

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

15 aprilie 2010\*

În cauzele conexate C-538/08 și C-33/09,

având ca obiect două cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos) (C-538/08) și de Gerechtshof Amsterdam (Țările de Jos) (C-33/09), prin deciziile din 14 noiembrie 2008 și, respectiv, din 20 ianuarie 2009, primite de Curte la 4 decembrie 2008 și la 26 ianuarie 2009, în procedurile

**X Holding BV**

împotriva

**Staatssecretaris van Financiën (C-538/08),**

și

**Oracle Nederland BV**

\* Limba de procedură: olandeza.

împotriva

**Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (C-33/09),**

CURTEA (Camera a treia),

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

avocat general: domnul P. Mengozzi,  
grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 3 decembrie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Oracle Nederland BV, de H. Hop, avocat, și de domnul P. Schrijver, belastingadviseur;

- pentru guvernul olandez, de doamnele C. M. Wissels și M. de Mol, precum și de domnul Y. de Vries, în calitate de agenți;
  
- pentru guvernul elen, de doamnele O. Patsopoulou, S. Trekli și V. Karra, precum și de domnul G. Konstantinos, în calitate de agenți;
  
- pentru Comisia Europeană, de domnii D. Triantafyllou și W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 28 ianuarie 2010,

pronunță prezenta

### **Hotărâre**

- 1 Cererile de pronunțare a unor hotărâri preliminare privesc interpretarea articolului 11 alineatul (4) din A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și modalitățile de aplicare ale sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 1967, 71, p. 1303, denumită în continuare „A doua directivă”), precum și a articolului 6 alineatul (2) și a articolului 17 alineatele (2) și (6) din 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, denumită în continuare „A șasea directivă”).

- 2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul unor litigii între X Holding BV (denumită în continuare „X Holding”), pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe), pe de altă parte, și Oracle Nederland BV (denumită în continuare „Oracle”), pe de o parte, și Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (inspectorul serviciului fiscal din Utrecht-Gooi, denumit în continuare „Inspecteur”), pe de altă parte, având ca obiect dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) în privința anumitor categorii de cheltuieli.

### **Cadrul juridic comunitar**

- 3 Articolul 11 alineatul (1) din A doua directivă prevedea:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în interesul întreprinderii sale, persoana impozabilă are dreptul să deducă din taxa pe care o datorează:

- (a) taxa pe valoarea adăugată care îi este facturată pentru bunurile care îi sunt livrate și pentru serviciile care îi sunt prestate;

[...]” [traducere neoficială]

4 Potrivit alineatului (4) al aceluiași articol:

„Pot fi excluse de la regimul de deduceri anumite bunuri și servicii, și anume cele care sunt susceptibile să fie utilizate exclusiv sau parțial în folosul propriu al persoanei impozabile sau al personalului său.” [traducere neoficială]

5 Articolul 2 din A șasea directivă prevede:

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]” [traducere neoficială]

6 Articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă are următorul cuprins:

„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.

Statele membre pot deroga de la dispozițiile prezentului alineat, cu condiția ca această derogare să nu ducă la denaturarea concurenței.” [traducere neoficială]

7 Potrivit articolului 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă:

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

- (a) 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;

[...]

(6) În termen de cel mult patru ani de la data intrării în vigoare a prezentei directive, Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabilește cheltuielile care nu dau drept de deducere a 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]

### **Cadrul juridic național**

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

„Taxa aplicată pe livrările de bunuri și prestările de servicii către operatorul economic, pe achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate de către acesta, precum și pe importurile de mărfuri ce îi erau destinate se deduce din taxa datorată pe livrările de bunuri și prestările de servicii.”

9 Articolul 15 alineatul 1 din legea menționată are următorul cuprins:

„Taxa prevăzută la articolul 2 și dedusă de operatorul economic corespunde:

- a) taxei care a fost înregistrată în contabilitate pe baza unei facturi emise, conform normelor în vigoare, de către alți operatori economici, în cursul perioadei din declarație, pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate de aceștia în favoarea operatorului economic;

[...]”

10 Articolul 16 alineatul 1 din aceeași lege prevede:

„Deducerea avută în vedere la articolul 15 alineatul 1 primul paragraf poate fi, în anumite cazuri, integral sau parțial exclusă prin decret regal pentru a evita ca bunuri și servicii afectate cheltuielilor de lux, necesităților persoanelor care nu au calitatea de operatori economici [...] să fie integral sau parțial scutite de taxă.”



- 11 Articolul 1 din Decretul din 1968 privind excluderea de la dreptul de deducere a impozitului pe cifra de afaceri (Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968, denumit în continuare „Decretul TVA”), în versiunea care era în vigoare în perioada 1 ianuarie 1969-31 octombrie 1979, prevedea:

„1. Deducerea avută în vedere la articolul 15 alineatul 1 din [Legea TVA] nu este autorizată în cazurile și în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul de a furniza:

[...]

- b) cadouri de afaceri sau de a acorda alte gratificații persoanelor care, dacă ar fi fost obligate să achite taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare, nu ar fi putut să o deducă în întregime sau, cel puțin, să deducă o parte substanțială din aceasta;
  
- c) personalului operatorului economic hrană și băutură, locuințe, remunerație în natură, posibilitatea de a lua parte la activități sportive și de divertisment sau un mijloc de transport individual sau în scopul altor activități private ale acestui personal.

2. «Cadouri de afaceri» sau «alte gratificații» înseamnă toate prestațiile furnizate de operatorul economic în cadrul relațiilor sale de afaceri sau liberalități față de ceilalți,

fără plata unei contravalori sau în schimbul unei contravalori inferioare costului de achiziție sau de producție ori, în cazul serviciilor, prețului de cost al acestora fără taxa pe valoarea adăugată.”

12 Articolul 2 din decretul menționat prevedea:

„Dacă operatorul economic a facturat o remunerație pentru o prestație precum cele prevăzute la articolul 1 litera b) sau c), iar în acest temei este datorat un quantum de taxă pe valoarea adăugată, deducerea este autorizată până la concurența quantumului taxei datorate în temeiul acestei prestații.”

13 Articolul 3 din același decret prevedea:

„Dacă totalul costurilor de achiziție sau de producție ori prețul de cost, fără taxa pe valoarea adăugată, al tuturor prestațiilor, astfel cum sunt prevăzute la articolul 1 litera b) sau c), furnizate de operatorul economic în cursul unui exercițiu contabil unei aceleiași persoane nu depășește 250 de florini [olandezi], prestațiile în discuție nu intră în domeniul de aplicare al prezentului decret.”

14 Cu începere de la 1 ianuarie 1980, Decretul TVA a fost modificat pentru a institui un regim special pentru furnizarea de hrană și de băutură, celelalte dispoziții ale decretului menționat nefiind modificate.

- 15 Astfel, începând cu 1 ianuarie 1980, furnizarea de hrană și de băutură a fost exclusă de la articolul 1 alineatul 1 litera c) din Decretul TVA. A fost introdus un nou articol 3, care prevedea neaplicarea deducerii TVA-ului pe furnizarea de hrană și de băutură. Suma menționată la fostul articol 3 (devenit articolul 4) din acest decret a fost majorată de la 250 NLG la 500 NLG.
- 16 Articolele 3 și 4 din Decretul TVA aveau, prin urmare, următorul conținut:

*„Articolul 3*

1. Dacă bunurile și serviciile sunt utilizate de operatorul economic pentru a oferi personalului său hrană și băutură și acesta facturează pentru această prestație o sumă inferioară sumei definite la alineatul 2, deducerea este exclusă până la nivelul de 6 % din diferența dintre această sumă și suma facturată.

2. Suma prevăzută la alineatul 1 corespunde costului achiziției de hrană și de băutură, fără taxa pe valoarea adăugată, majorat cu 25 %. Dacă operatorul economic a produs chiar el hrana și băutura, în locul costului de achiziție a hranei și a băuturii trebuie luat în considerare costul de achiziție a materiilor prime utilizate.

*Articolul 4*

1. Dacă totalul costurilor de achiziție sau de producție ori prețul de cost, fără taxa pe valoarea adăugată, al tuturor prestațiilor, astfel cum sunt prevăzute la articolul 1

alineatul 1 litera b) sau c), furnizate de operatorul economic în cursul unui exercițiu contabil unei aceleiași persoane și procentul din diferența prevăzută la articolul 3 alineatul 1 privind persoana menționată nu depășesc 500 de florini [olandezi], prestațiile în discuție și acest procent din diferență nu sunt luate în considerare pentru aplicarea prezentului decret.

2. Pentru calculul sumei totale vizate la alineatul 1, diferența prevăzută la articolul 3 alineatul 1 nu este luată în considerare dacă, pentru furnizarea de hrană și de băutură personalului operatorului economic, deducerea a fost exclusă în temeiul articolului 3.”

## **Acțiunile principale și întrebările preliminare**

*Cauza C-538/08*

<sup>17</sup> În cursul perioadei 1 ianuarie 1997-31 decembrie 1999, X Holding a achiziționat 34 de autoturisme de la diferiți dealeri de automobile. Aceasta a păstrat automobilele pentru o perioadă limitată și le-a revândut ulterior.

<sup>18</sup> X Holding a dedus integral TVA-ul care îi fusese facturat la achiziția acestor automobile. Aceasta a achitat prin intermediul unei declarații TVA-ul aferent livrării fiecărui automobil.

- 19 La 10 iulie 2001, s-a deschis o anchetă privind exactitudinea declarațiilor de TVA depuse de X Holding în timpul anilor în discuție. Într-un raport din 13 noiembrie 2002, administrația fiscală a concluzionat că majoritatea automobilelor achiziționate nu fuseseră afectate necesităților întreprinderii și că X Holding solicitase, prin urmare, în mod greșit acordarea unui drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte. În consecință, s-a adoptat o decizie de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar în valoare de 887 852 NLG (402 889 de euro).
- 20 X Holding a introdus o reclamație împotriva acestei decizii. În cadrul reexaminării care a urmat, administrația fiscală a considerat că 4 dintre cele 34 de automobile fuseseră achiziționate și utilizate în cadrul întreprinderii exclusiv în scopuri profesionale. În aceste condiții, a fost admisă deducerea TVA-ului achitat în amonte la achiziția acestor 4 automobile. Prin urmare, cuantumul TVA-ului făcând obiectul unei decizii de impunere privind taxa stabilită suplimentar a fost redus la 856 605 NLG (388 710 euro).
- 21 X Holding a formulat o acțiune împotriva acestei din urmă decizii în fața Gerechtshof Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam). Această instanță, statuând că cele 30 de automobile care au făcut obiectul unei decizii de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar erau utilizate atât în interes profesional, cât și în interes privat, a respins această acțiune.
- 22 Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), sesizat cu o acțiune în ultimă instanță împotriva deciziei Gerechtshof Amsterdam, a arătat că articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă permitea statelor membre să excludă din regimul de deduceri anumite bunuri și servicii, și anume cele care sunt susceptibile să fie utilizate exclusiv sau parțial în folosul propriu al persoanei impozabile sau al personalului său. Această dispoziție ar fi autorizat, așadar, statele membre să excludă din regimul menționat anumite categorii de automobile, dar nu le-ar fi permis să excludă toate bunurile în măsura în care acestea sunt utilizate în folosul propriu al persoanei

impozabile. Astfel, această posibilitate nu ar fi vizat decât excluderile privind categoriile de cheltuieli definite prin raportare la natura bunului sau a serviciului, iar nu prin raportare la afectarea dată sau la modalitățile acestei afectări.

23 Hoge Raad der Nederlanden a observat că limitarea deducerii înscrise la articolul 1 alineatul 1 litera c) din Decretul TVA privește și bunuri și servicii utilizate „în alte scopuri private de personalul [operatorului economic]” și la plata în natură a remunerației. Această limitare nu ar fi suficient de precisă în ansamblu și ar fi prea largă, în măsura în care privește toate bunurile utilizate într-un folos propriu. Cu toate acestea, dispoziția menționată ar defini mai specific anumite categorii de bunuri și de servicii, în special bunurile și serviciile utilizate pentru a oferi un mijloc de transport individual personalului operatorului economic.

24 În acest context, Hoge Raad der Nederlanden a suspendat judecarea cauzei și a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă și articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că un stat membru care a intenționat să facă uz de posibilitatea prevăzută de aceste dispoziții de a nu aplica (sau de a continua să nu aplice) dreptul de deducere categoriilor de cheltuieli care sunt descrise prin faptul că «oferă un mijloc de transport individual» a respectat condiția de a desemna o categorie de bunuri și de servicii definite în mod suficient?

2) Dacă răspunsul la prima întrebare este afirmativ, articolul 6 alineatul (2) și articolul 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă permit ca o dispoziție legală

națională precum cea în cauză, adoptată înainte de intrarea în vigoare a acestei directive, să prevadă că o persoană impozabilă nu poate deduce integral TVA-ul plătit în momentul achiziționării anumitor bunuri și servicii care sunt utilizate parțial în scopuri profesionale și parțial în scopuri private de către personal, ci îl poate deduce numai până la concurența TVA-ului aferent utilizării în scopuri profesionale?”

### *Cauza C-33/09*

- 25 În luna mai 2005, Oracle a furnizat, contra plată, hrană și băutură personalului său. Pe de altă parte, Oracle a achiziționat și serviciile unui disc-jockey pentru o sărbătoare a personalului și a efectuat o misiune de căutare de locuință în favoarea unuia dintre salariații săi. Societatea menționată a oferit de asemenea, drept cadou de afaceri, un abonament la golf unor terți față de întreprindere. În plus, aceasta a pus la dispoziția anumitor salariați, în parte în schimbul unei retribuții, automobile care îi aparțineau pe deplin sau care făceau obiectul unui leasing al cărui titular era această societate.
- 26 În declarația de TVA pentru luna mai 2005, Oracle a identificat un quantum de TVA de 62 127 de euro ca fiind nedeductibil, deși suma totală de TVA plătită pentru aceeași lună era de 9768 326 de euro.
- 27 Quantumul menționat de 62 127 de euro privea următoarele conturi contabile:

— leasing de automobile

— fără contribuția salariatului	8 480 de euro
— cu contribuția salariatului	41 520 de euro
— automobile proprii	306 euro
— telefoane mobile	6 358 de euro
— mese la restaurant	3 977 de euro
— divertisment	850 de euro
— cazare	380 de euro
— cadouri de afaceri	256 de euro.

<sup>28</sup> Oracle a introdus ulterior o reclamație, susținând că în realitate avea dreptul să deducă TVA-ul aferent acestor cheltuieli.



- 29 Inspecteur a respins această reclamație ca fiind neîntemeiată.
- 30 Oracle a formulat o acțiune împotriva acestei decizii în fața Rechtbank te Haarlem (Tribunalul din Haarlem).
- 31 Acesta din urmă a considerat că Inspecteur a refuzat în mod greșit să autorizeze deducerea TVA-ului achitat în amonte în ceea ce privește cheltuielile de telefonie mobilă, cheltuielile de intermediere imobiliară și plățile abonamentelor de golf, având în vedere că acestea constituiau o categorie insuficient determinată pentru a fi de natură să limiteze dreptul de deducere. În schimb, această instanță a estimat că celelalte categorii de cheltuieli nedeductibile erau suficient determinate și că, în consecință, Inspecteur refuzase în mod întemeiat să autorizeze deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru aceste cheltuieli.
- 32 Atât Oracle, cât și Inspecteur au formulat apel împotriva deciziei în fața Gerechtshof Amsterdam.
- 33 În fața acestei instanțe, Oracle a susținut în special că dispozițiile aplicabile din reglementarea națională în litigiu, care exclud sau restrâng dreptul de deducere a TVA-ului aferent furnizării bunurilor și serviciilor în cauză în acțiunea principală, nu sunt conforme cu articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă și nici cu articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă. În ceea ce îl privește, Inspecteur a susținut că refuzul autorizării deducerii TVA-ului se întemeiază pe o dispoziție adoptată în Țările de Jos înainte de intrarea în vigoare a celei de A șasea directive, potrivit posibilității acordate

statelor membre de articolul 17 alineatul (6) din această directivă și care este încă în aplicare.

<sup>34</sup> În aceste condiții, Gerechtshof te Amsterdam a suspendat judecarea cauzei și a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă și articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că un stat membru care a intenționat să recurgă la posibilitatea prevăzută de aceste dispoziții de a nu aplica (sau de a continua să nu aplice) dreptul de deducere în privința categoriilor de cheltuieli care sunt descrise drept cheltuieli pentru:

- «furnizarea de hrană și de băutură personalului operatorului economic»;
  
- «cadouri de afaceri sau alte cadouri oferite persoanelor care nu ar putea beneficia de deducerea integrală sau a unei părți substanțiale a taxei care le este aplicată sau care le-ar fi aplicată»;
  
- «furnizarea de locuințe personalului operatorului economic»;

— «oferirea de activități de divertisment personalului operatorului economic»,

a îndeplinit condiția de a desemna o categorie de bunuri și servicii suficient definite?

- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare în privința uneia dintre categoriile de cheltuieli menționate, articolul 6 alineatul (2) și articolul 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă permit unei dispoziții naționale precum cea în discuție, care a fost adoptată înainte de intrarea în vigoare a acestei directive, să prevadă că o persoană impozabilă nu poate deduce integral taxa plătită la achiziționarea anumitor bunuri și servicii întrucât a fost facturată contravaloarea acestora, inclusiv taxa, ci o poate deduce numai până la concurența taxei datorate în temeiul acelei prestații?
  
- 3) În cazul în care, în privința «furnizării de hrană și de băutură personalului operatorului economic», este îndeplinită condiția desemnării unei categorii de bunuri și servicii suficient definite, articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă se opune unei modificări a regimului în vigoare privind nedeductibilitatea TVA-ului atunci când, prin această modificare, se poate prezuma că neaplicarea dreptului de deducere este în principiu restrânsă, fiind însă posibil ca, într-un caz individual și într-un anumit exercițiu fiscal, domeniul de aplicare al limitării dreptului de deducere să fie extins, în special având în vedere caracterul forfetar al regimului modificat?"

<sup>35</sup> Prin Ordonanța președintelui Curții din 17 iunie 2009, cauzele C-538/08 și C-33/09 au fost conexe pentru buna desfășurare a procedurii orale și în vederea pronunțării hotărârii.

## Cu privire la întrebările preliminare

### *Cu privire la prima întrebare adresată în cele două cauze*

- 36 Prin intermediul acestor întrebări, instanțele de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă și articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă autorizează un stat membru să excludă de la dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte un anumit număr de bunuri și servicii enumerate într-o reglementare națională, aceasta din urmă fiind aplicabilă la intrarea în vigoare a celei de A șasea directive.
- 37 Pentru a răspunde la aceste întrebări, este necesar să se amintească cu titlu introductiv că dreptul de deducere, prevăzut la articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă, constituie, ca parte integrantă din mecanismul TVA-ului, un principiu fundamental inerent sistemului comun al TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, *Gabalfrisa și alții*, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, Hotărârea din 8 ianuarie 2002, *Metropol și Stadler*, C-409/99, Rec., p. I-81, punctul 42, precum și Hotărârea din 26 mai 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Rec., p. I-4357, punctul 33).
- 38 Cu toate acestea, principiul dreptului de deducere face obiectul dispoziției derogatorii prevăzute la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă și în special la al doilea paragraf al alineatului (6). Într-adevăr, statele membre sunt autorizate să mențină, la data intrării în vigoare a celei de A șasea directive, legislația existentă în materie de nedeductibilitate, până la momentul adoptării de către Consiliu a dispozițiilor prevăzute la acest articol (a se vedea Hotărârea din 14 iunie 2001, *Comisia/Franța*, C-345/99, Rec., p. I-4493, punctul 19, precum și Hotărârea din 11 decembrie 2008, *Danfoss și AstraZeneca*, C-371/07, Rep., p. I-9549, punctul 28).

- 39 Cu toate acestea, întrucât niciuna dintre propunerile prezentate de Comisie Consiliului în temeiul articolului 17 alineatul (6) primul paragraf din A șasea directivă nu a fost adoptată de acesta din urmă, statele membre pot menține legislația lor existentă în materie de nedeductibilitate a TVA-ului până la momentul la care legiuitorul Uniunii stabilește un regim comun al cazurilor de nedeductibilitate și realizează astfel armonizarea progresivă a legislațiilor naționale în materie de TVA. În consecință, în prezent, dreptul Uniunii nu cuprinde nicio dispoziție care enumeră cheltuielile pentru care nu se acordă dreptul de deducere a TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 8 decembrie 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Rec., p. I-10683, punctul 23, precum și Hotărârea *Danfoss și AstraZeneca*, citată anterior, punctul 29).
- 40 Cu toate acestea, Curtea s-a pronunțat în sensul că articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă pleacă de la prezumția că excluderile pe care statele membre pot să le mențină potrivit acestei dispoziții erau legale în temeiul celei de A doua directive, care a precedat A șasea directivă (a se vedea Hotărârea din 5 octombrie 1999, *Royscot și alții*, C-305/97, Rec., p. I-6671, punctul 21).
- 41 În această privință, articolul 11 din A doua directivă, deși instituia dreptul de deducere la alineatul (1), prevedea la alineatul (4) că statele membre puteau să excludă de la regimul de deduceri anumite bunuri și servicii, și anume cele care sunt susceptibile să fie utilizate exclusiv sau parțial în folosul propriu al persoanei impozabile sau al personalului său.
- 42 Prin urmare, această din urmă dispoziție nu a acordat statelor membre o putere discreționară absolută de a exclude toate bunurile și serviciile sau cvasitotalitatea acestora de la dreptul de deducere și să lipsească astfel de conținut regimul instituit de articolul 11 alineatul (1) din A doua directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea *Royscot și alții*, citată anterior, punctul 24).

- 43 În plus și având în vedere interpretarea strictă al cărei obiect trebuie să îl facă în calitate de dispoziție derogatorie, articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă nu poate fi considerat ca autorizând un stat membru să mențină o limitare a dreptului de deducere a TVA-ului care poate fi aplicată în general oricărei cheltuieli legate de achiziționarea de bunuri, indiferent de natura sau de obiectul său (a se vedea Hotărârea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Rep., p. I-3459, punctul 28).
- 44 Din cele de mai sus rezultă că posibilitatea acordată statelor membre de articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă presupune că acestea din urmă precizează în mod suficient natura sau obiectul bunurilor și serviciilor pentru care dreptul de deducere este exclus, în scopul de a garanta că această posibilitate nu este folosită pentru a adopta excluderi generale de la acest regim (a se vedea în acest sens Hotărârea PARAT Automotive Cabrio, citată anterior, punctul 29).
- 45 Așadar, trebuie să se examineze dacă unele categorii de cheltuieli excluse de la dreptul de deducere, precum cele avute în vedere de dispozițiile naționale în litigiu în acțiunile principale, sunt definite în mod suficient de precis.
- 46 În primul rând, dacă ne referim la cheltuieli precum cele vizate de prima întrebare din cauza C-538/08, și anume cheltuielile aferente uneia dintre operațiunile avute în vedere de articolul 1 alineatul 1 litera c) din Decretul TVA, în speță bunurile sau serviciile utilizate de operatorul economic în scopul de a furniza personalului său „un mijloc de transport individual”, trebuie să se observe că această categorie specială de operațiuni privește bunuri și servicii utilizate pentru a oferi un mijloc de transport individual, precum și punerea la dispoziție a unui vehicul pentru deplasările membrilor personalului persoanei impozabile de la domiciliu la locul de muncă.

- 47 Caracteristicile specifice ale unor astfel de operațiuni trebuie considerate ca reprezentând o desemnare suficient de precisă a naturii sau a obiectului bunurilor și serviciilor pe care le privesc având în vedere cerințele impuse de jurisprudența referitoare la regimul derogatoriu stabilit de articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă.
- 48 În al doilea rând, trebuie să se aprecieze dacă cheltuieli precum cele care fac obiectul primei întrebări din cauza C-33/09 pot fi de asemenea considerate ca fiind conforme cerințelor menționate.
- 49 În speță, este vorba despre furnizarea de „hrană” și de „băuturi” personalului operatorului economic, de punerea la dispoziție de „locuințe” în favoarea membrilor acestui personal, de acordarea, în anumite condiții, de „cadouri de afaceri” sau „de alte gratificații”, precum și de posibilitatea, pentru personalul menționat, de a lua parte la „activități sportive și de divertisment”.
- 50 În ceea ce privește anumite categorii de cheltuieli precum cele privind furnizarea de hrană și de băuturi, precum și de locuințe, acestea trebuie considerate ca fiind suficient precizate din punctul de vedere al cerințelor impuse de jurisprudența avută în vedere mai sus.
- 51 Astfel, după cum precizează *Gerechthof Amsterdam*, categoria „hrană și băuturi” privește bunurile alimentare, precum și produsele și serviciile utilizate pentru producerea și prepararea acestora. Cealaltă categorie de cheltuieli, și anume cea privind punerea la dispoziție de locuințe, cuprinde, după cum arată instanța menționată, punerea la dispoziție de locuințe în favoarea membrilor personalului operatorului economic, precum și cheltuielile generate de recursul la serviciile agențiilor imobiliare în vederea unei astfel de puneri la dispoziție.

- 52 În ceea ce privește, categoriile referitoare la „posibilitatea de a lua parte la activități sportive și de divertisment”, precum și cele privind „cadouri de afaceri” sau „alte gratificații”, acestea trebuie de asemenea considerate ca fiind suficient precizate din punctul de vedere al cerințelor impuse de jurisprudența avută în vedere mai sus.
- 53 Astfel, categoria „cadouri de afaceri” este precizată de articolul 1 alineatul (2) din Decretul TVA, conform căruia prin „cadouri de afaceri” sau „alte gratificații” trebuie să se înțeleagă prestațiile furnizate de întreprinzător „în cadrul relațiilor sale de afaceri sau ca fiind liberalități față de ceilalți”.
- 54 De asemenea, categoria „oferirea de activități de divertisment personalului operatorului economic” este limitată la anumite bunuri și servicii. Astfel, acestea pot fi identificate ținând seama de practicile uzuale ale întreprinderilor în privința acțiunilor de motivare a personalului.
- 55 De altfel, această interpretare este susținută de articolul 17 alineatul (6) primul paragraf a doua teză din A șasea directivă, potrivit căruia, în cadrul unei acțiuni legislative a Consiliului în materie, 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.
- 56 În consecință, ansamblul categoriilor de cheltuieli examinate mai sus trebuie considerate ca fiind conforme cu regimul derogatoriu stabilit de articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă.



- 57 Având în vedere considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la prima întrebare adresată în ambele cauze că articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă și articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări fiscale a unui stat membru care exclude deducerea TVA-ului aferent categoriilor de cheltuieli privind, pe de o parte, furnizarea unui „mijloc de transport individual”, de „hrană”, de „băuturi”, de „locuințe”, precum și „oferirea de activități de divertisment” membrilor personalului persoanei impozabile și, pe de altă parte, acordarea de „cadouri de afaceri” sau de „alte gratificații”.

*Cu privire la a doua întrebare adresată în cele două cauze*

- 58 Întrucât prima întrebare adresată în cele două cauze a primit un răspuns afirmativ, trebuie să se examineze, în mod identic în cele două cauze, dacă articolul 6 alineatul (2) și articolul 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă se opun unei reglementări naționale adoptate înainte de intrarea în vigoare a acestei directive, care prevede că o persoană impozabilă nu poate deduce integral TVA-ul plătit în momentul achiziționării anumitor bunuri și servicii aferente categoriilor în discuție în acțiunile principale care sunt utilizate parțial în scopuri private și parțial în scopuri profesionale de către personal, ci îl poate deduce numai până la concurența TVA-ului aferent utilizării în scopuri profesionale.
- 59 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie să se observe că, chiar dacă, ținând seama de întinderea posibilității acordate statelor membre de articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, acestea sunt îndreptățite să mențină, în totalitate, excluderi de la dreptul de deducere privind categorii de cheltuieli precizate în mod suficient, statelor membre le este de asemenea permis să prevadă o limitare a domeniului de aplicare al unei excluderi de la dreptul de deducere în privința unor astfel de categorii de cheltuieli.

60 Astfel, această reglementare este conformă obiectivului urmărit de A șasea directivă, care se reflectă în special în articolul 17 alineatul (2).

61 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a doua întrebare adresată în cele două cauze că articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale, adoptate înainte de intrarea în vigoare a acestei directive, care prevede că o persoană impozabilă nu poate deduce integral TVA-ul plătit în momentul achiziționării anumitor bunuri și servicii care sunt utilizate parțial în scopuri private și parțial în scopuri profesionale, ci îl poate deduce numai până la concurența TVA-ului aferent utilizării în scopuri profesionale.

*Cu privire la a treia întrebare adresată în cauza C-33/09*

62 Întrucât prima întrebare adresată în cauza C-33/09 a primit un răspuns afirmativ în ceea ce privește categoria de bunuri și de servicii referitoare la „furnizarea de hrană și de băuturi”, trebuie să se examineze a treia întrebare preliminară adresată în această cauză.

63 Prin intermediul acestei ultime întrebări, Gerechtshof Amsterdam urmărește să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă se opune ca un stat membru, după intrarea în vigoare a directivei menționate, să modifice o excludere de la dreptul de deducere, modificare destinată, în principiu, restrângerii domeniului de aplicare al acesteia, fiind însă posibil ca, într-un caz individual și pentru un anumit exercițiu fiscal, domeniul de aplicare al acestei excluderi să fie extins, având în vedere caracterul forfetar al regimului modificat.

- 64 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie să se arate în prealabil că ea nu privește decât situația specială a excluderii parțiale de la dreptul de deducere a categoriei de cheltuieli referitoare la „furnizarea de hrană și de băuturi [personalului operatorului economic]”, vizată la articolul 1 alineatul 1 litera c) din Decretul TVA.
- 65 În această privință trebuie amintit că Decretul TVA a fost modificat în ceea ce privește această categorie de cheltuieli după intrarea în vigoare a celei de A șasea directive.
- 66 După cum a arătat *Gerechthof Amsterdam*, această modificare legislativă a avut drept consecință restrângerea domeniului de aplicare al dreptului de deducere pentru categoria de cheltuieli avute în vedere.
- 67 În ceea ce privește conformitatea unei astfel de modificări legislative cu articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, Curtea a statuat că, în măsura în care, ulterior intrării în vigoare a acestei directive, un stat membru modifică domeniul de aplicare al regimurilor de nedeductibilitate existente, prin reducerea acestuia, și apropie prin aceasta reglementarea sa de obiectivul acestei directive, trebuie se considere că această reglementare este acoperită de derogarea prevăzută la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din directiva menționată și nu încalcă articolul 17 alineatul (2) din aceasta (a se vedea Hotărârile citate anterior *Comisia/Franța*, punctul 22, *Metropol și Stadler*, punctul 45, precum și *Danfoss și AstraZeneca*, punctul 32).
- 68 În ceea ce privește posibilitatea, menționată de *Gerechthof Amsterdam*, dar care nu este, în mod cert, relevantă în cauza din acțiunea principală, ca, într-o situație

excepțională, regimul modificat al unei excluderi parțiale de la dreptul de deducere, de tip forfetar, instaurat după intrarea în vigoare a celei de A șasea directive să poată conduce la un rezultat mai defavorabil decât cel existent sub regimul anterior din cauza modalităților speciale de aplicare a noului regim, trebuie să se considere că această împrejurare nu reprezintă o repunere în discuție a principiului interpretării prevăzut în jurisprudența menționată mai sus.

- 69 Astfel, după cum a precizat *Gerechtshof Amsterdam*, o astfel de situație ar putea să apară numai în cazul în care persoana impozabilă ar oferi hrană și băutură membrilor propriului personal, fără a contribui la prepararea lor și fără a permite consumarea acestora, în condițiile în care un anumit prag valoric pe membru al personalului ar fi depășit în cursul aceluiași exercițiu contabil.
- 70 Or, după cum a arătat avocatul general la punctul 86 din concluzii, simpla posibilitate ca un astfel de efect defavorabil să se concretizeze nu poate să determine considerarea unei astfel de modificări legislative, intervenite ulterior intrării în vigoare a celei de A șasea directive, ca fiind contrară articolului 17 alineatul (6) din aceasta, din moment ce această modificare este, în general, mai favorabilă persoanelor impozabile decât regimul în vigoare anterior acestei date. În aceste condiții, existența, chiar confirmată, a unei astfel de situații izolate sau excepționale nu aduce atingere principiului potrivit căruia modificarea reglementării naționale adoptate după intrarea în vigoare a celei de A șasea directive a restrâns domeniul de aplicare al excluderilor de la dreptul de deducere existente anterior.
- 71 În consecință, articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca un stat membru, după intrarea în vigoare a directivei menționate, să modifice o excludere de la dreptul de deducere, modificare destinată, în principiu, restrângerii domeniului de aplicare al acesteia, fiind însă posibil ca, într-un caz

individual și pentru un anumit exercițiu fiscal, domeniul de aplicare al acestei excluderi să fie extins, având în vedere caracterul forfetar al regimului modificat.

### Cu privire la cheltuielile de judecată

<sup>72</sup> Întrucât, în privința părților din acțiunile principale, procedura are caracterul unui incident survenit la instanțele de trimitere, este de competența acestora să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

- 1) **Articolul 11 alineatul (4) din A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și modalitățile de aplicare ale sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și articolul 17 alineatul (6) din 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 trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări fiscale a unui stat membru care exclude deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă categoriilor de cheltuieli privind, pe de o parte, furnizarea unui „mijloc de transport individual”, de „hrană”, de „băuturi”, de „locuințe”, precum și „oferirea de activități de divertisment” membrilor personalului persoanei impozabile și, pe de altă parte, acordarea de „cadouri de afaceri” sau de „alte gratificații”.**

- 2) **Articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă 77/388 trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale, adoptate înainte de intrarea în vigoare a acestei directive, care prevede că o persoană impozabilă nu poate deduce integral taxa pe valoarea adăugată plătită în momentul achiziționării anumitor bunuri și servicii care sunt utilizate parțial în scopuri private și parțial în scopuri profesionale, ci îl poate deduce numai până la concurența taxei pe valoarea adăugată aferente utilizării în scopuri profesionale.**
  
- 3) **Articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă 77/388 trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca un stat membru, după intrarea în vigoare a directivei menționate, să modifice o excludere de la dreptul de deducere, modificare destinată, în principiu, restrângerii domeniului de aplicare al acesteia, fiind însă posibil ca, într-un caz individual și pentru un anumit exercițiu fiscal, domeniul de aplicare al acestei excluderi să fie extins, având în vedere caracterul forfetar al regimului modificat.**

Semnături