



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 6 aprilie 2017¹

Cauza C-132/16

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia
împotriva
„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD**

(cerere de decizie preliminară formulată de Varhoven administrativen sad [Curtea Administrativă Supremă a Republicii Bulgaria])

„Cerere de decizie preliminară – Legislația privind taxa pe valoarea adăugată – Deducerea TVA-ului achitat în amonte – Servicii cu titlu gratuit în favoarea infrastructurii comunale – Legătura cu activitatea economică a persoanei impozabile – Clasificare economică *versus* cauzalitate economică – Contabilizarea cheltuielilor drept cheltuieli generale”

I. Introducere

1. Cât de restrânsă sau cât de extinsă trebuie să fie din punctul de vedere al legislației privind TVA-ul legătura dintre costurile la care se aplică TVA-ul pe care le suportă un întreprinzător în vederea realizării veniturilor și operațiunile sale taxabile, pentru a fi posibilă deducerea în amonte a taxei? Este suficient ca aceste cheltuieli să fi fost utile sau necesare pentru întreprindere? Este suficientă o simplă *cauzalitate* între cheltuielile efectuate și veniturile preconizate sau este necesar ca aceste cheltuieli să fie *incluse* în mod direct și *imediat* în veniturile taxabile ale întreprinderii?
2. Este, de exemplu, suficient dacă o întreprindere reabilitează infrastructura de evacuare a apelor uzate administrată de comună pentru a obține autorizații de construcție pentru clădirile pe care le va închiria în viitor și pentru care va plăti TVA? Sau este necesar ca aceste cheltuieli de reparație să aibă o legătură directă și imediată cu anumite operațiuni ale întreprinderii? În cel din urmă caz, dreptul întreprinderii de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru cheltuielile de reabilitare depinde de aprecierea prestațiilor efectuate către comună, întrucât întreprinderea realizează lucrările de reabilitare în mod direct și imediat în folosul comunei în calitatea sa de operator al sistemului de evacuare a apelor uzate.
3. Acestea sunt problemele de principiu pe care trebuie să le dezbată Curtea în prezenta procedură de cerere de decizie preliminară. În acest context, trebuie să se țină seama și de Hotărârea recentă a Curții în cauza Sveda². Aceasta a constituit un motiv de nesiguranță în statele membre în ceea ce privește întinderea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte. În prezenta procedură, Curtea are ocazia să își precizeze cele statuate în cadrul hotărârii amintite.

¹ Limba originală: germana.

² Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Cadrul de drept al Uniunii este dat în speță de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind taxa pe valoarea adăugată³ (denumită în continuare „Directiva TVA”). Articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA prevede:

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

(a) [...]

(b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate.”

5. Articolul 168 din Directiva TVA reglementează dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte:

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

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

6. Articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA conține o dispoziție tranzitorie:

„Până la intrarea în vigoare a dispozițiilor prevăzute la primul paragraf, statele membre pot continua să aplice toate excluderile prevăzute de legislațiile [lor] naționale [la 1 ianuarie 1979 sau,] în cazul statelor membre care au aderat la Comunitate după data menționată anterior, la data aderării lor.”

B. Dreptul național

7. Articolul 69 din Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea bulgară privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „ZDDS”) prevede:

„(1) În cazul în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile efectuate de o persoană impozabilă înregistrată, această persoană are dreptul să deducă următoarele:

1. taxa pe bunurile care i-au fost sau trebuie să îi fie livrate de furnizor, respectiv pe serviciile care i-au fost sau trebuie să îi fie prestate de prestatorul de servicii, care, la rândul lui, este o persoană impozabilă înregistrată conform prezentei legi.”

8. Articolul 70 din ZDDS:

„(1) În pofida îndeplinirii condițiilor prevăzute la articolul 69 sau la articolul 74, dreptul de deducere nu se aplică în măsura în care: [...]

2. bunurile sau serviciile sunt destinate unor operațiuni efectuate cu titlu gratuit sau altor activități decât activitățile economice ale persoanei impozabile; [...]”

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

III. Litigiul principal

9. „Iberdrola Imobiliaria Real Estate Investments” EOOD (denumită în continuare „Iberdrola”) este proprietara unor terenuri pe care urmează să construiască un sat de vacanță. Acesta este destinat unei închirieri impozabile. Pentru a putea fi racordat la stația de pompare a apelor uzate existentă, administrată de comună, această stație a trebuit să fie reabilitată substanțial. În lipsa unei reabilitări, aceasta nu ar fi putut capta și apele reziduale de la obiectivele pe care Iberdrola intenționa să le construiască. Astfel, comuna și Iberdrola au încheiat un contract prin care Iberdrola se obliga să suporte cheltuielile necesare reabilitării infrastructurii comunale de evacuare a apelor uzate. Reabilitarea instalațiilor a fost apoi realizată de o întreprindere de construcții contractată de Iberdrola.

10. După reabilitarea stației de pompare a apelor uzate din comună au fost realizate construcțiile din satul de vacanță și au putut fi racordate la aceasta. Iberdrola a dedus cheltuielile efectuate cu aceste lucrări de reabilitare. Autoritatea națională a refuzat societății dreptul la deducere în temeiul articolului 70 alineatul (1) punctul 2 din ZDDS. Împotriva acestei decizii, Iberdrola a introdus o acțiune în fața Tribunalului Administrativ.

11. Tribunalul Administrativ a considerat că, prin reabilitarea stației de pompare, Iberdrola a prestat comunei un serviciu cu titlu gratuit. Această lucrare a profitat însă activității economice a Iberdrola (închirierea satului de vacanță), întrucât satul de vacanță a devenit utilizabil numai după reabilitarea stației de pompare comunale.

12. Tribunalul Administrativ a considerat că, pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru suma facturată de întreprinderea de construcții, cheltuielile angajate în acest scop trebuie să facă parte din cheltuielile generale ale Iberdrola și să reprezinte un element constitutiv al prețului aferent operațiunilor menționate în factură. Din expertiza dispusă de instanță a rezultat că aceste cheltuieli au fost contabilizate drept cheltuieli efectuate pentru realizarea proiectului de construcție a satului de vacanță. S-a stabilit astfel că aceste cheltuieli au fost incluse în cheltuielile pentru realizarea construcțiilor pe terenurile deținute de societate și că sunt legate de activitatea economică a Iberdrola.

13. În consecință, Tribunalul Administrativ a anulat decizia de rectificare și decizia de modificare a deciziei de rectificare. În prezent, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă a Republicii Bulgaria) judecă recursul împotriva deciziei de anulare. Aceasta a hotărât să suspende judecata și să formuleze o cerere de decizie preliminară.

IV. Procedura în fața Curții

14. Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă a Republicii Bulgaria), care judecă litigiul principal, a adresat Curții următoarele întrebări:

„1) Articolul 26 alineatul (1) litera (b), articolul 168 litera (a) și articolul 176 din Directiva 2006/112 se opun unei dispoziții de drept național precum articolul 70 alineatul (1) punctul 2 din ZDDS, care restrânge dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru o prestare de servicii de construcții sau de reabilitare a unui bun imobiliar aflat în proprietatea unui terț, care servește atât destinatarului prestației, cât și terțului, doar pentru motivul că terțul obține cu titlu gratuit rezultatul acestor servicii, fără a se ține seama de faptul că serviciile vor fi utilizate în cadrul activității economice a destinatarului – persoană impozabilă?

2) Articolul 26 alineatul (1) litera (b), articolul 168 litera (a) și articolul 176 din Directiva 2006/112 se opun unei practici fiscale care constă în refuzul recunoașterii dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru prestarea de servicii, în condițiile în care cheltuielile corespunzătoare acestor servicii sunt contabilizate ca cheltuieli generale ale persoanei impozabile, pentru motivul că

au fost angajate pentru construirea sau reabilitarea unui bun imobiliar aflat în proprietatea altei persoane, fără a ține seama de faptul că acest bun imobiliar va fi deopotrivă utilizat de destinatarul prestării de servicii de construcții în cadrul activității sale economice?”

15. Cu privire la aceste întrebări au depus concluzii scrise în procedura desfășurată în fața Curții societatea Iberdrola, Republica Bulgaria și Comisia Europeană. La ședința din 24 noiembrie 2016 a mai luat parte, alături de participanții menționați mai sus, și Direcția Finanțelor din Bulgaria.

V. Aprecieri juridică

A. Cu privire la aplicabilitatea așa-numitei clauze de standstill de la articolul 176 din Directiva TVA

16. În prealabil, trebuie să se clarifice dacă posibilitatea oferită de articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA, de a menține vechile excepții naționale cu privire la dreptul de deducere, exclude *per se* o încălcare a Directivei TVA prin articolul 70 din ZDDS. Acesta a fost adoptat la momentul aderării⁴.

17. Cu toate acestea, așa-numita clauză de „standstill” de la articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA nu permite unui nou stat membru să își modifice legislația internă cu ocazia aderării sale la Uniune într-un sens care ar îndepărta această legislație de obiectivele directivei menționate. O modificare în acest sens ar fi contrară chiar spiritului acestei clauze⁵. În cauza principală, incumbă deci instanței de trimitere, care este singura competentă să interpreteze dreptul său național, sarcina de a aprecia dacă prin introducerea articolului 70 din ZDDS a fost menținută o limitare existentă sau dacă s-a produs o modificare a situației juridice⁶. Întrucât, având în vedere situația de fapt prezentată, nu există elemente care să susțină prima ipoteză, în continuare trebuie să se pornească de la premisa că articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA nu este relevant în speță.

B. Cu privire la întrebările preliminare

18. Ambele întrebări adresate de instanța de trimitere vizează în esență aceeași problemă, și anume dacă Directiva TVA oferă posibilitatea de deducere a TVA-ului achitat în amonte și în cazul în care prestația din amonte (în speță, reabilitarea) are legătură cu prestația taxabilă din aval (în speță, închirierea), cu mențiunea că este prestată direct și cu titlu gratuit unui terț (în speță, unei comune). Această problemă se ridică în special atunci când comuna utilizează prestația în interes propriu sub forma evacuării apelor reziduale provenite din comună.

19. Prin intermediul primei întrebări preliminare instanța dorește să știe dacă Directiva TVA se opune în această privință legislației naționale. Cea de a doua întrebare aduce în prim-plan problema dacă Directiva TVA se opune unei practici fiscale în cadrul căreia este în plus relevantă și modalitatea de „înregistrare contabilă”. Legătura dintre aceste două întrebări este însă atât de strânsă în ceea ce privește conținutul lor încât poate fi formulat un răspuns comun.

20. Prin urmare, vom analiza mai întâi lipsa de relevanță a „înregistrării contabile” concrete (a se vedea punctul 1 de mai jos), pentru ca mai apoi să ne referim la condițiile pentru deducerea TVA-ului achitat în amonte (a se vedea punctul 2 de mai jos). În acest demers vom evidenția într-o primă fază *prioritatea stabilirii unei legături directe* între prestația din aval și prestația din amonte în condițiile

4 A se vedea Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 5).

5 A se vedea Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 43).

6 A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 47), citată mai sus.

unei legături de cauzalitate extinse (a se vedea punctele 2.a și 2.b de mai jos). Această prioritate este stabilită și în jurisprudența Curții (a se vedea punctul 2c de mai jos). La o privire mai atentă, Hotărârea Sveda⁷ nu se opune dreptului de deducere (a se vedea punctul 2d de mai jos). În final, ne vom apleca asupra interacțiunii – decisive în speță – dintre impozitarea serviciilor prestate cu titlu gratuit (articolul 26 din Directiva TVA) și deducerea TVA-ului achitat în amonte (articolul 168 din Directiva TVA) (a se vedea punctul 2e de mai jos).

1. Lipsa de relevanță a modalității de înregistrare contabilă

21. În prealabil, trebuie să se sublinieze că, datorită sistemului său, legislația privind TVA-ul nu poate depinde – spre deosebire de cele arătate de Iberdrola în ședință și de Comisie în concluziile sale scrise – de o anumită modalitate de înregistrare contabilă aleasă de persoana impozabilă.

22. Legislația Uniunii în materie de TVA nu prevede – spre deosebire de legislația privind impozitul pe profit – impozitarea pentru modificările patrimoniului (adică pentru creșterile de valoare), ci are în vedere numai activitățile. Aceasta rezultă din modul de redactare a articolelor 2 („operațiuni”), 9 („activitate economică”), 13 („activitățile [...] în care se angajează”) și 168 din Directiva TVA („bunurile [...] sunt utilizate”). În consecință, legislația în materie de TVA nu prevede nicio obligație de repartizare pe conturi a valorilor patrimoniale (balanță). De asemenea, valoarea TVA-ului datorat nu rezultă din compararea mai multor active din perioade diferite (așa-numita comparare a activelor unei întreprinderi), ci din cheltuielile efectuate de un terț pentru livrarea unui bun sau pentru furnizarea unui serviciu.

23. Dacă însă compararea activelor nu are nicio relevanță din perspectiva legislației privind TVA-ul, atunci nici modalitatea de înregistrare contabilă nu ar trebui să permită tragerea unor concluzii referitoare la vreun drept privind această taxă (în speță, dreptul de deducere în amonte). În plus, luarea în considerare a înregistrării contabile individuale ar însemna *de facto* că persoana impozabilă decide discreționar dacă datorează sau nu datorează TVA. Acest lucru nu poate fi însă corect. Prin urmare, articolul 167 și următoarele din Directiva TVA nu au în vedere în niciun mod bilanțul patrimonial al persoanei impozabile. Nici formalitățile privind deducerea TVA-ului achitat în amonte cuprinse în articolul 178 din Directiva TVA nu fac trimitere la dreptul contabil. Astfel, problema care trebuie rezolvată în cauză nu are nicio legătură cu modalitatea în care persoana impozabilă realizează înregistrările contabile conform dreptului național în materie contabilă care îi este aplicabil.

24. În plus, însăși interpretarea dată de Curte articolului 26 din Directiva TVA arată că trebuie să poată exista cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității întreprinderii care (și din punctul de vedere al evidenței contabile) reprezintă cheltuieli generale ale persoanei impozabile, dar care nu justifică dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte. Este vorba despre așa-numitele cheltuieli neeconomice, dar care nu sunt străine de scopul întreprinderii⁸ (a se vedea punctul 48 și următoarele de mai jos).

⁷ Hotărârea din 22 octombrie 2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

⁸ A se vedea în acest sens jurisprudența Curții, și anume Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punctele 44 și 70), Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punctul 28), și Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 24).

2. Condițiile deducerii TVA-ului achitat în amonte

25. Contrar argumentelor invocate de Iberdrola și de Comisie, o simplă legătură causală între prestațiile din amonte și prestațiile economice din aval nu este suficientă pentru deducerea TVA-ului achitat în amonte prevăzută la articolul 168 din Directiva TVA. Acest lucru este valabil în orice caz atunci când operațiunea din amonte este în legătură direct cu o operațiune din aval scutită sau neimpozabilă. În acest caz, *legătura* economică dintre acestea are prioritate față de *legătura* de cauzalitate. Opinia contrară susținută de Iberdrola și de Comisie se întemeiază pe o combinație nepermisă a legislației privind impozitul pe profit și a legislației în materie de TVA.

a) Modul de redactare a articolului 168 din Directiva TVA

26. Prioritatea unei asemenea legături față de o simplă legătură de cauzalitate rezultă din modul de redactare a articolului 168 din Directiva TVA. Acesta prevede că persoana impozabilă are dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte „în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile”. Directiva TVA nu prevede că achiziția prestației din amonte trebuie să fie determinată causal de întreprindere. Mai degrabă, este necesar ca întreprinderea să *utilizeze* prestația.

27. Acesta este unul dintre elementele care diferențiază reglementarea în materie de TVA de reglementarea în materie de impozit pe venit din statele membre. Pentru deducerea cheltuielilor din baza de impozitare (așa-numita deducere a cheltuielilor operaționale), în legislația privind impozitul pe venit, în care sunt supuse impozitării intrările de venituri și creșterile de valoare, poate fi aplicat principiul determinării, pentru a se obține o impozitare uniformă, corespunzătoare capacității financiare a prestației respective. În acest caz, raportul de cauzalitate dintre cheltuieli – adică simpla determinare – poate fi suficient pentru obținerea de venituri.

28. În reglementarea în materie de TVA este însă vorba despre impozitarea corespunzătoare a consumatorului. Prin urmare, contrar interpretării propuse de Comisie, noțiunea de utilizare are un sens mai restrâns decât noțiunea de determinare. Interpretarea propusă de Comisie ar avea în multe cazuri drept consecință o utilizare finală neimpozabilă. Acest lucru contravine noțiunii de TVA drept taxă de consum general, care cuprinde în principiu toate bunurile și serviciile.

29. Pericolul unei neimpozitări finale se relevă, de exemplu, în cazul în care reabilitarea locurilor de joacă din comună ar fi prevăzută drept condiție pentru eliberarea autorizațiilor de construcție pentru noi spații de locuit în comună. Beneficiarul și „utilizatorul” lucrărilor de reabilitare ar fi în acest caz comuna în calitate de organism public. Un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte al investitorului rezultat dintr-o simplă perspectivă causală ar diminua veniturile din încasările de TVA și ar însemna introducerea – contrară sistemului de TVA – a beneficiarului (în exemplul nostru, comuna) în categoria consumatorului final neimpozabil. Ultima situație nu s-ar produce în cazul în care reabilitarea ar fi fost dispusă de comună.

b) Rațiunea și obiectivul deducerii TVA-ului achitat în amonte

30. În plus, deducerea TVA-ului achitat în amonte îndeplinește în cadrul legislației în materie de TVA o altă funcție decât deducerea cheltuielilor operaționale în cadrul legislației privind impozitul pe venit. Prin deducerea în amonte se evită, în contextul unei impozitări pe etape a consumului, impozitarea multiplă (cumularea impozitului). Prin intermediul dreptului de deducere a TVA-ului achitat în

amonte se urmărește să se impoziteze exclusiv consumatorul final⁹, în timp ce persoana impozabilă (întreprinderea) nu este obligată să plătească acest impozit (principiul neutralității). Persoana impozabilă acționează în cadrul fiecărei etape numai în calitate de colector de taxe în contul statului¹⁰.

31. Pentru a-și putea îndeplini rolul de colector de taxe, trebuie realizate în mod fundamental¹¹ operațiuni taxabile. Acest lucru rezultă, printre altele, și din articolul 168 din Directiva TVA („în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile”). Prin urmare, este relevant dacă prestația din amonte va fi taxabilă sau scutită, respectiv neimpozabilă pentru consumator. Deducerea TVA-ului achitat în amonte este legată, așadar, de colectarea taxelor la nivelul imediat următor¹². Această legătură nu se poate însă realiza prin intermediul unei eventuale legături de cauzalitate difuze, ci numai dacă prestația din amonte a determinat realizarea unei anumite prestații din aval. Această legătură necesară lipsește în cazul în care operațiunile din amonte sunt utilizate direct pentru operațiuni scutite sau neimpozabile.

c) Jurisprudența Curții de Justiție privind legătura dintre prestația în amonte și prestația în aval a întreprinderii

32. În mod corespunzător, potrivit unei jurisprudențe constante¹³, prestația în amonte este utilizată în scopul operațiunilor taxabile numai în cazul în care există o legătură directă și imediată între utilizare și activitatea economică a persoanei impozabile.

33. Potrivit unei jurisprudențe mai recente a Curții, criteriul întemeiat pe utilizarea bunului sau a serviciului pentru operațiunile aferente activității economice a întreprinderii diferă după cum este vorba despre dobândirea unui serviciu sau a unui bun de capital¹⁴.

34. În ceea ce privește o operațiune care constă în dobândirea unui serviciu, cum ar fi reabilitarea unei construcții aparținând unui terț, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept¹⁵.

35. Curtea admite totuși o excepție de la această regulă. Chiar *în absența* unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval, persoana impozabilă are drept de deducere atunci când costul serviciilor în discuție face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și al serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile¹⁶.

9 Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 19), și Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 34), precum și Ordonanța din 9 decembrie 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nepublicată, EU:C:2011:825, punctul 21).

10 Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21).

11 Articolul 169 din Directiva TVA prevede derogări pentru operațiunile care sunt de regulă transfrontaliere, pentru a preîntâmpina apariția unor dezavantaje concurențiale pentru întreprinderile exportatoare.

12 În mod expres în Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 24).

13 A se vedea numai Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 44 și urm.), Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punctul 28), Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 24), Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 27), și Hotărârea din 29 octombrie 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 57).

14 Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 45).

15 Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 46), și Hotărârea din 29 octombrie 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 57 și jurisprudența citată).

16 Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 47), Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 37), Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, punctul 24), și Hotărârea din 29 octombrie 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 58 și jurisprudența citată).

36. Temeiul acestei jurisprudențe este faptul că în aceste situații persoana impozabilă are calitatea de „consumator” al prestațiilor ale căror costuri le suportă. Astfel, scutirea de TVA trebuie acordată în lipsa altor criterii în funcție de activitatea economică globală a acesteia. În cazul în care există însă o legătură directă cu o anumită prestație în aval, luarea în considerare a acestei prestații este metoda cea mai precisă de determinare a existenței dreptului de deducere. Metoda mai precisă are prioritate față de analiza globală a venitului total.

37. Astfel, *în cazul în care există* o legătură directă și imediată cu o operațiune în aval care, din cauza lipsei activității economice, nu intră în domeniul de aplicare al taxei, nu există niciun drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Curtea a statuat în acest sens în mai multe rânduri¹⁷. Acest lucru se aplică și în cazul în care profesionistul dobândește o prestație pentru a-și consolida în mod indirect activitatea economică generală care îi dă dreptul la deducerea taxei achitate în amonte, întrucât scopul final urmărit de persoana impozabilă este irelevant¹⁸. Totuși, nu este suficientă numai motivația economică a persoanei impozabile.

38. În această privință, Curtea a stabilit de asemenea că simpla împrejurare că un serviciu este o „condiție necesară” pentru activitatea economică a persoanei impozabile nu exclude posibilitatea ca serviciul să fie prestat unui terț în scop privat. Simpla „legătură indirectă” nu este suficientă pentru a asimila un serviciu gratuit cu un serviciu prestat cu titlu oneros¹⁹, care ar da dreptul la deducerea taxei achitate în amonte.

39. În concluzie, jurisprudența Curții de Justiție confirmă că o simplă legătură de cauzalitate între operațiunile taxabile din aval și operațiunea din amonte nu este în principiu suficientă pentru a da dreptul la deducerea taxei achitate în amonte.

40. Prin urmare, contrar opiniei exprimate de Comisie, în speță este nerelevant dacă reabilitarea infrastructurii comunale a reprezentat o condiție pentru realizarea proiectului de construcție. Nu este relevant nici scopul (adică motivul) acestei reabilitări a instalațiilor din care este formată infrastructura terțului.

41. Dimpotrivă, este relevant dacă persoana impozabilă sau un terț este cel care utilizează efectiv operațiunea din amonte și dacă astfel are loc un consum final neimpozabil. În speță, numai comuna folosește serviciile de construcție prestate privind sistemul de evacuare a apelor uzate²⁰. Comuna întreține și operează infrastructura proaspăt reabilitată²¹.

17 Hotărârea din 13 martie 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 30), și Hotărârea din 29 octombrie 2009, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 59 și jurisprudența citată).

18 Hotărârea din 6 aprilie 1995, *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, punctul 19), Hotărârea din 8 iunie 2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, punctul 20), Hotărârea din 6 septembrie 2012, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 38), și Hotărârea din 22 februarie 2001, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, punctul 25).

19 În acest sens, în mod expres, Hotărârea din 16 februarie 2012, *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 51); a se vedea în același sens Hotărârea din 16 octombrie 1997, *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, punctul 27).

20 Acest aspect diferențiază net acest caz de exemplul dat de Comisie în ședință al unui șofer de taxi care aduce îmbunătățiri taximetrelui (aparținând unui terț) care i-a fost dat spre folosință. În acest din urmă caz, taximetrul se folosește de îmbunătățirile aduse, astfel că numai el are dreptul de deducere a taxei achitate în amonte în privința acestor îmbunătățiri. De regulă, la momentul restituirii mașinii, acesta poate să demonteze toate părțile pe care le-a adăugat, în cazul în care nu i se restituie contravaloarea îmbunătățirilor realizate. Această situație nu se regăsește însă în prezenta cauză.

21 În Germania există din acest motiv o jurisprudență constantă conform căreia realizarea unei infrastructuri în favoarea populației (respectiv a statului) nu dă investitorului dreptul la deducerea taxei achitate în amonte nici măcar în cazul în care infrastructura este necesară pentru realizarea proiectului de construcție supus TVA-ului. A se vedea în acest sens *BFH*, Hotărârea din 13 ianuarie 2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, 61, Hotărârea din 20 decembrie 2005 – V R 14/04, BStBl. II 2012, 424, și Hotărârea din 9 noiembrie 2006 – V R 9/04, BStBl. II 2007, 285.

42. Orice alt rezultat ar fi contrar principiului neutralității: reabilitarea infrastructurii comunale prin implicarea unui investitor dispus să realizeze lucrările de construcție nu ar fi supusă TVA-ului; reabilitarea din fonduri provenite din impozitele colectate de comună ar fi în schimb supusă TV-ului. Astfel, nu poate fi determinantă motivația investitorului, ci numai încadrarea din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată a prestației din aval realizate pentru comună (a se vedea punctul 48 și următoarele de mai jos).

d) Comparație cu Hotărârea Curții în cauza Sveda

43. La o analiză mai atentă, acest rezultat nu este contrar nici Hotărârii Sveda²² din anul 2015. Și în această hotărâre a fost vorba despre realizarea unei infrastructuri sub forma unui traseu de drumeții care a fost pus la dispoziție în mod gratuit terților. În acest caz, Curtea a apreciat că există o legătură directă cu activitatea economică viitoare a persoanei impozabile²³.

44. Cu toate acestea, în acord cu guvernul bulgar și spre deosebire de cele afirmate de Iberdrola în ședință, cele două cazuri nu sunt comparabile. Pe de o parte, în cauza Sveda, este îndoielnic dacă persoana impozabilă va pune într-adevăr traseul de drumeții la dispoziția terților în mod gratuit dacă în acest scop a fost acordat un grant din partea statului. Curtea nu a analizat în detaliu această ultimă problemă.

45. Pe de altă parte, traseul de drumeții a fost utilizat de însăși persoana impozabilă pentru desfășurarea activității comerciale de vânzare propriei. Diferența dintre prezenta cauză și cauza Sveda constă în implicarea unui terț independent, comuna, care, prin serviciile care i-au fost prestate, urmărește scopuri proprii referitoare la alimentarea cu apă. Permișiunea de a utiliza drumul pentru afacerile proprii (comparabil în cauza Sveda) nu este un serviciu independent prestat unui terț, ci numai o componentă a operațiunilor de vânzare taxabile²⁴.

46. Reabilitarea cu titlu gratuit a infrastructurii aparținând unui terț este o prestație accesorie independentă în raport cu operațiunea de închiriere taxabilă planificată. Astfel, o prestație trebuie să fie considerată accesorie unei prestații principale, dar independentă de aceasta, atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului²⁵. Nu se poate afirma însă că reabilitarea instalațiilor aparținând unor terți în favoarea comunei sau evacuarea apelor uzate de către comună ar fi simple mijloace pentru realizarea de către Iberdrola a unor operațiuni de închiriere către locatarii săi.

47. În speță – spre deosebire de situația din cauza Sveda – Iberdrola nu utilizează infrastructura reabilitată în cadrul operațiunilor sale de închiriere. Acestea sunt independente de evacuarea apelor uzate de către comună. Existența unei infrastructuri comunale suficient de extinse este doar o condiție pentru construirea satului de vacanță, care va fi ulterior utilizat pentru operațiuni de închiriere. În consecință – spre deosebire de cauza Sveda – nu se poate afirma că lipsește legătura directă și imediată dintre o anumită operațiune din amonte (achiziția serviciilor de reabilitare) și o operațiune din aval (prestarea serviciilor de reabilitare către comună).

22 Hotărârea din 22 octombrie 2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 35).

24 Pentru acest motiv, în cazul reabilitării propriei parcuri pentru clienți, sunt întrunite condițiile pentru deducerea taxei achitate în amonte, chiar dacă clienții o folosesc aparent în mod gratuit.

25 A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punctul 17 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 16 aprilie 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punctul 31).

e) Interacțiunea cu articolul 26 din Directiva TVA

48. Nu se poate, așadar, afirma decât că serviciul de reabilitare este o prestație furnizată în mod direct comunei. În această privință, este relevant numai aspectul dacă prestația taxabilă a fost furnizată cu titlu oneros potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA sau dacă prestația taxabilă (și supusă impozitării) a fost furnizată cu titlu gratuit potrivit articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. Numai în acest caz ar fi posibilă deducerea taxei achitate în amonte de Iberdrola. În schimb, este exclusă deducerea taxei achitate în amonte aferente cheltuielilor care nu au nicio legătură cu activitățile taxabile²⁶.

49. Instanța națională trebuie să decidă dacă există într-adevăr un serviciu prestat cu titlu gratuit, premisă de la care această instanță pornește în mod evident. Având în vedere situația de fapt expusă, există anumite îndoieli în această privință. În cazul în care posibilitatea pe care o are un investitor de a realiza un proiect de construcție există numai pentru că o comună a consimțit prin contract la reabilitarea instalațiilor comunale, comuna creează investitorului prin această permisiune un avantaj adecvat care corespunde cel puțin cuantumului cheltuielilor de reabilitare pe care le-a suportat.

50. În această privință, se poate prezuma că o întreprindere acordă foarte rar avantaje unui terț fără să obțină, la rândul său, un avantaj de la acesta. În speță, acest avantaj este reprezentat de posibilitatea obținerii autorizației de construcție. Din această perspectivă, există o prestație *cu titlu oneros* care dă dreptul la deducerea taxei achitate în amonte, dar care creează totodată o obligație fiscală echivalentă costurilor reabilitării.

51. Dacă există totuși o prestație *cu titlu gratuit*, trebuie să se hotărască dacă aceasta este taxabilă potrivit articolului 26 din Directiva TVA. Jurisprudența Curții cu privire la așa-numitul drept de opțiune privind afectarea prestațiilor²⁷ oferă posibilități de deducere integrală a taxei achitate în amonte în pofida utilizării bunurilor și în scopuri private. Este îndoielnic, în primul rând, dacă această jurisprudență se referă și la servicii²⁸. În al doilea rând, este îndoielnic dacă, în cazul persoanelor juridice, poate fi vorba despre o utilizare în „scopuri private”²⁹. În orice caz, în speță nu există o astfel de utilizare.

52. Întrucât în speță reabilitarea cu titlu gratuit nu a fost realizată în scopuri străine de activitatea întreprinderii, articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA nu creează nicio obligație fiscală. Prin urmare, costurile reabilitării nu au nicio legătură directă cu operațiunile taxabile, ci au o legătură directă cu operațiunile netaxabile (reabilitarea gratuită pentru comună). Pentru acest motiv, este exclusă deducerea taxei achitate în amonte.

26 Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjment (C-118/11, EU:C:2012:97, punctele 44 și 70), Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punctul 28), și Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 24).

27 Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 17), confirmată prin Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punctul 20).

28 În acest sens, există îndoieli, întrucât serviciile nu pot fi „afectate” niciunei întreprinderi și – spre deosebire de bunuri – sunt consumate în principiu imediat, astfel că nu există nicio justificare pentru o impozitare ulterioară (credit prin intermediul deducerii taxei achitate în amonte).

29 În acest sens, Curtea vorbește despre scopuri străine întreprinderii. A se vedea Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjment (C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 74 *in fine*), Hotărârea din 23 aprilie 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punctul 39), și Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 26).

VI. Concluzie

53. Având în vedere ansamblul considerațiilor de mai sus, propunem Curții să răspundă după cum urmează la cele două întrebări preliminare formulate de Varhoven administrativen sad [Curtea Administrativă Supremă a Republicii Bulgaria]:

„Articolul 26 alineatul (1) litera (b), articolul 168 litera (a) și articolul 176 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu conferă posibilitatea deducerii TVA-ului achitat în amonte pentru serviciile prestate în mod direct unui terț, cu titlu gratuit, în scopuri proprii terțului, chiar dacă sunt legate de activitatea întreprinderii. Dreptul de deducere nu există indiferent de modalitatea de înregistrare contabilă aleasă de persoana impozabilă în temeiul dreptului național. În consecință, dispozițiile menționate nu se opun unei prevederi naționale precum cea de la articolul 70 alineatul (1) punctul 2 din ZDDS sau unei practici administrative naționale corespunzătoare.”