

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

2 mai 2019(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Deducerea taxei achitate în amonte – Așasea directivă 77/388/CEE – Articolul 17 alineatele (2) și (6) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 168 și 176 – Excludere de la dreptul de deducere – Achiziționare de servicii de cazare și de restaurație – Clauză de standstill – Aderare la Uniunea Europeană”

În cauza C-225/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia), prin decizia din 23 octombrie 2017, primită de Curte la 28 martie 2018, în procedura

Grupa Lotos S.A.

împotriva

Minister Finansów,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, domnul J. Malenovský și doamna L. S. Rossi (raportoare), judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Grupa Lotos S.A., de B. Wolniewicz, radca prawny;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 168 litera (a) și a articolului 176 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei

pe valoarea adăugată (JO 2006, 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 Grupa Lotos S.A., cu sediul în Polonia, societate mamă a unui grup de societăți care își desfășoară activitatea în special în sectorul carburanților și al lubrifianților, pe de o parte, și Minister Finansów (ministrul finanțelor, Polonia), pe de altă parte, în legătură cu o soluție fiscală anticipată prin care ministrul finanțelor a refuzat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate de Grupa Lotos și aplicate pentru achiziționarea unor servicii de cazare și de restaurație pe care această societate le revinde și, prin urmare, le refacturează altor persoane impozabile în scopuri de TVA.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 17 alineatele (2) și (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 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO 1995, L 102, p. 18) (denumită în continuare „Așasea directivă”), prevedea:

„(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 taxa pe care o datorează:

(a) [TVA] datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează să 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.”

4 Așasea directivă a fost abrogată și a fost înlocuită prin Directiva TVA, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2007.

5 Articolul 168 din Directiva TVA prevede:

„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 plăti, următoarele sume:

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

[...]"

6 Articolul 176 din Directiva TVA prevede:

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

7 Articolul 25 alineatul 1 punctul 3b) din ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Legea privind TVA-ul și accizele) din 8 ianuarie 1993 (Dz. U. din 1993, nr. 11, poziția 50), în versiunea în vigoare până la abrogarea sa la 1 mai 2004, prevedea:

„O diminuare a cuantumului taxei datorate sau o rambursare a diferenței taxei datorate nu se aplică în cazul în care persoana impozabilă achiziționează:

3b) servicii de cazare și de restaurație, cu excepția:

a) cazurilor în care aceste servicii au fost achiziționate de către persoane impozabile ce prestează servicii de turism, dacă aceste servicii includ servicii de cazare sau de restaurație sau ambele,

b) cazului în care sunt achiziționate mâncăruri gata preparate pentru pasagerii persoanei impozabile ce prestează servicii de transport de persoane.”

8 Articolul 8 alineatul 2a) din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind TVA-ul) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2011, nr. 177, poziția 1054), în versiunea în vigoare la data litigiului principal (denumit în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar pe seama altei persoane, se interpune într-o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

9 Articolul 86 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul efectuării de operațiuni impozabile, persoana impozabilă [...] are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează valoarea taxei în amonte, sub rezerva articolului 114, a articolului 119 alineatul 4, a articolului 120 alineatele 17 și 19, precum și a articolului 124.”

10 Articolul 88 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, în versiunea în vigoare până la 1 decembrie 2008, prevedea:

„O diminuare a cuantumului taxei datorate sau o rambursare a diferenței taxei datorate nu se aplică în cazul în care persoana impozabilă achiziționează: [...]

4) servicii de cazare și de restaurație, cu excepția:

a) cazurilor când aceste servicii au fost achiziționate de către persoane impozabile ce prestează servicii de turism, dacă aceste servicii, impozabile pe baza altor principii decât cele stabilite prin articolul 119, includ servicii de cazare sau de restaurație sau ambele;

b) cazului în care sunt achiziționate mâncăruri gata preparate pentru pasagerii persoanei impozabile ce prestează servicii de transport de persoane.”

11 În versiunea în vigoare după 1 decembrie 2008, articolul 88 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul prevede:

„O diminuare a cuantumului taxei datorate sau o rambursare a diferenței taxei datorate nu se aplică în cazul în care persoana impozabilă achiziționează: [...]

4) servicii de cazare și de restaurație, cu excepția:

a) [abrogat]

b) cazului în care sunt achiziționate mâncăruri gata preparate pentru pasagerii persoanei impozabile ce prestează servicii de transport de persoane.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

12 În cursul anului 2014, Grupa Lotos, persoană impozabilă în scopuri de TVA în Polonia, a achiziționat servicii de cazare și de restaurație în parte pentru uz propriu și în parte în vederea revânzării lor către filialele sale, care sunt persoane impozabile tot în acest stat membru.

13 Grupa Lotos a solicitat autorităților fiscale poloneze o soluție fiscală anticipată, întrebând, printre altele, dacă, în ipoteza în care ar achiziționa servicii de cazare și de restaurație pe care le-ar refactura ulterior altor persoane impozabile în scopuri de TVA, ar avea dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte potrivit regimului de drept comun prevăzut la articolul 86 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul.

14 În opinia Grupa Lotos, în măsura în care, pe de o parte, rezultă din articolul 8 alineatul 2a) din Legea privind TVA-ul că un operator care achiziționează în nume propriu servicii pentru a le revinde este considerat prestator de servicii și, pe de altă parte, serviciile de cazare și de restaurație sunt supuse TVA-ului cu ocazia revânzării lor de Grupa Lotos, TVA-ul achitat în amonte pentru achiziționarea lor ar trebui să poată fi dedus în conformitate cu articolul 86 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul. Restricția prevăzută la articolul 88 alineatul 1 punctul 4) din această lege, referitoare la excluderea de la dreptul de deducere pentru serviciile de cazare și de restaurație, nu ar fi aplicabilă în această ipoteză, deoarece Grupa Lotos nu ar fi considerat consumator final al acestor servicii, ci prestator de servicii, similar persoanelor impozabile în scopuri de TVA care furnizează acest tip de servicii.

15 În soluția fiscală anticipată din luna ianuarie 2015, autoritățile fiscale au respins poziția susținută de Grupa Lotos, pentru motivul că excluderea de la dreptul de deducere, prevăzută fără ambiguitate la articolul 88 alineatul 1 punctul 4) din Legea privind TVA-ul, nu distingea după cum persoana impozabilă, care achiziționează, în amonte, servicii de cazare și de restaurație, achiziționează în aval în calitate de consumator final sau în calitate de prestator de servicii.

16 Acțiunea în anularea soluției fiscale anticipate depusă de Grupa Lotos la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Gdansk, Polonia) a fost

respins? pe baza unor motive similare celor prezentate de autorit??ile fiscale.

17 Grupa Lotos a formulat în aceste condi?ii recurs la Naczelny S?d Administracyjny (Curtea Administrativ? Suprem?, Polonia), reiterându??i, în esen??, pozi?ia rezumat? la punctul 14 din prezenta hot?râre.

18 Instan?a de trimitere arat? c? articolul 86 alineatul 1 din Legea privind TVA?ul reflect? principiul dreptului de deducere a TVA?ului în amonte, prev?zut la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA. Ea adaug? c? interdic?ia deducerii TVA?ului în cazul serviciilor de cazare ?i de restaura?ie, prev?zut? la articolul 88 alineatul 1 punctul 4) din Legea privind TVA?ul, era, înainte de aderarea Republicii Polone la Uniunea European? la 1 mai 2004 ?i pân? la 1 decembrie 2008, o reproducere exact? a modului de redactare a articolului 25 alineatul 1 punctul 3b) din Legea din 8 ianuarie 1993 privind TVA?ul ?i accizele ?i se baza pe clauza de *standstill* care figura la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A ?asea directiv? (preluat? la articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA).

19 Ea arat?, de asemenea, c?, pân? la 1 decembrie 2008, articolul 88 alineatul 1 punctul 4) din Legea privind TVA?ul con?inea o liter? a) în virtutea c?reia excluderea de la deducere nu includea cazurile în care serviciile de cazare ?i de restaura?ie fuseser? achizi?ionate de persoane impozabile care prestau servicii de turism. Cu toate acestea, la 1 decembrie 2008, legiuitorul polonez a abrogat dispozi?iile care figurau la articolul 88 alineatul 1 punctul 4) litera a), ceea ce a condus la o aplicare extins? a excluderii de la dreptul de deducere a TVA?ului în cazul achizi?ion?rii de servicii de cazare ?i de restaura?ie în raport cu situa?ia anterioar? ader?rii Republicii Polone la Uniune.

20 Instan?a de trimitere precizeaz? c? excluderea de la deducerea TVA?ului care rezult? din articolul 88 alineatul 1 punctul 4) din Legea privind TVA?ul este justificat? de faptul c? TVA?ul inclus în achizi?ion?rile legate de cheltuielile aferente serviciilor de cazare ?i de restaura?ie poate ?ine adesea de un consum care nu este legat strict de activitatea economic? desf??urat?. Prin urmare, obiectivul acestei dispozi?ii este interzicerea deducerii TVA?ului din cheltuielile de acest tip pentru serviciile în discu?ie care, sub pretextul folosirii lor în cadrul activit??ii economice a persoanei impozabile, sunt sau pot fi folosite în realitate pentru consumul privat.

21 Cu toate acestea, potrivit instan?ei de trimitere, o astfel de interdic?ie, cum se întâmpl? în cauza principal?, nu ar trebui s? se aplice unei persoane impozabile care achizi?ioneaz? serviciile respective în scopul de a le revinde unor consumatori sau altor persoane impozabile, având în vedere c?, în acest caz, cheltuielile efectuate în amonte continu? s? fie legate de activitatea economic? a acestei persoane impozabile. Astfel, într-un asemenea caz, întrucât interdic?ia de a deduce TVA?ul conduce la o dubl? impunere a serviciilor în cauz?, aceasta ar înc?lca principiile neutralit??ii ?i propor?ionalit??ii, precum ?i obiectivul urm?rit de legiuitorul Uniunii la articolul 176 din Directiva TVA.

22 Desigur, instan?a de trimitere arat? c? are cuno?tin??, printre altele, de Hot?rârea din 19 septembrie 2000, Ampafrance ?i Sanofi (C?177/99 ?i C?181/99, EU:C:2000:470, punctele 56 ?i 61), din care ar rezulta c? o m?sur? care const? în excluderea, de principiu, de la dreptul de deducere a TVA?ului a tuturor cheltuielilor de cazare ?i de restaura?ie nu este necesar? pentru combaterea fraudei fiscale ?i a evaziunii fiscale, în special atunci când rezult? din date obiective c? aceste cheltuieli au fost efectuate exclusiv în leg?tur? cu activitatea economic? desf??urat?. Instan?a de trimitere are îns? îndoieli asupra chestiunilor dac? aceast? hot?râre, pronun?at? în cadrul unei decizii a Consiliului, se poate aplica unei excluderi prev?zute de dreptul na?ional în temeiul clauzei de *standstill*, cuprins? la articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA, ?i dac? aceast? excludere trebuie s? fie conform? cu principiul propor?ionalit??ii.

23 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 168 din Directiva [TVA], precum și principiul neutralității și cel al proporționalității se opun unei reglementări precum cea cuprinsă la articolul 88 alineatul 1 punctul 4) din Legea [privind TVA-ul], conform căreia, în cazul serviciilor de cazare și de restaurație achiziționate de persoana impozabilă, nu se aplică o diminuare a cuantumului sau o rambursare a diferenței taxei datorate, cu excepția cazului în care sunt achiziționate mâncăruri gata preparate pentru pasageri de persoane impozabile care prestează servicii de transport de persoane, chiar dacă această reglementare a fost introdusă în lege în temeiul articolului 17 alineatul (6) din Așasea directivă [...]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

24 Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care, pe de o parte, prevede extinderea domeniului unei excluderi de la dreptul de deducere a TVA-ului, ulterior aderării statului membru în cauză la Uniune, și care determină ca o persoană impozabilă, prestatoare de servicii de turism, să fie privată, cu începere de la data intrării în vigoare a acestei extinderi, de dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pentru achiziționarea unor servicii de cazare și de restaurație pe care această persoană impozabilă le-a refacturat altor persoane impozabile în cadrul furnizării de servicii de turism, și, pe de altă parte, prevede excluderea de la dreptul de deducere a TVA-ului achitat pentru achiziționarea de servicii de cazare și de restaurație, introdusă anterior aderării acestui stat membru la Uniune și menținută după această aderare, în conformitate cu articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA și care determină ca o persoană impozabilă, care nu furnizează servicii de turism, să fie privată de dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pentru achiziționarea unor asemenea servicii de cazare și de restaurație pe care această persoană impozabilă le refacturează altor persoane impozabile.

25 În această privință, trebuie amintit în primul rând că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere prevăzut la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și nu poate, în principiu, să fie limitat. El se exercită imediat pentru totalitatea TVA-ului aplicat operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 25, și Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 25).

26 Astfel, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează astfel neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 26 și jurisprudența citată).

27 Rezultă de aici că, în măsura în care persoana impozabilă, care acționează în această calitate în momentul dobândirii bunului sau serviciului, utilizează bunul sau serviciul respectiv în scopul operațiunilor sale taxabile, ea este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul sau serviciul respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 27 și jurisprudența citată).

28 În al doilea rând, reiese de asemenea din jurisprudență că derogările de la dreptul de deducere a TVA-ului nu sunt permise decât în cazurile prevăzute în mod expres de dispozițiile directivelor care reglementează această taxă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 septembrie 2000, Ampafrance și Sanofi, C-177/99 și C-181/99, EU:C:2000:470, punctul 34, precum și Hotărârea din 8 ianuarie 2002, Metropol și Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, punctele 42, 44 și 58) și sunt de strictă interpretare (a se vedea Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, punctul 28).

29 Printre aceste derogări figurează articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA, în esență identic cu articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă, a cărei adoptare nu a avut efecte asupra jurisprudenței referitoare la interpretarea acestei dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 septembrie 2010, Oasis East, C-395/09, EU:C:2010:570, punctele 17 și 27).

30 La fel ca articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă care l-a precedat, articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA conține o clauză de *standstill* care prevede, printre altele, pentru statele care aderă la Uniune, menținerea excluderilor naționale de la dreptul de deducere a TVA-ului care erau aplicabile înainte de data aderării lor până când Consiliul adoptă dispozițiile prevăzute la primul paragraf al acestui articol 176, ceea ce, până în prezent, Consiliul nu a făcut (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 aprilie 2010, X Holding și Oracle Nederland, C-538/08 și C-33/09, EU:C:2010:192, punctul 38 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punctele 43 și 44).

31 În al treilea rând, competența reziduală a statelor membre de a menține excluderile naționale de la dreptul de deducere a TVA-ului, în temeiul articolului 176 al doilea paragraf din Directiva TVA, nu este totuși absolută. Curtea a statuat astfel că clauza de *standstill* nu are ca obiectiv să permită unui nou stat membru să își modifice legislația internă cu ocazia aderării sale la Uniune, al cărei efect ar consta în a extinde domeniul excluderilor existente într-un sens care ar îndeplini această legislație de obiectivele Directivei TVA, ceea ce ar fi contrar însuși spiritului acestei clauze (a se vedea în aceste sens Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, punctele 37 și 39).

32 O astfel de extindere a domeniului excluderilor existente ar contraveni de altfel obligației statelor membre de a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului pe teritoriul fiecăruia dintre ele, privând Uniunea de o parte a veniturilor provenite din TVA, cu alte cuvinte de o parte din resursele proprii, cu încălcarea, în special, a articolului 4 alineatul (3) TUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 mai 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punctele 26 și 27, precum și jurisprudența citată).

33 Curtea a amintit de asemenea că revine instanțelor naționale sarcina de a determina conținutul legislației naționale în momentul aderării unui nou stat membru și de a stabili dacă această legislație a avut ca efect să extindă domeniul excluderilor existente după acea aderare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 41 și jurisprudența citată).

34 În cauza principală, reiese din cererea de decizie preliminară că, la data aderării Republicii Polone la Uniune, articolul 88 alineatul 1 punctul 4) din Legea privind TVA-ul excludea de la dreptul de deducere a TVA-ului taxa achitată în amonte aplicată pentru achiziționarea de servicii de cazare și de restaurație, cu excepția, printre altele, a achiziționării de servicii de acest tip, menționate în această dispoziție la litera (a), și anume cele utilizate de persoane impozabile care furnizau, în aval, servicii de turism.

35 Cu toate acestea, astfel cum s-a subliniat la punctul 19 din prezenta hotărâre, instanța de trimitere pare să considere că, începând cu 1 decembrie 2008, prin urmare, ulterior aderării Republicii Polone la Uniune, legiuitorul național, abrogând dispoziția care figura la articolul 88 alineatul 1 punctul 4) litera a) din Legea privind TVA-ul, a extins situațiile de excludere de la dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pentru achizițiile de servicii de cazare și de restaurație, incluzând în domeniul excluderii respective TVA-ul aplicat în amonte pentru achiziționarea unor astfel de servicii de către persoane impozabile care furnizează, în aval, servicii de turism.

36 În lumina jurisprudenței menționate în special la punctele 30-32 din prezenta hotărâre, o astfel de extindere a domeniului excluderii de la dreptul de deducere a TVA-ului, ulterior aderării Republicii Polone la Uniune, astfel cum a fost constatat de instanța de trimitere, care determină ca o persoană impozabilă, prestatoare de servicii de turism, să fie privată, începând cu 1 decembrie 2008, de dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte aplicat pentru achiziționarea de servicii de cazare și de restaurație, nu este acoperită de clauza de *standstill* prevăzută la articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA. O astfel de extindere a domeniului excluderii de la dreptul de deducere a TVA-ului, ulterior aderării Republicii Polone la Uniune, este, aadar, contrară articolului 168 litera (a) din Directiva TVA.

37 Cu toate acestea, astfel cum Curtea a statuat deja, trebuie să se țină cont de aplicarea efectivă a dispozițiilor naționale referitoare la excluderile de la dreptul de deducere a TVA-ului și de efectele care rezultă din aceasta pentru persoanele impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 51).

38 În această privință, trebuie să se arate că, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, este incert, astfel cum a arătat Comisia în observațiile sale scrise, că o extindere a domeniului excluderii de la dreptul de deducere a TVA-ului precum cea menționată de instanța de trimitere este relevantă și aplicabilă în mod efectiv în situația aflată la originea litigiului principal. Astfel, niciun element din dosar nu sugerează că serviciile de cazare și de restaurație pe care Grupa Lotos le achiziționează de la alte persoane impozabile îi servesc la furnizarea, în aval, de servicii de turism, inclusiv în beneficiul altor persoane impozabile.

39 În cazul în care instanța de trimitere ar trebui să confirme exactitatea ipotezei evocate de Comisie, excluderea de la dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pentru achiziționarea de către o persoană impozabilă precum Grupa Lotos a unor servicii de cazare și de restaurație, revândute în aval către alte persoane impozabile, fără legătură cu furnizarea de servicii de turism, ar trebui, în principiu, să intre în domeniul de aplicare al clauzei de *standstill*, prevăzută la articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA. Astfel, pentru persoanele impozabile respective, efectele excluderii de la dreptul de deducere a TVA-ului, prevăzută la articolul 88 alineatul 1 punctul 4) din Legea privind TVA-ul, rămân, în principiu, neschimbate, atât înainte, cât și după aderarea Republicii Polone la Uniune.

40 În această ipoteză și într-o primă etapă, trebuie să se mai examineze, conform jurisprudenței, și dacă excluderea de la dreptul de deducere în discuție privește o categorie de cheltuieli definită în mod suficient de precis sau, cu alte cuvinte, dacă legislația națională în cauză precizează în mod suficient natura sau obiectul bunurilor sau serviciilor pentru care dreptul

de deducere a TVA-ului este exclus, în scopul de a garanta că posibilitatea acordată statelor membre nu servește pentru a prevedea excluderi generale de la acest regim (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 aprilie 2010, X Holding și Oracle Nederland, C-538/08 și C-33/09, EU:C:2010:192, punctele 44 și 45, precum și jurisprudența citată).

41 În această privință, este necesar să se arate că, în Hotărârea din 15 aprilie 2010, X Holding și Oracle Nederland (C-538/08 și C-33/09, EU:C:2010:192, punctele 50 și 51), Curtea a admis deja că acele categorii de cheltuieli referitoare la furnizarea de hrană și de băutură personalului unei persoane impozabile, precum și la punerea la dispoziție a unei locuințe au fost definite într-un mod suficient de circumscris încât excluderea de la dreptul de deducere, prevăzut de dreptul național în discuție în acea cauză, să intre în domeniul de aplicare al clauzei de *standstill* prevăzute la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă.

42 În speță, trebuie să se arate că, deși este desemnat într-o manieră mai degrabă generică, categoria de cheltuieli referitoare la „serviciile de cazare și de restaurație”, în discuție în litigiul principal, în măsura în care se raportează la natura serviciilor respective, pare să fie definită în mod suficient de precis în raport cu cerințele impuse de jurisprudență.

43 Astfel fiind, într-o a doua etapă, trebuie să se verifice dacă, după cum sugerează Comisia, clauza de *standstill* prevăzută la articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA acoperă doar excluderile de la dreptul de deducere a TVA-ului care ar putea fi autorizate ele însele printr-o decizie a Consiliului, adoptată în temeiul articolului 176 primul paragraf din această directivă.

44 Mai precis, Comisia susține că rezultat din geneza articolului 176 din Directiva TVA că acesta are vocația să se aplice unor cheltuieli pentru care, chiar dacă au fost efectuate în cadrul unei activități economice, este dificil să se identifice partea utilizată în scopuri profesionale și cea destinată unor scopuri private. Prin urmare, Comisia consideră că excluderea de la dreptul de deducere în discuție în cauza principală este prea largă, întrucât include situații în care alocarea cheltuielilor căror li s-a aplicat TVA în amonte este legată exclusiv de activitatea economică desfășurată.

45 Această argumentație trebuie să fie respinsă.

46 Astfel, pe de o parte, articolul 176 primul paragraf din Directiva TVA enunță doar că Consiliul stabilește cheltuielile care nu dau drept de deducere a TVA-ului și că 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. Această dispoziție nu ar împiedica, așadar, Consiliul ca, la momentul oportun, să excludă de la dreptul de deducere cheltuielile care ar fi legate de activitatea economică desfășurată.

47 Pe de altă parte, articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA vizează și mențin „toate excluderile” anterioare datei de 1 ianuarie 1979 sau, în cazul statelor membre care au aderat după această dată, anterioare datei aderării lor. Or, trebuie amintit că Curtea a afirmat în mod explicit în Hotărârea din 5 octombrie 1999, Royscot și alții (C-305/97, EU:C:1999:481, punctul 20), cu privire la o excludere de la dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achiziționării de autovehicule, că expresia „toate excluderile” prevăzută la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă cuprinde, având în vedere modul de redactare și geneza articolului menționat, și cheltuielile legate strict de activitatea economică desfășurată.

48 Prin urmare, clauza de *standstill* prevăzută la articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA autorizează statele membre să excludă de la dreptul de deducere a TVA-ului categorii de cheltuieli legate strict de activitatea economică desfășurată, cu condiția ca ele să fie definite în mod suficient de precis, în sensul jurisprudenței citate la punctul 40 din prezenta hotărâre.

49 Această interpretare a articolului 176 al doilea paragraf din Directiva TVA nu este infirmată de Hotărârea din 19 septembrie 2000, Ampafrance și Sanofi (C-177/99 și C-181/99, EU:C:2000:470), care a fost menționată de instanța de trimitere.

50 Astfel, cauza în care s-a pronunțat această hotărâre privea o excludere de la dreptul de deducere a TVA-ului care se raporta la cheltuieli de cazare, de restaurație, de protocol și de spectacole, introdusă prin legislația unui stat membru după intrarea în vigoare a celei de A șasea directive și care fusese autorizată printr-o decizie a Consiliului, prin derogare de la articolul 17 alineatul (6) din această directivă. Or, chiar dacă Curtea a statuat, la punctele 58 și 61 din Hotărârea din 19 septembrie 2000, Ampafrance și Sanofi (C-177/99 și C-181/99, EU:C:2000:470), că decizia Consiliului era lipsită de validitate, în special pentru motivul că era contrară principiilor neutralității și proporționalității, ea a ținut să precizeze, la punctul 39 din această hotărâre, fără o examinare ulterioară, că celelalte excluderi de la dreptul de deducere, care existau înainte de intrarea în vigoare a celei de A șasea directive și care fuseseră menținute ulterior în mod identic în legislația națională în cauză, trebuiau să fie considerate ca fiind acoperite de clauza de *standstill* prevăzută la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă.

51 În ceea ce privește cauza principală, rezultă că, în cazul în care instanța de trimitere ar constata că eliminarea dispoziției care figura la articolul 88 alineatul 1 punctul 4) litera a) din Legea privind TVA-ul nu a avut niciun efect asupra situației Grupa Lotos, excluderea de la dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pentru achiziționarea de servicii de cazare și de restaurație, introdusă anterior aderării Republicii Polone la Uniune și menținută după această aderare, ar ține de clauza de *standstill* prevăzută la articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA și nu ar contraveni, prin urmare, dispozițiilor articolului 168 litera (a) din această directivă.

52 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 168 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că:

— se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede extinderea domeniului unei excluderi de la dreptul de deducere a TVA-ului, ulterior aderării statului membru în cauză la Uniune, și care determină ca o persoană impozabilă, prestatoare de servicii de turism, să fie privată, cu începere de la data intrării în vigoare a acestei extinderi, de dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pentru achiziționarea unor servicii de cazare și de restaurație pe care această persoană impozabilă le refacturează altor persoane impozabile în cadrul furnizării de servicii de turism și

— nu se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede excluderea de la dreptul de deducere a TVA-ului achitat pentru achiziționarea de servicii de cazare și de restaurație, introdusă anterior aderării statului membru în cauză la Uniune și menținută după această aderare, în conformitate cu articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA, și care determină ca o persoană impozabilă, care nu furnizează servicii de turism, să fie privată de dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pentru achiziționarea unor asemenea servicii de cazare și de restaurație pe care această persoană impozabilă le refacturează altor persoane impozabile.

Cu privire la cheltuielile de judecată?

53 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 opta) declară:

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 opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede extinderea domeniului unei excluderi de la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA), ulterior aderării statului membru în cauză la Uniunea Europeană, și care determină ca o persoană impozabilă, prestatoare de servicii de turism, să fie privată, cu începere de la data intrării în vigoare a acestei extinderi, de dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pentru achiziționarea unor servicii de cazare și de restaurație pe care această persoană impozabilă le refacturează altor persoane impozabile în cadrul furnizării de servicii de turism și
- nu se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede excluderea de la dreptul de deducere a TVA-ului achitat pentru achiziționarea de servicii de cazare și de restaurație, introdusă anterior aderării statului membru în cauză la Uniune și menținută după această aderare, în conformitate cu articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112, și care determină ca o persoană impozabilă, care nu furnizează servicii de turism, să fie privată de dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pentru achiziționarea unor asemenea servicii de cazare și de restaurație pe care această persoană impozabilă le refacturează altor persoane impozabile.

Semnături

* Limba de procedură: polona.