

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 „Obzhalvane 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 „Obzhalvane 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,

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 (denumit în continuare „AES”), societate de drept bulgar, pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlentie 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 (denumit 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 stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006, denumit în continuare „ZDDS”), în vigoare cu începere de la data intrării în vigoare a Actului privind condițiile de aderare la Uniunea Europeană 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 activităților 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 activităților 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:

[...]

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 achizi?ioneaz? o motociclet? sau un autoturism cu un num?r de maximum cinci locuri – exclusiv locul ?oferului –, exceptând cazurile în care persoana impozabil? î?i exercit? activitatea de baz? cu ajutorul acestora;
 - 3 [completat în DV nr. 100 din 2005] bunul sau serviciul este destinat între?inerii, repar?rii, îmbun?t?irii ?i oper?rii motocicletelor ?i autoturismelor din categoria specificat? la punctul 2;
 4. bunul sau serviciul este utilizat pentru efectuarea de opera?iuni neimpozabile în sensul articolului 33;
 5. bunul este confiscat în beneficiul statului sau cl?direa este demolat? pentru motivul c? a fost construit? ilegal.”
- 9 Conform articolului 1 punctul 1 din Dispozi?iile complementare ale Codului muncii (Kodeks na truda, DV nr. 26 din 1 aprilie 1986 ?i DV nr. 27 din 4 aprilie 1986), în versiunea aplicabil? la momentul faptelor din cauza principal?, „angajator”, în sensul acestui cod, înseamn? „orice persoan? fizic?, persoan? juridic? sau entitate dependent? de aceasta, precum ?i orice alt? unitate separat? din punct de vedere organizatoric ?i economic (întreprindere, institu?ie, organiza?ie, cooperativ?, exploata?ie, local, gospod?rie, societate sau alte entit??i asem?n?toare) care angajeaz? ea îns??i lucr?tori în cadrul unui raport de munc?, inclusiv în scopul realiz?rii de munc? la domiciliu sau de munc? la distan??, precum ?i pentru punerea lor la dispozi?ie pentru munca în cadrul unei întreprinderi care îi împrumut?”.
- 10 Legea privind protec?ia s?n?t??ii ?i siguran?a la locul de munc? (Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovia na trud, DV nr. 124 din 23 decembrie 1997) prevede, la articolul 1 din dispozi?iile sale complementare, c? termenul „angajator” corespunde defini?iei acestei no?iuni de la articolul 1 punctul 1 din dispozi?iile complementare ale Codului muncii, precum ?i oric?rei persoane care angajeaz? lucr?tori ?i care î?i asum? întreaga responsabilitate pentru întreprindere, cooperativ? sau organiza?ie.

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

- 11 AES de?ine ?i exploateaz? o central? electric? care, de?i este situat? pe teritoriul comunei Galabovo (Bulgaria), se afl? totu?i în afara limitelor zonei reziden?iale a acestei comune.
- 12 AES nu dispune de personal propriu pentru a asigura exploatarea centralei men?ionate, astfel încât este obligat? s? împrumute lucr?tori cu norm? întreg? pe baza unui contract de punere la dispozi?ie de personal încheiat cu AES Maritza East 1 Services EOOD (denumit? în continuare „AES Services”). În temeiul acestui contract, AES Services caut? ?i angajeaz? personalul necesar pentru activitatea economic? a AES. Contractele de munc? sunt încheiate între lucr?tori ?i AES Services, care pl?te?te remunera?ia acestor lucr?tori.
- 13 Lucr?torii respectivi sunt pu?i apoi la dispozi?ia AES. Potrivit contractului dintre AES ?i AES Services, prima pl?te?te celei de a doua o remunera?ie pentru serviciul de punere la dispozi?ie a personalului, inclusiv salariile ?i contribu?iile sociale pentru respectivii lucr?tori. Îmbr?c?mintea de lucru ?i echipamentul personal de protec?ie pentru lucr?tori, precum ?i transportul lucr?torilor de la centrala electric? la domiciliu ?i înapoi sunt puse la dispozi?ie de AES. Cheltuielile referitoare la aceste bunuri ?i servicii nu sunt incluse în suma pl?tit? ca remunera?ie c?tre AES Services. Dacă lucr?torii efectueaz? deplas?ri în interes de serviciu, costurile de transport ?i cazare sunt de asemenea preluate direct de c?tre AES.

- 14 În perioada august 2008-septembrie 2010, AES a beneficiat de presta?ii de la ter?i

constând în transport, asigurarea îmbr?c?minte de lucru ?i a echipamentului personal de protec?ie, precum ?i de presta?ii în leg?tur? cu deplas?rile în interes de serviciu ale lucr?torilor.

15 Din decizia de trimitere reiese c?, în m?sur? în care persoanele care lucreaz? la centrala electric? locuiesc în zonele reziden?iale care nu sunt deservite de transportul public, AES a decis? asigure ea îns??i un serviciu de transport potrivit orarelor corespunz?toare intervalelor de lucru ale lucr?torilor.

16 Pe de alt? parte, instan?a de trimitere arat? c?, în temeiul dispozi?iilor Codului muncii ?i ale Legii privind protec?ia s?n?t??ii ?i siguran?a la locul de munc?, AES are obliga?ia de a furniza îmbr?c?minte de lucru ?i echipament personal de protec?ie persoanelor care lucreaz? la centrala electric?.

17 Administra?ia veniturilor a refuzat un drept de deducere a TVA-ului în cuantum de 218 377 de leva bulgare (BGN) pentru achizi?ia de c?tre AES de presta?ii de transport, punerea la dispozi?ie de îmbr?c?minte de lucru ?i echipament personal de protec?ie, precum ?i pentru cheltuielile efectuate pentru deplas?rile în interes de serviciu, pentru motivul c? bunurile ?i serviciile primite erau destinate efectu?rii unor opera?iuni cu titlu gratuit pentru lucr?torii AES Services. Administra?ia men?ionat? nu a acceptat aplicarea derog?rilor de la limitarea dreptului de deducere a TVA-ului prev?zute la articolul 70 alineatul (3) punctele 1, 2 ?i 7 din ZDDS, întrucât AES nu este considerat? angajator al lucr?torilor de legisla?ia bulgar?. Astfel, angajatorul acestora în sensul Codului muncii este AES Services.

18 Întrucât calea de atac administrativ? introdus? împotriva deciziei rectificative de impunere a fost respins? de c?tre Direktor, AES a formulat o ac?iune la instan?a de trimitere.

19 În fa?a acestei instan?e, AES a sus?inut c? este angajatorul „economic” al lucr?torilor, întrucât beneficiaz? de foloasele muncii acestora ?i suport? costurile legate de lucr?tori, în m?sur? în care pl?te?te o remunera?ie AES Services. În plus, AES ar avea calitatea de angajator în sensul Legii privind protec?ia s?n?t??ii ?i siguran?a la locul de munc?, din moment ce i-ar incumba obliga?ia de a pune la dispozi?ie îmbr?c?mintea de lucru ?i de a asigura condi?iile care garanteaz? securitatea lucr?torilor. Direktor, la rândul s?u, ?i-a reiterat pozi?ia care rezult? din decizia rectificativ? de impunere.

20 Instan?a de trimitere consider? c? Hot?rârea Cur?ii din 16 octombrie 1997, Fillibeck (C-258/95, Rec., p. I-5577), nu ofer? r?spunsul la problemele de interpretare ridicate de litigiul principal, deoarece serviciile de transport în discu?ie în cauza care a determinat pronun?area hot?rârii men?ionate erau oferite nu personalului pus la dispozi?ie de o alt? persoan? impozabil? decât cea care invoc? dreptul de deducere, ci propriilor salaria?i ai persoanei impozabile.

21 Aceast? instan?? arat?, pe de alt? parte, c?, în versiunea aplicabil? pân? la data ader?rii Republicii Bulgaria la Uniune, ZDDS nu con?inea nicio limitare a dreptului de deducere a TVA-ului precum cea prev?zut? la actualul articol 70 alineatul (1) punctul 2 din aceast? lege. Astfel, în versiunea aplicabil? pân? la 1 ianuarie 2007, articolul 65 din ZDDS con?inea o enumerare exhaustiv? a limit?rilor dreptului de deducere a TVA-ului ?i niciuna dintre aceste limit?ri nu era legat? de destina?ia opera?iunilor efectuate cu titlu gratuit.

22 În aceste condi?ii, Administrativen sad Plovdiv a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) O reglementare precum cea de la articolul 70 alineatul (1) punctul 2 [din ZDDS], potrivit c?reia persoanei impozabile nu i se recunoa?te dreptul de deducere a TVA-ului pentru serviciile care i s-au prestat, constând în presta?ii de transport, asigurarea îmbr?c?minte de lucru ?i 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 compatibil cu articolul 168 litera (a) și cu articolul 176 din Directiva 2006/112/CE, înănd 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 este 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 abilităază 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, rezultat 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 luate la dispoziția lucrătorilor care își desfășoară activitatea în întreprinderea persoanei impozabile?”

Cu privire la întrebările preliminare

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).

29 Reiese, pe de altă parte, din jurisprudența Curții că Așeza 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 stricte de întreprindere. Cu toate acestea, în situațiile în care cerințele întreprinderii impun ca, înănd 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 susceptibil 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.

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, întemeiat 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).

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 înșeși, 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 Menidjment (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.

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

imediat? cu cheltuielile generale legate de ansamblul activit??ilor economice ale acestei persoane impozabile.

53 Incumb? instan?ei de trimitere sarcina s? interpreteze, în cea mai mare m?sur? cu putin??, dreptul s?u intern în lumina textului ?i a finalit??ii Directivei 2006/112 în scopul de a ob?ine rezultatele urm?rite de această directiv?, prin privilegierea interpret?rii normelor na?ionale care are cel mai înalt grad de conformitate cu această finalitate, pentru a ajunge astfel la o solu?ie compatibil? cu dispozi?iile directivei men?ionate (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 4 iulie 2006, Adeneler ?i al?ii, C-212/04, Rec., p. I-6057, punctul 124), l?sând, la nevoie, neaplicat? orice dispozi?ie contrar? a legii na?ionale (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 22 noiembrie 2005, Mangold, C-144/04, Rec., p. I-9981, punctul 77).

54 Având în vedere ansamblul acestor considera?ii, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c? articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? se opune ca, la momentul ader?rii sale la Uniune, un stat membru s? introduc? o limitare a dreptului de deducere în temeiul unei dispozi?ii legislative na?ionale care prevede excluderea de la dreptul de deducere a bunurilor ?i a serviciilor destinate unor opera?iuni efectuate cu titlu gratuit sau altor activit??i decât activit??ile economice ale persoanei impozabile, în timp ce o asemenea excludere nu era prev?zut? de legisla?ia na?ional? în vigoare pân? la data acestei ader?ri.

Incumb? instan?ei na?ionale sarcina de a interpreta dispozi?iile na?ionale în discu?ie în litigiul principal, în cea mai mare m?sur? cu putin??, în conformitate cu dreptul Uniunii. În eventualitatea în care o asemenea interpretare s-ar dovedi imposibil?, instan?a na?ional? este ?inut? s? lase neaplicate aceste dispozi?ii pentru incompatibilitate cu articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112.

Cu privire la a treia întrebare

55 Având în vedere r?spunsul dat la a doua întrebare, nu este necesar s? se r?spund? la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

56 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

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

1) **Articolul 168 litera (a) ?i articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? trebuie interpretate în sensul c? se opun unei legisla?ii na?ionale în temeiul c?reia o persoan? impozabil? care efectueaz? cheltuieli pentru servicii de transport, îmbr?c?minte de lucru ?i echipament de protec?ie ?i deplas?ri în interes de serviciu ale persoanelor care lucreaz? pentru persoana impozabil? respectiv? nu dispune de un drept de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat? aferente acestor cheltuieli, pentru motivul c? acele persoane îi sunt puse la dispozi?ie de o alt? entitate ?i nu pot, a?adar, s? fie considerate, în sensul acestei legisla?ii, drept membri ai personalului s?u, în timp ce cheltuielile respective pot fi considerate c? între?in o leg?tur? direct? ?i imediat? cu cheltuielile generale legate de ansamblul activit??ilor economice ale acestei persoane impozabile.**

2) **Articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? se opune ca, la momentul ader?rii sale la Uniunea European?, un stat membru s? introduc? o limitare a dreptului de deducere în temeiul unei dispozi?ii legislative na?ionale 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.

Semnături

* Limba de procedură: bulgara.