

Cauza C-594/10

T.G. van Laarhoven

împotriva

Staatssecretaris van Financiën

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Hoge Raad der Nederlanden)

„A șasea directivă TVA — Drept de deducere a taxei achitate în amonte — Restricție — Utilizarea în folosul propriu de către persoana impozabilă a unui bun mobil afectat întreprinderii — Tratatamentul fiscal al utilizării private a unui bun din patrimoniul întreprinderii”

Sumarul hotărârii

*Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Operațiuni impozabile — Bază de impozitare — Utilizare de către o persoană impozabilă, atât în scop profesional, cât și în scop privat, a unor autovehicule afectate întreprinderii sale*

*[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 6 alin. (2) primul paragraf lit. (a) și art. 11 secțiunea A alin. (1) lit. (c)]*

Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7, coroborat cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din aceeași directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări fiscale naționale care dă dreptul, într-o primă etapă, unei persoane impozabile ale cărei autoturisme sunt utilizate atât în scop profesional, cât și în scop privat să efectueze deducerea imediată și integrală a taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte, dar care prevede, într-o a doua etapă, în ceea ce privește utilizarea privată a acestor vehicule, o impozitare anuală întemeiată, în scopul determinării bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată datorate pentru un anumit exercițiu financiar, pe o metodă de calcul forfetar al cheltuielilor aferente unei astfel de utilizări care nu ține cont, în mod proporțional, de importanța reală a acesteia.

(a se vedea punctul 38 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

16 februarie 2012(\*)

„A șasea directivă TVA — Drept de deducere a taxei achitate în amonte — Restricție — Utilizarea în folosul propriu de către persoana impozabilă a unui bun mobil afectat întreprinderii —

Tratamentul fiscal al utilizării private a unui bun din patrimoniul întreprinderii”

În cauza C-594/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Judecătoarele de Jos), prin decizia din 29 octombrie 2010, primită de Curtea la 17 decembrie 2010, în procedura

**T. G. van Laarhoven**

împotriva

**Staatssecretaris van Financiën,**

CURTEA (Camera a treia),

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

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 noiembrie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul van Laarhoven, de el însuși;
- pentru guvernul olandez, de doamnele C. Wissels și M. Bulterman, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna C. Murrell, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de doamna L. Lozano Palacios și de domnul W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 8 decembrie 2011,

pronunță prezenta

**Hotărâre**

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 17 alineatul (6) din Așasea 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 (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18, denumită în continuare „Așasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul van Laarhoven, pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe), pe de altă parte, cu privire la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) datorată pentru utilizarea în folosul propriu de către persoana impozabilă a unor autoturisme afectate patrimoniului întreprinderii sale.

## Cadrul juridic

### *Dreptul Uniunii*

3 Potrivit articolului 2 din A 7-a directivă, „[s]unt supuse [TVA-ului] [...] livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul Țării de cȃtre o persoană impozabilă care acțiunează ca atare” [traducere neoficială].

4 Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din directiva menționată asimilează unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros „utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de cȃtre persoanele impozabile sau de cȃtre personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității lor, atunci când [TVA-ul aferent] bunurilor respective a fost [dedus] total sau parțial” [traducere neoficială].

5 Potrivit articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A 7-a directivă, baza de impozitare este constituită, „în cazul prestațiilor de servicii menționate la articolul 6 alineatul (2), din costul total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor” [traducere neoficială].

6 Articolul 17 din aceeași directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28f din aceasta, prevede:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din valoarea TVA pe care are obligația de a o plăti:

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

[...]

(6) În termen de cel mult patru ani de la data intrării în vigoare a prezentei directive, Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabilește cheltuielile care nu dau drept de deducere a [TVA-ului]. În niciun caz, nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

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

[...]” [traducere neoficială]

7 Articolul 20 alineatele (1) și (2) din A 7-a directivă prevede:

„(1) Deducerea inițială este regularizată în conformitate cu procedurile stabilite de statele membre, în special:

(a) atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă;

(b) atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați

la stabilirea sumei de dedus, de exemplu, atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț; totuși, nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate, în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 5 alineatul (6). Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.

(2) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate. Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din taxa aplicată acestor bunuri. Această regularizare se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

[...]” [traducere neoficială]

### *Reglementarea olandeză*

8 Articolul 2 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede:

„Taxa aplicată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii destinate întreprinzătorului, pentru achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate de acesta și pentru importurile de bunuri care îi sunt destinate se deduce din taxa datorată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii.”

9 Articolul 15 din Legea privind TVA-ul are următorul cuprins:

1. „Taxa prevăzută la articolul 2 pe care o deduce întreprinzătorul corespunde:

a) taxei care a fost înregistrată în contabilitate pe baza unei facturi emise, conform normelor în vigoare, de alți întreprinzători, în perioada de declarare, pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în favoarea întreprinzătorului;

[...]

6. Modalitățile de deducere a taxei se stabilesc prin regulament ministerial atunci când bunurile și serviciile sunt utilizate de întreprinzător și în alte scopuri decât operațiunile sale taxabile [...]. Modalitățile de deducere a taxei se stabilesc prin regulament ministerial atunci când un autoturism este utilizat de întreprinzător și în scop privat. În acest cadru, este posibil să se prevadă ca excluderea mijloacelor utilizate de întreprinzător în întreprinderea sa să nu fie luată în considerare.

[...]”

10 Articolul 15 alineatul 1 din Regulamentul de punere în aplicare a Legii privind impozitul pe cifra de afaceri din 1968 (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, denumit în continuare „Regulamentul privind TVA-ul”), adoptat în temeiul articolului 15 alineatul 6 din legea menționată, prevede:

„Taxa aplicată pentru deținerea – inclusiv achiziționarea – de către operator a unui autoturism utilizat și altfel decât în cadrul întreprinderii (utilizare privată) este mai întâi dedusă ca și cum autovehiculul ar fi utilizat exclusiv în cadrul întreprinderii, iar ulterior, având în vedere utilizarea privată, se datorează anual o taxă de 12 % din quantumul costurilor care sunt considerate drept prelevare în scopul percepției impozitului pe venit dac, pentru perceperea acestui impozit, vehiculul fusese înregistrat în patrimoniul întreprinderii. În această privință, utilizarea vehiculului în

scop privat se stabilește pe baza diferenței dintre totalul kilometrilor parcurși cu vehiculul în cursul unui exercițiu financiar și totalul kilometrilor parcurși în beneficiul întreprinderii la data perceperii impozitului pe venit. Această taxă se datorează în ultima perioadă fiscală a exercițiului financiar.”

### **Acțiunea principală și întrebările preliminare**

11 Domnul van Laarhoven gestionează un birou de consiliere fiscală constituit sub forma unei întreprinderi individuale. În anul 2006, două autoturisme au fost afectate succesiv patrimoniului întreprinderii. Domnul van Laarhoven a utilizat cele două autovehicule atât în scop profesional, cât și în scop privat.

12 În cursul anului menționat, domnul van Laarhoven a parcurs în scop privat mai mult de 500 de kilometri cu aceste autovehicule. În declarația sa privind TVA-ul pentru perioada cuprinsă între 1 octombrie și 31 decembrie 2006, având în vedere această utilizare privată și înănd seama de articolul 15 din Regulamentul privind TVA-ul, a declarat o sumă de 538 de euro datorată cu titlu de TVA, pe care a achitat-o.

13 Cu toate acestea, domnul van Laarhoven a formulat o contestație prin care urmarea sa obțin restituirea sumei menționate. Întrucât această contestație a fost respinsă printr-o decizie pronunțată de Inspecteur, domnul van Laarhoven a formulat împotriva deciziei de respingere o acțiune la Rechtbank te Breda. Întrucât acesta a respins acțiunea ca nefondată prin hotărârea din 3 martie 2008, contribuabilul a declarat recurs împotriva acestei hotărâri la Hoge Raad der Nederlanden.

14 Acesta din urmă, întemeindu-se pe articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, consideră că Regatul Țrilor de Jos a adoptat o reglementare fiscală prin care se limitează deducerea TVA-ului pentru autoturismele care sunt utilizate de un operator în afara cadrului activității sale profesionale. Această reglementare, preluată la articolul 15 alineatul 6 din Legea privind TVA-ul coroborat cu articolul 15 alineatul 1 din Regulamentul privind TVA-ul, prevede că TVA-ul aplicat pentru achiziționarea unor astfel de vehicule este, într-o primă etapă, dedus ca și cum acestea ar fi utilizate exclusiv în cadrul activității profesionale. Într-o a doua etapă, operatorul datorează o cotă anuală de TVA pentru o astfel de utilizare privată. Cota menționată se calculează pe baza unei cote procentuale fixe din suma forfetară a cheltuielilor care, în scopul perceperii impozitului pe venit, sunt considerate ca nefiind efectuate pentru desfășurarea activității profesionale. La rândul său, această sumă forfetară se stabilește pe baza unei cote procentuale din prețul de catalog sau din valoarea fiecărui vehicul.

15 Instanța de trimitere arată de asemenea că, după intrarea în vigoare a celei de A șasea directive, au fost adoptate o serie de amendamente care au modificat articolul 15 alineatul 1 din Regulamentul privind TVA-ul. Pe de o parte, cota procentuală fixă menționată anterior a fost modificată de mai multe ori, iar, pe de altă parte, cuantumul prelevării asupra cota se aplică această cotă procentuală fixă a fost majorat. Aceste modificări ale respectivului regulament ar fi avut în general un efect negativ pentru persoana impozabilă în ceea ce privește cuantumul luat în considerare pentru utilizarea privată a unui vehicul afectat patrimoniului întreprinderii și, în consecință, asupra cuantumului deducerii de TVA.

16 Având în vedere aceste considerații, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă se opune unor modificări aduse unei reglementări prin care se limitează posibilitățile de deducere precum cea în cauză, prin intermediul creșterii unui stat membru următoarele să facă uz de posibilitatea de a exclude deducerea (sau de a menține excluderea deducerii) pentru anumite bunuri sau servicii, în cazul în

care, ca urmare a acestor modificări, suma a cărei deducere este exclusivă a fost majorată în cele mai multe cazuri, însoțită de economia reglementării prin care se limitează posibilitățile de deducere au rămas neschimbate?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, instanța națională trebuie să înlăture în totalitate aplicarea reglementării prin care se limitează posibilitățile de deducere sau este suficient ca instanța să înlăture aplicarea reglementării respective în măsura în care prin aceasta s-a extins domeniul de aplicare al excluderii sau al limitării existente la data intrării în vigoare a celei de A șasea directive?”

## **Cu privire la întrebările preliminare**

### *Observații introductive*

17 Trebuie să se constate că întrebarea, astfel cum a fost adresată de instanța de trimitere, privește interpretarea articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă.

18 Instanța națională se referă la dispoziția menționată din A șasea directivă, întrucât aceasta consideră că reglementarea fiscală olandeză care se află la originea litigiului din acțiunea principală, și anume articolul 15 alineatul (1) din Regulamentul privind TVA-ul, constituie o normă prin care se limitează dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte la achiziționarea unui autoturism care este afectat patrimoniului întreprinderii de către persoana impozabilă în cauză, dar care este utilizat și în scop privat de către aceasta din urmă.

19 Având în vedere această considerație și ținând seama de faptul că reglementarea fiscală în cauză în acțiunea principală a fost modificată de mai multe ori de la intrarea în vigoare a celei de A șasea directive în țările de Jos, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la conformitatea articolului 15 alineatul 1 din Regulamentul privind TVA-ul cu articolul 17 alineatul (6) din această directivă.

20 În această privință, trebuie amintit că articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă, care are caracter derogatoriu, autorizează statele membre să își mențină legislația existentă în materie de excludere a dreptului de deducere la data intrării în vigoare a celei de A șasea directive până la momentul adoptării de către Consiliu a dispozițiilor prevăzute la același alineat (6) primul paragraf (a se vedea Hotărârea din 14 iunie 2001, Comisia/Franța, C-345/99, Rec., p. I-4493, punctul 19, și Hotărârea din 11 decembrie 2008, Danfoss și AstraZeneca, C-371/07, Rep., p. I-9549, punctul 28).

21 Instanța de trimitere consideră că modificările succesive ale reglementării fiscale olandeze au putut determina o limitare a dreptului de deducere și mai importantă decât cea rezultată din dispozițiile aplicabile la data intrării în vigoare a celei de A șasea directive, o astfel de limitare fiind susceptibilă să depășească posibilitatea acordată statelor membre în temeiul respectivului articol 17 alineatul (6) al doilea paragraf.

22 Cu toate acestea, trebuie să se arate că, potrivit articolului 15 alineatul 1 prima parte a primei teze din Regulamentul privind TVA-ul, taxa achitată la momentul achiziționării unui autoturism utilizat într-un alt cadru decât cel al întreprinderii este dedusă imediat și integral, ca și cum vehiculul în cauză ar fi utilizat exclusiv în scop profesional. Numai ulterior, în temeiul celei de a doua părți a tezei menționate, utilizarea privată a vehiculului este supusă unei impozitări cu caracter forfetar.

23 Prin urmare, respectivul articol 15 alineatul 1 operează o distincție între deducerea imediată și integrală a TVA-ului achitat în amonte și luarea în considerare din punct de vedere fiscal a

utilizării private a vehiculului într-o etapă ulterioară, și anume în cadrul calculării impozitului pe venitul operatorului în cauză la sfârșitul ultimei perioade fiscale a exercițiului financiar respectiv.

24 Rezultatul mecanismului fiscal care face obiectul litigiului din acțiunea principală nu aduce în niciun fel atingere dreptului de deducere a TVA-ului în ceea ce privește achiziționarea unui autoturism utilizat de un operator atât în scop profesional, cât și în scop privat și, prin urmare, nu poate fi calificat drept limitare a dreptului de deducere a TVA-ului achitat la achiziționarea vehiculului în cauză.

25 Mecanismul menționat poate fi considerat ca fiind conform cu jurisprudența constantă a Curții privind creșterea, în cazul utilizării unui bun de capital atât în scopuri profesionale, cât și private, persoana impozabilă poate alege, în vederea plății TVA-ului, fie să afecteze bunul 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 Hotărârea din 14 iulie 2005, Charles și Charles/Tijmens, C-434/03, Rec., p. I-7037, punctul 23 și jurisprudența citată, și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Wollny, C-72/05, Rec., p. I-8297, punctul 21).

26 Dacă persoana impozabilă alege să trateze un bun de capital utilizat atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri private ca pe un bun al întreprinderii, TVA-ul datorat în amonte pentru achiziționarea acestui bun este, în principiu, integral și imediat deductibil (a se vedea Hotărârile Charles și Charles/Tijmens, punctul 24, și Wollny, punctul 22, citate anterior).

27 Cu toate acestea, într-un astfel de caz, dreptul de deducere complet și imediat a TVA-ului achitat la achiziționare implică obligația corelativă de a plăti TVA-ul pentru utilizarea privată a bunului întreprinderii (a se vedea Hotărârile Charles și Charles/Tijmens, punctul 30, și Wollny, punctul 24, citate anterior). În acest scop, articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă asimilează utilizarea în scop privat unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, astfel încât, potrivit articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din aceeași directivă, persoana impozabilă trebuie să plătească TVA-ul pentru cheltuielile aferente acestei utilizări (a se vedea Hotărârea din 8 mai 2003, Seeling, C-269/00, Rec., p. I-4101, punctele 42 și 43).

28 Astfel, în aceste condiții și ținând seama de jurisprudența menționată la cele trei puncte precedente, întrebările adresate de instanța de trimitere trebuie înțelese în sensul că urmează să se stabilească în ce fel trebuie interpretate dispozițiile celei de A șasea directive referitoare la impozitarea utilizării private a unui autoturism afectat patrimoniului unei întreprinderi.

29 Împrejurarea că, pe plan formal, instanța națională a redactat întrebările preliminare făcând trimitere la o dispoziție a celei de A șasea directive aplicabilă la situații diferite nu împiedică Curtea să furnizeze acestei instanțe toate elementele de interpretare care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizată, indiferent dacă respectiva instanță s-a referit sau nu s-a referit la acestea în enunțul întrebărilor sale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Rep., p. I-7467, punctul 33 și jurisprudența citată).

#### *Cu privire la întrebările preliminare*

30 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se considere că, prin cele două întrebări adresate, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă coroborat cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din aceasta trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări fiscale naționale care dă dreptul, într-o primă etapă, unei persoane impozabile ale creșterii autoturismelor sunt utilizate atât în scop profesional, cât și în scop privat să efectueze deducerea imediată și integrală a TVA-ului achitat în amonte, dar care prevede, într-o

a doua etapă, în ceea ce privește utilizarea privată a acestor vehicule, o impozitare anuală întemeiată, în scopul determinării bazei de impozitare a TVA-ului datorat pentru un anumit exercițiu financiar, pe o metodă de calcul forfaitar al cheltuielilor aferente unei astfel de utilizări.

31 În ceea ce privește impozitarea menționată și astfel cum s-a amintit la punctul 27 din prezenta hotărâre, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă prevede că impunerea trebuie să se realizeze pe baza costului total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor în cauză (a se vedea Hotărârea Charles și Charles/Tijmens, citată anterior, punctul 25, și Hotărârea din 23 aprilie 2009, Puffer, C-460/07, Rep., p. I-3251, punctul 41).

32 Din cele de mai sus rezultă că, pentru a putea furniza instanței de trimitere indicații utile, trebuie să se interpreteze noțiunea „costul total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor”, prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c).

33 În această privință, trebuie să se menționeze, pe de o parte, că, după cum a arătat avocatul general la punctele 28 și 29 din concluzii, deși statele membre beneficiază de o anumită marjă de apreciere în ceea ce privește principiile de stabilire a cuantumului cheltuielilor în cauză, o astfel de marjă autorizând, într-o anumită măsură, metode de calcul forfaitar, trebuie totuși să se garanteze faptul că o eventuală transformare a metodelor de calcul al TVA-ului datorat de persoana impozabilă în metode forfaitare respectă în special principiul proporționalității, în sensul că o astfel de stabilire forfaitară trebuie în mod necesar să fie proporțională cu importanța utilizării private a bunului în cauză.

34 Astfel, deși beneficiază de o asemenea marjă de apreciere, statele membre sunt obligate să respecte finalitatea articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă, adică să stabilească baza de impozitare corespunzătoare utilizării private a acestor bunuri.

35 Pe de altă parte, prin stabilirea costului total care îi revine persoanei impozabile trebuie să se evite ca aceasta din urmă, care utilizează și în scop privat un bun afectat întreprinderii sale, să obțină un avantaj economic necuvenit în raport cu consumatorul final, care ar rezulta din faptul că persoana impozabilă în cauză a efectuat deduceri de TVA la care nu avea dreptul (a se vedea în acest sens Hotărârea Wollny, citată anterior, punctul 35).

36 În aceste condiții, revine instanței naționale, singura competentă să interpreteze dreptul național, sarcina de a aprecia, având în vedere elementele astfel furnizate de Curte, dacă modalitățile de calculare a bazei de impozitare a TVA-ului datorat ca urmare a utilizării private a bunului afectat patrimoniului întreprinderii, prevăzute de reglementarea fiscală olandeză, pot fi considerate ca fiind conforme cu noțiunea „costul total pentru prestarea serviciilor”, în sensul articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă.

37 În acest scop, revine instanței de trimitere sarcina de a interpreta, în măsura în care este posibil, dreptul său intern în lumina textului și a finalității dispoziției menționate a celei de A șasea directive în scopul de a obține rezultatele urmărite de aceasta din urmă, 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, și, dacă este necesar, prin înlăturarea aplicării oricărei dispoziții contrare a legii naționale (a se vedea Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora, C-414/07, Rep., p. I-10921, punctul 44 și jurisprudența citată).

38 În lumina observațiilor de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă coroborat cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din aceeași directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări fiscale naționale care dă dreptul, într-o primă etapă, unei persoane impozabile ale



c?rei autoturisme sunt utilizate at?at ?n scop profesional, c?t ?i ?n scop privat s? efectueze deducerea imediat? ?i integral? a TVA?ului achitat ?n amonte, dar care prevede, ?ntr?o a doua etap?, ?n ceea ce prive?te utilizarea privat? a acestor vehicule, o impozitare anual? ?ntemeiat?, ?n scopul determin?rii bazei de impozitare a TVA?ului datorat pentru un anumit exerci?iu financiar, pe o metod? de calcul forfaitar al cheltuielilor aferente unei astfel de utiliz?ri care nu ?ine cont, ?n mod propor?ional, de importan?a real? a acesteia.

### **Cu privire la cheltuielile de judecat?**

39 ?ntruc?at, ?n privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele dec?t cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declar?:

**Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) 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, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, coroborat cu articolul 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (c) din aceea?i directiv? trebuie interpretat ?n sensul c? se opune unei reglement?ri fiscale na?ionale care d? dreptul, ?ntr?o prim? etap?, unei persoane impozabile ale c?rei autoturisme sunt utilizate at?at ?n scop profesional, c?t ?i ?n scop privat s? efectueze deducerea imediat? ?i integral? a taxei pe valoarea ad?ugat? achitate ?n amonte, dar care prevede, ?ntr?o a doua etap?, ?n ceea ce prive?te utilizarea privat? a acestor vehicule, o impozitare anual? ?ntemeiat?, ?n scopul determin?rii bazei de impozitare a taxei pe valoarea ad?ugat? datorate pentru un anumit exerci?iu financiar, pe o metod? de calcul forfaitar al cheltuielilor aferente unei astfel de utiliz?ri care nu ?ine cont, ?n mod propor?ional, de importan?a real? a acesteia.**

Semn?turi

\* Limba de procedur?: olandeza.