

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-124 din 2012 AES-3C Maritza East 1 EOOD. Deducerea TVA de la echipamentele de lucru achiziționate de o societate dar utilizate de salariații unui alt angajator.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

18 iulie 2013

„Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 168 litera (a) și articolul 176 – Drept de deducere – Cheltuieli referitoare la achiziționarea de bunuri și de prestări de servicii destinate personalului – Personal pus la dispoziția persoanei impozabile care invocă dreptul de deducere, dar care este angajat de o altă persoană impozabilă”

În cauza C-124/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Plovdiv (Bulgaria), prin decizia din 24 februarie 2012, primită de Curte la 7 martie 2012, în procedura

AES-3C Maritza East 1 EOOD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhaltvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din doamna M. Berger, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet și J.-J. Kasel (judecător raportor), judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 aprilie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru AES-3C Maritza East 1 EOOD, de S. Garbolino, de E. Evtimov și de Y. Mateeva, avocats;
- pentru Direktor na Direktsia „Obzhaltvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv, de V. Apostolov, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de C. Soulay, precum și de D. Roussanov, în calitate de agenți,

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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între AES-3C Maritza East 1 EOOD (denumită în continuare „AES”), societate de drept bulgar, pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv (directorul Direcției „Contencios și administrarea executării” din Plovdiv, care aparține de administrația centrală a Agenției Naționale Fiscale, denumit în continuare „Direktor”), pe de altă parte, cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) plătite în amonte pentru achiziționarea de diferite bunuri și servicii destinate unor lucrători care sunt puși la dispoziția AES de către o altă societate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 168 din Directiva 2006/112 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 o plăti, următoarele sume:

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

[...]”

4 Articolul 176 din această directivă prevede:

„Consiliul [Uniunii Europene], hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei [Europene], stabilește cheltuielile care nu dau drept de deducere a TVA. Nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

Până la intrarea în vigoare a dispozițiilor prevăzute la primul paragraf, statele membre pot continua să aplice toate excluderile prevăzute de legislațiile lor naționale la 1 ianuarie 1979 sau, în cazul statelor membre care au aderat la Comunitate[a Europeană] după data menționată anterior, la data aderării lor.”

Dreptul bulgar

5 Potrivit articolului 69 alineatul (1) din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoinost, DV nr. 63 din 4 august 2006, denumită în continuare „ZDDS”), în vigoare cu începere de la data intrării în vigoare a Actului privind condițiile de aderare la Uniunea Europeană

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

a Republicii Bulgaria și a României și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană (JO 2005, L 157, p. 203):

„(1) În cazul în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile efectuate de către o persoană impozabilă înregistrată, această persoană are dreptul să deducă următoarele:

1. taxa pe bunurile care i-au fost sau trebuie să îi fie livrate de furnizor, respectiv pe serviciile care i-au fost sau trebuie să îi fie prestate de prestatorul de servicii, care, la rândul lui, este o persoană impozabilă înregistrată conform prezentei legi;

[...]”

6 Articolul 70 alineatele (1) și (3) din ZDDS prevede printre altele:

„(1) În pofida îndeplinirii condițiilor prevăzute la articolul 69 sau la articolul 74, dreptul de deducere nu se aplică în măsura în care:

[...]

2. bunurile sau serviciile sunt destinate unor operațiuni efectuate cu titlu gratuit sau altor activități decât activitățile economice ale persoanei impozabile;

[...]

(3) alineatul (1) punctul 2 nu se aplică pentru:

1. [...] îmbrăcămintea specială, de lucru, uniforme și îmbrăcămintea de reprezentare a angajaților, precum și echipamentul personal de protecție pe care angajatorul le pune cu titlu gratuit la dispoziția angajaților, inclusiv persoanelor care ocupă funcții de conducere, în scopul realizării activității sale economice;

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

[...]

7. transportul și cazarea peste noapte a angajaților persoanei impozabile aflați în deplasare în interes de serviciu;

[...]”

7 În versiunea aplicabilă anterior aderării Republicii Bulgaria la Uniune (DV nr. 153 din 23 decembrie 1998), ZDDS prevedea la articolul 64 alineatul (1):

„(1) Dreptul de deducere al cumpărătorului, al beneficiarului de servicii sau al importatorului poate fi exercitat dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

[...]

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

5. bunul primit prin import sau printr-o operațiune impozabilă ori serviciul primit prin intermediul unei operațiuni impozabile a fost, este sau va fi utilizat pentru efectuarea de operațiuni impozabile;

[...]"

8 Articolul 65 alineatul (1) din această din urmă versiune a ZDDS prevedea:

(1) În pofida îndeplinirii condițiilor prevăzute la articolul 64 sau la articolul 68, dreptul de deducere nu se aplică în măsura în care:

1. bunul sau serviciul este destinat scopurilor de reprezentare;

2. se achiziționează o motocicletă sau un autoturism cu un număr de maximum cinci locuri – exclusiv locul șoferului –, exceptând cazurile în care persoana impozabilă își exercită activitatea de bază cu ajutorul acestora;

3 [completat în DV nr. 100 din 2005] bunul sau serviciul este destinat întreținerii, reparării, îmbunătățirii și operării motocicletelor și autoturismelor din categoria specificată la punctul 2;

4. bunul sau serviciul este utilizat pentru efectuarea de operațiuni neimpozabile în sensul articolului 33;

5. bunul este confiscat în beneficiul statului sau clădirea este demolată pentru motivul că a fost construită ilegal."

9 Conform articolului 1 punctul 1 din Dispozițiile complementare ale Codului muncii (Kodeks na truda, DV nr. 26 din 1 aprilie 1986 și DV nr. 27 din 4 aprilie 1986), în versiunea aplicabilă la momentul faptelor din cauza principală, „angajator”, în sensul acestui cod, înseamnă „orice persoană fizică, persoană juridică sau entitate dependentă de aceasta, precum și orice altă unitate separată din punct de vedere organizatoric și economic (întreprindere, instituție, organizație, cooperativă, exploatație, local, gospodărie, societate sau alte entități asemănătoare) care angajează ea însăși lucrători în cadrul unui raport de muncă, inclusiv în scopul realizării de muncă la domiciliu sau de muncă la distanță, precum și pentru punerea lor la dispoziție pentru munca în cadrul unei întreprinderi care îi împrumută”.

10 Legea privind protecția sănătății și siguranța la locul de muncă (Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovia na trud, DV nr. 124 din 23 decembrie 1997) prevede, la articolul 1 din dispozițiile sale complementare, că termenul „angajator” corespunde definiției acestei noțiuni de la articolul 1 punctul 1 din dispozițiile complementare ale Codului muncii, precum și oricărei persoane care angajează lucrători și care își asumă întreaga responsabilitate pentru întreprindere, cooperativă sau organizație.

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 AES deține și exploatează o centrală electrică care, deși este situată pe teritoriul comunei Galabovo (Bulgaria), se află totuși în afara limitelor zonei rezidențiale a acestei comune.

12 AES nu dispune de personal propriu pentru a asigura exploatarea centralei menționate, astfel încât este obligată să împrumute lucrători cu normă întreagă pe baza unui contract de punere la dispoziție de personal încheiat cu AES Maritza East 1 Services EOOD (denumită în continuare „AES

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Services”). În temeiul acestui contract, AES Services caută și angajează personalul necesar pentru activitatea economică a AES. Contractele de muncă sunt încheiate între lucrători și AES Services, care plătește remunerația acestor lucrători.

13 Lucrătorii respectivi sunt puși apoi la dispoziția AES. Potrivit contractului dintre AES și AES Services, prima plătește celei de a doua o remunerație pentru serviciul de punere la dispoziție a personalului, inclusiv salariile și contribuțiile sociale pentru respectivii lucrători. Îmbrăcămintea de lucru și echipamentul personal de protecție pentru lucrători, precum și transportul lucrătorilor de la centrala electrică la domiciliu și înapoi sunt puse la dispoziție de AES. Cheltuielile referitoare la aceste bunuri și servicii nu sunt incluse în suma plătită ca remunerație către AES Services. Dacă lucrătorii efectuează deplasări în interes de serviciu, costurile de transport și cazare sunt de asemenea preluate direct de către AES.

14 În perioada august 2008-septembrie 2010, AES a beneficiat de prestații de la terți constând în transport, asigurarea îmbrăcămintei de lucru și a echipamentului personal de protecție, precum și de prestații în legătură cu deplasările în interes de serviciu ale lucrătorilor.

15 Din decizia de trimitere reiese că, în măsura în care persoanele care lucrează la centrala electrică locuiesc în zonele rezidențiale care nu sunt deservite de transportul public, AES a decis să asigure ea însăși un serviciu de transport potrivit orarelor corespunzătoare intervalelor de lucru ale lucrătorilor.

16 Pe de altă parte, instanța de trimitere arată că, în temeiul dispozițiilor Codului muncii și ale Legii privind protecția sănătății și siguranța la locul de muncă, AES are obligația de a furniza îmbrăcăminte de lucru și echipament personal de protecție persoanelor care lucrează la centrala electrică.

17 Administrația veniturilor a refuzat un drept de deducere a TVA-ului în cuantum de 218 377 de leva bulgare (BGN) pentru achiziția de către AES de prestații de transport, punerea la dispoziție de îmbrăcăminte de lucru și echipament personal de protecție, precum și pentru cheltuielile efectuate pentru deplasările în interes de serviciu, pentru motivul că bunurile și serviciile primite erau destinate efectuării unor operațiuni cu titlu gratuit pentru lucrătorii AES Services. Administrația menționată nu a acceptat aplicarea derogărilor de la limitarea dreptului de deducere a TVA-ului prevăzute la articolul 70 alineatul (3) punctele 1, 2 și 7 din ZDDS, întrucât AES nu este considerată angajator al lucrătorilor de legislația bulgară. Astfel, angajatorul acestora în sensul Codului muncii este AES Services.

18 Întrucât calea de atac administrativă introdusă împotriva deciziei rectificative de impunere a fost respinsă de către Direktor, AES a formulat o acțiune la instanța de trimitere.

19 În fața acestei instanțe, AES a susținut că este angajatorul „economic” al lucrătorilor, întrucât beneficiază de foloasele muncii acestora și suportă costurile legate de lucrători, în măsura în care plătește o remunerație AES Services. În plus, AES ar avea calitatea de angajator în sensul Legii privind protecția sănătății și siguranța la locul de muncă, din moment ce i-ar incumba obligația de a pune la dispoziție îmbrăcămintea de lucru și de a asigura condițiile care garantează securitatea lucrătorilor. Direktor, la rândul său, și-a reiterat poziția care rezultă din decizia rectificativă de impunere.

20 Instanța de trimitere consideră că Hotărârea Curtii din 16 octombrie 1997, Fillibeck (C-258/95, Rec., p. I-5577), nu oferă răspunsul la problemele de interpretare ridicate de litigiul principal, deoarece serviciile de transport în discuție în cauza care a determinat pronunțarea hotărârii menționate erau oferite nu personalului pus la dispoziție de o altă persoană impozabilă decât cea care invocă dreptul de deducere, ci propriilor salariați ai persoanei impozabile.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

21 Această instanță arată, pe de altă parte, că, în versiunea aplicabilă până la data aderării Republicii Bulgaria la Uniune, ZDDS nu conținea nicio limitare a dreptului de deducere a TVA-ului precum cea prevăzută la actualul articol 70 alineatul (1) punctul 2 din această lege. Astfel, în versiunea aplicabilă până la 1 ianuarie 2007, articolul 65 din ZDDS conținea o enumerare exhaustivă a limitărilor dreptului de deducere a TVA-ului și niciuna dintre aceste limitări nu era legată de destinația operațiunilor efectuate cu titlu gratuit.

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

„1) O reglementare precum cea de la articolul 70 alineatul (1) punctul 2 [din ZDDS], potrivit căreia persoanei impozabile nu i se recunoaște dreptul de deducere a TVA-ului pentru serviciile care i s-au prestat, constând în prestații de transport, asigurarea îmbrăcăminte de lucru și a echipamentului personal de protecție sau pentru cheltuielile efectuate în legătură cu deplasările în interes de serviciu, pentru motivul că aceste bunuri și servicii au fost puse la dispoziție cu titlu gratuit unor persoane fizice, mai precis unor lucrători în beneficiul persoanei impozabile respective, este compatibilă cu articolul 168 litera (a) și cu articolul 176 din Directiva 2006/112/CE, ținând seama de următoarele elemente:

a) persoana impozabilă nu a încheiat contracte de muncă cu lucrătorii, ci aceștia își desfășoară activitatea în temeiul unui raport contractual de «punere la dispoziție a personalului» încheiat cu o altă persoană impozabilă, care este angajatorul lucrătorilor;

b) serviciile de transport efectuate constau în transportul lucrătorilor din diferite puncte speciale de întâlnire din mai multe localități până la locul de muncă și înapoi, iar lucrătorii nu au la dispoziție niciun mijloc de transport public organizat spre și dinspre locul de muncă;

c) punerea la dispoziție a îmbrăcăminte de lucru și a echipamentului personal de protecție este impusă de Codul muncii și de Legea privind protecția sănătății și siguranța la locul de muncă;

d) deducerea TVA-ului aferent prestațiilor de transport, asigurării îmbrăcăminte de lucru și a echipamentului de protecție, precum și cheltuielilor efectuate în legătură cu deplasările în interes de serviciu nu ar fi contestată în cazul în care aceste bunuri și servicii ar fi fost puse la dispoziția lucrătorilor de către angajator. În speță însă, operațiunile respective au fost efectuate de către o persoană impozabilă care nu este angajatorul lucrătorilor, dar care – în temeiul unui contract de punere la dispoziție de personal – deține foloasele muncii lor și suportă costurile de personal aferente?

2) Articolul 176 din Directiva 2006/112 abilitază un stat membru să introducă, odată cu aderarea sa la Uniunea Europeană, o condiție restrictivă privind exercitarea dreptului de deducere precum cea de la articolul 70 alineatul (1) punctul 2 [din ZDDS], mai precis ca «bunurile sau serviciile [să fie] destinate unor operațiuni efectuate cu titlu gratuit», dacă legea în vigoare până la data aderării nu prevăzuse în mod expres o asemenea restricție?

3) În cazul în care răspunsul la întrebarea anterioară este afirmativ, rezultă din aceasta că bunurile și serviciile primite sunt destinate unor „operațiuni efectuate cu titlu gratuit” atunci când au fost achiziționate în scopul desfășurării activității economice, însă, prin natura lor, pentru a putea fi utilizate, este necesar să fie lăsate la dispoziția lucrătorilor care își desfășoară activitatea în întreprinderea persoanei impozabile?”

Cu privire la întrebările preliminare

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cu privire la prima întrebare

23 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că, potrivit instanței de trimitere, cheltuielile efectuate de AES pentru achiziționarea bunurilor și a serviciilor vizate de prima întrebare preliminară pot, în principiu, să fie considerate ca făcând parte dintre cheltuielile generale legate de ansamblul activităților economice ale AES și că problema referitoare la deductibilitatea acestora se pune doar din cauza faptului că, spre deosebire de situația în discuție în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Fillibeck, citată anterior, persoana impozabilă care invocă dreptul de deducere nu are, în temeiul dreptului bulgar, calitatea de angajator al persoanelor care lucrează la sediul său, ci numai pe aceea de „angajator economic”.

24 În aceste condiții, este necesar ca întrebarea adresată de instanța de trimitere să fie înțeleasă ca vizând, în esență, să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) și articolul 176 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale în temeiul căreia o persoană impozabilă care efectuează cheltuieli pentru servicii de transport, îmbrăcăminte de lucru și echipament de protecție și deplasări în interes de serviciu ale persoanelor care lucrează pentru persoana impozabilă menționată nu dispune de un drept de deducere a TVA-ului aferent acestor cheltuieli, pentru motivul că acele persoane îi sunt puse la dispoziție de o altă entitate și nu pot, așadar, să fie considerate, în sensul acestei legislații, drept membri ai personalului său, în timp ce cheltuielile respective pot fi considerate că întrețin o legătură directă și imediată cu cheltuielile generale legate de ansamblul activităților economice ale acestei persoane impozabile.

25 Pentru a răspunde la această întrebare, se impune, în primul rând, să se amintească că dreptul de deducere prevăzut la articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. El se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, Rec., p. I-10413, punctul 55).

26 Astfel, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea printre altele Hotărârea SKF, citată anterior, punctul 56 și jurisprudența citată).

27 Potrivit unei jurisprudențe constante, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere este, în principiu, necesară pentru ca un drept de deducere a TVA-ului în amonte să fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui asemenea drept. Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pe achizițiile de bunuri sau de servicii în amonte presupune ca cheltuielile efectuate pentru achiziția acestora să facă parte dintre elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval care dau dreptul de deducere (Hotărârea SKF, citată anterior, punctul 57 și jurisprudența citată).

28 Un drept de deducere este, cu toate acestea, admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte dintre cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Într-adevăr, astfel de costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (a se vedea printre altele Hotărârea SKF, citată anterior, punctul 58 și jurisprudența citată).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

29 Reiese, pe de altă parte, din jurisprudența Curții că 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) trebuie interpretată în sensul că transportul gratuit al salariaților, asigurat de angajator între domiciliul acestora și locul lor de muncă, prin intermediul unui vehicul alocat întreprinderii, îndeplinește în principiu nevoile private ale salariaților și servește deci unor scopuri străine de întreprindere. Cu toate acestea, în situațiile în care cerințele întreprinderii impun ca, ținând seama de anumite împrejurări speciale – cum ar fi dificultatea de a utiliza alte mijloace de transport adecvate, precum și existența unor locuri de muncă cu localizare variabilă –, angajatorul să asigure el însuși transportul salariaților, această prestație nu poate fi considerată ca fiind îndeplinită în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității întreprinderii (a se vedea în acest sens Hotărârea Fillibeck, citată anterior, punctul 34).

30 Trebuie, în al doilea rând, să se analizeze dacă împrejurarea că o persoană impozabilă nu este considerată de legislația națională ca fiind angajatorul persoanelor care lucrează în întreprinderea sa este susceptibilă să repună în discuție existența legăturii directe și imediate dintre cheltuielile efectuate în amonte pentru munca acestor persoane și cheltuielile generale legate de ansamblul activităților economice ale persoanei impozabile.

31 În această privință, este necesar mai întâi să se constate că articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 nu subordonează existența dreptului de deducere decât condiției ca bunurile și serviciile dobândite să fie utilizate pentru nevoile operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile care se prevalează de acesta. Conform jurisprudenței citate la punctele 25-29 din prezenta hotărâre, legătura care trebuie să existe este de natură pur economică.

32 În cauza principală, astfel cum s-a amintit la punctul 23 din prezenta hotărâre, este cert că costurile în cauză pot fi considerate ca având o legătură economică cu ansamblul activităților economice ale AES.

33 În continuare, trebuie amintit că Curtea a statuat deja că faptul că personalul poate obține un avantaj dintr-o prestare de servicii oferită de angajator, dar efectuată în interesul întreprinderii, trebuie să fie considerat ca fiind accesoriu în raport cu nevoile întreprinderii (a se vedea în acest sens Hotărârea Fillibeck, citată anterior, punctul 30).

34 Or, răspunsul la întrebarea dacă furnizarea, cu titlu gratuit, a unui bun sau a unei prestări de servicii persoanelor care lucrează pentru persoana impozabilă este efectuată pentru nevoile întreprinderii nu depinde de natura raportului juridic existent între persoana impozabilă și aceste persoane.

35 În plus, astfel cum reiese de la punctul 26 din prezenta hotărâre, sistemul comun al TVA-ului garantează, prin intermediul regimului deducerilor, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului.

36 Or, ar fi contrar principiul neutralității TVA-ului să se impună unei persoane impozabile să suporte TVA-ul referitor la cheltuieli, precum cele în discuție în litigiul principal, în legătură cu care este cert, astfel cum reiese din decizia de trimitere, că au fost efectuate pentru nevoile unei activități economice ea însăși supusă TVA-ului, pentru motivul că persoana impozabilă nu este angajatorul, în sensul legislației naționale, al persoanelor care lucrează pentru întreprinderea sa și pentru a căror muncă au fost efectuate aceste cheltuieli.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

37 În sfârșit, trebuie arătat că interpretarea potrivit căreia, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, persoana impozabilă poate beneficia, în temeiul articolului 168 litera (a) și al articolului 176 din Directiva 2006/112, de un drept de deducere pentru cheltuielile efectuate pentru nevoile întreprinderii sale este de asemenea în cel mai înalt grad conformă cu obiectivele sistemului TVA-ului de a asigura securitatea juridică și aplicarea corectă și simplă a dispozițiilor directivei menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 octombrie 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec., p. I-7257, punctul 33).

38 Astfel, prin disocierea dreptului de deducere a TVA-ului plătit în amonte referitor la cheltuieli efectuate pentru nevoile activității economice a unei persoane impozabile de raportul juridic care leagă persoana impozabilă de persoanele care lucrează pentru întreprinderea sa și pentru a căror muncă sunt efectuate aceste cheltuieli, această interpretare permite o gestionare simplă a deducerilor instituite prin sistemul comun al TVA-ului și contribuie la asigurarea unei percepții fiabile și corecte a TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 2011, Stoppelkamp, C-421/10, Rep., p. I-9309, punctul 34, și Hotărârea din 26 ianuarie 2012, ADV Allround, C-218/10, punctul 31).

39 Având în vedere aceste considerații, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 168 litera (a) și articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale în temeiul căreia o persoană impozabilă care efectuează cheltuieli pentru servicii de transport, îmbrăcăminte de lucru și echipament de protecție și deplasări în interes de serviciu ale persoanelor care lucrează pentru persoana impozabilă respectivă nu dispune de un drept de deducere a TVA-ului aferent acestor cheltuieli, pentru motivul că acele persoane îi sunt puse la dispoziție de o altă entitate și nu pot, așadar, să fie considerate, în sensul acestei legislații, drept membri ai personalului său, în timp ce cheltuielile respective pot fi considerate că întrețin o legătură directă și imediată cu cheltuielile generale legate de ansamblul activităților economice ale acestei persoane impozabile.

Cu privire la a doua întrebare

40 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune ca, la momentul aderării sale la Uniune, un stat membru să introducă o limitare a dreptului de deducere în temeiul unei dispoziții legislative naționale care prevede excluderea de la dreptul de deducere a bunurilor și a serviciilor destinate unor operațiuni efectuate cu titlu gratuit sau unor alte activități decât activitățile economice ale persoanei impozabile, în timp ce o asemenea excludere nu era prevăzută de legislația națională în vigoare până la data acestei aderări.

41 Pentru a răspunde la această întrebare, se impune, mai întâi, să se constate că interpretarea legislației naționale în scopul de a se stabili conținutul acesteia la momentul aderării unui nou stat membru la Uniune și de a stabili dacă această legislație a avut ca efect să extindă, ulterior acestei aderări, domeniul de aplicare al excluderilor existente este, în principiu, de competența instanței de trimitere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora, C-414/07, Rec., p. I-10921, punctul 32).

42 Este necesar, în continuare, să se amintească că, în cadrul procedurii prevăzute la articolul 267 TFUE, întemeiată pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, orice apreciere a situației de fapt din cauză este de competența instanței naționale. Totuși, pentru a oferi acesteia un răspuns util, Curtea poate, într-un spirit de cooperare cu instanțele naționale, să îi furnizeze toate indicațiile pe care le consideră necesare (a se vedea în acest sens Hotărârea Magoora, citată anterior, punctul 33).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

43 În această privință, trebuie arătat că articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 conține o clauză de „standstill” care prevede, 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 septembrie 2000, Ampafrance și Sanofi, C-177/99 și C-181/99, Rec., p. I-7013, punctul 5). Totuși, clauza de „standstill” prevăzută la articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 nu permite unui nou stat membru să își modifice legislația internă cu ocazia aderării sale la Uniune într-un sens care ar îndepărta această legislație de obiectivele directivei menționate. O modificare în acest sens ar fi contrară chiar spiritului acestei clauze (a se vedea Hotărârea Magoora, citată anterior, punctul 39).

44 Obiectivul acestei dispoziții este astfel să permită statelor membre, în așteptarea stabilirii de către Consiliu a regimului comunitar al cazurilor de nedeductibilitate a TVA-ului, să mențină orice normă de drept național care prevede nedeductibilitatea, aplicată efectiv de autoritățile lor publice la intrarea în vigoare a dispozițiilor Directivei 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea Magoora, citată anterior, punctul 35).

45 Se impune, în schimb, a se aminti că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, o reglementare națională a unui stat membru nu constituie o derogare permisă de articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 dacă are ca efect să extindă, ulterior aderării acestui stat membru, domeniul de aplicare al excluderilor existente și efectiv aplicate și se îndepărtează astfel de la obiectivul directivei menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea Magoora, citată anterior, punctele 37 și 38).

46 În aceste condiții, abrogarea, la data aderării Republicii Bulgaria la Uniune, a dispozițiilor interne și înlocuirea lor, la aceeași dată, prin alte dispoziții interne nu permit, în sine, să se prezume că statul membru în cauză nu ar fi respectat articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112, cu condiția totuși ca această înlocuire să nu fi condus la o extindere, de la data menționată, a excluderilor naționale anterioare.

47 În cauza principală, incumbă deci instanței de trimitere, care, astfel cum s-a amintit la punctul 41 din prezenta hotărâre, este singura competentă să interpreteze dreptul său național, sarcina de a aprecia dacă modificările introduse cu ocazia aderării Republicii Bulgaria la Uniune în dreptul național în cauză au avut ca efect extinderea, în raport cu dispozițiile naționale anterioare, a domeniului de aplicare al limitărilor dreptului de deducere a TVA-ului plătit în amonte și aplicat achiziționării de bunuri și servicii care pot fi considerate că întrețin o legătură directă și imediată cu cheltuielile generale legate de ansamblul activităților economice ale unei persoane impozabile.

48 Trebuie, cu toate acestea, observat în această privință că, potrivit cererii de decizie preliminară înseși, modificarea introdusă în ZDDS la momentul aderării Republicii Bulgaria la Uniune a avut drept efect extinderea domeniului de aplicare al limitărilor în raport cu situația existentă anterior acestei aderări, întrucât niciuna dintre limitările exhaustiv enumerate de ZDDS în vigoare anterior aderării în discuție nu era legată de destinația operațiunilor efectuate cu titlu gratuit, ceea ce, având în vedere jurisprudența amintită la punctul 44 din prezenta hotărâre, este contrar articolului 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112.

49 Împrejurarea că Curtea a statuat, la punctul 72 din Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11), că articolul 70 alineatul (1) din ZDDS nu limitează dreptul de deducere în sensul articolului 176 din Directiva 2006/112 nu este, ca atare, de natură să repună în discuție această constatare.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

50 Astfel, pe de o parte, Curtea a precizat, la punctul 73 din hotărârea menționată, că un stat membru nu poate refuza persoanelor impozabile care au ales să trateze bunurile de capital utilizate atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri private ca bunuri ale întreprinderii deducerea integrală și imediată a TVA-ului datorat în amonte pentru achiziționarea acestor bunuri, la care sunt îndreptățite conform jurisprudenței constante a Curții.

51 Pe de altă parte, după cum reiese de la punctele 45 și 46 din prezenta hotărâre, este deopotrivă necesar 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 pentru persoanele impozabile.

52 Or, astfel cum rezultă de la punctul 39 din prezenta hotărâre, Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale, precum cea vizată de prima întrebare, care are drept efect privarea unei persoane impozabile de dreptul de deducere a TVA-ului plătit în amonte aplicat unor cheltuieli care pot fi considerate că întrețin o legătură directă și imediată cu cheltuielile generale legate de ansamblul activităților economice ale acestei persoane impozabile.

53 Incumbă instanței de trimitere sarcina să interpreteze, în cea mai mare măsură cu putință, dreptul său intern în lumina textului și a finalității Directivei 2006/112 în scopul de a obține rezultatele urmărite de această directivă, prin privilegierea interpretării normelor naționale care are cel mai înalt grad de conformitate cu această finalitate, pentru a ajunge astfel la o soluție compatibilă cu dispozițiile directivei menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 iulie 2006, Adeneler și alții, C-212/04, Rec., p. I-6057, punctul 124), lăsând, la nevoie, neaplicată orice dispoziție contrară a legii naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2005, Mangold, C-144/04, Rec., p. I-9981, punctul 77).

54 Având în vedere ansamblul acestor considerații, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune ca, la momentul aderării sale la Uniune, un stat membru să introducă o limitare a dreptului de deducere în temeiul unei dispoziții legislative naționale care prevede excluderea de la dreptul de deducere a bunurilor și a serviciilor destinate unor operațiuni efectuate cu titlu gratuit sau altor activități decât activitățile economice ale persoanei impozabile, în timp ce o asemenea excludere nu era prevăzută de legislația națională în vigoare până la data acestei aderări.

Incumbă instanței naționale sarcina de a interpreta dispozițiile naționale în discuție în litigiul principal, în cea mai mare măsură cu putință, în conformitate cu dreptul Uniunii. În eventualitatea în care o asemenea interpretare s-ar dovedi imposibilă, instanța națională este ținută să lase neaplicate aceste dispoziții pentru incompatibilitate cu articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112.

Cu privire la a treia întrebare

55 Având în vedere răspunsul dat la a doua întrebare, nu este necesar să se răspundă la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

56 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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

1) **Articolul 168 litera (a) și articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale în temeiul căreia o persoană impozabilă care efectuează cheltuieli pentru servicii de transport, îmbrăcăminte de lucru și echipament de protecție și deplasări în interes de serviciu ale persoanelor care lucrează pentru persoana impozabilă respectivă nu dispune de un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente acestor cheltuieli, pentru motivul că acele persoane îi sunt puse la dispoziție de o altă entitate și nu pot, așadar, să fie considerate, în sensul acestei legislații, drept membri ai personalului său, în timp ce cheltuielile respective pot fi considerate că întrețin o legătură directă și imediată cu cheltuielile generale legate de ansamblul activităților economice ale acestei persoane impozabile.**

2) **Articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune ca, la momentul aderării sale la Uniunea Europeană, un stat membru să introducă o limitare a dreptului de deducere în temeiul unei dispoziții legislative naționale care prevede excluderea de la dreptul de deducere a bunurilor și a serviciilor destinate unor operațiuni efectuate cu titlu gratuit sau altor activități decât activitățile economice ale persoanei impozabile, în timp ce o asemenea excludere nu era prevăzută de legislația națională în vigoare până la data acestei aderări.**

Incumbă instanței naționale sarcina de a interpreta dispozițiile naționale în discuție în litigiul principal, în cea mai mare măsură cu putință, în conformitate cu dreptul Uniunii. În eventualitatea în care o asemenea interpretare s-ar dovedi imposibilă, instanța națională este ținută să lase neaplicate aceste dispoziții pentru incompatibilitate cu articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112.