

Downloaded via the EU tax law app / web

Cauza C-414/07

Magoora sp. zo. o.

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie)

„A șasea directivă TVA – Articolul 17 alineatele (2) și (6) – Reglementare națională – Deducerea TVA-ului aferent achiziției de carburant pentru anumite vehicule indiferent de finalitatea utilizării acestora – Restrângere efectivă a dreptului de deducere – Excluderi prevăzute de legislația națională la momentul intrării în vigoare a directivei”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte – Excluderi de la dreptul de deducere

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 17 alin. (6) al doilea paragraf]

Articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri se opune ca un stat membru să abroge în totalitate, cu ocazia transpunerii acestei directive în dreptul intern, dispozițiile naționale privind limitările aduse dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate anterior și aplicate achizițiilor de carburant destinat unor vehicule utilizate în scopul unei activități taxabile, prin înlocuirea acestor dispoziții, la data intrării în vigoare a directivei menționate pe teritoriul său, cu dispoziții prin care se stabilesc noi criterii în domeniu, dacă – ceea ce revine instanței de trimitere să aprecieze – aceste din urmă dispoziții au avut ca efect să extindă domeniul de aplicare al limitărilor menționate. În această privință, noțiunea „legislație națională”, în sensul articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă, se referă la regimul de deducere a taxei pe valoarea adăugată existent și aplicat în mod efectiv la momentul intrării în vigoare a acestei directive. Clauza de „standstill” prevăzută la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă nu are ca obiectiv să permită unui nou stat membru să își modifice legislația internă cu ocazia aderării sale la Uniune într-un sens care ar împiedica această legislație de obiectivele directivei menționate. Acest articol se opune, în orice caz, ca un stat membru să își modifice ulterior legislația intrată în vigoare la data menționată într-un sens care extinde domeniul de aplicare al acestor limitări în raport cu situația existentă înaintea acestei date.

(a se vedea punctele 38, 39 și 45 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

22 decembrie 2008(*)

„Așa se prezintă TVA – Articolul 17 alineatele (2) și (6) – Reglementare națională – Deducerea TVA-ului aferent achiziției de carburant pentru anumite vehicule indiferent de finalitatea utilizării acestora – Restrângere efectivă a dreptului de deducere – Excluderi prevăzute de legislația națională la momentul intrării în vigoare a directivei”

În cauza C-414/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Polonia), prin decizia din 17 mai 2007, primită de Curte la 10 septembrie 2007, în procedura

Magoora sp. zo. o.

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász, G. Arestis (raportor) și J. Malenovský, judecători,

avocat general: domnul M. Poiares Maduro,

grefier: domnul M.-A. Gaudissart, șef de unitate,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 25 septembrie 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Magoora sp. zoo, de domnii Z. Liptak și J. Martini, peșonomocnicy;
- pentru guvernul polonez, de domnul M. Dowgielewicz și de doamna H. Majszczyk, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul D. Triantafyllou și de doamna K. Herrmann, în calitate de agenți,

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

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 17 alineatele (2) ?i (6) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Magoora sp. zo. o. (denumit? în continuare „Magoora”), pe de o parte, ?i Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (directorul Camerei Fiscale din Cracovia), pe de alt? parte, referitor la interpretarea domeniului ?i a modalit??ilor de aplicare a dreptului fiscal na?ional privind dreptul de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”) aferente achizi?iei de carburant pentru un vehicul utilizat de Magoora în temeiul unui contract de leasing.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitar?

3 Articolul 17 alineatul (2) litera (a) ?i alineatul (6) din A ?asea directiv?, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18), prevedea la momentul faptelor din ac?iunea principal?:

„(2) În m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate în scopul opera?iunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabil? are dreptul de a deduce din valoarea taxei pe care are obliga?ia de a o pl?ti:

(a) taxa pe valoarea ad?ugat? datorat? sau achitat? în statul membru în cauz? pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz? a?i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a?i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?;

[...]

(6) În termen de cel mult patru ani de la data intr?rii în vigoare a prezentei directive, Consiliul, hot?rând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabile?te cheltuielile care nu dau drept de deducere a [TVA?ului]. În niciun caz nu se acord? dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economic? desf??urat?, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

Pân? la intrarea în vigoare a normelor men?ionate anterior, statele membre pot continua s? aplice toate excluderile prev?zute de legisla?iile lor na?ionale la intrarea în vigoare a prezentei directive.”
[traducere neoficial?]

Reglementarea na?ional?

4 Articolul 25 alineatul 1 punctul 3a) din Legea din 8 ianuarie 1993 privind taxa pe bunuri ?i pe servicii ?i accizele (Dz. U nr. 11, pozi?ia 50), în versiunea acesteia în vigoare la 30 aprilie 2004 (denumit? în continuare „Legea din 8 ianuarie 1993”), prevedea:

„Reducerea cuantumului sau rambursarea diferen?ei de tax? aferent? ie?irilor nu se aplic? în cazul achizi?ion?rii de c?tre persoana impozabil? a unor produse precum benzina, motorina sau

gazul utilizate pentru propulsia autovehiculelor particulare sau a altor vehicule cu o sarcină autorizată? mai mică? sau egală? cu 500 kg.”

5 În Polonia, dispozițiile cuprinse în Anexa 2 la Directivă au fost transpuse prin Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și pe servicii (Dz. U nr. 54, poziția 535, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”).

6 Conform articolului 175 din Legea privind TVA-ul, Legea din 8 ianuarie 1993 a fost abrogată de la 1 mai 2004.

7 Articolul 86 alineatele 3 și 5 din Legea privind TVA-ul prevedea, în versiunea sa inițială:

„3. În cazul achiziționării unor autovehicule particulare sau a altor vehicule cu o sarcină autorizată mai mică decât cea definită potrivit următoarei formule:

$$CA = 357 \text{ kg} + n \times 68 \text{ kg}$$

unde:

CA reprezintă sarcina autorizată,

n reprezintă numărul de locuri (scaune), inclusiv scaunul conducătorului auto,

cuantumul taxei aferente intrărilor reprezintă 50 % din cuantumul taxei care reiese din factură sau din cuantumul taxei datorate la achiziția intracomunitară de produse ori din cuantumul taxei datorate la livrarea de bunuri al căror dobânditor este persoana impozabilă, fără a depăși însă valoarea de 5 000 PLN.

[...]

5. Sarcina autorizată a vehiculelor și numărul de locuri (scaune) menționate la alineatul 3 sunt definite pe baza extrasului certificatului de omologare sau a copiei deciziei de scutire de obligația de a obține un certificat de omologare, emis conform dispozițiilor Codului rutier. Vehiculele care, în extrasul certificatului de omologare sau în copia deciziei menționate în prima teză, nu au sarcina autorizată [...] sau numărul de locuri [definite] sunt considerate de asemenea autovehicule particulare în sensul alineatului 3.”

8 Articolul 88 alineatul 1 punctul 3 din Legea privind TVA-ul prevedea, în versiunea sa inițială:

„Reducerea cuantumului sau rambursarea diferenței de taxă aferente ieșirilor nu se aplică în cazul achiziționării de către persoana impozabilă a unor produse precum [...] benzina, motorina sau gazul utilizate pentru propulsia autovehiculelor particulare sau a altor autovehicule menționate la articolul 86 alineatele 3 și 5.”

9 Conform articolului 176 punctul 3 din Legea privind TVA-ul, articolele 86 și 88 din aceasta se aplicau de la 1 mai 2004, deoarece, potrivit acestei prime dispoziții:

„Legea intră în vigoare la expirarea unui termen de 14 zile de la data publicării sale [respectiv 20 aprilie 2004], cu excepția:

3) articolelor 1[-]14, a articolului 15 alineatele 1[-]6, a articolelor 16[-]22 [...], a articolelor 42[-]95, care se aplică de la 1 mai 2004.”

10 Legea din 21 aprilie 2005 (Dz. U. nr. 90, poziția 756), intrată în vigoare la 22 august 2005, a

modificat Legea privind TVA-ul și, printre altele, articolele 86 și 88 din aceasta.

11 Articolul 86 alineatele 3 și 4 din Legea privind TVA-ul, în versiunea acesteia în vigoare de la 22 august 2005, prevede:

„3. În cazul achiziționării unor autovehicule particulare sau a altor autovehicule cu o masă totală autorizată care nu depășește 3,5 tone, cuantumul taxei aferente intrărilor reprezintă 60 % din cuantumul taxei care reiese din factură sau din cuantumul taxei datorate la achiziția intracomunitară de produse ori din cuantumul taxei datorate la livrarea de bunuri al căror dobânditor este persoana impozabilă, fără a depăși însă valoarea de 6 000 PLN.

4. Prevederile alineatului 3 nu privesc:

1. vehiculele cu un rând de scaune separat de partea vehiculului destinat transportului de mărfuri printr-un perete despărțitor sau printr-o separație fixă, care sunt încadrate, potrivit dispozițiilor Codului rutier, în categoria vehiculelor polivalente sau a camionetelor;
2. vehiculele cu mai mult de un rând de scaune separate de partea vehiculului destinat transportului de mărfuri printr-un perete despărțitor sau printr-o separație fixă și în care lungimea părții destinate transportului de mărfuri, măsurată de la punctul cel mai avansat al podelei, unde este posibil să se instaleze un perete despărțitor vertical sau o separație între podea și tavan, până la limita din spate a podelei, depășește 50 % din lungimea vehiculului; în scopul calculării proporției menționate în teza precedentă, lungimea vehiculului rezultă din distanța dintre bordul inferior al parbrizului și partea din spate a podelei din partea vehiculului destinat transportului de mărfuri, măsurată de-a lungul unei linii orizontale între partea inferioară a parbrizului și verticala limitei din spate a podelei din partea vehiculului destinat transportului de mărfuri;
3. vehiculele care au partea destinat transportului de mărfuri deschisă;
4. vehiculele în care cabina conducătorului auto și partea destinat transportului de mărfuri sunt, din fabricație, părți separate ale vehiculului;
5. vehiculele care reprezintă vehicule speciale în sensul dispozițiilor Codului rutier și ale căror definiții figurează în anexa 9 la prezenta lege;
6. vehiculele destinate din fabricație transportului a cel puțin 10 persoane, inclusiv conducătorul auto – dacă această destinație rezultă din documente eliberate conform dispozițiilor Codului rutier;
7. cazurile în care activitatea persoanei impozabile constă în:
 - a) revânzarea unor asemenea autovehicule (vehicule) sau
 - b) închirierea cu titlu oneros a unor asemenea vehicule (cu motor) printr-un contract de închiriere, un contract de închiriere în vederea exploatarei, un contract de leasing sau prin alte contracte asemănătoare, iar aceste vehicule (cu motor) sunt destinate de către persoana impozabilă exclusiv utilizării în acest scop timp de cel puțin 6 luni.”

12 Articolul 88 alineatul 1 punctul 3 din Legea privind TVA-ul, în versiunea acesteia în vigoare de la 22 august 2005, prevede:

„Reducerea cuantumului sau rambursarea diferenței de taxă aferente ieșirilor nu se aplică în cazul achiziționării de către persoana impozabilă a unor produse precum [...] benzina, motorina,

precum și gazul utilizate pentru propulsia autovehiculelor particulare sau a altor vehicule menționate la articolul 86 alineatul 3.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

13 Acțiunea cu care este sesizat Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Cracovia) privește posibilitatea societății Magoora de a deduce TVA-ul achitat anterior pentru achiziția de carburant pentru un vehicul utilizat în cadrul activității acestei societăți în temeiul unui contract de leasing.

14 La 25 martie 2005, Magoora a încheiat un contract de leasing operațional al unui autovehicul, înregistrat la Urząd Skarbowy (Administrația Financiară) la 13 iunie 2005. Instanța de trimitere nu furnizează nicio informație privind marca și caracteristicile tehnice ale acestui autovehicul.

15 Din decizia de trimitere reiese că restricțiile la deducerea TVA-ului achitat anterior și aplicat achizițiilor de carburant potrivit unei formule matematice care figurează în Legea privind TVA-ul, în versiunea acesteia în vigoare la data încheierii contractului de leasing, respectiv 25 martie 2005, nu au fost aplicate societății Magoora. În schimb, în urma adoptării noului text al articolului 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, în versiunea acesteia în vigoare de la 22 august 2005, restricțiile la deducerea TVA-ului achitat anterior și aplicat respectivei achiziții au fost aplicate acestei societăți, având în vedere că masa autorizată a vehiculului în cauză în acțiunea principală nu depășea 3,5 tone.

16 La 30 august 2005, Magoora a sesizat Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Przednik (directorul Administrației Financiare din Cracovia-Przednik) cu o cerere de interpretare a dispozițiilor Legii privind TVA-ul în ceea ce privește întinderea și limitele dreptului de deducere a TVA-ului achitat anterior cu ocazia achiziției de carburant pentru vehiculul utilizat în temeiul unui contract de leasing. În această privință, Magoora consideră că, în temeiul articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă, trebuie să i se acorde în continuare dreptul de deducere a TVA-ului achitat anterior pentru achiziția de carburant pentru vehiculul menționat.

17 Prin decizia din 3 noiembrie 2005, Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Przednik a declarat ilegală poziția Magoora, considerând că articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă nu poate constitui un izvor de drept național în Polonia.

18 La 15 februarie 2006, Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie a respins acțiunea introdusă de Magoora și a confirmat decizia menționată, pentru motivul că Republica Polonă avea dreptul să mențină restricțiile la deducerea TVA-ului care existau în acest stat membru la data intrării în vigoare a Celei de a șasea directive. Mai mult, acesta a considerat că dispozițiile în vigoare de la 22 august 2005 nu făceau decât să redefiniească acele categorii de vehicule pentru care nu este permisă deducerea TVA-ului aplicat achizițiilor de carburant.

19 Magoora a formulat o acțiune la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie împotriva deciziei Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie.

20 Întrucât a exprimat îndoieli cu privire la interpretarea articolului 17 din A șasea directivă, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă [...] se opune ca Republica Polonă să abroge în totalitate, începând de la 1 mai 2004, dispozițiile naționale în vigoare până la acea dată privind limitarea dreptului de deducere a [TVA-ului] aferent intrărilor aplicat achizițiilor de

carburant pentru vehicule utilizate în scopul unei activități supuse taxei și s-a introdus în locul acestor reglementări tot o limitare a dreptului de deducere a [TVA-ului] aferent intrărilor aplicat achizițiilor de carburant pentru vehicule utilizate pentru o activitate supusă TVA-ului, însă definite de dreptul intern prin recurgerea la alte criterii decât cele existente înainte de 1 mai 2004, și s-a modificat din nou criteriile menționate anterior, începând de la 22 august 2005?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, articolul 17 alineatul (6) din Așasea directivă se opune ca [Republica Polonă] să modifice criteriile menționate anterior, astfel încât să limiteze în mod concret domeniul de aplicare al dreptului de deducere a [TVA-ului] aferent intrărilor în comparație cu dispozițiile naționale în vigoare la 30 aprilie 2004 sau cu dispozițiile naționale în vigoare înainte de modificarea efectuată la 22 august 2005? În cazul în care se constată că Republica Polonă a încalcat articolul 17 alineatul (6) din Așasea directivă, este necesar să se admită că persoana impozabilă ar avea dreptul de a efectua deduceri, însă în limitele în care modificările dispozițiilor naționale ar depăși domeniul de aplicare al deducerii [TVA-ului] aferent intrărilor, astfel cum acesta era prevăzut de dispozițiile naționale în vigoare la 30 aprilie 2004 și abrogate la această dată?

3) Articolul 17 alineatul (6) din Așasea directivă se opune ca Republica Polonă, bazându-se pe posibilitatea pe care această dispoziție o oferă statelor membre, de a limita deducerea [TVA-ului] aferent intrărilor pentru cheltuielile care nu sunt strict legate de activitatea profesională desfășurată, precum cheltuielile de lux, de divertisment sau de spectacole, să restrângă deducerea [TVA-ului] aferent intrărilor în raport cu regimul în vigoare la 30 aprilie 2004, astfel încât să excludă dreptul de deducere a [TVA-ului] aferent intrărilor aplicat achiziției de carburant pentru vehiculele particulare sau pentru alte autovehicule a căror masă maximă autorizată nu depășește 3,5 tone, cu excepția vehiculelor menționate la articolul 86 alineatul 4 din Legea [privind TVA-ul], în versiunea acesteia în vigoare de la 22 august 2005?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

21 Potrivit guvernului polonez, cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare este inadmisibilă, întrucât întrebările adresate nu au nicio legătură cu realitatea acțiunii principale. Faptele care stau la baza acestei cereri nu ar fi fost apreciate de către instanța de trimitere. Examinarea întrebărilor preliminare ar privi, așadar, situații ipotetice.

22 În această privință, trebuie reamintit că, în cadrul procedurii instituite de articolul 234 CE, numai instanța națională care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru soluționarea cauzei, pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului comunitar, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea printre altele Hotărârea din 18 iulie 2007, Lucchini, C-119/05, Rep., p. I-6199, punctul 43, Hotărârea din 15 noiembrie 2007, International Mail Spain, C-162/06, Rep., p. I-9911, punctul 23, și Hotărârea din 4 decembrie 2008, Zablocka-Weyhermüller, C-221/07, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 20).

23 Curtea nu poate respinge o cerere formulată de o instanță națională decât dacă reiese în mod vădit că interpretarea dreptului comunitar solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate (a se vedea printre altele Hotărârea din 13 martie 2001, PreussenElektra,

C?379/98, Rec., p. I?2099, punctul 39, Hot?r?rea din 5 decembrie 2006, Cipolla ?i al?ii, C?94/04 ?i C?202/04, Rec., p. I?11421, punctul 25, Hot?r?rea din 7 iunie 2007, van der Weerd ?i al?ii, C?222/05-C?225/05, Rep., p. I?4233, punctul 22, Hot?r?rea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C?379/05, Rep., p. I?9569, punctul 64, precum ?i Hot?r?rea Zablocka-Weyherm?ller, citat? anterior, punctul 21).

24 ?n prezenta cauz?, trebuie s? se constate c?, astfel cum reiese din decizia de trimitere, instan?a na?ional? a prezentat Cur?ii ?n mod detaliat situa?ia de fapt ?i cadrul juridic al ac?iunii principale, precum ?i motivele pentru care a considerat c?, ?n vederea solu?ion?rii cauzei, este necesar un r?spuns la ?ntreb?rile adresate.

25 ?n consecin??, cererea de pronun?are a unei hot?r?ri preliminare trebuie declarat? admisibil?.

Cu privire la fond

26 Prin intermediul ?ntreb?rilor formulate, care trebuie analizate ?mpreun?, instan?a de trimitere solicit? ?n esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 17 alineatele (2) ?i (6) din A ?asea directiv? se opune ca un stat membru s? abroge ?n totalitate, de la data intr?rii ?n vigoare a acestei directive pe teritoriul s?u, dispozi?iile na?ionale privind limit?rile aduse dreptului de deducere a TVA?ului achitat anterior ?i aplicat achizi?iilor de carburant destinat unor vehicule utilizate ?n scopul unei activit??i supuse taxei, prin ?nlocuirea acestor dispozi?ii cu dispozi?ii care stabilesc noi criterii ?n domeniu, ?i ca acest stat membru s? modifice din nou, ulterior, criteriile respective ?ntr?un sens care extinde aceste limit?ri. ?n cazul unui r?spuns afirmativ, instan?a men?ionat? solicit? s? se stabileasc? dac? o persoan? impozabil? are dreptul de a solicita aplicarea dispozi?iilor na?ionale ?n vigoare anterior datei men?ionate.

27 Trebuie s? se constate c?, ?n cazul de fa??, A ?asea directiv? a intrat ?n vigoare ?n Polonia la data ader?rii Republicii Polone la Uniunea European?, respectiv la 1 mai 2004. Prin urmare, aceast? dat? este relevant? ?n scopul aplic?rii articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A ?asea directiv? ?n ceea ce prive?te acest stat membru (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 8 ianuarie 2002, Metropol ?i Stadler, C?409/99, Rec., p. I?81, punctul 41).

28 Potrivit principiului fundamental inerent sistemului comun al TVA?ului ?i care rezult? din articolul 2 din Prima directiv? 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301) ?i din A ?asea directiv?, TVA?ul se aplic? fiec?rei opera?iuni de produc?ie sau de distribu?ie, cu deducerea TVA?ului care s?a aplicat direct opera?iunilor efectuate anterior. Conform unei jurispruden?e constante, dreptul de deducere prev?zut la articolul 17 ?i urm?toarele din A ?asea directiv? face parte integrant? din mecanismul TVA?ului ?i, ?n principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercit? imediat pentru totalitatea taxelor aplicate opera?iunilor efectuate anterior. Orice limitare a dreptului de deducere a TVA?ului are inciden?? asupra nivelului sarcinii fiscale ?i trebuie s? se aplice ?n acela?i mod ?n toate statele membre. ?n consecin??, nu sunt permise derog?ri dec?t ?n cazurile prev?zute expres ?n A ?asea directiv? (a se vedea Hot?r?rea din 19 septembrie 2000, Amprafrance ?i Sanofi, C?177/99 ?i C?181/99, Rec., p. I?7013, punctul 34, Hot?r?rea Metropol ?i Stadler, citat? anterior, punctul 42, precum ?i Hot?r?rea din 11 decembrie 2008, Danfoss ?i AstraZeneca, C?371/07, nepublicat? ?nc? ?n Repertoriu, punctul 26). Mai mult, dispozi?iile care prev?d derog?ri de la principiul dreptului de deducere a TVA?ului, care garanteaz? neutralitatea acestei taxe, sunt de strict? interpretare (Hot?r?rea Metropol ?i Stadler, citat? anterior, punctul 59).

29 Articolul 17 alineatul (2) din A ?asea directiv? prevede ?n mod clar principiul deducerii de c?tre persoana impozabil? a sumelor care ?i sunt facturate cu titlu de TVA pentru bunurile care ?i

sunt livrate sau pentru serviciile care îi sunt prestate, în măsura în care aceste bunuri sau aceste servicii sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile. Principiul dreptului de deducere a TVA-ului este totuși supus dispoziției derogatorii prevăzute la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă și, în special, la al doilea paragraf al acestui alineat (a se vedea Hotărârile citate anterior Metropol și Stadler, punctele 43 și 44, precum și Danfoss și AstraZeneca, punctele 27 și 28).

30 În temeiul articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă, statelor membre le este permis să mențină legislația existentă în materie de excludere a dreptului de deducere a TVA-ului la data intrării în vigoare a directivei menționate, până când Consiliul adoptă dispozițiile prevăzute de această dispoziție.

31 Astfel, legiuitorul comunitar este cel care stabilește regimul comunitar al excluderilor de la dreptul de deducere a TVA-ului și care realizează astfel armonizarea progresivă a legislațiilor naționale în domeniul TVA-ului. Dreptul comunitar nu cuprinde în prezent nicio dispoziție în care să fie enumerate cheltuielile excluse de la dreptul de deducere a TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iunie 2001, Comisia/Franța, C-345/99, Rec., p. I-4493, punctul 20, Hotărârea Metropol și Stadler, citată anterior, punctul 44, precum și Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec., p. I-10683, punctul 23).

32 Este necesar să se constate că interpretarea legislației naționale în scopul de a stabili conținutul acesteia la momentul intrării în vigoare a Celei de a șasea directive și de a stabili dacă această legislație a avut ca efect să extindă, ulterior intrării în vigoare a Celei de a șasea directive, domeniul de aplicare al excluderilor existente este, în principiu, de competența instanței de trimitere (a se vedea Hotărârea Metropol și Stadler, citată anterior, punctul 47).

33 Pe de altă parte, este necesar să se reamintească faptul că, în cadrul procedurii prevăzute la articolul 234 CE, care este întemeiată pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, orice apreciere a situației de fapt din cauză este de competența instanței naționale (a se vedea printre altele Hotărârea din 14 februarie 2008, Varec, C-450/06, Rep., p. I-581, punctul 23 și jurisprudența citată). Totuși, pentru a oferi acesteia un răspuns util, Curtea poate, într-un spirit de cooperare cu instanțele naționale, să îi furnizeze toate indicațiile pe care le consideră necesare (a se vedea printre altele Hotărârea din 1 iulie 2008, MOTOE, C-49/07, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 30).

34 În cazul de față, Curtea are sarcina de a furniza instanței de trimitere elementele de interpretare a noțiunii comunitare „legislație națională”, în sensul articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă, pentru a permite acestei instanțe să procedeze la stabilirea conținutului respectivei legislații la momentul intrării în vigoare a acestei directive (a se vedea Hotărârea Metropol și Stadler, citată anterior, punctul 47).

35 Astfel, articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă cuprinde o clauză de „standstill” care prevede menținerea excluderilor naționale de la dreptul de deducere a TVA-ului care erau aplicabile înainte de intrarea în vigoare a Celei de a șasea directive (Hotărârea Ampafrance și Sanofi, citată anterior, punctul 5). Obiectivul acestei dispoziții este astfel să permită statelor membre, până la stabilirea de către Consiliu a regimului comunitar al excluderilor de la dreptul de deducere a TVA-ului, să mențină orice normă de drept național prin care se exclude acest drept și care, la momentul intrării în vigoare a Celei de a șasea directive, a fost aplicată în mod efectiv de autoritățile publice ale acestora (a se vedea Hotărârile citate anterior Metropol și Stadler, punctul 48, precum și Danfoss și AstraZeneca, punctele 30 și 31).

36 Or, în măsura în care, ulterior intrării în vigoare a Celei de a șasea directive, reglementarea unui stat membru modifică domeniul de aplicare al excluderilor existente, prin reducerea acestuia,

și se apropie, prin aceasta, chiar de obiectivul acestei directive, trebuie să se considere că această reglementare este acoperită de derogarea prevăzută la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din directiva menționată și nu încalcă articolul 17 alineatul (2) din aceasta (a se vedea Hotărârile citate anterior Comisia/Franța, punctul 22, Metropol și Stadler, punctul 45, precum și Danfoss și AstraZeneca, punctul 32).

37 Trebuie reamintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, o reglementare națională nu constituie o derogare permisă de articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă dacă are ca efect să extindă, ulterior intrării în vigoare a acestei directive, domeniul de aplicare al excluderilor existente și se îndepărtează astfel de la obiectivul directivei menționate (a se vedea Hotărârea din 14 iunie 2001, Comisia/Franța, C-40/00, Rec., p. I-4539, punctul 17, Hotărârea din 11 septembrie 2003, Cookies World, C-155/01, Rec., p. I-8785, punctul 66, precum și Hotărârea Danfoss și AstraZeneca, citată anterior, punctul 33).

38 Rezultă că, având în vedere obiectivul dispoziției menționate, noțiunea „legislație națională”, în sensul articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă, se referă la regimul de deducere a TVA-ului existent și aplicat în mod efectiv la momentul intrării în vigoare a acestei directive.

39 Pe de altă parte, trebuie reamintit că, astfel cum a arătat Comisia, clauza de „standstill” prevăzută la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă nu are ca obiectiv să permită 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 clauze.

40 În acest context, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă faptul că Republica Polonă a abrogat Legea din 8 ianuarie 1993 la data aderării sale la Uniune a împiedicat-o să introducă la aceeași dată noi dispoziții care să prevadă limitări ale dreptului de deducere a TVA-ului achitat anterior și aplicat achizițiilor de carburant destinat unor vehicule utilizate în scopul unei activități supuse taxei.

41 Trebuie să se considere că abrogarea unor dispoziții interne, la data intrării în vigoare a Celei de a șasea directive în ordinea juridică națională în cauză, și înlocuirea acestora la aceeași dată cu alte dispoziții interne nu permite, ca atare, să se prezume că statul membru respectiv ar fi renunțat să aplice excluderi de la dreptul de deducere a TVA-ului achitat anterior. O asemenea modificare legislativă nu permite, ca atare, nici să se concluzioneze în sensul unei încălcări a articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din directiva menționată, cu condiția totuși ca aceasta să nu conducă la o extindere, de la data menționată, a excluderilor naționale anterioare.

42 În cauza principală, revine instanței de trimitere, care, astfel cum a fost reamintit la punctul 32 din prezenta hotărâre, este singura competentă să interpreteze dreptul său național, să aprecieze dacă modificările introduse cu ocazia transpunerii Celei de a șasea directive în dreptul polonez prin Legea privind TVA-ul au avut ca efect să extindă, în raport cu dispozițiile naționale anterioare, domeniul de aplicare al limitărilor aduse dreptului de deducere a TVA-ului achitat anterior și aplicat achiziției de carburant destinat unor vehicule utilizate în scopul unei activități supuse taxei.

43 În schimb, trebuie să se observe că, potrivit cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare, modificarea Legii privind TVA-ul introdusă prin Legea din 21 aprilie 2005, intrată în vigoare la 22 august 2005, a avut ca efect să extindă domeniul de aplicare al acestor limitări în raport cu situația existentă la momentul intrării în vigoare a Celei de a șasea directive pentru Republica Polonă, ceea ce, având în vedere jurisprudența amintită la punctul 36 din prezenta hotărâre, este contrar articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din directiva menționată.

44 Revine instanței de trimitere să interpreteze, în măsura în care este posibil, dreptul său intern în lumina textului și a finalității Celei de a șasea directive în scopul de a obține rezultatele urmărite de această directivă, prin privilegierea interpretării normelor naționale care are cel mai înalt grad de conformitate cu această finalitate, pentru a ajunge astfel la o soluție compatibilă cu dispozițiile directivei menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 iulie 2006, Adeneler și alții, C-212/04, Rec., p. I-6057, punctul 124), înlocuind, dacă este necesar, aplicarea oricărei dispoziții contrare a legii naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2005, Mangold, C-144/04, Rec., p. I-9981, punctul 77).

45 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebările adresate în sensul că articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă se opune ca un stat membru să abroge în totalitate, cu ocazia transpunerii acestei directive în dreptul intern, dispozițiile naționale privind limitările aduse dreptului de deducere a TVA-ului achitat anterior și aplicat achizițiilor de carburant destinat unor vehicule utilizate în scopul unei activități taxabile, prin înlocuirea acestor dispoziții, la data intrării în vigoare a directivei menționate pe teritoriul său, cu dispoziții prin care se stabilesc noi criterii în domeniu, dacă – ceea ce revine instanței de trimitere să aprecieze – aceste din urmă dispoziții au avut ca efect să extindă domeniul de aplicare al limitărilor menționate. Acest articol se opune, în orice caz, ca un stat membru să își modifice ulterior legislația intrată în vigoare la data menționată într-un sens care să extindă domeniul de aplicare al acestor limitări în raport cu situația existentă înaintea acestei date.

Cu privire la cheltuielile de judecată

46 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 patra) declară:

Articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare se opune ca un stat membru să abroge în totalitate, cu ocazia transpunerii acestei directive în dreptul intern, dispozițiile naționale privind limitările aduse dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate anterior și aplicate achizițiilor de carburant destinat unor vehicule utilizate în scopul unei activități taxabile, prin înlocuirea acestor dispoziții, la data intrării în vigoare a directivei menționate pe teritoriul său, cu dispoziții prin care se stabilesc noi criterii în domeniu, dacă – ceea ce revine instanței de trimitere să aprecieze – aceste din urmă dispoziții au avut ca efect să extindă domeniul de aplicare al limitărilor menționate. Acest articol se opune, în orice caz, ca un stat membru să își modifice ulterior legislația intrată în vigoare la data menționată într-un sens care extinde domeniul de aplicare al acestor limitări în raport cu situația existentă înaintea acestei date.

Semnături

* Limba de procedură: polona.