

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

17 noiembrie 2022(*)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 26 alineatul (1) litera (b) – Prestări de servicii cu titlu gratuit – Oferirea, cu titlu gratuit, de tichete valorice personalului întreprinderii persoanei impozabile, în cadrul unui program de recunoaștere și de recompensare – Operațiuni considerate prestări de servicii cu titlu oneros – Conținut – Principiul neutralității fiscale”

În cauza C-607/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit], prin decizia din 11 noiembrie 2020, primită de Curte la 17 noiembrie 2020, în procedura

GE Aircraft Engine Services Ltd

împotriva

The Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, domnul L. Bay Larsen, vicepreședintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei întâi, și domnii P. G. Xuereb (raportor), A. Kumin și doamna I. Ziemele, judecători,

avocat general: doamna T. Šapeta,

grefier: doamna C. Strömholm, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 24 noiembrie 2021,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru GE Aircraft Engine Services Ltd, de L. Allen, barrister, și W. Shah, solicitor;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitis, X. Lewis și V. Uher, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 27 ianuarie 2022,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între GE Aircraft Engine Services Ltd (denumită în continuare „GEAES”), pe de o parte, și Commissioners for His Majesty’s Revenue and Customs (Administrația Fiscală și Vamală, Regatul Unit) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu o rectificare a impunerii, pentru perioada cuprinsă între luna decembrie 2013 și luna octombrie 2017, cu titlu de taxă pe valoarea adăugată (TVA) în aval nedeclarată aferentă valorii tichetelor valorice oferite de GEAES angajaților săi, în cadrul unui program de recunoaștere și de compensare instituit de aceasta.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Acordul de retragere

3 Prin Decizia (UE) 2020/135 din 30 ianuarie 2020 referitoare la încheierea Acordului privind retragerea Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord din Uniunea Europeană și din Comunitatea Europeană a Energiei Atomice (JO 2020, L 29, p. 1, denumită în continuare „Acordul de retragere”), Consiliul Uniunii Europene a aprobat, în numele Uniunii Europene și al Comunității Europene a Energiei Atomice, Acordul de retragere, care a fost anexat la această decizie.

4 Articolul 86 din Acordul de retragere, intitulat „Cauzele aflate pe rolul Curții de Justiție a Uniunii Europene”, prevede la alineatele (2) și (3):

„(2) Curtea de Justiție a Uniunii Europene este în continuare competentă să se pronunțe cu privire la cererile de decizie preliminară introduse de instanțele judecătorești din Regatul Unit înainte de încheierea perioadei de tranziție.

(3) În sensul prezentului capitol, o procedură este considerată ca fiind inițiată în fața Curții de Justiție a Uniunii Europene, iar o cerere de decizie preliminară este considerată ca fiind introdusă, în momentul în care actul de sesizare a fost înregistrat de grefa Curții de Justiție [...]”

5 Conform articolului 126 din Acordul de retragere, perioada de tranziție a început la data intrării în vigoare a acestui acord și s-a încheiat la 31 decembrie 2020.

Directiva TVA

6 Articolul 26 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Fiecare dintre următoarele tranzacții este considerată o prestare de servicii efectuată cu plată:

(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 lor, atunci când TVA 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 cele de activitate.”

Dreptul din Regatul Unit

7 Dispozițiile articolului 26 din Directiva TVA au fost transpuse în ordinea juridică a Regatului Unit prin articolul 3 din Value Added (Supply of Services) Order 1992 [Ordinul din 1992 privind taxa pe valoarea adăugată (prestarea de servicii)], care are următorul cuprins:

„[...] situa?ia în care o persoan? care desf??oar? o activitate economic? folose?te în scop propriu servicii care i?au fost prestate, le utilizeaz? sau le pune la dispozi?ia oric?rei alte persoane pentru a fi utilizate într?un alt scop decât pentru desf??urarea activit??ii sale este asimilat?, în aplicarea acestei legi, prest?rii acestor servicii în cadrul sau în desf??urarea activit??ii sale.”

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

8 GEAES, societate de drept britanic care apar?ine grupului interna?ional General Electric (denumit în continuare „grupul GE”), î?i desf??oar? activitatea în Regatul Unit în sectorul fabric?rii reactoarelor de avioane.

9 Grupul GE a instituit un program denumit „*Above & Beyond*” (Mai mult ?i mai departe), al c?rui scop era de a r?spl?ti ?i de a recompensa angaja?ii cei mai merituo?i ?i performan?i. În cadrul acestui program, orice angajat putea nominaliza un coleg pentru fapte pe care le considera demne de a fi premiate, în conformitate cu cerin?ele de eligibilitate ale programului men?ionat ?i potrivit sistemului de clasificare a premiilor prev?zut de acesta.

10 În temeiul sistemului de recompense astfel instituit, dac? un angajat nominalizat pentru un premiu clasificat la nivelul cel mai ridicat putea s? primeasc?, în anumite condi?ii, o sum? de bani, unui angajat nominalizat la un premiu de nivel intermediar i se ofereau tichete valorice (denumite în continuare „tichetele valorice în cauz?”), în timp ce unui angajat nominalizat pentru un premiu clasificat la nivelul cel mai jos de premiere i se oferea o recompens? sub forma unui certificat de recunoa?tere.

11 În cazul unui premiu constând în tichete valorice, angajatul trebuia s? acceseze un site internet cu o list? de comercian?i lista?i corespunz?tor (denumi?i în continuare „comercian?ii lista?i”), pentru a alege unul la care s? î?i valorifice tichetul.

12 Site?ul internet în discu?ie era gestionat de o societate care se ocupa de achizi?ionarea tichetelor valorice în cauz? direct de la comercian?ii men?iona?i pentru a le vinde ulterior c?tre General Electric Statele Unite. Aceasta din urm? le ceda, ulterior, unei alte entit??i din grupul GE, cu sediul de asemenea în Statele Unite, ?i anume GE HQ, care le revindea, la rândul s?u, diferitor entit??i ale grupului GE, printre care GEAES.

13 GEAES ?i ceilal?i 19 membri ai grupului GE au f?cut obiectul unei decizii de impunere a TVA?ului de c?tre administra?ia fiscal?, referitoare la tranzac?ia de oferire a tichetelor valorice în cauz? angaja?ilor nominaliza?i în cadrul programului „*Above & Beyond*”. Astfel, această administra?ie a considerat c? GEAES, precum ?i ceilal?i membri ai grupului GE trebuiau s? declare taxa în aval pentru valoarea tichetelor men?ionate.

14 GEAES ?i ceilal?i 19 membri ai grupului GE viza?i au sesizat instan?a de trimitere, ?i anume First?tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Prim? Instan?? (Camera fiscal?), Regatul Unit], cu o ac?iune împotriva acestei decizii de impunere, ac?iunea introdus? de GEAES fiind desemnat? drept cauza?pilot pentru toate cele 20 de proceduri.

15 Instan?a de trimitere arat? c? litigiul principal prive?te exclusiv premiile de nivel intermediar, potrivit clasific?rii recompenselor men?ionate la punctul 10 din prezenta hot?râre. Mai precis, p?r?ile au opinii divergente cu privire la aspectul dac? oferirea cu titlu gratuit de c?tre GEAES a unor tichete valorice angaja?ilor s?i constituie o opera?iune care trebuie asimilat? unei prest?ri de servicii efectuate cu plat?, în sensul articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, ?i dac? opera?iunea men?ionat? trebuie astfel s? fie supus? TVA?ului.

16 În această privință, instanța de trimitere precizează că, potrivit GEAES, oferirea tichetelor valorice în discuție angajaților în cadrul programului „*Above & Beyond*” nu constituie o prestație impozabilă în temeiul articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, întrucât programul menționat este legat de activitățile economice ale acestei societăți, iar avantajul care rezultă de aici pentru angajați este secundar. Astfel, ar trebui să se facă o distincție între finalitatea economică pe care această societate o urmărește prin intermediul acestei oferi cu titlu gratuit de tichete valorice și utilizarea acestora de către angajați în scopuri private.

17 O astfel de interpretare ar fi, în opinia GEAES, conformă cu jurisprudența Curții rezultat în special din Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), precum și din Hotărârea din 11 decembrie 2008, Danfoss și AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711).

18 În schimb, potrivit administrației fiscale, în măsura în care tichetele valorice în cauză sunt oferite gratuit angajaților și în vederea unui folos propriu în afara cadrului activității comerciale a GEAES, este necesar să se considere că sunt îndeplinite condițiile de aplicare a articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. Împrejurarea că GEAES acordă într-un scop comercial personalului tichetele valorice în cauză ar fi lipsită de incidență în această privință.

19 Instanța de trimitere precizează, în plus, pe de o parte, că, la momentul operațiunii de achiziționare a tichetelor valorice în cauză de la GE HQ, GEAES achită TVA-ul pentru această achiziție, în temeiul sistemului de taxare inversă, recuperând totodată, ulterior, taxa achitată în amonte corespunzătoare.

20 Pe de altă parte, instanța de trimitere subliniază că, în cadrul tranzacției finale, în cursul creia angajatul nominalizat în cadrul programului „*Above & Beyond*” folosește tichetele sale valorice pentru achiziționarea de bunuri sau servicii de la unul dintre comercianții listați, acesta din urmă declară taxa în aval asupra valorii tichetelor valorice menționate.

21 Pe de altă parte, potrivit acestei instanțe, oferirea de tichete valorice constituie o prestare de servicii cu titlu gratuit și, prin urmare, trebuie să se stabilească dacă această prestare de servicii este efectuată în folosul propriu al persoanei impozabile sau al personalului acesteia sau, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate. În special, aceeași instanță consideră că subzistă îndoieli rezonabile în ceea ce privește interpretarea expresiei „în folosul propriu sau al personalului acesteia sau, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate”, în sensul articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, și aplicarea acestei dispoziții în împrejurări precum cele din cauza principală.

22 În aceste condiții, First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Situația în care, în cadrul unui program de recunoaștere a angajaților cu performanțe ridicate, o persoană impozabilă acordă angajaților tichete valorice la terți comercianți constituie o prestare «în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate» în sensul articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva [TVA]?

2) În vederea răspunsului la prima întrebare, are vreo importanță faptul că persoana impozabilă acordă personalului tichete valorice cu un scop legat de activitatea sa economică?

3) În vederea răspunsului la prima întrebare, are vreo importanță faptul că tichetele valorice acordate personalului sunt destinate folosului propriu al acestuia și pot fi folosite de angajați în scopuri personale?”

Cu privire la întrebările preliminare

23 Cu titlu introductiv, este necesar să se constate că din articolul 86 alineatul (2) din Acordul de retragere, care a intrat în vigoare la 1 februarie 2020, rezultă că Curtea este în continuare competentă să se pronunțe cu privire la cererile de decizie preliminară introduse de instanțele judecătorești din Regatul Unit înainte de încheierea perioadei de tranziție, stabilită la 31 decembrie 2020, situație în care se regăsește prezenta cerere de decizie preliminară.

24 Prin intermediul celor trei întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că intră în domeniul său de aplicare o prestare de servicii care constă în oferirea de către o întreprindere de tichete valorice angajaților săi, în cadrul unui program instituit de aceasta, prin care se urmărește răsplătirea și recompensarea angajaților celor mai merituoși și performanți.

25 Trebuie amintit de la bun început că articolul 26 alineatul (1) din Directiva TVA asimilează anumite operațiuni pentru care persoana impozabilă nu obține nicio contraprestație reală unor prestații de servicii efectuate cu plată. Obiectivul acestei dispoziții este să asigure egalitatea 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. În vederea realizării acestui obiectiv, articolul 26 alineatul (1) litera (a) din această directivă se opune ca o persoană impozabilă care a putut să deducă TVA-ul aferent achiziției unui bun pentru activitatea sa să evite plata taxei respective atunci când utilizează bunul respectiv în folosul propriu sau în folosul personalului și prin aceasta să beneficieze de un avantaj nejustificat față de consumatorul final care cumpără bunul și plătește TVA-ul aferent acestuia. De asemenea, articolul 26 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată împiedică o persoană impozabilă sau membri ai personalului acesteia să obțină prestații de servicii din partea persoanei impozabile, cu scutire de taxă, pentru care o persoană privată ar fi trebuit să achite TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 ianuarie 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, punctul 23 și jurisprudența citată).

26 Pentru a stabili dacă prestația care constă în oferirea de către o întreprindere angajaților săi a unor tichete valorice în cadrul unui program care urmărește printre altele recompensarea și răsplătirea angajaților celor mai merituoși și performanți constituie o prestare de servicii în sensul articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, trebuie apreciate toate împrejurările în care se desfășoară aceasta și în special natura și obiectivele acestui program.

27 În speță, din dosarul de care dispune Curtea reiese în esență că, mai întâi, programul „*Above & Beyond*” și în special premiile de nivel intermediar, în temeiul sistemului de clasificare a premiilor menționat la punctul 10 din prezenta hotărâre, fuseseră concepute de GEAES în scopul de a crește performanța angajaților săi și, prin urmare, de a contribui la o mai mare rentabilitate a întreprinderii. Astfel, instituirea acestui program ar fi fost dictată de considerații referitoare la buna desfășurare a activităților comerciale ale acestei întreprinderi și la obținerea de profituri suplimentare, avantajul care rezultă de aici pentru angajați nefiind decât accesoriu în raport cu scopul desfășurării activității economice a persoanei impozabile. Astfel, contribuind la consolidarea motivării angajaților, programul menționat ar avea efecte pozitive în ceea ce privește performanța și rentabilitatea.

28 În continuare, tichetele valorice în cauză materializează dreptul angajaților care beneficiază de acestea de a obține bunuri sau servicii de la unul dintre comercianții listați (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 martie 1990, *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, punctul 12). Astfel, în conformitate cu sistemul instituit de GEAES prin intermediul programului „*Above & Beyond*”

”, obținerea unui asemenea tichet valoric de către un angajat nominalizat în cadrul acestui program, prin natura sa, nu constituie altceva decât un document care încorporează obligația asumată de comercianții listați de a accepta acest tichet valoric, în locul unei sume de bani, la valoarea sa nominală (a se vedea prin analogie Hotărârea din 24 octombrie 1996, Argos Distributors, C-288/94, EU:C:1996:398, punctul 19 și jurisprudența citată).

29 În sfârșit, GEAES, în calitate de angajator, nu intervine în alegerea angajaților în ceea ce privește produsele sau serviciile la comercianții listați.

30 Prin urmare, trebuie să se constate că, dacă ar trebui să se ia în considerare numai utilizarea dată acestora, tichetele valorice în cauză ar trebui să fie considerate ca îndeplinind nevoile private ale angajaților.

31 Cu toate acestea, este necesar să se arate că oferirea acestor tichete valorice nu intervine în funcție de nevoile private ale angajaților, aceștia din urmă neavând, de altfel, mijloace pentru a se asigura, cu certitudine, de posibilitatea de a beneficia de ele. Astfel, după cum reiese din cuprinsul punctului 9 din prezenta hotărâre, inițiativa atribuirii lor aparține altor angajați ai întreprinderii și se face pe baza criteriilor strict profesionale și numai atunci când se consideră că angajații nominalizați merită un premiu de nivel intermediar, în temeiul sistemului de clasificare a premiilor, menționat la punctul 10 din această hotărâre.

32 Pe de altă parte, este cert că oferirea de către GEAES a tichetelor valorice în cauză este efectuată fără nicio remunerație sau contraprestație din partea angajaților beneficiari, costul acestora fiind suportat chiar de GEAES. Cu toate acestea, prestarea de servicii menționată îi oferă acesteia din urmă un avantaj sub forma perspectivei de a-și crește cifra de afaceri, datorită unei motivări sporite a angajaților săi și, în consecință, unei creșteri a performanțelor acestora (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 martie 1990, Boots Company, C-126/88, EU:C:1990:136, punctul 13). Prin urmare, avantajul personal pe care angajatul îl obține din aceasta nu apare ca fiind decât accesoriu în raport cu scopul desfășurării activității economice a persoanei impozabile.

33 Având în vedere elementele de mai sus și sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, trebuie arătat că oferirea cu titlu gratuit de către GEAES a tichetelor valorice în cauză angajaților nominalizați în cadrul programului „Above & Beyond” urmărește creșterea performanței angajaților săi și, prin aceasta, a bunei funcționări și a rentabilității întreprinderii, astfel încât este necesar să se considere că această prestare de servicii nu este efectuată în alte scopuri decât cele de activitate și, prin urmare, nu intră sub incidența articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

34 Această considerație este susținută, pe de altă parte, de faptul că, într-o situație referitoare la o prestare de servicii comparabilă în esență cu cea în discuție în litigiul principal, Curtea a considerat că această prestare a fost efectuată în scopul desfășurării activității economice a persoanei impozabile, dat fiind că finalitatea prestării respective era de a crește volumul vânzărilor societății în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 aprilie 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punctul 19).

35 În sfârșit, având în vedere împrejurarea menționată la punctul 20 din prezenta hotărâre, potrivit căreia comercianții listați declară TVA-ul în aval aferent valorii tichetelor valorice în cauză, trebuie să se considere că, în măsura în care prestarea de servicii care constă, pentru GEAES, în oferirea angajaților săi a unor tichete valorice în cadrul unui program care vizează în special recompensarea și răsplătirea angajaților celor mai merituoși și performanți, nu intră în domeniul de aplicare al articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, principiul neutralității fiscale nu este încălcat.

36 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebările adresate c? articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? nu intră în domeniul său de aplicare o prestare de servicii care constă în oferirea de către o întreprindere de tichete valorice angajaților săi, în cadrul unui program instituit de aceasta, prin care se urmărește r?spl?tirea și recompensarea angajaților celor mai merituoși și performanți.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul c? nu intră în domeniul său de aplicare o prestare de servicii care constă în oferirea de către o întreprindere de tichete valorice angajaților săi, în cadrul unui program instituit de aceasta, prin care se urmărește r?spl?tirea și recompensarea angajaților celor mai merituoși și performanți.

Semnături

* Limba de procedură: engleza.