce de aici că un bun de capital trebuie utilizat în scopul unei activități economice în termen de cinci ani de la achiziționarea sau de la producerea sa. În caz contrar, nu s-ar aplica dreptul de deducere a TVA-ului.

61. În primul rând, potrivit jurisprudenței, perioada de regularizare nu poate influența constatarea dacă, la data achiziționării sau a producerii unui bun, o persoană impozabilă acționează în scopul activității sale economice³⁶. În al doilea rând, în speță, nu se poate identifica nici dacă, în perioada de regularizare, bunurile de capital sunt utilizate în scopuri care exclud deducerea TVA-ului. Chiar dacă inițial vizitatorilor traseului recreativ nu li se oferă servicii prestate cu titlu oneros, acest aspect nu modifică utilizarea bunurilor de capital în scopul activității economice de către Sveda, în cazul în care, pe baza unor elemente obiective, se poate constata că asemenea oferte sunt planificate în continuare.

f) Valoarea deducerii TVA-ului

62. În sfârșit, mai trebuie să se verifice dacă aspectul că Agenția Națională de Plăți va rambursa Sveda 90 % din costurile pentru achiziționarea sau pentru producerea bunurilor de capital în litigiu exercită vreo influență asupra valorii deducerii TVA-ului.

63. Regatul Unit consideră că acest element joacă un rol esențial în aprecierea întrebării în ce măsură la calculul prețului operațiunilor în aval se iau în considerare costurile operațiunilor în amonte.

64. Cu toate acestea, astfel cum au susținut și Republica Lituania, și Comisia, considerăm că rambursarea parțială a costurilor de către Agenția Națională de Plăți nu influențează valoarea deducerii. În conformitate cu articolul 168 din Directiva TVA, este determinant numai aspectul dacă operațiunile în amonte sunt utilizate pentru operațiuni impozabile în aval. În schimb, modul de finanțare a operațiunilor în amonte nu prezintă relevanță.

65. În mod corespunzător, Curtea a decis deja că reglementarea unui stat membru care limitează dreptul de deducere a TVA-ului la situația în care achiziționarea unui bun este finanțată prin intermediul unei subvenții de stat nu este compatibilă cu dreptul Uniunii în materia TVA-ului³⁷.

35 — A se vedea numai Hotărârile Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punctul 28), CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punctul 33) și GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, punctul 32).

36 — A se vedea Hotărârea Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 20).

37 — A se vedea Hotărârea Comisia/Franța (C-243/03, EU:C:2005:589, punctul 33).

66. Astfel, o persoană impozabilă în situația din litigiul principal are dreptul la o deducere integrală a TVA-ului aplicat operațiunilor în amonte aferente achiziționării sau producerii bunurilor de capital în discuție.

VI – Concluzie

67. În urma considerațiilor de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară după cum urmează:

„Articolul 168 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că acordă unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor, achitat la producerea sau la achiziționarea bunurilor de capital, care sunt destinate în mod direct unei utilizări publice gratuite, dar care pot fi recunoscute ca fiind mijloace de a atrage vizitatorii într-un loc în care persoana impozabilă, în desfășurarea activităților sale economice, intenționează să livreze bunuri și/sau să presteze servicii.”