Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

16 februarie 2012*

„TVA — Directiva 2006/112/CE — Articolele 168 și 176 — Drept de deducere — Condiție privind utilizarea bunurilor și a serviciilor în scopul operațiunilor taxabile — Nașterea dreptului de deducere — Contract de închiriere a unui autovehicul — Contract de leasing — Vehicul utilizat de către angajator pentru transportul cu titlu gratuit al unui salariat de la domiciliul său la locul de muncă”

În cauza C-118/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Varna (Bulgaria), prin decizia din 24 februarie 2011, primită de Curte la 7 martie 2011, în procedura

Eon Aset Menidjmunt OOD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues (raportor), președinte de cameră, domnii U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev și C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: doamna V. Trstenjak,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul bulgar, de domnul T. Ivanov și de doamna D. Drambozova, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de doamna L. Lozano Palacios și de domnul D. Roussanov, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: bulgara.

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 168, 173 și 176 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Eon Aset Menidjmunt OOD (denumită în continuare „Eon Aset”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul direcției „Contestații și urmărirea executării” – Varna din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare), pe de altă parte, cu privire la decizia de impunere rectificativă prin care Eon Aset a fost obligată la plata taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) ca urmare a faptului că i s-a refuzat dreptul la deducerea TVA-ului.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA:

„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.”

4 Articolul 14 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

5 Conform articolului 14 alineatul (2) litera (b) din directiva respectivă, este considerată livrare de bunuri „predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă sau de vânzare cu plată în rate a bunurilor, care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate”.

6 Articolul 24 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

7 Potrivit articolului 26 din Directiva TVA:

„(1) 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 desfășurarea activității sale, atunci când TVA aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial;

(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.

(2) Statele membre pot deroga de la dispozițiile alineatului (1) cu condiția ca această derogare să nu conducă la denaturarea concurenței.”

8 Articolul 63 din această directivă prevede că „faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile”.

9 Articolul 64 alineatul (1) din directiva respectivă precizează:

„Atunci când determină decontări sau plăți succesive, livrarea de bunuri, alta decât cea constând în închirierea de bunuri pe o anumită perioadă de timp sau vânzarea de bunuri cu plată în rate, în conformitate cu articolul 14 alineatul (2) litera (b), și prestarea de servicii sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se referă decontările sau plățile respective.”

10 În temeiul articolului 167 din directiva TVA, „dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”.

11 Potrivit articolului 168 din această directivă:

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

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

[...]”

12 Articolul 173 alineatul (1) din directiva respectivă prevede:

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

Pro rata de deducere se stabilește, în conformitate cu articolele 174 și 175, pentru toate operațiunile efectuate de persoana impozabilă.”

13 Articolul 176 din directiva TVA prevede:

„Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabilește cheltuielile care nu dau drept de deducere a TVA. 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 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.”

Dreptul național

14 Potrivit articolului 6 alineatul 3 punctul 1 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006, denumită în continuare „ZDDS”), este considerată livrare de bunuri realizată cu titlu oneros „separarea sau punerea la dispoziție a unei

mărfuri pentru folosul personal al persoanei impozabile, al proprietarului, al angajaților săi sau chiar al terților, cu condiția ca la momentul producerii, al importului sau al achiziției sale, taxa să fi fost integral sau parțial dedusă".

15 Articolul 9 alineatul 3 punctul 1 din ZDDS asimilează unei prestări de servicii realizate cu titlu oneros „serviciul furnizat unei persoane impozabile persoană fizică pentru nevoile personale, unui proprietar sau angajaților acestuia sau chiar terților, cu condiția ca, la momentul furnizării serviciului, să fi fost utilizată o marfă cu privire la care taxa a fost integral sau parțial dedusă la momentul producerii sale, al importului sau al achiziției".

16 Prin derogare de la articolul 9 alineatul 3, articolul 9 alineatul 4 punctul 1 din ZDDS prevede că nu constituie prestare de servicii efectuată cu titlu oneros „punerea la dispoziție cu titlu gratuit de către angajator a unui serviciu de transport dus-întors de la domiciliul la locul de muncă al angajaților săi, inclusiv a persoanelor care ocupă funcții de conducere, dacă acest lucru este necesar pentru activitatea economică desfășurată de persoana impozabilă".

17 Articolul 69 alineatul 1 din ZDDS prevede:

„În cazul în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile efectuate de către 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;

[...]"

18 Potrivit articolului 70 alineatul 1 din ZDDS:

„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 în mod gratuit sau altor activități decât activitățile economice ale persoanei impozabile;

[...]"

19 În temeiul articolului 70 alineatul 3 din ZDDS:

„Alineatul 1 punctul 2 nu se aplică pentru:

[...]

2. transportul angajaților, inclusiv al persoanelor care ocupă funcții de conducere, de la domiciliul acestora la locul de muncă și înapoi, în cazul în care serviciile de transport sunt prestate în mod gratuit de către angajator în scopul desfășurării activității sale economice;

[...]"

Acțiunea principală și întrebările preliminare

20 Eon Aset este o societate cu sediul în Bulgaria, care își desfășoară activitatea economică în domenii variate.

21 Cu ocazia unui control fiscal referitor la perioada cuprinsă între 1 iulie 2008 și 31 octombrie 2009, autoritățile competente au constatat că Eon Aset încheiase, pe de o parte, un contract de închiriere având ca obiect un autovehicul, pentru perioada cuprinsă între 1 octombrie 2008 și 1 martie 2009, cu o societate, și, pe de altă parte, un contract de leasing pe o durată de 48 de luni, având ca obiect un alt autovehicul, cu o altă societate.

22 Eon Aset dedusese TVA-ul înscris pe toate facturile emise în perioada fiscală în care le-a primit.

23 Autoritățile respective au apreciat că, în lipsa unor probe în acest sens, trebuia să se considere că vehiculele nu au fost utilizate în scopul desfășurării activității economice a Eon Aset.

24 În temeiul articolului 70 alineatul 1 punctul 2 din ZDDS, i s-a respins Eon Aset dreptul la deducerea TVA-ului aferent.

25 Eon Aset a contestat pe cale administrativă decizia de impunere rectificativă emisă împotriva sa, în fața Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite.

26 Întrucât acesta din urmă a confirmat în parte respectiva decizie de impunere, Eon Aset a introdus o acțiune în fața Administrativen sad Varna (Tribunalul Administrativ din Varna).

27 În susținerea acțiunii, Eon Aset arată că autoturismele în discuție în acțiunea principală au fost utilizate pentru transportul directorului său general de la domiciliul acestuia la locul de muncă. Invocând articolul 70 alineatul 3 punctul 2 din ZDDS, Eon Aset consideră că excluderea de la dreptul de deducere prevăzută de articolul 70 alineatul 1 punctul 2 din ZDDS nu vizează transportul membrilor personalului realizat cu titlu gratuit de către angajator de la domiciliul acestora la locul lor de muncă.

28 Eon Aset contestă de asemenea compatibilitatea articolului 70 alineatul 1 punctul 2 din ZDDS cu dreptul Uniunii.

29 În aceste condiții, Administrativen sad Varna a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Cum trebuie interpretată condiția reprezentată de expresia «sunt utilizate», prevăzută la articolul 168 din Directiva [TVA], și – în contextul determinării momentului în care ia naștere dreptul de deducere – în ce moment trebuie să fie îndeplinită această condiție: în perioada de impozitare în care s-a făcut achiziția bunurilor sau au fost prestate serviciile sau este suficient ca aceasta să fie îndeplinită într-o perioadă de impozitare ulterioară?

2) Este admisibilă în raport cu articolele 168 și 176 din Directiva [TVA] o dispoziție precum articolul 70 alineatul 1 punctul 2 [din ZDDS], care permite excluderea inițială a bunurilor și a serviciilor «destinate unor operațiuni gratuite sau altor activități decât activitățile economice desfășurate de persoana impozabilă» din sistemul deducerilor de TVA?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare, articolul 176 din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că un stat membru care ar vrea să se prevaleze de posibilitatea de a exclude anumite bunuri și servicii de la dreptul de deducere și care a definit categoriile de cheltuieli după cum urmează: exceptând cazurile prevăzute la articolul 70 alineatul 3 [din ZDDS], bunurile sau

serviciile sunt utilizate în scopul unor operațiuni gratuite sau în scopul altor activități decât activitatea economică a persoanei impozabile a îndeplinit condiția care impune desemnarea unei categorii de bunuri și de servicii suficient definite, și anume definirea în raport cu natura lor?

4) În funcție de răspunsul la a treia întrebare, având în vedere articolele 168 și 173 din Directiva [TVA], în ce sens trebuie interpretată destinația (utilizarea actuală sau viitoare) bunurilor sau a serviciilor dobândite de persoana impozabilă: în calitate de condiție pentru nașterea dreptului de deducere sau ca temei pentru regularizarea sumei deduse?

5) În cazul în care destinația (utilizarea) trebuie considerată un temei pentru regularizarea sumei deduse, cum trebuie interpretată prevederea de la articolul 173 din Directiva [TVA]: sunt posibile regularizări și în cazurile în care bunurile și serviciile sunt utilizate inițial pentru o activitate neimpozabilă sau nu sunt utilizate deloc după ce au fost achiziționate, însă stau la dispoziția societății și sunt incluse în activitatea impozabilă a persoanei în cauză într-o perioadă de impozitare ulterioară momentului achiziției?

6) În cazul în care articolul 173 din Directiva [TVA] ar trebui interpretat în sensul că regularizarea prevăzută vizează și cazurile în care bunurile și serviciile sunt utilizate inițial pentru o activitate neimpozabilă sau nu sunt utilizate deloc după ce au fost achiziționate, însă ulterior sunt incluse în activitatea impozabilă a persoanei în cauză, trebuie să se considere că, având în vedere limitarea prevăzută la articolul 70 alineatul 1 punctul 2 [din ZDDS] și împrejurarea că, în conformitate cu articolul 79 alineatele 1 și 2 din legea menționată, regularizările pot fi efectuate doar în cazurile în care bunurile a căror utilizare inițială îndeplinea condițiile pentru acordarea dreptului de deducere sunt utilizate ulterior într-un mod care nu mai îndeplinește aceste condiții, statul membru și-a îndeplinit obligația de a defini dreptul tuturor persoanelor impozabile la deducerea impozitului în modul cel mai credibil și echitabil?

7) În funcție de răspunsul la întrebările precedente, trebuie să se considere că, în conformitate cu regimul de limitare a dreptului de deducere a TVA-ului și de rectificare a valorii TVA-ului care urmează a fi dedus prevăzut de [ZDDS], în împrejurări similare celor din acțiunea principală și având în vedere articolul 168 din Directiva [TVA], o persoană impozabilă înregistrată beneficiază de deducerea TVA-ului pentru bunurile și serviciile care i-au fost livrate, respectiv prestate de o altă persoană impozabilă în perioada de impozitare în care acestea i-au fost furnizate, respectiv prestate și în care impozitul a devenit exigibil?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima, la a patra și la a șaptea întrebare

30 Prin intermediul primei, al celei de a patra și al celei de a șaptea întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, în ce condiții articolul 168 litera (a) din Directiva TVA permite unei persoane impozabile deducerea TVA-ului achitat, pe de o parte, în temeiul unui contract de închiriere a unui autovehicul și, pe de altă parte, pentru închirierea unui autovehicul în temeiul unui contract de leasing și în ce moment trebuie să fie îndeplinite aceste condiții cu privire la nașterea dreptului de deducere.

Considerații introductive

31 Potrivit articolului 168 din Directiva TVA, persoana impozabilă beneficiază de dreptul de deducere a TVA-ului în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile. Prin urmare, este necesar în prealabil să fie calificate activitățile în discuție în acțiunea principală în raport cu noțiunea de operațiune taxabilă.

32 Conform articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA, „«prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri”, noțiunea de livrare de bunuri impunând, potrivit articolului 14 alineatul (1) din această directivă, „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”.

33 Întrucât închirierea unui autovehicul nu constă într-o livrare de bunuri, trebuie, în principiu, să fie calificată drept prestare de servicii, în sensul articolului 24 alineatul (1) din directiva respectivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 septembrie 2003, Cookies World, C-155/01, Rec., p. I-8785, punctul 45, și Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06, Rep., p. I-897, punctul 61).

34 Închirierea unui autovehicul printr-un contract de leasing poate, cu toate acestea, să prezinte caracteristici asimilabile achiziționării unui bun de capital.

35 Astfel cum a arătat Curtea, în contextul unei dispoziții care permite statelor membre să excludă bunurile de capital de la regimul deducerilor de TVA pentru o perioadă tranzitorie, noțiunea de bun de capital se referă la bunurile care, fiind utilizate în scopul desfășurării unei activități economice, se disting prin caracterul lor durabil și prin valoarea lor, fapt ce determină ca, în mod normal, costurile de achiziție să nu fie înregistrate în contabilitate drept cheltuieli curente, ci să fie amortizate în decursul mai multor exerciții financiare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 februarie 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Rec., p. 113, punctul 12, și Hotărârea din 6 martie 2008, Nordania Finans și BG Factoring, C-98/07, Rep., p. I-1281, punctele 27 și 28).

36 În plus, articolul 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA consideră drept livrare de bunuri predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate.

37 În ipoteza unui contract de leasing, nu are loc în mod necesar dobândirea bunului, întrucât un astfel de contract poate prevedea că utilizatorul are opțiunea de a nu dobândi bunul respectiv la sfârșitul perioadei de închiriere.

38 Cu toate acestea, astfel cum rezultă din standardul internațional de contabilitate IAS 17 privind contractele de închiriere, reluat de Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 al Comisiei din 3 noiembrie 2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului (JO L 320, p. 1), contractul de închiriere obișnuit trebuie diferențiat de contactul de leasing, acesta din urmă fiind caracterizat prin transferul către utilizator al majorității avantajelor și a riscurilor inerente dreptului de proprietate. Faptul că se prevede transferul de proprietate la sfârșitul contractului sau că valoarea actualizată a ratelor este practic identică cu valoarea de piață a bunului constituie, separat sau global, criterii care permit să se stabilească dacă un contract poate fi calificat drept contract de leasing.

39 Astfel cum a precizat deja Curtea, noțiunea de livrare de bunuri nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitează cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul său (a se vedea Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec., p. I-285, punctul 7, și Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Rec., p. I-1317, punctul 32).

40 Prin urmare, în situația în care contractul de leasing referitor la un autovehicul prevede fie transferul proprietății asupra vehiculului respectiv în favoarea utilizatorului la scadența acestui contract, fie faptul că utilizatorul dispune de atributele esențiale ale proprietății asupra vehiculului respectiv, în special de transferul majorității avantajelor și a riscurilor inerente dreptului de proprietate asupra acestuia, și faptul că valoarea actualizată a ratelor este practic identică cu valoarea de piață a bunului, operațiunea trebuie să fie asimilată achiziției unui bun de capital.

41 Este de competența instanței naționale să stabilească, având în vedere împrejurările cauzei, dacă sunt îndeplinite criteriile enunțate la punctul anterior din prezenta hotărâre.

Cu privire la condițiile dreptului de deducere

42 Din articolul 168 litera (a) din Directiva TVA rezultă că persoana impozabilă poate deduce TVA-ul datorat în amonte pentru bunuri și servicii în măsura în care acestea din urmă sunt utilizate în cadrul activității sale economice.

43 Trebuie subliniat în această privință că regimul de deduceri stabilit prin directiva respectivă urmărește să elimine în întregime sarcina TVA-ului datorat sau plătit de agentul economic în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA urmărește să garanteze perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Rep., p. I-839, punctul 27).

44 Atunci când bunuri sau servicii dobândite de o persoană impozabilă sunt utilizate pentru operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu poate exista nici o percepere a unei taxe aferente ieșirilor, nici o deducere a unei taxe aferente intrărilor (a se vedea Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec., p. I-3039, punctul 24, și Hotărârea Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, citată anterior, punctul 28).

45 Criteriul întemeiat pe utilizarea bunului sau a serviciului pentru operațiuni aferente activității economice a întreprinderii diferă după cum este vorba despre dobândirea unui serviciu sau a unui bun de capital.

46 În ceea ce privește o operațiune care constă în dobândirea unui serviciu, cum ar fi închirierea unui autovehicul, 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 drept (Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 57 și jurisprudența citată).

47 Un drept de deducere este de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în 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 impozabile (Hotărârea SKF, citată anterior, punctul 58 și jurisprudența citată).

48 În ambele cazuri menționate la punctele 46 și 47 din prezenta hotărâre, existența unei legături directe și imediate presupune că costul prestărilor în amonte este încorporat în prețul anumitor operațiuni în aval sau, respectiv, în prețul bunurilor sau al serviciilor furnizate de persoana impozabilă în cadrul activităților sale economice (Hotărârea SKF, citată anterior, punctul 60).

49 Deși incumbă instanței de trimitere să aprecieze dacă există o legătură directă și imediată între închirierea autovehiculului în discuție în acțiunea principală și activitatea economică a Eon Aset, revine Curții sarcina de a furniza acestei instanțe indicații utile cu privire la dreptul Uniunii.

50 În speță, Eon Aset a susținut în fața instanței de trimitere că autovehiculele închiriate prin contractul de închiriere sau prin contractul de leasing în discuție în acțiunea principală au fost utilizate pentru transportul directorului său general de la domiciliul acestuia la locul de muncă.

51 Curtea a statuat deja că împrejurarea că deplasarea de la domiciliu la locul de muncă reprezintă o condiție necesară pentru prezența la muncă și, așadar, pentru îndeplinirea acesteia nu constituie un element determinant pentru a se considera că transportul salariatului de la domiciliul său la locul de muncă nu ar fi în folosul propriu al salariatului în sensul articolului 26 alineatul (1) din Directiva TVA. Astfel, ar fi contrar scopului acestei dispoziții ca o astfel de legătură indirectă să fie suficientă, prin ea însăși, pentru a exclude ca deplasarea să fie asimilată cu o prestare efectuată cu titlu oneros (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec., p. I-5577, punctul 27).

52 În schimb, în împrejurări speciale, cerințele întreprinderii pot impune ca angajatorul să asigure el însuși transportul salariaților de la domiciliul acestora la locul de muncă, astfel încât organizarea transportului de către angajator nu este efectuată în alte scopuri decât cele ale întreprinderii (a se vedea în acest sens Hotărârea Fillibeck, citată anterior, punctele 29 și 30).

53 În ceea ce privește închirierea unui autovehicul printr-un contract de leasing, care poate fi asimilată unei operațiuni care constă în dobândirea unui bun de capital destinat, în parte, unei utilizări private și, în parte, unei utilizări profesionale, persoana impozabilă dispune de alternative. Aceasta poate, în vederea plății TVA-ului, fie să afecteze acest bun în totalitate patrimoniului întreprinderii sale, fie să îl păstreze în totalitate în patrimoniul său privat, excluzându-l astfel complet din sistemul TVA-ului, fie să nu îl integreze în întreprinderea sa decât în limita utilizării profesionale efective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrecht, C-291/92, Rec., p. I-2775, punctul 20, și Hotărârea din 14 iulie 2005, Charles și Charles-Tijmens, C-434/03, Rec., p. I-7037, punctul 23 și jurisprudența citată).

54 Dacă persoana impozabilă alege să trateze un bun de capital utilizat atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri private ca bun al întreprinderii, TVA-ul datorat în amonte pentru achiziționarea acestui bun este, în principiu, integral și imediat deductibil. În aceste condiții, atunci când un bun afectat întreprinderii a dat dreptul la o deducere totală sau parțială a TVA-ului achitat în amonte, utilizarea acestui bun pentru nevoile private ale persoanei impozabile sau ale personalului acesteia sau în alte scopuri decât cele ale întreprinderii este asimilată unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, în temeiul articolului 26 alineatul (1) din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea Charles și Charles-Tijmens, punctele 24 și 25, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, punctul 37, citate anterior).

55 Dacă persoana impozabilă decide să păstreze un bun de capital în totalitate în patrimoniul său privat, chiar dacă îl utilizează atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri private, nu este deductibilă nicio parte a TVA-ului datorat sau achitat în amonte pentru achiziționarea bunului respectiv (Hotărârea din 8 martie 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec., p. I-1831, punctul 27). În acest caz, utilizarea acestui bun pentru nevoile întreprinderii nu poate fi supusă la plata TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Bakcsi, citată anterior, punctul 31).

56 În sfârșit, dacă persoana impozabilă alege să afecteze bunul patrimoniului profesional al întreprinderii sale până la concurența utilizării profesionale efective a acestuia, partea bunului exclusă din acest patrimoniu profesional nu face parte din bunurile întreprinderii și, prin urmare, nu intră în sfera de aplicare a sistemului de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea Armbrecht, citată anterior, punctul 28).

57 Trebuie precizat de asemenea că, ceea ce determină aplicarea sistemului de TVA și, așadar, a mecanismului de deducere este dobândirea bunului de către persoana impozabilă care acționează ca atare. Utilizarea care este dată bunului sau care este avută în vedere cu privire la acesta nu determină decât întinderea deducerii inițiale la care are dreptul persoana impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz, C-97/90, Rec., p. I-3795, punctul 15).

58 Aspectul dacă persoana impozabilă a dobândit bunul acționând ca atare, adică pentru nevoile activității sale economice în sensul articolului 9 din Directiva TVA, este o problemă de fapt care 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 impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea Bakcsi, citată anterior, punctul 29).

59 Revine instanței de trimitere, dacă este cazul, sarcina de a aprecia dacă autovehiculul închiriat printr-un contract de leasing a fost afectat patrimoniului întreprinderii și de a stabili întinderea dreptului la deducere de care aceasta poate să beneficieze în ipoteza în care acest bun nu a fost decât în parte afectat patrimoniului profesional al acesteia.

Cu privire la nașterea dreptului de deducere

60 Potrivit articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA-ului ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă.

61 Această dispoziție trebuie citită în lumina articolului 63 din această directivă, potrivit căruia taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

62 Potrivit articolului 64 din directiva respectivă, atunci când închirierea unui autovehicul se caracterizează printr-o prestare de servicii care determină plăți succesive, la expirarea perioadei la care se referă fiecare dintre plăți ia naștere dreptul de deducere și trebuie să se țină cont de existența unei legături directe și imediate între vehiculul închiriat și activitatea economică a persoanei impozabile.

63 În cazul unui bun de capital, persoana impozabilă care afectează acest bun în totalitate patrimoniului întreprinderii sale dispune de un drept de deducere imediată a TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Charles și Charles-Tijmens, citată anterior, punctul 24, precum și jurisprudența citată).

64 Din considerațiile care precedă rezultă că articolul 168 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că:

— se consideră că un autovehicul închiriat este utilizat în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile dacă există o legătură directă și imediată între utilizarea acestui vehicul și activitatea economică a persoanei impozabile, iar la expirarea perioadei la care se referă fiecare dintre plăți ia naștere dreptul de deducere și trebuie să se țină cont de existența unei astfel de legături;

— se consideră că un autovehicul închiriat printr-un contract de leasing și calificat drept bun de capital este utilizat în scopul operațiunilor taxabile dacă persoana impozabilă care acționează ca atare dobândește acest bun și îl afectează în totalitate patrimoniului întreprinderii sale, deducerea TVA-ului datorat în amonte fiind integrală și imediată, iar orice utilizare a bunului respectiv pentru nevoile private ale persoanei impozabile sau ale personalului acesteia sau în alte scopuri decât cele ale întreprinderii fiind asimilată unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros.

Cu privire la a doua și la a treia întrebare

65 Prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, prin faptul că permite excluderea de la dreptul de deducere a bunurilor și a serviciilor destinate unor livrări efectuate în mod gratuit sau altor activități decât activitățile economice ale persoanei impozabile, articolul 70 alineatul 1 punctul 2 din ZDDS este compatibil cu articolele 168 și 176 din Directiva TVA.

66 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în cadrul unei proceduri întemeiate pe articolul 267 TFUE, Curtea nu este competentă să se pronunțe nici cu privire la interpretarea actelor cu putere de lege sau a actelor administrative naționale, nici cu privire la compatibilitatea unor asemenea dispoziții cu dreptul Uniunii. Totuși, Curtea poate furniza instanței naționale elementele de interpretare referitoare la dreptul Uniunii care îi vor permite acesteia să soluționeze problema juridică cu privire la care este

sesizată (a se vedea în special Hotărârea din 21 septembrie 2000, Borawitz, C-124/99, Rec., p. I-7293, punctul 17, și Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rep., p. I-10385, punctul 32).

67 În aceste condiții, trebuie să se considere că, prin intermediul întrebărilor respective, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 168 și 176 din Directiva TVA se opun unei reglementări naționale care prevede excluderea de la dreptul de deducere a bunurilor și a serviciilor destinate unor livrări efectuate în mod gratuit sau altor activități decât activitățile economice ale persoanei impozabile.

68 În această privință, trebuie menționat că dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul care guvernează TVA-ul, că, în principiu, acesta nu poate fi limitat și că se exercită pentru totalitatea taxelor aferente operațiunilor impozabile efectuate în amonte (a se vedea Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec., p. I-1883, punctul 18, și Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, Rep., p. I-1597, punctul 24).

69 Rezultă din articolul 168 litera (a) din Directiva TVA și din jurisprudența menționată la punctul 43 și următoarele din prezenta hotărâre că existența unui drept de deducere presupune că persoana impozabilă care acționează ca atare dobândește un bun sau un serviciu și îl utilizează pentru nevoile activității sale economice.

70 Reglementarea națională în discuție în acțiunea principală exclude orice drept de deducere atunci când bunurile sau serviciile sunt destinate unor livrări efectuate în mod gratuit sau altor activități decât activitățile economice ale persoanei impozabile.

71 O astfel de reglementare ajunge să excludă dreptul de deducere a TVA-ului atunci când nu sunt îndeplinite condițiile necesare pentru existența acestui drept.

72 Articolul 70 alineatul 1 din ZDDS nu limitează, așadar, dreptul de deducere în sensul articolului 176 din Directiva TVA.

73 Trebuie precizat, cu toate acestea, că un stat membru nu poate refuza persoanelor impozabile care au ales să trateze bunurile de capital utilizate atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri private ca bunuri ale întreprinderii deducerea integrală și imediată a TVA-ului datorat în amonte pentru dobândirea acestor bunuri, deducere la care sunt îndreptățite conform jurisprudenței constante amintite la punctul 63 din prezenta hotărâre (a se vedea în acest sens Hotărârea Charles și Charles-Tijmens, citată anterior, punctul 28).

74 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a doua și la a treia întrebare că articolele 168 și 176 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede excluderea de la dreptul de deducere a bunurilor și a serviciilor destinate unor livrări efectuate în mod gratuit sau altor activități decât activitățile economice ale persoanei impozabile, cu condiția ca bunurile calificate drept bunuri de capital să nu fie afectate patrimoniului întreprinderii.

Cu privire la a cincea și la a șasea întrebare

Cu privire la admisibilitate

75 Guvernul bulgar și Comisia susțin că nu este necesar să se răspundă la a cincea și la a șasea întrebare întrucât acestea din urmă vizează o situație care nu are legătură cu acțiunea principală.

76 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul unei proceduri prevăzute la articolul 267 TFUE, întemeiată pe o clară separare a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, orice apreciere a faptelor

este de competența instanței naționale. De asemenea, numai instanța națională sesizată cu acțiunea principală și care trebuie să își asume responsabilitatea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, întrucât întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea în special Hotărârea din 15 decembrie 1995, Bosman, C-415/93, Rec., p. I-4921, punctul 59, și Hotărârea din 14 februarie 2008, Varec, C-450/06, Rep., p. I-581, punctul 23, precum și jurisprudența citată).

77 Cu toate acestea, Curtea a hotărât de asemenea că, în circumstanțe excepționale, este îndreptățită să analizeze condițiile în care este sesizată de către instanța națională, în scopul de a-și verifica propria competență. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai în cazul în care rezultă în mod vădit că interpretarea dreptului Uniunii solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema ridicată este de natură ipotetică sau când Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate (a se vedea în special Hotărârile Bosman, punctul 61, și Varec, punctul 24, precum și jurisprudența citată, citate anterior).

78 Aceasta este situația în speță. Astfel, nu rezultă din decizia de trimitere că bunurile dobândite au servit unor activități fără caracter economic înainte să fi fost afectate unei activități economice sau că nu au fost utilizate niciodată. Prin urmare, ipoteza vizată de aceste întrebări nu are nicio legătură cu obiectul acțiunii principale.

79 A cincea și a șasea întrebare trebuie, așadar, declarate inadmisibile.

Cu privire la cheltuielile de judecată

80 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

1) Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că:

— **se consideră că un autovehicul închiriat este utilizat în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile dacă există o legătură directă și imediată între utilizarea acestui vehicul și activitatea economică a persoanei impozabile, iar la expirarea perioadei la care se referă fiecare dintre plăți ia naștere dreptul de deducere și trebuie să se țină cont de existența unei astfel de legături;**

— **se consideră că un autovehicul închiriat printr-un contract de leasing și calificat drept bun de capital este utilizat în scopul operațiunilor taxabile dacă persoana impozabilă care acționează ca atare dobândește acest bun și îl afectează în totalitate patrimoniului întreprinderii sale, deducerea TVA-ului datorat în amonte fiind integrală și imediată, iar orice utilizare a bunului respectiv pentru nevoile private ale persoanei impozabile sau ale personalului acesteia sau în alte scopuri decât cele ale întreprinderii fiind asimilată unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros.**

2) **Articolele 168 și 176 din Directiva 2006/112 nu se opun unei reglementări naționale care prevede excluderea de la dreptul de deducere a bunurilor și a serviciilor destinate unor livrări efectuate în mod gratuit sau altor activități decât activitățile economice ale persoanei impozabile, cu condiția ca bunurile calificate drept bunuri de capital să nu fie afectate patrimoniului întreprinderii.**

Semnături