

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

11 decembrie 2008 *

În cauza C-371/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Vestre Landsret (Danemarca), prin decizia din 1 august 2007, primită de Curte la 3 august 2007, în procedura

Danfoss A/S,

AstraZeneca A/S

împotriva

Skatteministeriet,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), președinte de cameră, domnul T. von Danwitz, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii G. Arestis și J. Malenovský, judecători,

* Limba de procedură: daneza.

avocat general: doamna E. Sharpston,
grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 25 iunie 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Danfoss A/S, de H. Hansen și de T. Kristjánsson, advokater;
- pentru AstraZeneca A/S, de M. Vesthardt și de M. Bruus, advokater;
- pentru guvernul danez, de doamna B. Weis Fogh, în calitate de agent, asistată de K. Lundgaard Hansen, advokat;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii D. Triantafyllou și S. Schönberg precum și de doamna S. Maaløe, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 23 octombrie 2008,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 6 alineatul (2) și a articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf 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 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între societățile Danfoss A/S (denumită în continuare „Danfoss”) și AstraZeneca A/S (denumită în continuare „AstraZeneca”), pe de o parte, și Skatteministeriet (Ministerul Impozitelor și Accizelor danez), pe de altă parte, având ca obiect tratamentul din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) al oferirii de mese cu titlu gratuit de către cantinele întreprinderilor partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia desfășurării de reuniuni.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

- 3 Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă prevede:

„Se consideră prestări de servicii cu titlu oneros următoarele:

- (a) utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către

personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale, atunci când taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial;

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

4 Articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă prevede:

„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]

- 5 Până în prezent, normele comunitare prevăzute la articolul 17 alineatul (6) primul paragraf din A șasea directivă nu au fost încă adoptate ca urmare a lipsei unui acord în cadrul Consiliului privind cheltuielile pentru care se poate preconiza nedeductibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

- 6 În temeiul articolului 1 din A noua Directivă 78/583/CEE a Consiliului din 26 iunie 1978 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO L 194, p. 16), anumite state membre, între care figurează și Regatul Danemarcei, au fost autorizate să pună în aplicare A șasea directivă până la 1 ianuarie 1979 cel târziu.

Reglementarea națională

- 7 În temeiul primei Legi daneze nr. 102 din 31 martie 1967 privind TVA-ul (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prestările de servicii nu erau, în principiu, supuse TVA-ului, cu excepția unei prevederi exprese a legii. Prestările de servicii furnizate în cadrul exploatării de cantine în întreprinderi nu erau supuse taxei menționate în temeiul acestei legi, și, în consecință, acestea din urmă nu beneficiau de un drept de deducere a TVA-ului care se aplică achizițiilor aferente cantinelor.

- 8 Articolul 16 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul prevedea:

„Taxa aferentă intrărilor nu poate cuprinde taxa aplicată achizițiilor și a operațiunilor asimilate care se referă la:

- a) mănecarea proprietarului și a personalului întreprinderii

[...]

e) protocol și cadouri.”

- 9 Legea nr. 204 din 10 mai 1978, care a intrat în vigoare la 1 octombrie 1978, a modificat Legea privind TVA-ul în vederea transpunerii Celei de a șasea directive. Astfel, conform acestei din urmă legi, prestările de servicii au fost, în principiu, supuse plății TVA-ului. Din acest motiv, vânzarea de alimente și de băuturi de către cantinele exploatate de întreprinderi a devenit imposibilă. Cu toate acestea, nu au fost modificate dispozițiile anterioare privind nedeductibilitatea în privința cheltuielilor pentru mâncare și de protocol prevăzute la articolul 16 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul.

- 10 În cursul lunii noiembrie a anului 1978, Momsnævn (Comisia administrativă de apel competentă în materie de TVA) a emis o decizie conform căreia baza de stabilire a TVA-ului aplicat furnizării de alimente și de băuturi în cantinele întreprinderilor trebuia să fie în orice caz cel puțin egală cu prețul de cost calculat pe baza costurilor de producție, și anume a prețului materiilor prime, precum și a costurilor salariale aferente pregătirii și vânzării acestor alimente și băuturi precum și administrării cantinelor (denumit în continuare „prețul de cost”). Această practică administrativă autoriza deducerea integrală a TVA-ului achitat anterior aplicat oferirii de mese. Decizia Momsnævn a fost cuprinsă într-o Circulară a administrației din 31 octombrie 1983 privind în mod special cantinele (circulara numită „TVA-cantine”).

11 Legea nr. 375 din 18 mai 1994 a efectuat o modificare a Legii privind TVA-ul. Nedeductibilitatea, prevăzută la articolul 16 alineatul 3 din această din urmă lege, a fost menținută fără modificare substanțială la articolul 42 alineatul 1 punctele 1 și 5 din aceeași lege.

12 Legea nr. 375 menționată a introdus în Legea privind TVA-ul și dispoziții referitoare la impozitarea prelevărilor, care vizează ca utilizarea de servicii în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice să fie considerată operațiune efectuată cu titlu oneros. Aceste dispoziții, prevăzute la articolul 5 alineatele 2 și 3 din Legea privind TVA-ul, au următorul cuprins:

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

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

13 Cu toate acestea, ca urmare a practicii administrative menționate la punctul 10 din prezenta hotărâre, nu trebuiau aplicate normele în materie de prelevări în privința oferirii de mese cu titlu gratuit de către cantinele întreprinderilor partenerilor de afaceri sau personalului cu ocazia reuniunilor de lucru. Întrucât o astfel de furnizare era considerată ca fiind efectuată în schimbul unei contraprestații (fictive) corespunzătoare

prețului de cost, bunurile sau prestările de servicii nu puteau fi considerate ca fiind „prelevate”, întrucât nu există prelevare decât în lipsa unei contraprestații pentru bunurile sau pentru prestările de servicii.

- 14 Prin trei ordonanțe adoptate în cursul anului 1999, Landsskatteret (Tribunalul fiscal) a considerat nevalidă practica administrativă. Acesta s-a pronunțat în sensul că normele generale ale Legii privind TVA-ul în materia calculării taxei aferente vânzărilor trebuiau, sub sancțiunea încălcării Celei de a șasea directive, să se aplice și cantinelor exploatate de întreprinderi, astfel încât TVA-ul aferent vânzărilor trebuia stabilit pe baza contraprestației dobândite efectiv, iar nu pe baza prețului de cost.

Acțiunile principale și întrebările preliminare

- 15 Danfoss este o societate anonimă de drept danez al cărei sediu este situat în Danemarca și care are sedii în mai multe state. Această societate produce și comercializează mecanisme automate industriale utilizate pentru controlul termic și frigorific. În cantinele sale se vând mâncare și băuturi, iar aceste cantine sunt utilizate și pentru a oferi mese cu titlu gratuit, pe de o parte, partenerilor de afaceri cu ocazia unor reuniuni care se desfășoară la sediile întreprinderii și, pe de altă parte, personalului cu ocazia unor reuniuni de lucru desfășurate în cadrul acestei societăți.
- 16 AstraZeneca este o întreprindere farmaceutică care, în cadrul activităților sale de vânzare și de comercializare, invită la reuniuni medici și alți profesioniști în domeniul sănătății, pentru a-i informa cu privire la patologii, precum și cu privire la desfacerea și la utilizarea medicamentelor sale. În funcție de ora începerii reuniunii și a duratei acesteia, care poate fi cuprinsă între câteva ore și câteva zile întregi, participanților li se

oferă mese cu titlu gratuit în cantina întreprinderii, care este, pe de altă parte, utilizată pentru vânzarea de mâncare și de băuturi personalului.

17 Acțiunile principale își au originea în acțiunile intentate la Vestre Landsret de aceste două societăți împotriva Skatteministeriet, având ca obiect tratamentul din punctul de vedere al TVA-ului al oferirii de mese cu titlu gratuit de cantinele acestor societăți partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia desfășurării de reuniuni de lucru. În privința AstraZeneca, acțiunile se referă la perioada 1 octombrie 1994-31 decembrie 1999 și, în privința Danfoss, la perioada 1 octombrie 1996-30 septembrie 2001.

18 Cu privire la aceste societăți, practica administrativă aplicabilă începând din 1978 a avut drept consecință că TVA-ul era stabilit pe baza prețului de cost al oferirii meselor respective. Totalitatea achizițiilor destinate cantinelor erau considerate ca fiind utilizate în scopul operațiunilor impozabile, astfel încât TVA-ul aferent acestor achiziții era integral deductibil din TVA-ul datorat de cantine.

19 Întrucât în 1999 această practică administrativă a fost considerată nevalidă de către Landsskatteret, iar întrucât acesta a apreciat, astfel cum s-a menționat la punctul 14 din prezenta hotărâre, că TVA-ul trebuia stabilit pe baza contraprestației efectiv obținute, iar nu pe baza prețului de cost, societățile au introdus o cerere de rambursare a TVA-ului care fusese stabilit pe baza prețului de cost al meselor oferite cu titlu gratuit partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia unor reuniuni de lucru, în cuantum de 5 920 848,19 DKK în cazul Danfoss și de 825 275 DKK în cazul AstraZeneca.

20 Skatteministeriet a respins aceste cereri de rambursare, considerând oferirea de mese partenerilor de afaceri drept „protocol” pentru care nu se aplică dreptul de deducere conform articolului 42 alineatul 1 punctul 5 din Legea privind TVA-ul, iar oferirea de mese personalului cu ocazia unor reuniuni de lucru drept activitate care intră în domeniul de aplicare al noțiunii „mâncare” pentru care nu se aplică dreptul de deducere conform articolului 42 alineatul 1 punctul 1 din legea menționată.

21 Cu toate acestea, având în vedere că, în conformitate cu practica administrativă menționată mai sus, Danfoss și AstraZeneca deduseseră integral TVA-ul aferent achizițiilor efectuate de cantinele acestora, Skatteministeriet a considerat că TVA-ul trebuia aplicat meselor respective, în calitate de prelevări, conform articolului 5 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul. Întrucât, în opinia ministerului menționat, această taxă aplicată prelevărilor trebuia calculată pe baza prețului de cost, precum TVA-ul în cadrul practicii administrative considerate nevalide, Skatteministeriet a considerat că sumele reprezentând TVA-ul în discuție nu trebuiau să fie rambursate.

22 Societățile respective au contestat existența unui temei juridic pentru aplicarea TVA-ului așa-numitelor prelevări, precum și legalitatea limitării dreptului de deducere prevăzută de Legea privind TVA-ul.

23 În aceste condiții, Vestre Landsret a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că dreptul unui stat membru de a refuza dreptul de deducere a [TVA-ului] aferent achizițiilor care sunt utilizate pentru a oferi mese la cantina unei societăți partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia unor reuniuni, este subordonat condiției ca, anterior intrării în vigoare a directivei, să fi existat în legislația

națională un temei juridic care să permită refuzul deducerii în cauză și că acest temei juridic să fi fost aplicat în practică de autoritățile fiscale pentru a refuza deducerea [TVA-ului] aferent acestor achiziții?

- 2) Formularea răspunsului la prima întrebare poate fi afectată de faptul că: a) anterior punerii în aplicare a Celei de a șasea directive în 1978 cantinele exploatate de întreprinderi nu erau plătitoare de [TVA] în temeiul legislației naționale privind [TVA-ul], în vigoare în statul membru în cauză; b) normele naționale referitoare la nedeductibilitate nu au fost modificate la momentul punerii în aplicare a Celei de a șasea directive; și că c) normele privind nedeductibilitatea au putut deveni relevante pentru acest tip de întreprinderi numai ca urmare a împrejurării că la momentul punerii în aplicare a Celei de a șasea directive cantinele exploatate de întreprinderi au devenit plătitoare de [TVA]?
- 3) Se «menține» nedeductibilitatea în sensul articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă dacă, de la momentul punerii în aplicare a Celei de a șasea directive în 1978 și până în 1999, dreptul de deducere pentru cheltuielile respective exista ca urmare a unei practici administrative precum cea în discuție în acțiunea principală?
- 4) Articolul 6 alineatul (2) literele (a) și (b) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că această dispoziție este aplicabilă în cazul meselor oferite cu titlu gratuit de întreprinderi partenerilor de afaceri la cantina întreprinderii cu ocazia unor reuniuni desfășurate în cadrul întreprinderii?
- 5) Articolul 6 alineatul (2) literele (a) și (b) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că această dispoziție este aplicabilă în cazul meselor oferite cu titlu gratuit de către întreprinderi personalului acestora la cantina întreprinderii cu ocazia unor reuniuni desfășurate în cadrul întreprinderii?"

Cu privire la primele trei întrebări

- 24 Prin intermediul primelor trei întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă respectiva clauză „standstill” prevăzută la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă permite unei administrații fiscale să invoce împotriva unei persoane impozabile nedeductibilitatea TVA-ului achitat anterior, în speță, o interdicție de a deduce taxa aferentă intrărilor aplicată cheltuielilor pentru hrana personalului întreprinderii și cheltuielilor de protocol, cu toate că această nedeductibilitate, deși era prevăzută în dreptul național anterior intrării în vigoare a directivei menționate, nu era, în principiu, aplicabilă prestațiilor furnizate de cantine, ca urmare a lipsei aplicării TVA-ului în privința prestațiilor menționate până la 1 octombrie 1978, iar ulterior, începând din luna noiembrie a aceluiași an, ca urmare a unei practici administrative potrivit căreia aceste prestații erau impozitate la valoarea prețului lor de cost în schimbul dreptului de deducere integrală a TVA-ului achitat anterior.
- 25 Trebuie amintit de la început că A șasea directivă a intrat în vigoare în Danemarca la 1 ianuarie 1979 [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, punctele 5 și 9, precum și Hotărârea din 14 iunie 2001, *Comisia/Franța*, C-40/00, Rec., p. I-4539, punctele 5 și 9; a se vedea și articolul 1 din Directiva 78/583 și, în ultimul rând, articolul 176 al doilea paragraf 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)].
- 26 Trebuie amintit de asemenea că, potrivit principiului fundamental inerent sistemului de TVA și care rezultă în special de la articolul 2 din A șasea directivă, TVA-ul se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea TVA-ului care s-a aplicat direct operațiunilor efectuate anterior. Conform unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 și următoarele din A șasea directivă face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate anterior. Orice limitare a dreptului de deducere a TVA-ului are incidență asupra nivelului sarcinii fiscale și trebuie să se aplice în mod similar în toate statele membre. În consecință, nu sunt permise derogări decât în cazurile expres prevăzute de A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 ianuarie 2002, *Metropol și Stadler*, C-409/99, Rec., p. I-81, punctul 42 și jurisprudența citată). În plus, dispozițiile care

prevăd derogări de la principiul dreptului de deducere a TVA-ului, ce garantează neutralitatea acestei taxe, sunt de strictă interpretare (Hotărârea Metropol și Stadler, citată anterior, punctul 59).

- 27 Articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă prevede în termeni expliciți și preciși principiul deducerii de către persoana impozabilă a sumelor care îi sunt facturate cu titlu de TVA pentru bunurile care îi sunt livrate sau pentru serviciile care îi sunt prestate, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile (Hotărârea Metropol și Stadler, citată anterior, punctul 43).
- 28 Cu toate acestea, principiul menționat 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 lor 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 Metropol și Stadler, citată anterior, punctul 44).
- 29 Cu toate acestea, astfel cum s-a indicat la punctul 5 din prezenta hotărâre, 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 comunitar stabilește un regim comunitar al cazurilor de nedeductibilitate și realizează astfel armonizarea progresivă a legislațiilor naționale în materie de TVA. În consecință, în prezent, dreptul comunitar nu cuprinde nicio dispoziție care enumeră cheltuielile pentru care nu se acordă dreptul de deducere TVA-ului (Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec., p. I-10683, punctul 23 și jurisprudența citată).

30 Astfel cum a amintit Curtea la punctul 48 din Hotărârea Metropol și Stadler, citată anterior, articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă cuprinde o clauză „standstill” care prevede menținerea unor cazuri de nedeductibilitate a TVA-ului, aplicabile anterior intrării în vigoare a Celei de a șasea directive.

31 Curtea a precizat în această privință că obiectivul acestei dispoziții este 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 Celei de a șasea directive (Hotărârea Metropol și Stadler, citată anterior, punctul 48).

32 În acest context, atunci când, ulterior intrării în vigoare a Celei de a șasea directive, reglementarea unui stat membru modifică domeniul cazurilor de nedeductibilitate existente, prin reducerea acestuia, și se apropie prin aceasta chiar de obiectivul Celei de a șasea directive, trebuie să se considere că această reglementare este acoperită de derogarea prevăzută la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă și nu încalcă articolul 17 alineatul (2) din această directivă (Hotărârile din 14 iunie 2001, citate anterior, Comisia/Franța, C-345/99, punctul 22, precum și Metropol și Stadler, punctul 45).

33 În schimb, o reglementare națională nu constituie o derogare permisă prin articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă și încalcă articolul 17 alineatul (2) din această din urmă directivă dacă are drept efect să extindă, ulterior intrării în vigoare a Celei de a șasea directive, domeniul cazurilor de nedeductibilitate existente, îndepărtându-se astfel de obiectivul directivei menționate (Hotărârile din 14 iunie 2001, citate anterior, Comisia/Franța, C-40/00, punctul 17, precum și Metropol și Stadler, punctul 46).

- 34 Situația este aceeași pentru orice modificare ulterioară intrării în vigoare a Celei de a șasea directive care extinde domeniul cazurilor de nedeductibilitate aplicabile imediat înaintea modificării menționate (Hotărârea din 14 iunie 2001, Comisia/Franța, C-40/00, citată anterior, punctul 18).
- 35 În lumina acestor considerații trebuie să se răspundă la primele trei întrebări adresate de instanța de trimitere.
- 36 Pe de o parte, trebuie constatat că până la 1 octombrie 1978, data intrării în vigoare a Legii privind TVA-ul, prestările de servicii ale cantinelor nu erau supuse la plata TVA-ului în Danemarca. Ca urmare a neimpozitării prestărilor menționate, nu trebuiau aplicate normele naționale privind nedeductibilitatea TVA-ului achitat anterior.
- 37 Atunci când în urma modificării legii respective prestările de servicii au fost supuse la plata TVA-ului, nedeductibilitatea prevăzută de Legea privind TVA-ul nu a mai fost aplicată prestărilor de servicii furnizate de cantinele întreprinderilor.
- 38 Într-adevăr, tocmai după această modificare legislativă, în luna noiembrie 1978 Momsnævn a adoptat decizia conform căreia, pe de o parte, baza de stabilire a TVA-ului aplicat vânzării de alimente și de băuturi în cantinele întreprinderilor trebuia să fie cel puțin egală cu prețul de cost al prestațiilor furnizate și, pe de altă parte, TVA-ul achitat anterior era deductibil integral.

39 Astfel cum rezultă din cele de mai sus, la momentul intrării în vigoare a Celei de a șasea directive în Danemarca, normele naționale privind nedeductibilitatea TVA-ului achitat anterior, prevăzute la articolul 16 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, nu erau aplicabile în practică prestațiilor furnizate de cantinele întreprinderilor.

40 În consecință, trebuie constatat că, la momentul intrării în vigoare a Celei de a șasea directive în Danemarca, nedeductibilitatea în discuție nu era efectiv aplicabilă în privința cheltuielilor aferente meselor oferite cu titlu gratuit de cantinele întreprinderilor personalului și partenerilor de afaceri, în sensul jurisprudenței Curții.

41 Pe de altă parte, astfel cum s-a amintit la punctul 33 din prezenta hotărâre, nu este admisă o reglementare națională care are drept efect extinderea, ulterior intrării în vigoare a Celei de a șasea directive, a domeniului cazurilor de nedeductibilitate existente, îndepărtându-se astfel de obiectivul acesteia.

42 În speță, trebuie constatat că instituind, prin intermediul unei practici administrative care a rămas în vigoare din luna noiembrie a anului 1978 până în anul 1999, un drept de deducere integrală a TVA-ului achitat anterior aplicat furnizării de alimente și de băuturi de cantinele întreprinderilor, administrația daneză s-a împiedicat să introducă ulterior o limitare a dreptului de deducere a acestei taxe. În această privință, trebuie subliniat că, în contextul articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă, trebuie luate în considerare nu doar actele legislative propriu-zise, ci și actele administrative și practicile administrative ale autorităților publice din statul membru vizat (Hotărârea Metropol și Stadler, citată anterior, punctul 49).

43 În consecință, prin neacordarea, în temeiul articolului 42 alineatul 1 punctele 1 și 5 din Legea privind TVA-ul, a dreptului de deducere a TVA-ului aferent intrărilor legat de furnizarea de alimente și de băuturi de cantinele întreprinderilor, Skatteministeriet urmărește să extindă domeniul acestei nedeductibilități aplicabile la intrarea în vigoare a Celei de a șasea directive la cheltuielile privind mesele în discuție și introduce o modificare care îndepărtează legislația daneză de obiectivul Celei de a șasea directive, aspect care nu poate fi admis în temeiul derogării prevăzute la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din această directivă.

44 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la primele trei întrebări că articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării de către un stat membru, ulterior intrării în vigoare a acestei directive, a unei nedeductibilități a TVA-ului aferent intrărilor aplicat cheltuielilor privind mesele oferite cu titlu gratuit de cantinele întreprinderilor partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia unor reuniuni de lucru, deși, la momentul acestei intrări în vigoare, această nedeductibilitate nu era efectiv aplicabilă cheltuielilor menționate, ca urmare a unei practici administrative potrivit căreia prestațiile furnizate de cantine se impozitau la valoarea prețului lor de cost în schimbul dreptului de deducere integrală a TVA-ului achitat anterior.

Cu privire la a patra și la a cincea întrebare

45 Prin intermediul celei de a patra și al celei de a cincea întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă o societate plătitoare de TVA, a cărei cantină oferă mese cu titlu gratuit partenerilor de afaceri sau membrilor personalului în cadrul unor reuniuni de lucru care se desfășoară în cadrul întreprinderii, efectuează prestații gratuite în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice care pot fi considerate prestări de servicii cu titlu oneros impozabile în sensul articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă.

46 Trebuie amintit de la început că această dispoziție consideră anumite operațiuni pentru care persoana impozabilă nu obține nicio contraprestație reală, livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate cu titlu oneros. Obiectivul dispoziției menționate este să asigure o egalitate de tratament între persoana impozabilă care utilizează un bun sau care furnizează servicii în interes propriu sau al personalului său, pe de o parte, și consumatorul final care își procură un bun sau un serviciu de același tip, pe de altă parte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler, C-230/94, Rec., p. I-4517, punctul 35, Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec., p. I-5577, punctul 25, Hotărârea din 17 mai 2001, Fischer și Brandenstein, C-322/99 și C-323/99, Rec., p. I-4049, punctul 56, precum și Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Rec., p. I-743, punctul 23).

47 Astfel cum susține guvernul danez în observațiile sale scrise în fața Curții, în ipoteza în care o persoană impozabilă care a putut deduce TVA-ul aplicat achiziției unui bun afectat întreprinderii sale, utilizează acest bun din patrimoniul întreprinderii în interes propriu sau al personalului său, acesta devine consumator final al unui bun și trebuie considerat în această calitate. În această perspectivă, articolul 6 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă împiedică această persoană impozabilă să nu plătească TVA-ul la momentul unei astfel de utilizări și, în consecință, să profite de avantaje necuvenite față de consumatorul final care cumpără bunul achitând TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 mai 1992, De Jong, C-20/91, Rec., p. I-2847, punctul 15, Hotărârea Enkler, citată anterior, punctul 33, Hotărârea din 8 martie 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec., p. I-1831, punctul 42, Hotărârea Fischer și Brandenstein, citată anterior, punctul 56, precum și Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck, citată anterior, punctul 23).

48 De asemenea, articolul 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă împiedică o persoană impozabilă sau membri ai personalului acestuia să obțină prestări de servicii din partea persoanei impozabile, cu scutire de taxă, pentru care o persoană privată ar fi trebuit să achite TVA-ul (Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck, citată anterior, punctul 23).

49 Rezultă din decizia de trimitere că, în temeiul practicii administrative în vigoare din luna noiembrie a anului 1978 până în anul 1999, oferirea cu titlu gratuit de mese la cantină partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia unor reuniuni de lucru a fost considerată ca fiind efectuată în schimbul unei contraprestații corespunzătoare

prețului de cost al prestărilor de servicii furnizate. În consecință, acestea nu puteau fi considerate ca fiind „prelevate”, întrucât nu există prelevare decât în lipsa unei contraprestații pentru bunurile sau pentru prestațiile de servicii (a se vedea Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck, citată anterior, punctele 22-24).

- 50 Întrucât în 1999 această practică a fost considerată nevalidă de Landsskatteret, oferirea de mese cu titlu gratuit într-o cantină a unei întreprinderi poate, în mod contrar afirmațiilor Danfoss, să fie considerată o operațiune pentru care nu se obține nicio contraprestație reală și, în consecință, să fie calificată drept prelevare. Totuși, această furnizare nu poate fi supusă la plata TVA-ului în temeiul articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă decât cu condiția să fie efectuată „în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice”.
- 51 În consecință, în primul rând trebuie analizat dacă oferirea de mese cu titlu gratuit de cantinele întreprinderilor partenerilor de afaceri cu ocazia unor reuniuni de lucru constituie o prestare de servicii efectuată de o persoană impozabilă în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.
- 52 În această privință, trebuie amintit că Danfoss este o societate care produce și comercializează pe plan internațional mecanisme automate industriale utilizate în special pentru controlul termic și frigorific. La rândul său, AstraZeneca este o societate farmaceutică al cărui obiect principal de activitate constă în distribuirea produselor sale farmaceutice pe piața daneză.
- 53 Atât din decizia de trimitere, cât și din observațiile prezentate Curții de părțile din acțiunea principală rezultă că oferirea de mese cu titlu gratuit de către Danfoss și AstraZeneca partenerilor lor de afaceri are loc doar cu ocazia unor reuniuni care se

desfășoară la sediile întreprinderii. Într-adevăr, AstraZeneca invită medici și alți profesioniști în domeniul sănătății pentru a-i informa, în acest cadru, cu privire la patologii, precum și la desfacerea și la utilizarea medicamentelor sale. În plus, mesele în discuție sunt oferite participanților în cantină, atunci când aceasta se impune prin ora la care se desfășoară reuniunea și prin durata acesteia, care poate ajunge până la câteva zile întregi.

54 Astfel de împrejurări constituie un indice potrivit căruia oferirea meselor în discuție nu este efectuată în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.

55 Cu toate acestea, este adevărat că poate fi dificil să se controleze în mod eficient natura profesională sau neprofesională a oferirii de mese de cantinele întreprinderilor, inclusiv atunci când aceasta are loc în cadrul funcționării normale a cantinelor. În consecință, dacă rezultă din informații obiective – aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere – că oferirea acestor mese a fost efectuată în scopuri strict profesionale, prestațiile respective ies din domeniul de aplicare al articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă.

56 În al doilea rând, trebuie analizat dacă oferirea de mese cu titlu gratuit de cantinele întreprinderilor personalului acestora din urmă cu ocazia unor reuniuni de lucru trebuie să fie calificată drept prestare de servicii efectuată de persoana impozabilă în interesul propriu al personalului său ori, în general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.

57 Este cert că angajatului îi revine alegerea naturii, a orei exacte sau a locului unde servește masa. Angajatorul nu intervine în aceste alegeri, angajatul având doar obligația să revină la locul său de muncă la orele convenite și să efectueze în acest loc munca sa obișnuită. În consecință, astfel cum a susținut Comisia în cursul ședinței, oferirea de

mese angajaților are drept scop, în principiu, să răspundă unui interes propriu și este la alegerea personală a acestora din urmă în privința căruia angajatorul nu intervine. Din aceasta rezultă că, în împrejurări normale, prestările de servicii care constau în oferirea de mese cu titlu gratuit angajaților răspund unui interes propriu al acestora din urmă în sensul articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă.

58 În schimb, în împrejurări speciale, interesul întreprinderii poate impune ca angajatorul însuși să asigure oferirea de mese (a se vedea, prin analogie cu transportul salariaților la locul de muncă asigurat de angajator, Hotărârea Fillibeck, citată anterior, punctele 29 și 30).

59 Pe de o parte, Danfoss a precizat, fără a fi contrazisă de guvernul danez, că mesele în discuție, care reprezintă mai puțin de 1 % din mesele servite personalului, restul fiind furnizat cu titlu oneros, sunt exclusiv oferite în cadrul unor reuniuni ale angajaților veniți din mai multe state atunci când se deplasează la sediul întreprinderii. Astfel cum a susținut această societate în cursul ședinței, interesul întreprinderii de a procura mese și băuturi angajaților săi în contextul specific al unor reuniuni în cadrul întreprinderii constă în capacitatea de a organiza aceste mese în mod rațional și eficace, controlând cu cine, când și unde au loc aceste mese de prânz de lucru.

60 Trebuie recunoscut că, pentru angajator, faptul de a asigura oferirea de mese angajaților săi permite, în special, să limiteze cauzele de întrerupere a reuniunilor. Astfel, faptul că doar angajatorul poate garanta continuitatea și buna derulare a reuniunilor poate să îl oblige să asigure oferirea de mese angajaților care participă la aceste reuniuni.

- 61 Pe de altă parte, astfel cum a precizat Danfoss în cursul ședinței, mesele în discuție constau din sandviciuri și din mâncare rece, servite în sala de reuniune în cazul unor împrejurări speciale. Din aceste precizări rezultă că angajații nu pot alege nici locul, nici ora, nici natura meselor, angajatorul însuși fiind responsabil pentru această alegere.
- 62 În astfel de împrejurări speciale, oferirea de mese angajaților de către angajator nu are ca scop să răspundă unui interes propriu al acestora din urmă și nu este efectuată în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice. Avantajul personal pe care angajații îl au din aceasta nu apare ca fiind decât accesoriu în raport cu interesul întreprinderii.
- 63 În consecință, specificitățile proprii organizării întreprinderii constituie un indice conform căruia prestațiile care constau în mese oferite cu titlu gratuit angajaților nu sunt efectuate în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.
- 64 Cu toate acestea, revine instanței de trimitere să stabilească, în lumina elementelor de interpretare oferite de Curte, dacă specificitățile acțiunii principale cu care aceasta este sesizată impun, având în vedere nevoile societăților în discuție, ca angajatorul să asigure furnizarea de mese cu titlu gratuit partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia desfășurării de reuniuni de lucru în cadrul acestor societăți.
- 65 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la a patra și la a cincea întrebare că articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că această dispoziție, pe de o parte, nu vizează oferirea de mese cu titlu gratuit în cantinele întreprinderilor partenerilor de afaceri cu ocazia unor reuniuni care se desfășoară la sediile acestor întreprinderi, din moment ce rezultă din informații obiective – aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere – că aceste mese sunt oferite în scopuri

strict profesionale. Pe de altă parte, dispoziția menționată se referă în principiu la oferirea de mese cu titlu gratuit de o întreprindere personalului acesteia la sediile sale, cu excepția cazului – aspect care trebuie de asemenea stabilit de instanța de trimitere – în care nevoile întreprinderii, precum aceea de a garanta continuitatea și buna desfășurare a reuniunilor de lucru, necesită ca oferirea de mese să fie asigurată de angajator.

Cu privire la cheltuielile de judecată

⁶⁶ Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

- 1) **Articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf 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 interpretat în sensul că se opune aplicării de către un stat membru, ulterior intrării în vigoare a acestei directive, a unei nedeductibilități a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor asupra cheltuielilor privind mesele oferite cu titlu gratuit de cantinele întreprinderilor partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia unor reuniuni de lucru, deși, la momentul acestei intrări în vigoare, nedeductibilitatea menționată nu era efectiv aplicabilă cheltuielilor menționate, ca urmare a unei practici administrative potrivit căreia prestațiile furnizate de aceste cantine se impozitau la valoarea prețului lor de cost,**

calculat pe baza costurilor de producție, și anume a prețului materiilor prime, precum și a costurilor salariale aferente pregătirii și vânzării acestor alimente și băuturi, precum și administrării cantinelor, în schimbul dreptului de deducere integrală a TVA-ului achitat anterior.

- 2) Articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388 trebuie interpretat în sensul că această dispoziție, pe de o parte, nu vizează oferirea de mese cu titlu gratuit în cantinele întreprinderilor partenerilor de afaceri cu ocazia unor reuniuni care se desfășoară la sediile acestor întreprinderi, din moment ce rezultă din informații obiective – aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere – că aceste mese sunt oferite în scopuri strict profesionale. Pe de altă parte, dispoziția menționată se referă în principiu la oferirea de mese cu titlu gratuit de o întreprindere personalului acesteia la sediile sale, cu excepția cazului – aspect care trebuie de asemenea stabilit de instanța de trimitere – în care nevoile întreprinderii, precum aceea de a garanta continuitatea și buna desfășurare a reuniunilor de lucru, necesită ca oferirea de mese să fie asigurată de angajator.**

Semnături