

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

ELEANOR SHARPSTON

prezentate la 23 octombrie 2008¹(1)

Cauza C-371/07

Danfoss A/S

AstraZeneca A/S

împotriva

Skatteministeriet

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Vestre Landsret (Danemarca)]

„TVA – Deducerea taxei achitate în amonte – Utilizare în folosul propriu – Mese oferite cu titlu gratuit de cantine partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia unor reuniuni de lucru – Cazuri de nedeductibilitate”

1. Dacă nu există mese de prânz gratuite, ar putea exista totuși mese de prânz scutite de TVA? Această cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Vestre Landsret (Curtea Regională de Vest, Danemarca) se referă la tratamentul din punctul de vedere al TVA-ului al meselor oferite de cantinele întreprinderilor partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia unor reuniuni de lucru. Această furnizare de mese trebuie considerată – atunci când este efectuată cu titlu gratuit – o utilizare în folosul propriu cu privire la care se aplică TVA-ul aferent ieșirilor, în timp ce TVA-ul aferent intrărilor este deductibil? De asemenea, în contextul unei succesiuni destul de complexe de acte administrative și de reglementare, ar putea Danemarca exclude în mod legitim astfel de operațiuni de la dreptul de deducere a taxei aferente intrărilor în temeiul clauzei „standstill” prevăzută de reglementarea comunitară?

Reglementarea comunitară privind TVA pertinentă în cauză

2. Acțiunile aflate pe rolul instanței naționale se referă la mesele oferite între anii 1994 și 2001, astfel încât legislația relevantă este A șasea directivă TVA(2).

3. În temeiul articolului 2 alineatul (1) din această directivă(3), sunt supuse taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”. Potrivit articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a)(4), baza de impozitare este constituită, în principiu, din toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută.

4. Cu toate acestea, în temeiul articolului 17 alineatul (2)(5), în măsura în care bunurile și

serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile (ieșiri) ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care are obligația de a o plăti („taxa aferentă ieșirilor”) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru bunurile care îi sunt ori care urmează a fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt ori urmează a fi prestate de o altă persoană impozabilă („taxa aferentă intrărilor”). Potrivit articolului 17 alineatul (1)(6), dreptul de deducere a taxei aferente intrărilor ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă (în esență, mai degrabă la momentul achiziției din amonte decât la momentul prestației din aval).

5. Printre excepțiile de la această regulă generală se includ și cele prevăzute la articolul 5 alineatul (6) și la articolul 6 alineatul (2), care se referă la utilizarea în folosul propriu – atunci când persoana impozabilă utilizează bunuri sau servicii (cu privire la care ar avea dreptul de deducere a taxei aferente intrărilor) ea însăși sau atunci când le oferă cu titlu gratuit. Astfel de livrări sunt considerate operațiuni cu titlu oneros și, prin urmare, sunt supuse TVA-ului, chiar dacă, în realitate, nu se obține efectiv nicio contraprestație.

6. Cu privire la bunuri, articolul 5 alineatul (6)(7) prevede:

„Utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său sau transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări cu titlu oneros atunci când taxa aferentă bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial. Cu toate acestea, nu se tratează în acest mod utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare în scopul desfășurării activității.” [traducere neoficială]

7. Cu privire la servicii, articolul 6 alineatul (2)(8) prevede:

„Se consideră prestări de servicii cu titlu oneros următoarele:

(a) utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale, atunci când taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial;

(b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.

[...]” [traducere neoficială]

8. În aceste situații, în lipsa oricărei contraprestații reale, baza de impozitare este constituită, în conformitate cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) literele (b) și (c)(9), din:

„(b) în cazul livrărilor menționate la articolul 5 alineatul (6) [...], prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, calculat în momentul livrării;

(c) în cazul prestațiilor de servicii menționate la articolul 6 alineatul (2), costul total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor”. [traducere neoficială]

9. O altă dispoziție pertinentă în cauză este aceea de la articolul 17 alineatul (6)(10), referitoare la cazurile de nedeductibilitate. Acest articol este formulat după cum urmează:

„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 taxei pe valoarea adăugată. 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]

10. În pofida primului paragraf din această dispoziție, Consiliul nu a stabilit niciodată tipurile de cheltuieli care nu dau drept de deducere a taxei aferente intrărilor. Prin urmare, clauza „standstill” prevăzută la al doilea paragraf rămâne validă.

Normele daneze privind TVA-ul pertinente în cauză

11. În baza informațiilor oferite de instanța națională prin decizia de trimitere, succesiunea reglementărilor pertinente, a actelor administrative și a deciziilor pronunțate în Danemarca pot fi rezumate după cum urmează.

12. TVA-ul a fost introdus în Danemarca prin Legea privind TVA-ul (Momslov) din 1967. În temeiul respectivei legi, livrările de bunuri erau în principiu supuse TVA-ului, în timp ce prestările de servicii nu erau supuse TVA-ului, cu excepția unei prevederi exprese a legii. Prestările de servicii furnizate de cantine în întreprinderi nu erau supuse TVA-ului, astfel încât taxa aferentă intrărilor referitoare la aceste prestări era nedeductibilă⁽¹¹⁾. În plus, articolul 16 alineatul 3 literele a) și e) din Legea privind TVA-ul prevedea că cheltuielile pentru mâncarea personalului și cheltuielile de protocol nu dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Aceste cazuri de nedeductibilitate se bazau pe raționamentul potrivit căruia mâncarea achiziționată de către o societate pentru a oferi mese personalului trebuie considerată ca fiind pentru o utilizare finală (dacă societatea, în loc de a oferi personalului o remunerație în natură, plătește un salariu mai mare, personalul va trebui să plătească taxa pentru achiziția respectivă) și un drept de deducere a taxei aferente intrărilor referitoare la protocol și la cadouri, inclusiv mesele de prânz de activitate, ar putea favoriza abuzurile. Articolul 11 alineatul 1 [din Legea privind TVA-ul] prevede că baza de stabilire a TVA-ului include bunurile și serviciile impozabile utilizate în scopurile menționate la articolul 16 alineatul 3.

13. În vederea transunerii Celei de a șasea directive, Legea privind TVA-ul din 1967 a suferit o modificare care a intrat în vigoare la 1 octombrie 1978. În special, prestările de servicii au fost, în principiu, supuse plății TVA-ului. Astfel, la data respectivă, un anumit număr de servicii efectuate de întreprinderi plătitoare de TVA și care anterior erau scutite de la plata TVA-ului deveneau pe viitor impozabile, în special „o parte a serviciilor oferite de [...] cantine (care oferă alimente și băuturi)”. Nedeductibilitățile pentru mâncare și protocol prevăzute la articolul 16 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul și normele în materie de utilizări de la articolul 11 alineatul 1 din aceeași lege au rămas nemodificate.

14. Din acest motiv, vânzarea de alimente și de băuturi de către cantinele exploatate de întreprinderi a devenit impozabilă. Or, în luna noiembrie a anului 1978, Momsnævnen (Comisia administrativă de apel competentă în materie de TVA) a decis că baza de stabilire a TVA-ului aferent acestor vânzări trebuia să fie cel puțin egală cu suma dintre prețul de cost al materiilor prime și costurile salariale aferente pregătirii, vânzării și administrării. Prin urmare, furnizările de alimente și băuturi cu titlu gratuit au fost considerate prestări cu titlu oneros al căror contraprestație este prețul de cost.

15. În anul 1983, respectiva decizie a fost cuprinsă într-o circulară referitoare la cantinele în

întreprinderi, care precizează, în plus, că taxa aferentă intrărilor privind bunurile, materiile prime, precum și costurile salariale aferente pregătirii, vânzării și administrării trebuia dedusă integral.

16. Legea privind TVA-ul a fost modificată din nou în anul 1994. Nedeductibilitatea, prevăzută la articolul 16 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, a fost menținută fără modificări substanțiale la articolul 42 alineatul 1 punctele 1 și 5 din legea din 1994. Totodată, noul articol 5 alineatele 2 și 3 din Legea privind TVA-ul prevede:

„(2) Utilizarea de bunuri sau de servicii în scopurile menționate la articolul 42 alineatele 1 și 2 este considerată livrare efectuată cu titlu oneros, în măsura în care există dreptul la deducerea completă sau parțială a TVA-ului la momentul achiziționării sau al producerii bunurilor și a serviciilor în discuție.

(3) Utilizarea de servicii în interesul propriu al proprietarului întreprinderii sau al personalului acesteia sau în general în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice este considerată livrare efectuată cu titlu oneros.”

17. Datorită metodei în baza căreia era calculat TVA-ul datorat de cantine, aceste norme nu au fost aplicate la oferirea de mese cu titlu gratuit partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia reuniunilor. Întrucât aceste mese erau considerate deja ca fiind furnizate cu titlu oneros (contrapartida fiind evaluată în mod fictiv la prețul de cost), bunurile și serviciile respective nu puteau fi considerate ca fiind utilizate în interes propriu, fapt care ar fi presupus lipsa unei contraprestații(12).

18. Formularea actuală a articolului 42 alineatul 1 punctul 5 din Legea privind TVA-ul a fost introdusă la 14 iunie 1995. Această normă a clarificat domeniul cazurilor de nedeductibilitate a taxei aferente intrărilor ca incluzând „spectacole, servicii de restaurant, protocol și cadouri” și a permis întreprinderilor să deducă 25 % din taxa aferentă intrărilor aplicată cheltuielilor pentru servicii hoteliere și de restaurant, în măsura în care acestea reprezintă cheltuieli legate strict de activitatea economică desfășurată. În conformitate cu expunerea de motive, nu exista nicio intenție de a include cheltuielile cu privire la mesele de prânz de activitate în cantinele proprii ale întreprinderii.

19. În cursul anului 1999, Landsskatteret (Tribunalul fiscal) s-a pronunțat în sensul că este contrar. Celei de a șasea directive practica administrativă potrivit căreia TVA-ul aplicat vânzărilor efectuate de cantinele exploatate de întreprinderi trebuia stabilit cel puțin în baza unui preț de cost calculat. Acesta s-a pronunțat în sensul că TVA-ul aferent vânzărilor trebuia stabilit pe baza contraprestației dobândite efectiv și că norma în materie de utilizare prevăzută la articolul 5 din Legea privind TVA-ul nu putea fi aplicată vânzărilor la un preț inferior prețului de cost calculat. În plus, acesta s-a pronunțat în sensul că ceaiul și cafeaua nu constituie „protocol” atunci când sunt oferite partenerilor de afaceri, dar constituie „mâncare” atunci când sunt oferite personalului, astfel încât acestea se includ în cazurile de nedeductibilitate și pot fi astfel impozitate în temeiul normei în materie de utilizare de la articolul 5 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul.

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

20. Întrebările instanței naționale sunt adresate în cadrul a două cauze referitoare la societățile Danfoss A/S (denumită în continuare „Danfoss”) și, respectiv, AstraZeneca A/S (denumită în continuare „AstraZeneca”).

21. Danfoss, care produce și comercializează mecanisme automate industriale, deține cantine pentru personalul său în mai multe sedii. Aceste cantine sunt utilizate de asemenea și pentru a oferi mese cu titlu gratuit atât pentru partenerii de afaceri, cât și pentru personal cu ocazia

reuniunilor de lucru care se desfășoară la sediile întreprinderii.

22. AstraZeneca distribuie produse farmaceutice în Danemarca. În cadrul activităților ei, aceasta invită profesioniști în domeniul sănătății la reuniuni de informare cu privire la diverse patologii, precum și cu privire la desfacerea și la utilizarea produselor sale referitoare la aceste patologii. În funcție de durata reuniunilor, participanților (doar partenerilor de afaceri) li se oferă mese cu titlu gratuit la cantina societății care de obicei este utilizată pentru vânzarea de alimente și de băuturi personalului.

23. În privința Danfoss, acțiunile se referă la perioada 1 octombrie 1996-30 septembrie 2001 și, în privința AstraZeneca, la perioada 1 octombrie 1994-31 decembrie 1999.

24. Ca urmare a hotărârii Landsskatteret din anul 1999 (a se vedea punctul 19 de mai sus), ambele societăți au introdus o cerere de rambursare a TVA-ului aferent ieșirilor care fusese stabilit pe baza prețului de cost calculat al meselor oferite cu titlu gratuit partenerilor de afaceri și personalului.

25. Autoritatea fiscală a refuzat să ramburseze sumele solicitate (în cuantum de 5 920 848,19 DKK în cazul Danfoss și de 825 275 DKK în cazul AstraZeneca), considerând oferirea de mese personalului drept activitate care intră în domeniul de aplicare al noțiunii „mâncare” pentru care nu se aplică dreptul de deducere conform articolului 42 alineatul 1 punctul 1 din Legea privind TVA-ul, iar oferirea de mese partenerilor de afaceri drept „protocol” pentru care nu se aplică dreptul de deducere conform articolului 42 alineatul 1 punctul 5 din legea menționată. Cu toate acestea, întrucât societățile au dedus integral TVA-ul aplicat achizițiilor aferente cantinelor – în conformitate cu practica administrativă în vigoare anterior –, TVA-ul pe utilizări trebuie calculat în conformitate cu articolul 5 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul.

26. În urma acestui refuz, a fost introdusă o acțiune la Landsskatteret. Procedura care se află în prezent pe rolul Vestre Landsret privește o contestație a deciziilor respectivei autorități potrivit căreia, în plus față de ceai și cafea, și alte băuturi și alimente oferite cu ocazia reuniunilor în cadrul societății constituie „protocol” atunci când sunt oferite partenerilor de afaceri și „mâncare” atunci când sunt oferite personalului și, prin urmare, calcularea TVA-ului pe utilizări este legală.

27. Societățile susțin că nedeductibilitățile referitoare la „protocol” și „mâncare” cuprinse în Legea privind TVA-ul încalcă A 7-asea directivă. Deși admite faptul că nedeductibilitățile nu sunt acoperite de articolul 17 alineatul (6) primul paragraf din A 7-asea directivă, administrația fiscală susține că excluderile se întemeiază pe Legea privind TVA-ul în redactarea sa aplicabilă înainte de intrarea în vigoare a Celei de a 7-asea directive și, prin urmare, ar putea fi menținute în mod legal în baza clauzei „standstill” prevăzută la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A 7-asea directivă. Societățile resping acest punct de vedere pentru motivul că excluderile nu au fost aplicate oferirii de mese în discuție până la invalidarea, în anul 1999, a practicii administrative invocate și că, înainte de această invalidare, practica administrativă invocată autoriza deducerea integrală a TVA-ului aferent oferirii de mese.

28. De asemenea, societățile susțin că, în orice caz, impozitarea utilizărilor în temeiul articolului 5 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul este contrară articolului 6 alineatul (2) din A 7-asea directivă, întrucât această ultimă dispoziție nu autorizează impozitarea utilizărilor decât dacă utilizările sunt efectuate în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice, ceea ce nu este cazul oferirii de mese în discuție.

29. În aceste circumstanțe, instanța națională solicită Curții o hotărâre preliminară cu privire la următoarele întrebări:

„1) Articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A 7a directivă trebuie interpretat în sensul că dreptul unui stat membru de a refuza dreptul de deducere a [TVA-ului] aferent achizițiilor care sunt utilizate pentru a oferi mese la cantina unei societăți partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia unor reuniuni, este subordonat condiției ca, anterior intrării în vigoare a directivei, să fi existat în legislația națională un temei juridic care să permită refuzul deducerii în cauză și că acest temei juridic să fi fost aplicat în practică de autoritățile fiscale pentru a refuza deducerea [TVA-ului] aferent acestor achiziții?

2) Formularea răspunsului la prima întrebare poate fi afectată de faptul că anterior punerii în aplicare a Celei de a 7a directive în 1978 cantinele exploatate de întreprinderi nu erau plătitoare de [TVA] în temeiul legislației naționale privind [TVA-ul], în vigoare în statul membru în cauză, că normele naționale referitoare la nedeductibilitate nu au fost modificate la momentul punerii în aplicare a Celei de a 7a directive și că normele privind nedeductibilitatea au putut deveni relevante pentru acest tip de întreprinderi numai ca urmare a împrejurării că la momentul punerii în aplicare a Celei de a 7a directive cantinele exploatate de întreprinderi au devenit plătitoare de [TVA]?

3) Se «menține» nedeductibilitatea în sensul articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A 7a directivă dacă, de la momentul punerii în aplicare a Celei de a 7a directive în 1978 și până în 1999, dreptul de deducere pentru cheltuielile respective exista ca urmare a unei practici administrative precum cea în discuție în acțiunea principală?

4) Articolul 6 alineatul (2) literele (a) și (b) din A 7a directivă trebuie interpretat în sensul că această dispoziție este aplicabilă în cazul meselor oferite cu titlu gratuit de întreprinderi partenerilor de afaceri la cantina întreprinderii cu ocazia unor reuniuni desfășurate în cadrul întreprinderii?

5) Articolul 6 alineatul (2) literele (a) și (b) din A 7a directivă trebuie interpretat în sensul că această dispoziție este aplicabilă în cazul meselor oferite cu titlu gratuit de către întreprinderi personalului acestora la cantina întreprinderii cu ocazia unor reuniuni desfășurate în cadrul întreprinderii?”

30. Danfoss, guvernul danez și Comisia Comunităților Europene au depus observații scrise și au prezentat, la fel ca AstraZeneca, și observații orale în cadrul ședinței.

Apreciere

31. Primele trei întrebări adresate de instanța națională privesc aspecte ale următoarei probleme primordiale: „În circumstanțele descrise, Danemarca poate refuza în mod legitim deducerea TVA-ului aferent intrărilor, aplicat meselor oferite de cantine cu titlu gratuit partenerilor de afaceri și/sau personalului cu ocazia reuniunilor de lucru?” Prin urmare, problema principală care se ridică este *dacă taxa aferentă intrărilor poate sau nu poate fi dedusă*.

32. De asemenea, ultimele două întrebări privesc aspecte ale următoarei probleme majore: „Oferirea de astfel de mese constituie o utilizare în folosul propriu?” Prin urmare, problema principală care se ridică este *dacă taxa aferentă ieșirilor poate sau nu poate fi aplicată*.

33. Considerăm că este mai util să abordăm aceste două aspecte principale astfel cum sunt prezentate (și într-o ordine invers?), acordând o atenție corespunzătoare formulării întrebărilor adresate. Cu toate acestea, considerăm esențial, în primul rând, să analizăm cadrul în care dispozițiile respective operează, fapt care va permite clarificarea legăturilor existente între acestea.

Cadrul în care dispozițiile operează?

34. Un principiu fundamental inerent sistemului de TVA este acela că sarcina fiscală este suportată numai în etapa finală de consum. Până la acel moment, deși taxa este percepută în fiecare etapă, sistemul de deducere are ca efect neutralitatea acestei taxe pentru toate persoanele impozabile implicate în procesul de producție și de distribuție. Fiecare dintre aceste persoane se limitează la a transfera către autoritatea fiscală quantumul TVA-ului pe care l-a facturat clienților, după deducerea sumelor pe care a trebuit să le plătească furnizorilor săi(13).

35. Prin urmare, în măsura în care TVA-ul este plătit furnizorilor de bunuri și servicii achiziționate de o persoană impozabilă pentru operațiunile impozabile în aval, dreptul de deducere este fundamental și general. A percepe taxa aferentă ieșirilor fără a autoriza deducerea taxei aferente intrărilor ar echivala cu impunerea unei taxe cumulative în cascadă, a cărei înlocuire este unul dintre obiectivele esențiale ale sistemului comun al TVA-ului(14). Ca o derogare de la un principiu general, orice abatere de la acest sistem fundamental este de strictă interpretare(15).

36. Fără îndoială că cel mai frecvent exemplu este cel al scutirii de la plata TVA-ului a operațiunilor din aval, în temeiul articolului 13 din Așasea directivă. Niciun TVA aplicat achizițiilor din aval efectuate pentru astfel de operațiuni nu poate fi dedus. Explicația este destul de simplă deoarece nu există taxă aferentă ieșirilor, chiar potențială, teoretică sau virtuală(16), din care am putea deduce taxa aferentă intrărilor. Tocmai pentru acest motiv – absența taxei aferente ieșirilor – nu este posibilă deducerea taxei aferente intrărilor referitoare la achizițiile efectuate de cantinele unei societăți în Danemarca înainte ca serviciile pe care le oferă acestea să fie supuse la plata TVA-ului în anul 1978.

37. Cu toate acestea, cauza de față privește alte două tipuri de derogări de la regula generală – utilizarea în folosul propriu [articolul 5 alineatul (6) și articolul 6 alineatul (2)] și cheltuielile de lux și cele asimilate acestora [articolul 17 alineatul (6)]. Cele două seturi de dispoziții utilizează mecanisme distincte pentru a trata situații diferite. În opinia noastră, ele se exclud reciproc.

38. În primul rând, în ceea ce privește tipurile de situații vizate, articolul 5 alineatul (6) și articolul 6 alineatul (2) se referă la utilizări ale bunurilor și serviciilor de către o persoană impozabilă „mai general [...] în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale”, în timp ce articolul 17 alineatul (6) privește cheltuielile „care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole”. Este adevărat faptul că formularea nu este atât de univocă pentru a nu lăsa loc de interpretări și că al doilea paragraf al articolului 17 alineatul (6) nu face obiectul aceleiași limitări a domeniului de aplicare, cum este cazul primului paragraf. Cu toate acestea, nu este nerezonabil să se interpreteze articolul 5 alineatul (6) și articolul 6 alineatul (2), în sensul că vizează utilizări *total* străine de activitatea impozabilă a societății, iar articolul 17 alineatul (6) în sensul că vizează utilizări care, deși servesc necesităților societății, nu au un caracter *strict* profesional. De asemenea, se poate observa că articolul 5 alineatul (6) și articolul 6 alineatul (2) insistă asupra utilizării efective a acestor bunuri și servicii, în timp ce articolul 17 alineatul (6) autorizează anumite categorii de cheltuieli care pot fi făcute în anumite scopuri.

39. Un exemplu ar face mai clară distincția. Dacă un antreprenor în domeniul construcțiilor

ordon? câtorva dintre salarii s?i s? construiasc? o extensie a locuin?ei sale, utilizând materiale ale societ??ii, acest fapt este în mod obiectiv o utilizare a resurselor întreprinderii în scopuri evident nelegate de cele de activitate, iar articolul 5 alineatul (6) ?i articolul 6 alineatul (2) sunt aplicabile. Dacă acela?i antreprenor ofer? unui client poten?ial o mas? gastronomic? cu vinuri deosebite ?i lichioruri rare într?un restaurant de trei stele, acest fapt ar putea genera o cifr? de afaceri considerabil? ?i ar servi astfel scopurilor de activitate, dar este prezumat de asemenea un element de divertisment ?i astfel articolul 17 alineatul (6) este aplicabil – indiferent dacă contractele sunt în realitate semnate ?i indiferent dacă vreuna dintre p?r?i apreciaz? sau nu apreciaz? în realitate masa.

40. În al doilea rând, este esen?ial s? se observe c? exist? o diferen?? clar? între mecanismele utilizate. Articolul 17 alineatul (6) autorizeaz? *cazurile de nedeductibilitate a taxei aferente intr?rilor*, în timp ce articolul 5 alineatul (6) ?i articolul 6 alineatul (2) prev?d *perceperea taxei aferente ie?irilor în situa?iile în care taxa aferent? intr?rilor este deductibil?*.

41. Cu privire la acest ultim mecanism, este adev?rat c? deductibilitatea taxei aferente intr?rilor este o condi?ie expres? doar pentru aplicarea articolului 5 alineatul (6) ?i a articolului 6 alineatul (2) litera (a), dar consider?m c? această condi?ie este implicit necesar? ?i în cazul articolului 6 alineatul (2) litera (b). Nu este men?ionat? explicit aici deoarece, în esen??, această dispozi?ie vizeaz? mai ales serviciile prestate de personal, or, costurile salariale (sub forma salariului) nu sunt supuse TVA?ului. Cu toate acestea, atunci când o furnizare complex? urmeaz? s? fie considerat? prestare de servicii(17), bunurile vor fi supuse, în mod normal, TVA?ului. ?i baza de impozitare pentru toate prest?rile vizate de articolul 6 alineatul (2) este „costul total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor” [articolul 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (c)]. Includerea în baza de impozitare respectiv? a costului prest?rilor cu privire la care taxa aferent? intr?rilor nu este deductibil? ar contraveni nu numai sistemului articolului 5 alineatul (6) ?i al articolului 6 alineatul (2) în ansamblu, dar ar contraveni ?i principiului fundamental al neutralit??ii TVA?ului pentru persoanele impozabile.

42. Prin urmare, impozitarea în temeiul articolului 5 alineatul (6) ?i al articolului 6 alineatul (2) din A ?asea directiv? este condi?ionat? nu numai de calificarea furniz?rii ca o utilizare în folosul propriu, dar ?i de deductibilitatea oric?rui TVA aplicat elementelor de cost. Prin urmare, această impozitare este incompatibil? cu oricare dintre cazurile de nedeductibilitate care ar putea fi autorizate în temeiul articolului 17 alineatul (6).

43. Pentru a ne întoarce la exemplul nostru de extindere a locuin?ei antreprenorului din domeniul construc?iilor, taxa aferent? intr?rilor va fi dedus? deja cu privire la materialele folosite, dar taxa aferent? ie?irilor trebuie perceput? de acum înainte la acela?i cost, la care se adaug? costul de manoper?, pentru a plasa antreprenorul într?o pozi?ie (aproape) egal?, privind TVA?ul, cu cea a unui particular care ob?ine acelea?i bunuri ?i servicii. Dimpotriv?, atunci când ofer? poten?ialului client o mas? de lux, antreprenorul nu va avea pur ?i simplu dreptul de a deduce TVA?ul aferent notei de plat? emise de restaurant. Acesta se reg?se?te ?i în acest caz în situa?ia unui consumator privat, dar prin intermediul unui mecanism diferit. În ambele cazuri, TVA?ul este perceput în mod definitiv în etapa final? de consum. Cu toate acestea, ar fi evident inacceptabil ca antreprenorului s? i se refuze dreptul de a deduce TVA?ul, indiferent dacă acesta este aplicat materialelor de construc?ie sau notei de plat? emise de restaurant, ?i în acela?i timp s? fie obligat s? pl?teasc? TVA?ul din nou, în acela?i quantum, ca o utilizare în folosul propriu.

44. În opinia noastră, este esen?ial s? se sublinieze caracterul reciproc exclusiv al celor dou? mecanisme, întrucât anumite elemente indic? faptul c? autorit??ile daneze consider? c? aceste dispozi?ii pot fi aplicate în mod concurent. Chiar dacă instan?a na?ional? este competent? s? se pronun?e dacă reglementarea danez? autorizeaz? o astfel de aplicare concurent?, cu toate

acestea considerăm că o astfel de aplicare ar fi total incompatibilă cu A șasea directivă.

45. În ultimul rând, am sublinia faptul că nu orice cheltuială care este destinată în parte, iar nu în totalitate necesităților întreprinderii este exclusă de la dreptul de deducere. Doar cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole ori categoriile prevăzute în temeiul dreptului intern la momentul intrării în vigoare a Celei de a șasea directive(18) pot fi excluse. Alte cheltuieli care sunt destinate în parte, iar nu în totalitate scopurilor activității impozabile vor da naștere unui drept de deducere și trebuie considerate, în funcție de caracteristicile preponderente, ca fiind fie o utilizare în folos propriu, fie o operațiune impozabilă a întreprinderii(19). Ne vom preocupa în continuare de acest aspect, în contextul celei de a patra și al celei de a cincea întrebări adresate de instanța națională.

A patra și a cincea întrebare: oferirea de mese cu titlu gratuit în cantine partenerilor de afaceri și/sau personalului cu ocazia reuniunilor de lucru constituie sau nu constituie o utilizare în folos propriu?

46. O observație preliminară este că, deși instanța națională se referă doar la articolul 6 alineatul (2), și astfel presupune că oferirea de mese în cantine este mai degrabă o prestare de servicii decât o livrare de bunuri, o astfel de clasificare va depinde de fiecare dată de toate circumstanțele în care operațiunea are loc. Dacă caracteristica predominantă a furnizării este doar oferirea de mâncare (de exemplu, în Edinburg, consilierul Danfoss a indicat faptul că cel puțin o parte din mesele în discuție includeau sandvičiuri preparate în cantină și servite în sălile de reuniune)(20), articolul 5 alineatul (6) este aplicabil. În plus, se poate face distincția între articolul 6 alineatul (2) litera (a) și articolul 6 alineatul (2) litera (b), după cum serviciile prestate constau, în esență, în punerea la dispoziție de bunuri (cum ar fi cuptoarele cu microunde) sau mai degrabă în „adevărata” servicii, cum ar fi faptul de a servi mâncarea. Desigur, este de competența instanțelor naționale să decidă cu privire la aceste întrebări în baza faptelor, în măsura în care aceste fapte ar putea fi pertinente pentru analiza juridică – le menționăm aici doar din motive de exhaustivitate.

47. Din fericire, această distincție nu are decât un interes practic limitat în ceea ce privește acest aspect al cazului de față. Astfel cum Comisia a subliniat, interpretarea solicitată se referă în mod precis la conceptele de „utilizare în folosul propriu [...] de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora” și „în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice” care apar în toate cele trei dispoziții(21). Prin urmare, în cele ce urmează, vom considera articolul 5 alineatul (6) și articolul 6 alineatul (2) un ansamblu unic.

48. Astfel cum a observat Curtea în hotărârea pronunțată în cauza Hotel Scandic Gåsabäck(22), aceste dispoziții consideră anumite operațiuni pentru care persoana impozabilă nu obține nicio contraprestație reală ca fiind livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate cu titlu oneros. Obiectivul dispozițiilor menționate este să asigure o egalitate de tratament între persoana impozabilă care utilizează un bun sau care furnizează servicii în interes propriu sau al personalului său, pe de o parte, și consumatorul final care își procură un bun sau un serviciu de același tip, pe de altă parte. Articolul 5 alineatul (6) și articolul 6 alineatul (2) litera (a) se opun ca o persoană impozabilă care a putut să deducă TVA-ul aferent achizițiilor de bunuri pentru activitatea sa să evite plata taxei respective atunci când utilizează bunurile în folosul propriu sau în folosul personalului și prin aceasta să beneficieze de un avantaj nejustificat față de consumatorul obișnuit care cumpără bunuri și plătește TVA-ul aferent acestor bunuri. De asemenea, articolul 6 alineatul (2) litera (b) se opune ca o persoană impozabilă sau membrii personalului acesteia să obțină, cu scutire de taxă, servicii oferite de persoana impozabilă pentru care un particular ar trebui să plătească TVA-ul.

49. În orice caz, Curtea a admis posibilitatea ca cheltuielile pentru serviciile de cazare, pentru

mâncare, protocol și spectacole să fie legate strict de activitatea economică desfășurată și că, atunci când se poate demonstra acest lucru și reprezintă o componentă de cost al operațiunilor impozabile aferente ieșirilor, trebuie să dea dreptul de deducere a taxei aferente intrărilor, în conformitate cu principiul neutralității TVA-ului(23).

50. Prin urmare, costul suportat pentru oferirea cu titlu gratuit a unui prânz la cantină sau a unui platou cu sandviciuri partenerilor de afaceri în timpul unei pauze scurte (sau chiar fără pauză) a unei reuniuni de lucru care se desfășoară pe parcursul unei zile pare să fie aferent desfășurării activității – și anume pentru a evita disconfortul senzației de foame sau neplăcerea și timpul pierdut pe care le-ar presupune căutarea altor posibilități de luare a mesei de prânz, având ca rezultat o pierdere de eficiență a reuniunii – în timp ce este mai puțin probabil să fie așa în cazul costului suportat pentru oferirea, ulterior încheierii reuniunii, a unui prânz cu titlu gratuit într-un restaurant din apropiere, ca o alternativă la o masă pe cheltuiala participantului. Primul caz dă naștere unui drept de deducere a taxei aferente intrărilor ca o componentă de cost al operațiunilor impozabile aferente ieșirilor, în timp ce ultimul caz ar trebui, dacă taxa aferentă intrărilor este dedusă, să fie considerat o utilizare în folosul propriu, în conformitate cu articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă.

51. De asemenea, Curtea a admis faptul că, în anumite circumstanțe, serviciile prestate cu titlu gratuit angajaților de către angajator pot ieși din domeniul de aplicare al articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă, chiar dacă, în principiu, ele satisfac mai degrabă necesitățile private ale salariatului decât cele ale întreprinderii care l-a angajat. A fost cazul transportului efectuat de un vehicul al societății între locuințele angajaților și locul de muncă. Curtea a arătat că dacă, de exemplu, locul de muncă se schimbă și alte mijloace de transport sunt dificil de găsit, angajatorul poate considera necesar să asigure el însuși transportul. În această situație, transportul nu este oferit „în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale”(24).

52. Un raționament analog poate fi aplicat în cazul altor furnizări de bunuri și servicii. Cea mai mare parte a angajaților sunt liberi să aleagă (în cadrul unor limite) hainele pe care le poartă la lucru. Achiziționarea acestor haine servesc intereselor lor private. Dacă angajatorul le oferă aceste haine achiziționate în cadrul activității sale, este vorba despre o utilizare de bunuri care aparțin societății pentru utilizarea acestora în folosul propriu și, în ceea ce privește TVA-ul, această situație trebuie tratată în conformitate cu articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă. Cu toate acestea, prin natura postului pe care îl au, anumiți angajați trebuie să poarte uniforme specifice sau haine de protecție. Atunci când oferă astfel de haine, angajatorul face acest lucru în scopul activității desfășurate.

53. Tot astfel, oferirea de mâncare sau băuturi gratuite angajaților nu reprezintă, în mod normal, o parte a activității economice desfășurate. În mod obișnuit, mâncarea și băutura servesc necesităților private ale angajaților. Atunci când mănâncă și beau, aceștia exercită o anumită alegere comparabilă cu cea pe care o au în legătură cu hainele pe care le poartă sau cu mijloacele cu care călătoresc între locuință și locul de muncă. În plus, ar putea fi circumstanțe în care, în orice caz, atribuțiile postului nu permit angajatului o astfel de alegere și îl obligă într-adevăr, de exemplu, să mănânce o masă specifică, fapt care ar putea să nu fie pe gustul său, la locul său de muncă în compania partenerilor de afaceri participanți la reuniune sau cu alți angajați cu care urmează o formare. În astfel de circumstanțe, angajatul se va conforma unor exigențe speciale care servesc în principal scopurilor desfășurării activității decât intereselor sale personale. Prin urmare, oferirea de mese cu titlu gratuit de către angajator nu trebuie considerată utilizare în folosul propriu.

54. Desigur, aparține instanței naționale competența de a stabili, în cadrul acțiunii principale, dacă, în realitate, oferirea cu titlu gratuit a unor mese în cantină sau a unui platou cu sandviciuri

atât partenerilor de afaceri, cât și personalului servește în principal scopurilor activității desfășurate sau intereselor private ale beneficiarilor, dar, astfel cum subliniază Comisia, indicațiile oferite în decizia de trimitere sugerează că este vorba despre scopurile întreprinderii.

Prima-a treia întrebare: Danemarca poate aplica în mod legitim un caz de nedeductibilitate în temeiul articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă?

55. Articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă autorizează statele membre să mențină orice caz de nedeductibilitate „prevăzut de legislațiile lor naționale la intrarea în vigoare a prezentei directive”.

56. Prin urmare, problema principală ridicată de instanța națională în cadrul primelor trei întrebări este dacă nedeductibilitatea era a) prevăzută de legislația națională din Danemarca b) la intrarea în vigoare a Celei de a șasea directive. Cu toate acestea, în mod logic, aceste două aspecte trebuie tratate în ordine inversă.

Când a intrat în vigoare A șasea directivă?

57. Expresia „la intrarea în vigoare a prezentei directive” este de o imprecizie surprinzătoare. Contrar altor directive mai recente, A șasea directivă TVA nu conține nicio dispoziție care să precizeze data intrării în vigoare. Și nici nu poate fi determinată cu o certitudine absolută data „intrării în vigoare” în temeiul formulării dispoziției pertinente din tratat. La data respectivă, articolul 191 al doilea paragraf din Tratatul CEE prevedea că: „Directivele și deciziile sunt notificate destinatarilor lor și produc efecte prin această notificare”. Dar data la care o directivă produce efecte este aceeași cu data la care aceasta intră în vigoare. În prezent, articolul 254 CE prevede data la care două categorii de directive „intră în vigoare”, dar menține pentru celelalte directive regula potrivit căreia „produc efecte” prin notificare. Aceasta ar putea indica o diferență semantică intenționată, chiar dacă tratatul nu oferă nicio indicație cu privire la natura acestei diferențe.

58. Două elemente sugerează că data pertinentă este de fapt expirarea termenului de transpunere de către statele membre (inițial, 1 ianuarie 1978, iar ulterior, pentru toate statele membre cu excepția Belgiei și a Regatului Unit, 1 ianuarie 1979(25)), mai degrabă decât o dată distinctă de intrare în vigoare.

59. În primul rând, Curtea însăși a declarat că, cel puțin în cazul Franței (care, la fel ca Danemarca, a beneficiat de prorogarea termenului de transpunere), data în discuție era 1 ianuarie 1979(26).

60. În al doilea rând, articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112, care constituie reformarea articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă, înlocuiește expresia „la intrarea în vigoare a prezentei directive” prin „la 1 ianuarie 1979 sau, în cazul statelor membre care au aderat la Comunitate după data menționată anterior, la data aderării lor”.

61. Or, considerăm că această abordare este dificil de acceptat.

62. Rezultă chiar din natura unei directive că data de intrare în vigoare nu va fi în mod normal aceeași cu data la care respectiva directivă trebuie transpusă. O directivă este obligatorie pentru fiecare stat membru destinat cu privire la rezultatul care trebuie atins, lăsând autorităților naționale competența în ceea ce privește forma și mijloacele. În covârșitoarea majoritate a cazurilor, inclusiv în cazul Celei de a șasea directive, acest lucru presupune ca statele membre să analizeze și să adapteze legislația și practicile lor administrative(27). Datorită faptului că un astfel de proces are o anumită durată, el presupune în mod necesar existența unei perioade pe durata căreia statul membru are obligația de a tinde spre rezultatul care trebuie atins, dar nu are încă

obligația de a atinge respectivul rezultat. Statele membre nu pot fi supuse obligației de a tinde spre rezultatul care trebuie atins – și nu în sensul opus(28) – până la momentul la care, prin intermediul unei date limită (indiferent dacă o numim dată de producere a efectelor sau dată de intrare în vigoare) de la care directiva începe să se aplice. Și numai după expirarea termenului de transpunere se poate considera că statul membru nu și-a îndeplinit obligația de atingere a respectivului rezultat(29).

63. Nu se poate pune la îndoială faptul că, de la data la care le-a fost notificată directiva, statele membre aveau obligația să ia măsură pentru a realiza în cadrul legislației și practicilor administrative proprii armonizarea cerută de Așasea directivă. Ulterior datei notificării, acestea trebuiau de asemenea să se abțină de la orice măsură care compromite în mod grav rezultatul directivei(30). În lumina principiului fundamental al deductibilității taxei aferente intrărilor prevăzute la articolul 17 alineatul (2) și al derogării limitate (care este, ca atare, de strictă interpretare) prevăzute de clauza „standstill” de la articolul 17 alineatul (6), ni se pare că introducerea – după data la care directiva produce efecte, dar înainte de termenul limită pentru transpunerea integrală – a oricărui nou caz de nedeductibilitate era în mod necesar interzisă.

64. În consecință, considerăm că, în sensul articolului 17 alineatul (6), data la care Așasea directivă a intrat în vigoare este data la care directiva a fost notificată statelor membre, și anume 23 mai 1977(31), și doar cazurile de nedeductibilitate prevăzute la această dată puteau beneficia de clauza „standstill”.

65. Suntem conștienți că acest lucru implică faptul că, din eroare, Curtea a declarat că data pertinentă în cazul Franței este 1 ianuarie 1979 și că, în realitate, Directiva 2006/112 a modificat clauza „standstill”.

66. În ceea ce privește primul aspect, observăm faptul că, în hotărârile de care avem cunoștință(32), Curtea nu a precizat niciun motiv care să justifice constatarea că data efectivă era 1 ianuarie 1979. Și nici nu rezultă că soluția sau analiza ar fi fost diferită într-o cauză sau alta dacă data reținută ar fi fost data de 23 mai 1977. În orice caz și întrucât cazul de față privește, într-o anumită măsură, modificările intervenite în legislația daneză cu privire la TVA între cele două date, ar fi oportun pentru Curte să și detalieze mai precis poziția – în funcție de faptul dacă analiza noastră este sau nu este corectă.

67. În ceea ce privește al doilea aspect, ni se pare că menținerea, până în 2006, a unui caz de nedeductibilitate care nu beneficia de clauza „standstill” și care era, prin urmare, nelegal nu putea fi validată în mod legal retroactiv printr-o modificare intrată în vigoare în anul 2007. În plus, dacă această menținere a fost nelegală între anii 1977 și 2006, nu credem că menținerea legitimă (începând cu o perioadă înainte de anul 1977) ar putea fi prezumată ca începând în anul 2007. În orice caz, dacă analiza noastră este corectă, o modificare clarificatoare a articolului 176 din Directiva 2006/112 s-ar impune.

A fost prevăzută nedeductibilitatea de legislația națională la momentul pertinent, astfel încât aceasta poate fi considerată ca fiind menținută ulterior.

68. În primul rând, este important să avem în vedere faptul că al doilea paragraf al articolului 17 alineatul (6) din Așasea directivă nu autorizează statele membre decât să mențină cazurile de nedeductibilitate existente și că această dispoziție este de strictă interpretare(33).

69. Noțiunea de menținere a unui caz de nedeductibilitate existent implică menținerea unui *statu quo*, astfel cum acesta exista la data respectivă. În orice caz, Curtea a precizat că atunci când, ulterior intrării în vigoare a Celei de a șasea directive, un stat membru și-a modificat reglementarea în sensul reducerii domeniului cazurilor de nedeductibilitate existente și se apropie

prin aceasta de regimul general al deducerilor prevăzut la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă, putem considera că această reglementare este acoperită de derogarea prevăzută la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf(34). În schimb, se îndepărtează de obiectivul directivei și nu este acoperită de articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf și, prin urmare, încalcă articolul 17 alineatul (2)(35) o modificare a reglementării care are ca efect o extindere cazurilor de nedeductibilitate existente.

70. Din aceste două postulate, citite împreună având în vedere necesitatea unei interpretări stricte a articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf, rezultă că statul membru, din moment ce a redus domeniul de aplicare al unei excluderi care exista la intrarea în vigoare a Celei de a șasea directive, nu poate reveni ulterior la *statu quo*-ul existent anterior. Cu alte cuvinte, odată ce și-a apropiat legislația de regimul general al cazurilor de nedeductibilitate prevăzută de directivă, nu poate reveni și să se îndepărteze apoi de regimul respectiv.

71. În opinia noastră, dacă A șasea directivă a intrat în vigoare la 23 mai 1977, problema care se pune este dacă nedeductibilitatea a cărei aplicare se încearcă exista în realitate la acea dată, înănd seama de faptul că – potrivit descrierii dreptului intern făcute de instanța de trimitere și pe care părțile nu o contestă –, pe de o parte, excluderea era expres prevăzută în legislație, dar, pe de altă parte, față de tipurile de operațiuni în cauză, ea nu putea produce niciun efect deoarece respectivele prestații nu erau supuse niciunui TVA din care o deducere ar fi fost posibilă.

72. Cu toate acestea, ni se pare inutil să rezolvăm această enigmă în vederea soluționării prezentei cauze. Aceasta ar fi fost necesar dacă cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare s-ar fi referit la operațiuni care erau scutite la momentul intrării în vigoare a Celei de a șasea directive, dar care, ulterior, au devenit pur și simplu impozabile, astfel încât cazul de nedeductibilitate care până acum era latent a devenit activ. Or, nu ne regăsim în această situație. Cauza privește operațiunile care au devenit impozabile după 23 mai 1977, dar cu privire la care se putea exercita imediat un drept de deducere.

73. În consecință, fie nedeductibilitatea nu exista la momentul intrării în vigoare a Celei de a șasea directive, întrucât era lipsită de orice efect posibil și nu putea fi introdusă ulterior, fie nedeductibilitatea exista la acel moment, dar mesele oferite de cantine erau excluse din domeniul de aplicare al practicii administrative introdusă în noiembrie 1978, situație în care această practică nu putea fi lărgită ulterior pentru a se aplica din nou respectivelor prestații.

74. În această privință, nu contează dacă deducerea respectivă era autorizată mai degrabă în temeiul unei practici administrative decât în temeiul unei dispoziții legislative. Astfel cum a observat Curtea, „noțiunea «legislație națională» în sensul articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă nu se referă doar la actele normative în sens strict, ci și la actele administrative sau practicile administrative ale autorităților statului membru în cauză”(36).

75. Dacă, contrar punctului nostru de vedere, A șasea directivă este considerată ca fiind intrată în vigoare la 1 ianuarie 1979, problema este și mai simplă. La data respectivă, oferirea de mese de dea naștere, în temeiul practicii administrative menționate, unui drept de deducere integrală a taxei aferente intrărilor. În conformitate cu articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă, nicio excludere ulterioară de la dreptul respectiv nu putea fi introdusă ulterior în dreptul intern.

Concluzie

76. În temeiul tuturor considerațiilor precedente, considerăm că la întrebările adresate de Vestre Landsret Curtea ar trebui să răspundă după cum urmează:

„– Ca răspuns la a patra întrebare: articolul 5 alineatul (6) și/sau articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă se referă la mesele oferite cu titlu gratuit de către o persoană impozabilă partenerilor de afaceri în cantinele proprii atunci când mesele servesc în principal altor scopuri decât cele de activitate. Cu toate acestea, dacă aceste prestări pot servi de asemenea, în principal, necesităților întreprinderii – în special când ele urmăresc ameliorarea eficienței reuniunilor la care participă beneficiarii acestor prestări –, în acest caz, acestea nu sunt vizate de dispozițiile citate mai sus.

– Ca răspuns la a cincea întrebare: aceleași dispoziții se referă la mesele oferite cu titlu gratuit de către o persoană impozabilă angajaților în cantinele proprii atunci când mesele servesc în principal intereselor private ale angajaților. Cu toate acestea, dacă aceste prestări pot servi de asemenea, în principal, scopurilor desfășurării activității angajatorului – în special atunci când circumstanțele obligă angajatul să renunțe la o alegere pe care în mod normal ar fi putut să o exercite și să consume o astfel de masă –, în acest caz, acestea nu sunt vizate de dispozițiile citate mai sus.

– Cu toate acestea, aceste operațiuni nu pot în niciun caz să fie tratate ca fiind cu titlu oneros în temeiul articolului 5 alineatul (6) și/sau al articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă, cu excepția situației în care orice TVA plătit pentru bunurile și serviciile care se includ în baza impozabilă în scopul unui astfel de tratament este total sau parțial deductibil.

– Ca răspuns la prima-a treia întrebare: potrivit articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă, un stat membru nu poate să «mențină» un caz de nedeductibilitate privind cheltuiala pentru care un drept de deducere a fost recunoscut printr-o practică administrativă la data intrării în vigoare a directivei, chiar dacă nedeductibilitatea a fost prevăzută, teoretic, de către legislația națională. Odată ce a autorizat, ulterior intrării în vigoare a directivei, deducerea TVA-ului cu privire la anumite cheltuieli, un stat membru nu mai poate reveni la o excludere a aceleiași cheltuieli de la dreptul de deducere, chiar dacă o astfel de excludere a fost prevăzută la momentul intrării în vigoare a directivei.”

1 – Limba originală: engleza.

2 – 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 (JO L 145, p. 1, astfel cum a fost modificat în repetate rânduri, denumit în continuare „A șasea directivă”). A fost înlocuit, cu aplicabilitate de la 1 ianuarie 2007, de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), al cărei scop este de a prezenta dispozițiile aplicabile într-o structură și o formulare reformată și în mod clar și logic, fără ca, în principiu, să aducă modificări de fond în legislația existentă [a se vedea considerentul (3) în preambul]. Prin urmare, referirile de mai jos la prevederile Directivei 2006/112 nu implică faptul că formularea este aceeași cu cea folosită în dispozițiile echivalente din A șasea directivă.

3 – A se vedea articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112.

4 – A se vedea articolul 73 din Directiva 2006/112.

5 – A se vedea articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112.

6 – A se vedea articolul 167 din Directiva 2006/112.

7 – A se vedea articolul 16 din Directiva 2006/112.

8 – A se vedea articolul 26 din Directiva 2006/112.

9 – A se vedea articolele 74 și 75 din Directiva 2006/112.

10 – A se vedea articolul 176 din Directiva 2006/112.

11 – Danfoss, una dintre reclamante în cadrul acțiunii principale, a susținut, fără a fi contrazis, că prestarea de servicii de către restaurante era supusă TVA-ului, astfel încât taxa aferentă intrărilor [referitoare la aceste prestări] era în principiu deductibilă.

12 – Cu toate acestea, observăm că în practic tratamentul acordat acestor furnizori pare a fi identic cu cel care ar fi fost aplicat dacă ar fi fost considerate utilizări în interes propriu.

13 – Acest principiu este enunțat în această formulare la articolul 2 din Prima directivă 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301) și, pe viitor, la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

14 – A se vedea al optulea considerent în preambulul Primei directive, citat la nota de subsol 13.

15 – A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 8 ianuarie 2002, Metropol și Stadler (C-409/99, Rec., p. I-81, punctele 58 și 59).

16 – În opoziție cu alte situații, cum ar fi exporturi, operațiuni transfrontaliere, operațiuni cu taxă zero sau achiziții în scopurile operațiunilor impozabile prevăzute, dar care nu se efectuează în realitate, situații care ar putea eventual crea un drept de deducere, chiar și în situația în care nu există nicio taxă aferentă ieșirilor *efectiv*, din care am putea deduce vreo sumă.

17 – Furnizurile complexe de bunuri și servicii urmează să fie clasificate în conformitate cu elementul lor predominant; a se vedea, de exemplu, Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank (C-41/04, Rec., p. I-9433, punctul 27).

18 – Se prevedea inițial că aceste categorii să nu fie pertinente ulterior anului 1981 – a se vedea punctele 9 și 10 mai sus, precum și punctul 62 și următoarele mai jos.

19 – Dacă este considerat, în totalitate, ca fiind o prestație scutită, nu va exista drept de deducere (a se vedea punctul 36 de mai sus); dacă este considerat în parte ca fiind scutită și în parte aferentă operațiunilor impozabile, partea deductibilă este stabilită potrivit sistemului *pro rata* prevăzut la articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă.

20 – În Hotărârea din 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec., p. I-2395, punctele 12-14), Curtea a făcut distincție între, pe de o parte, mâncarea pentru acasă și, pe de altă parte, mesele însoțite de „servicii destinate să agrementeze consumul la fața locului într-un cadru adecvat”; a se vedea de asemenea Hotărârea din 10 mai 2005, Hermann (C-491/03, Rec., p. I-2025, punctele 18-28).

21 – Pentru o situație asemănătoare, a se vedea Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck (C-258/95, Rec., p. I-5577, punctul 20).

22 – Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Rec., p. I-743, punctul 23), în care se citează Hotărârea din 6 mai 1992, De Jong (C-20/91, Rec., p. I-2847, punctul 15),

Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler (C-230/94, Rec., p. I-4517, punctele 33 și 35), Hotărârea Fillibeck, citată la nota de subsol 21 (punctul 25), Hotărârea din 8 martie 2001, Bakcsi (C-415/98, Rec., p. I-1831, punctul 42), precum și Hotărârea din 17 mai 2001, Fischer și Brandenstein (C-322/99 și C-323/99, Rec., p. I-4049, punctul 56).

23 – A se vedea Hotărârea din 19 septembrie 2000, Ampafrance și Sanofi (C-177/99 și C-181/99, Rec., p. I-7013, în special punctele 56-58).

24 – Hotărârea Fillibeck, citată la nota de subsol 21 (punctele 19-34).

25 – A se vedea articolul 1 din A șasea directivă și articolul 1 din A noua directivă 78/583/CEE a Consiliului din 26 iunie 1978 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO L 194, p. 16)

26 – A se vedea Hotărârea Ampafrance și Sanofi, citată la nota de subsol 23 (punctele 5 și 9), și Hotărârile din 14 iunie 2001, Comisia/Franța (C-345/99, Rec., p. I-4493, punctul 6) și Comisia/Franța (C-40/00, Rec., p. I-4539, punctele 5 și 9).

27 – O excepție notabilă este aceea a Directivei 98/34/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 iunie 1998 de stabilire a unei proceduri pentru furnizarea de informații în domeniul standardelor și reglementărilor tehnice (JO 1998, L 204, p. 37, Ediție specială, 13/vol. 23, p. 207), care fixează o dată de intrare în vigoare, dar niciun termen de transpunere – întrucât prevede doar o procedură de notificare care trebuie urmată de către statele membre, nu era în principiu necesar pentru aceste state membre să își adapteze legislația națională.

28 – A se vedea Hotărârea din 18 decembrie 1997, Inter-Environnement Wallonie (C-129/96, Rec., p. I-7411), precum și jurisprudența ulterioară bazată pe această hotărâre.

29 – A se vedea de asemenea Prechal, S., *Directives in EC Law*, Oxford EC Law Library, ediția a doua, 2004, p. 18 și următoarele.

30 – Hotărârea Inter-Environnement Wallonie, citată la nota de subsol 28, punctul 45.

31 – Dată indicată de baza de date EUR-Lex a Comisiei.

32 – Jurisprudența citată la nota de subsol 26.

33 – A se vedea punctul 35 și nota de subsol 15 mai sus.

34 – Hotărârea Comisia/Franța (cauza C-345/99), citată la nota de subsol 26 (punctele 22-24), și Hotărârea Metropol și Stadler, citată la nota de subsol 15 (punctul 45).

35 – Hotărârea Comisia/Franța (cauza C-40/00), citată la nota de subsol 26 (punctele 17-20), și Hotărârea Metropol și Stadler, citată la nota de subsol 15 (punctul 46).

36 – Hotărârea Metropol și Stadler, citată la nota de subsol 15, punctul 49.