

Edi?ie provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOMNUL MACIEJ SZPUNAR

prezentate la 17 septembrie 2020(1)

Cauza C-288/19

QM

împotriva

Finanzamt Saarbrücken

[cerere de decizie preliminar? introdus? de Finanzgericht des Saarlandes (Tribunalul Fiscal din Saarland, Germania)]

„Trimitere preliminar? – Fiscalitate – Taxa pe valoarea ad?ugat? – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) – Prest?ri de servicii cu titlu oneros – Articolul 45 – Locul prest?rii de servicii – Articolul 56 – Locul prest?rii de servicii de închiriere de mijloace de transport – Punere la dispozi?ia lucr?torilor a unor autovehicule de serviciu”

Introducere

1. Punerea la dispozi?ie de c?tre o persoan? impozabil? a unui autovehicul care face parte din activele folosite în cadrul activit??ii sale economice pentru utilizarea în folosul propriu de c?tre angajatul s?u este supus? taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”)?. Care sunt eventualele condi?ii pentru o astfel de impozitare ?i constituie o astfel de opera?iune închirierea unui mijloc de transport? Curtea va avea ocazia s? r?spund? la aceste întreb?ri în prezenta cauz?, clarificând în acela?i timp jurispruden?a sa referitoare atât la punerea la dispozi?ie de c?tre persoanele impozabile a activelor lor comerciale ?i la prestarea de servicii de c?tre acestea în folosul propriu, cât ?i la definirea serviciului de închiriere în lumina acestei jurispruden?e.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

2. Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?(2), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2008/8/CE din 12 februarie 2008(3) (denumit? în continuare „Directiva 2006/112”), prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

3. În conformitate cu articolul 26 alineatul (1) din directiva menționată:

„(1) 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 sale, 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.”

4. În conformitate cu articolul 45 prima teză din aceeași directivă:

„Locul de prestare a serviciilor de către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își a stabilit sediul activității sale economice. [...]”

5. În sfârșit, articolul 56 alineatele (2) și (3) din Directiva 2006/112, în versiunea aplicabilă de la 1 ianuarie 2013(4), prevede:

„(2) Locul de închiriere, cu excepția închirierii pe termen scurt, a unui mijloc de transport unei persoane neimpozabile este locul în care clientul este stabilit, îmi are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

[...]

(3) În sensul alineatelor (1) și (2), «termen scurt» înseamnă posesia sau utilizarea continuă a mijlocului de transport pe o perioadă de maximum treizeci de zile și, în cazul ambarcațiunilor maritime, pe o perioadă de maximum nouăzeci de zile.”

Dreptul german

6. Directiva 2006/112 a fost transpusă în dreptul german în Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”). Articolul 3a din UStG stabilește reguli generale pentru determinarea locului operațiunilor impozabile. Prin derogare de la aceste dispoziții, în conformitate cu articolul 3f din UStG, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, locul de prestare a serviciilor furnizate gratuit de persoana impozabilă în scopuri care nu au legătură cu activitatea societății sau pentru nevoile private ale angajaților este locul de desfășurare a activității respectivei persoane impozabile.

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

7. Societatea QM este o societate de administrare a fondurilor de investiții cu sediul în Luxemburg. Aceasta a pus autovehicule de serviciu, printre altele, la dispoziția a doi angajați cu

domiciliul în Germania. Ei au putut utiliza aceste autovehicule atât în scopuri profesionale, cât și în folosul propriu.

8. În cazul unuia dintre angajați, autovehiculul a fost pus la dispoziție gratuit, în timp ce celălalt angajat a trebuit să plătească un cost dedus din salariu de 5 688 EUR pe an.

9. Societatea QM efectuează în principal operațiuni scutite de TVA și le contabilizează în Luxemburg într-un sistem simplificat. Acest sistem nu permite deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru bunurile și serviciile achiziționate într-o etapă anterioară a comercializării. În special, societatea QM nu și-a exercitat dreptul de a deduce taxa achitată în amonte pentru cele două autovehicule care fac obiectul litigiului principal.

10. În luna noiembrie a anului 2014, societatea QM s-a înregistrat ca plătitor de TVA în Germania și a depus declarații fiscale pentru anii 2013 și 2014 în care a ținut cont de punerea la dispoziție a autovehiculelor în cauză. Pe baza acestor declarații, Finanzamt Saarbrücken (Administrația Fiscală din Saarbrücken, Germania) a emis o decizie de impunere. Totuși, în luna iulie a anului 2015, societatea QM a formulat contestație împotriva acestor decizii. Contestația menționată a fost respinsă la 2 mai 2016.

11. La 2 iunie 2016, societatea QM a introdus o acțiune împotriva acestei decizii în fața instanței de trimitere. Aceasta susține că punerea la dispoziție a autovehiculelor în cauză nu este impozabilă, deoarece nu constituie o prestare de servicii cu titlu oneros, sau cel puțin nu în totalitate, și nu reprezintă închirierea unui mijloc de transport în sensul articolului 56 din Directiva 2006/112.

12. În aceste condiții, Finanzgericht des Saarlandes (Tribunalul Fiscal din Saarland, Germania) a decis să suspende procedura și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 56 alineatul (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că prin «închiriere[ea] [...] unui mijloc de transport unei persoane neimpozabile» se înțelege și punerea la dispoziția personalului a unui autovehicul (de serviciu) care face parte din activele folosite în cadrul activității economice a unei persoane impozabile atunci când acesta nu oferă în schimb nicio contraprestație care nu constă în prestarea (parțială a) activității efectuate de personal, adică, personalul nu efectuează nicio plată, nicio parte din remunerația sa în bani nu este utilizată în acest scop și nici nu alege între diferite avantaje oferite de persoana impozabilă în urma unei convenții între părți potrivit căreia dreptul de utilizare a autovehiculului de serviciu implică renunțarea la alte avantaje.”

13. Cererea de decizie preliminară a fost depusă la Curte la 9 aprilie 2019. Societatea QM, guvernul german și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. În urma anulării ședinței din cauza pandemiei Covid-19, părțile au răspuns în scris întrebărilor suplimentare ale Curții.

Analiza

Observații introductive

14. Prin întrebarea preliminară, instanța de trimitere încearcă să stabilească dacă noțiunea de „închiriere a unui mijloc de transport unei persoane neimpozabile”, care figurează la articolul 56 alineatul (2) din Directiva 2006/112, acoperă punerea la dispoziție în mod gratuit de către o persoană impozabilă a unui autovehicul angajaților săi atât în scopuri profesionale, cât și în folosul propriu.

15. După cum rezultă din informațiile cuprinse în cererea de decizie preliminară, litigiul

principal privește două situații. În una dintre ele, autovehiculul este pus la dispoziție gratuit, în timp ce în cealaltă, angajatul suportă un cost de 5 688 EUR pe an, dedus din salariul său. Formularea întrebării preliminare pare să aibă în vedere numai prima situație, însă considerăm că, pentru a oferi instanței de trimitere un răspuns complet și util, este necesar să se analizeze ambele cazuri. Aceasta cu atât mai mult cu cât jurisprudența Curții privind, pe de o parte, utilizarea activelor societății persoanei impozabile în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa și, pe de altă parte, definiția unui contract de închiriere poate conduce la aprecieri divergente.

Punerea la dispoziția angajatului a unui autovehicul cu titlu gratuit

16. De regulă, operațiunile efectuate cu titlu oneros sunt supuse TVA-ului. Plata poate fi de asemenea sub formă de numerar sau altă contraprestație(5). În ceea ce privește relația dintre persoana impozabilă și personalul său, jurisprudența Curții oferă o serie de orientări pentru a determina dacă beneficiul acordat angajatului are caracter oneros.

17. Contrar afirmației guvernului german în observațiile sale scrise, din această jurisprudență reiese destul de clar că, în relațiile dintre o persoană impozabilă și angajații săi, o operațiune cu titlu oneros are loc numai în cazul în care angajatul efectuează o plată pentru un bun sau un serviciu, atunci când renunță la o parte din remunerația sa sau atunci când o anumită parte a muncii sale poate fi considerată o contraprestație pentru bunurile sau serviciile primite de la angajatorul său(6). Este irelevant în această privință faptul că, potrivit dreptului național, beneficiul acordat de angajator angajatului este considerat a face parte din venitul acestuia din urmă în scopul impozitului pe venit(7).

18. O poziție similară a fost luată de Comitetul pentru TVA în orientările adoptate în cadrul celei de a 101-a reuniuni din 20 octombrie 2014, documentul H(8). Deși aceste orientări nu sunt obligatorii, ele confirmă o astfel de înțelegere a jurisprudenței Curții menționate mai sus.

19. După cum rezultă din informațiile cuprinse în cererea de decizie preliminară și din însăși formularea întrebării preliminare, potrivit instanței de trimitere, în prezenta cauză – în orice caz în privința unuia dintre angajații societății QM – nu este îndeplinită niciuna dintre condițiile de mai sus pentru stabilirea existenței unei operațiuni cu titlu oneros.

20. Prin urmare, este imposibil să fim de acord cu afirmația guvernului german potrivit căreia remunerația angajatului respectiv „trebuie considerată” ca fiind redusă cu valoarea beneficiului rezultat din faptul că autovehiculul i-a fost pus la dispoziție de către angajator.

21. Conform jurisprudenței Curții, numai contraprestația primită în mod real de persoana impozabilă este recunoscută drept contraprestație pentru o prestație efectuată cu titlu oneros și trebuie să existe o legătură directă între această prestație și contraprestația primită(9). Existența unei astfel de legături între munca prestată de un angajat și un beneficiu specific din partea angajatorului ar trebui, prin urmare, să fie stabilită într-o situație specifică de către instanța de judecată. Nu poate fi vorba aici despre o „supoziție” sau prezumție(10).

22. Având în vedere cele de mai sus, trebuie concluzionat că, într-o situație precum cea descrisă în întrebarea preliminară, nu există o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.

23. Pe de altă parte, guvernul german invocă un argument suplimentar potrivit căruia faptul că un autovehicul este pus la dispoziția unui angajat contra unei plăți sau gratuit este irelevant în prezenta cauză, întrucât ar trebui să se aplice articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112. Această dispoziție prevede că prestarea de servicii efectuată cu plată include, printre altele, prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul personalului

acestora. Întrucât punerea la dispoziție a unui autovehicul într-o situație precum cea din litigiul principal constituie, fără îndoială, un serviciu(11), aceasta trebuie, în opinia acestui guvern, să fie supusă TVA-ului în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) coroborat cu articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112. Acest serviciu trebuie considerat un serviciu de închiriere a unui mijloc de transport altul decât închirierea pe termen scurt, prin urmare, în conformitate cu articolul 56 alineatul (2) din directiva menționată, locul de prestare a serviciilor respective este locul unde clientul are domiciliul stabil. Acest argument necesită o analiză mai aprofundată.

24. Articolul 26 alineatul (1) din Directiva 2006/112 impune ca două categorii de situații să fie considerate ca prestare de servicii efectuată cu plată. În primul rând, 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 în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității persoanei impozabile. Acest lucru este însă valabil numai în cazul în care TVA-ul plătit la achiziționarea acestor bunuri a fost deductibil [litera (a)]. În al doilea rând, prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu al personalului acestora sau în alte scopuri care nu au legătură cu activitatea comercială a persoanei impozabile [litera (b)]. În această din urmă situație, este irelevant dacă TVA-ul plătit pentru achiziționarea de bunuri sau servicii utilizate în scopul prestării gratuite de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu al personalului acestora a fost deductibil sau nu.

25. Guvernul german acceptă fără discuții că, într-o situație în care o persoană impozabilă pune la dispoziție angajaților săi un autovehicul în mod gratuit, se va aplica articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112. Guvernul amintește consideră că acest tip de punere la dispoziție constituie un serviciu de închiriere a mijloacelor de transport în sensul articolului 56 alineatul (2) din directiva menționată, al căruia loc de furnizare (și impozitare) este locul domiciliului stabil al clientului. Iar dacă serviciul respectiv este prestat gratuit, trebuie să se aplice articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, în conformitate cu modul său de redactare literal și independent de context.

26. O astfel de abordare este însă un fel de a pune carul înaintea boilor. Acest raționament, pornind de la o presupunere care ar putea fi cel mult rezultatul său, ignoră complet existența articolului 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112 și problema care dintre cele două dispoziții cuprinse în acel alineat [litera (a) sau litera (b)] se aplică într-o situație în care o persoană impozabilă pune la dispoziție angajaților săi un autovehicul în mod gratuit.

27. Această problemă nu este rezolvată în mod clar de Directiva 2006/112. Formularea literală a acestor dispoziții ar putea sugera că domeniile lor de aplicare se suprapun. Astfel, dacă utilizarea în folosul propriu a bunurilor de către o persoană impozabilă sau angajații săi nu poate fi impozitată în temeiul articolului 26 litera (a) din directivă, în special în cazul în care bunurile respective nu au conferit dreptul la deducerea taxei achitate în amonte, această utilizare poate fi totuși considerată un serviciu și impozitată în temeiul articolului 26 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată.

28. Cu toate acestea, o astfel de interpretare ar fi, în opinia noastră, incompatibilă cu scopul reglementării și cu principiul neutralității fiscale. De asemenea, ar lipsi, în principiu, de sens articolul 26 alineatul (1) litera (a) din directiva amintită.

29. Deși Curtea nu s-a pronunțat în jurisprudența sa cu privire la delimitarea domeniului de aplicare al celor două dispoziții(12), s-a pronunțat asupra scopului și funcției acestora.

30. Curtea a decis cu privire la articolul 6 alineatul (2) din Așasea directivă 77/388/CEE(13), a cărei formulare este identică în esență cu formularea articolului 26 alineatul (1) din Directiva

2006/112, c? scopul s?u este de a asigura egalitatea de tratament a persoanelor impozabile ?i a consumatorilor. Aceast? dispozi?ie urm?re?te s? evite neimpozitarea bunurilor incluse ?n activele unei ?ntreprinderi utilizate ?n folosul propriu ?i a serviciilor furnizate gratuit ?n folosul propriu(14).

31. ?n special, ?n ceea ce prive?te articolul 6 alineatul (2) litera (a) din Directiva 77/388 [?n prezent, articolul 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112], Curtea a afirmat c?, ?ntruc?t scopul s?u este evitarea neimpozit?rii bunurilor care fac parte din activele folosite ?n cadrul activit??ii economice a persoanei impozabile ?i sunt utilizate ?n folosul propriu, aceast? dispozi?ie impune ca o astfel de utilizare s? fie considerat? un serviciu cu titlu oneros ?i s? fie impozitat? numai ?n cazul ?n care persoana impozabil? ?i?a exercitat dreptul de a deduce taxa achitat? ?n amonte la achizi?ionarea respectivelor bunuri. Pe de alt? parte, impozitarea utiliz?rii ?n folosul propriu a unui bun care, de?i face parte din activele folosite ?n cadrul activit??ii economice a persoanei impozabile, nu i?a conferit acesteia dreptul de a deduce taxa achitat? ?n amonte la achizi?ionarea sa ar constitui o dubl? impunere contrar? principiului neutralit??ii fiscale(15). ?n aceast? privin??, nu este relevant motivul pentru care persoana impozabil? nu a putut exercita dreptul de a deduce taxa achitat? ?n amonte la momentul achizi?ion?rii bunurilor(16).

32. ?ntr-o astfel de situa?ie este o persoan? impozabil? care, la fel ca societatea QM, desf??oar? exclusiv o activitate scutit? de plata TVA?ului ?i nu are dreptul s? deduc? taxa achitat? ?n amonte la achizi?ionarea de bunuri ?i servicii ?n scopul acestei activit??ii. Din punctul de vedere al sistemului TVA?ului, o astfel de persoan? impozabil? se afl? ?ntr-o situa?ie similar? cu cea a unui consumator, ?i anume suport? sarcina TVA?ului achitat ?n amonte ?n etapele anterioare ale comercializ?rii.

33. ?n consecin??, aplicarea articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, ?n cazul ?n care o astfel de persoan? impozabil? utilizeaz? ?n folosul propriu, ?n mod gratuit, bunuri care fac parte din activele folosite ?n cadrul activit??ii sale economice, ar constitui o eludare a restric?iei prev?zute la litera (a) a aceleia?i prevederi, potrivit c?reia numai utilizarea ?n folosul propriu a bunurilor pentru care persoana impozabil? ?i?a exercitat dreptul de a deduce taxa achitat? ?n amonte este considerat? a fi un serviciu impozabil. Aceasta ar ?nsemna o dubl? impozitare a acestor bunuri ?i ar ?nc?lca astfel principiul neutralit??ii fiscale.

34. De asemenea, aceasta nu ar fi ?n concordan?? cu scopul articolului 26 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care este, potrivit jurispruden?ei Cur?ii citate mai sus, evitarea neimpozit?rii bunurilor ?i serviciilor destinate utiliz?rii private ?i asigurarea egalit??ii de tratament a consumatorilor ?i a persoanelor impozabile. ?n cazul ?n care persoana impozabil? nu ?i?a exercitat dreptul de a deduce taxa achitat? ?n amonte la achizi?ionarea bunurilor, opera?iunea de cump?rare a bunurilor respective este ?i r?m?ne impozabil?, iar persoana impozabil? ?ns??i se afl? ?n aceea?i situa?ie ca un consumator din punctul de vedere al TVA?ului.

35. Prin urmare, consider?m c? articolul 26 alineatul (1) din Directiva 2006/112 ar trebui interpretat ?n sensul c? litera (b) a acestei prevederi nu se aplic? serviciilor care constau ?n punerea la dispozi?ie de c?tre o persoan? impozabil? ?n folosul propriu sau ?n alte scopuri care nu au leg?tur? cu desf??urarea activit??ii sale de bunuri care fac parte din activele folosite ?n cadrul unei activit??ii economice a respectivei persoane impozabile. ?n cazul unor astfel de servicii, se aplic? litera (a) din aceea?i prevedere, conform c?reia o astfel de prestare este considerat? a fi un serviciu furnizat cu titlu oneros, dar numai dac? persoana impozabil? ?i?a exercitat dreptul de a deduce taxa achitat? ?n amonte la achizi?ionarea bunurilor respective.

36. Prin urmare, consider?m, contrar pozi?iei guvernului german, c?, atunci c?nd o persoan? impozabil? pune la dispozi?ia unui angajat un autovehicul care face parte din activele folosite ?n cadrul activit??ii sale economice, pentru care angajatul respectiv nu suport? un cost, nici nu renun?? la o parte din remunera?ia sa sau la alte beneficii pe care i le datoreaz? persoana

impozabil?, nici nu furnizeaz? o munc? suplimentar? direct legat? de aceast? punere la dispozi?ie, punerea la dispozi?ie a autovehiculului nu poate fi considerat? ca o furnizare de servicii cu titlu oneros nici în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, nici în temeiul articolului 26 alineatul (1) litera (b) din directiva men?ionat?. Problema aplic?rii articolului 56 alineatul (2) din aceast? directiv? este, prin urmare, nerelevant?.

37. În consecin??, propunem s? se r?spund? la întrebarea preliminar? c? articolul 2 alineatul (1) litera (c) ?i articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul c? punerea la dispozi?ie de c?tre o persoan? impozabil? a unui autovehicul care face parte din activele folosite în cadrul activit??ii sale economice în folosul propriu al unui angajat, în cazul în care angajatul respectiv nu suport? un cost pentru aceasta, nici nu renun?? la o parte din remunera?ie sau la alte beneficii pe care i le datoreaz? persoana impozabil?, nici nu furnizeaz? o munc? suplimentar? pentru punerea autovehiculului la dispozi?ia sa, nu constituie o prestare de servicii cu titlu oneros, în sensul acestor dispozi?ii.

Punerea la dispozi?ia angajatului a unui autovehicul cu titlu oneros

38. Dup? cum am men?ionat la început, de?i întrebarea adresat? se refer? în mod expres doar la situa?ia în care un autovehicul este pus la dispozi?ia unui angajat cu titlu gratuit, procedura în fa?a instan?ei na?ionale vizeaz? dou? situa?ii, iar în cea de a doua situa?ie angajatul suport? un cost dedus din salariu pentru autovehiculul care i?a fost pus la dispozi?ie. Pentru a furniza un r?spuns complet instan?ei de trimitere, în opinia noastr?, ar trebui analizat? ?i aceast? a doua situa?ie.

39. În situa?ia în care angajatul unei persoane impozabile suport? un cost pentru punerea la dispozi?ia sa de c?tre persoana impozabil? a unui autovehicul în folosul propriu, în opinia noastr?, exist? o opera?iune de prestare de servicii cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112. Prin urmare, nu este necesar s? se fac? referire la articolul 26 alineatul (1) litera (a) din aceea?i directiv?. Aceast? din urm? dispozi?ie se aplic?, în opinia noastr?, situa?iilor în care bunurile care constituie active folosite în cadrul activit??ii economice a persoanei impozabile sunt puse la dispozi?ie cu titlu gratuit.

40. Acest lucru are dou? consecin?e. În primul rând, rezerva cuprins? la articolul 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112, potrivit c?reia aceast? dispozi?ie se aplic? numai bunurilor la achizi?ionarea c?rora persoana impozabil? ?i?a exercitat dreptul de a deduce taxa achitat? în amonte, nu se aplic?. În cazul în care o persoan? impozabil? pune la dispozi?ia unui angajat un bun, de exemplu un autovehicul, care face parte din activele folosite în cadrul activit??ii sale economice ?i acest lucru are loc în cadrul unui raport de munc?, trebuie s? se considere, în opinia noastr?, c? ac?ioneaz? în calitate de persoan? impozabil?. Prin urmare, o astfel de opera?iune este, în principiu, supus? impozit?rii. În schimb, persoana impozabil? ob?ine, de regul?, dreptul de a deduce taxa achitat? în amonte la achizi?ionarea acestor bunuri, iar în cazul în care, la fel ca societatea QM, nu desf??oar? o activitate impozabil? într-un anumit stat membru, dreptul la rambursarea acesteia.

41. În al doilea rând, baza de impozitare într-o astfel de situa?ie trebuie, în principiu, s? fie reprezentat? de suma primit? efectiv de persoana impozabil? de la angajatul s?u pentru punerea la dispozi?ie a bunurilor, iar nu, a?a cum se întâmpl? în practic? în cazul punerii la dispozi?ie a bunurilor în mod gratuit, de costul achizi?ion?rii bunurilor.

42. Desigur, autorit??ile na?ionale competente trebuie s? stabileasc? dac? costurile suportate de angajat constituie efectiv plata pentru punerea la dispozi?ie a bunurilor. Sistemul comun al TVA nu este destinat s? impoziteze toate fluxurile financiare. Sunt supuse impozit?rii opera?iunile, ?i anume livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii, efectuate cu titlu oneros. Fluxurile financiare

aferente acestor operațiuni constituie doar baza de impozitare a acestor operațiuni, deoarece se consideră că reflectă valoarea lor. Acestea trebuie să aibă însă natura unor beneficii reciproce și echivalente pentru ca operațiunile la care se referă aceste fluxuri să fie considerate prestări de servicii efectuate cu titlu oneros în sensul articolului 2 din Directiva 2006/112(17).

43. În speță, societatea QM, ca răspuns la întrebarea Curții, arată că angajatul în cauză suportă o parte din costul punerii la dispoziție a autovehiculului, întrucât costul achiziției (leasingului) de către societatea QM depășește suma prevăzută în acest scop în bugetul societății. Angajatul compensează această diferență. În opinia noastră, este îndoielnic dacă, într-o astfel de situație, există un schimb de beneficii reciproce și echivalente și dacă plata primită de furnizorul de servicii este o reflectare reală a valorii serviciului furnizat destinatarului în sensul jurisprudenței Curții citate mai sus. Soluționarea acestor îndoieli necesită însă o analiză a raportului juridic dintre persoana impozabilă și angajatul său, care este de competența instanței de trimitere.

44. În cazul în care instanța respectivă ajunge la concluzia că punerea la dispoziție angajatului a mijlocului de transport în cauză în litigiul principal a fost efectuată cu titlu oneros în sensul dispozițiilor în materie de TVA, se pune problema stabilirii locului prestării unui astfel de serviciu. Ca regulă generală, întrucât angajatul persoanei impozabile este în mod normal o persoană neimpozabilă, ar trebui să se aplice articolul 45 din Directiva 2006/112, potrivit căruia locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul și-a stabilit sediul, locul de desfășurare a activității sau locul sediului comercial fix. Cu toate acestea, dacă punerea la dispoziție se referă la un mijloc de transport, este necesar să se răspundă la întrebarea dacă punerea la dispoziție poate fi considerată un serviciu de închiriere, cu excepția închirierii pe termen scurt, în sensul articolului 56 alineatul (2) din respectiva directivă. În acest caz, locul de prestare a serviciului ar fi locul domiciliului stabil al angajatului ca beneficiar al serviciului.

45. Directiva 2006/112 nu definește conceptul de „serviciu de închiriere”. În această privință, ea nici nu face trimitere la dreptul național al statelor membre și, prin urmare, termenul trebuie interpretat ca o noțiune autonomă de drept al Uniunii.

46. În schimb, Curtea s-a pronunțat cu privire la semnificația acestui concept. Deși această jurisprudență se referă la închirierea de bunuri imobile în contextul scutirii de TVA a unei astfel de activități, considerăm că poate fi aplicată și închirierii de bunuri mobile, inclusiv de autovehicule. Cadrul definit de Curte pentru noțiunea de „închiriere” nu depășește sensul general acceptat al acestui termen în limbajul juridic.

47. Conform acestei jurisprudențe, pentru a determina existența unui serviciu de închiriere, trebuie ca toate condițiile privind o astfel de operațiune să fie îndeplinite, și anume ca proprietarul obiectului contractului de închiriere să fi cedat locatarului, în schimbul unei chirii și pe o durată convenită, dreptul de a utiliza obiectul contractului de închiriere și de a exclude alte persoane de la utilizarea acestuia(18). Prin urmare, este necesar să se verifice dacă aceste condiții sunt îndeplinite atunci când o persoană impozabilă pune la dispoziție angajaților săi pentru utilizare în folosul propriu, cu titlu oneros, un autovehicul care face parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile.

48. Trebuie remarcat de la bun început că, de fiecare dată când Curtea menționează, în Hotărârea Medicom și Maison Patrice Alard(19), proprietarul obiectului contractului de închiriere, acesta trebuie înțeles ca fiind orice locator. Faptul că societatea QM nu este proprietarul, ci locatarul în cadrul unui contract de leasing al autovehiculului în discuție în litigiul principal, nu împiedică, prin urmare, calificarea punerii la dispoziție a autovehiculului respectiv de către această societate drept contract de închiriere.

49. În continuare, în situația în care autovehiculul este pus la dispoziție cu titlu oneros, condiția privind plata unei chirii trebuie, în principiu, în opinia noastră, să fie considerat îndeplinit?

50. În ceea ce privește durata contractului de închiriere, nu considerăm că aceasta trebuie să fie determinat în raport cu o anumită dată sau un anumit număr de unități de timp (zile, luni sau ani). Durata unui contract de închiriere poate fi de asemenea determinat de un anumit eveniment sau de o condiție, precum durata raportului de muncă a angajatului sau durata contractului de închiriere a autovehiculului de către persoana impozabilă(20). Mai mult, nu este general acceptat în tradițiile juridice ale statelor membre ca un contract de închiriere să trebuiască să fie încheiat pe o perioadă determinată de timp; acesta poate fi valabil și pentru o perioadă nedeterminată(21), cu posibilitatea rezilierii de către părți, de exemplu în cazul încetării raportului de muncă.

51. În opinia noastră, astfel de metode de determinare a duratei unui contract de închiriere îndeplinesc de asemenea condiția „duratei convenite”. Această condiție are drept scop exclusiv să distingă contractul de închiriere de transferul de proprietate sau de alte drepturi reale similare. Or, din punctul de vedere al sistemului TVA-ului, această condiție servește la distincția dintre prestarea de servicii și livrarea de bunuri.

52. Prin urmare, contrar poziției societății QM exprimate în observațiile sale, nu considerăm că faptul că punerea la dispoziția unui angajat a unui autovehicul este limitat de durata raportului de muncă împiedică calificarea acesteia drept serviciu de închiriere.

53. Desigur, este relevant dacă durata de utilizare a autovehiculului avut în vedere de părți depășește sau nu treizeci de zile, întrucât de aceasta depinde aplicarea articolului 56 alineatul (1) sau (2) din Directiva 2006/112 și, prin urmare, locul eventualei impozitări a operațiunii. Un acord încheiat pe o perioadă nedeterminată ar trebui, în opinia noastră, să fie considerat încheiat pentru o perioadă mai mare de treizeci de zile.

54. În sfârșit, în ceea ce privește condiția privind utilizarea cu excluderea altor persoane, aceasta este o caracteristică asociată în mod normal cu dreptul de proprietate și cu alte drepturi reale. Ea rezultă din eficacitatea *erga omnes* a acestor drepturi reale.

55. Curtea a recunoscut această condiție ca o caracteristică esențială a unei operațiuni de închiriere în sensul reglementărilor în materie de TVA pentru prima dată în Hotărârea din 4 octombrie 2001, „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506). În speța respectivă, întrebarea era dacă scutirea de impozit pentru „leasingul și închirierea de bunuri imobile” prevăzute la articolul 13 partea B primul paragraf litera (b) din Directiva 77/388(22) include constituirea unui drept de utilizare (*ususfructus*) a bunurilor imobile. Această problemă a fost ridicată în contextul prevenirii abuzurilor constând în constituirea artificială a unui astfel de drept pentru a obține un drept nejustificat de a deduce taxa achitată în amonte la livrarea respectivului bun imobil(23).

56. În aceste circumstanțe, avocatul general G. Jacobs a afirmat că un contract de închiriere se caracterizează, printre altele, prin faptul că locatarul obține dreptul de a utiliza obiectul contractului de închiriere ca și cum ar fi proprietarul acestuia și de a exclude sau admite (în cazul bunurilor imobile) alte persoane(24). Se pare că avocatul general F. G. Jacobs a fost inspirat de sensul termenului „leasing”, folosit și în cuprinsul dispoziției discutate a directivei, care în dreptul anglo-saxon poate desemna și drepturi similare cu drepturile reale limitate din sistemele de drept civil(25).

57. În hotărârea menționată mai sus, Curtea a exprimat acest lucru oarecum diferit, afirmând că o caracteristică fundamentală a unei operațiuni constând în stabilirea unui drept real de

utilizare a unui bun imobil, care este comun? acestei opera?iuni ?i închirierii, este aceea c? persoanei în cauz? i s?a acordat, pentru o durat? convenit? ?i în schimbul unei remunera?ii, dreptul de a ocupa proprietatea ca ?i cum ar fi proprietarul acesteia ?i de a exclude posibilitatea exercit?rii acestui drept de c?tre orice alt? persoan?(26).

58. Rezult? de aici c?, în primul rând, Curtea a caracterizat în acest mod dreptul real de uzufruct, men?ionând doar în trecere c? un contract de închiriere are caracteristici similare. În al doilea rând, în opinia Cur?ii, excluderea altor persoane prive?te dreptul de a utiliza proprietatea ca proprietar, iar nu orice alt? activitate legat? de obiectul dreptului de utilizare (?i, eventual, de închiriere).

59. Abia în hot?rârile ulterioare, Curtea a aplicat aceast? condi?ie direct contractului de închiriere în sensul dispozi?iilor în materie de scutire de TVA, simplificând în acela?i timp foarte mult formularea din Hot?rârea „Goed Wonen”. Conform acestei noi formul?ri, închirierea unui bun imobil în sensul reglement?rilor în materie de scutire de TVA const? în esen?? în faptul c? proprietarul bunului imobil cedeaz? locatarului, în schimbul unei chirii ?i pe o durat? convenit?, dreptul de a ocupa bunul ?i de a exclude alte persoane de la ocuparea acestuia(27).

60. Cu toate acestea, nu credem c? Curtea a dorit s? impun? astfel cerin?e deosebit de riguroase pentru un contract de închiriere în sensul reglement?rilor în materie de TVA. Aceste cerin?e nu dep??esc dreptul locatarului, stipulat de obicei în acest tip de contracte, de a utiliza obiectul închirierii ?i de a fi protejat împotriva ingerin?elor în acest drept (?i în exercitarea sa) din partea unor ter?i neautoriza?i. Acest lucru nu exclude îns? drepturile care revin proprietarului obiectului închirierii (sau, mai larg, locatorului) fie în temeiul legii, fie pe baza contractului încheiat între p?r?i. Nu este exclus? nici posibilitatea ca locatorului s? îi revin? anumite obliga?ii legate de obiectul închirierii în alt temei, de exemplu pe baza raportului de munc? dintre acesta ?i locator.

61. Prin urmare, de?i înclin?m s? concluzion?m, dup? cum am men?ionat deja, c? jurispruden?a amintit? mai sus se poate aplica ?i interpret?rii no?iunii de „închiriere a unui mijloc de transport”, în sensul articolului 56 din Directiva 2006/112, nu suntem de acord cu afirma?ia societ??ii QM potrivit c?reia criteriile care rezult? din jurispruden?a respectiv?, ?i în special criteriul utiliz?rii obiectului închirierii cu excluderea altor persoane, exclud recunoa?terea existen?ei unui contract de închiriere în cazul punerii autovehiculului la dispozi?ia unui angajat într-o situa?ie precum cea din litigiul principal.

62. Societatea QM sus?ine c?, întrucât autovehiculul este pus la dispozi?ie ?i în scopuri profesionale, angajatul nu îl folose?te cu excluderea altor persoane, întrucât *utilizarea autovehiculului de c?tre angajat în scopuri profesionale* (implicit: în interesul angajatorului) înseamn?, în fapt, *utilizarea autovehiculului de c?tre angajator*.

63. Nu putem fi de acord cu aceast? afirma?ie. Faptul c? posibilitatea de a folosi autovehiculul îi permite angajatului s? î?i îndeplineasc? mai u?or îndatoririle profesionale ?i c? acesta a fost, printre altele, scopul punerii la dispozi?ie a autovehiculului de c?tre angajator nu schimb? faptul c?, în temeiul contractului cu angajatorul, angajatul dispune de autovehiculul respectiv în mod exclusiv. De asemenea, faptul c? angajatorul poate da angajatului instruc?iuni a c?ror executare necesit? utilizarea autovehiculului care i?a fost pus la dispozi?ie nu schimb? nimic în aceast? privin??(28). Situa?ia ar fi aceea?i în cazul în care angajatul ar fi proprietarul autovehiculului. În schimb, situa?ia ar fi diferit? dac? angajatorul ar avea o flot? de autovehicule pe care angaja?ii le?ar putea folosi în func?ie de necesit??i (?i în limita disponibilit??ii acestor autovehicule), dar niciunul dintre ele nu ar fi alocat permanent unui anumit angajat.

64. De asemenea, faptul c? persoana impozabil? pune autovehiculul la dispozi?ia angajatului pe baza unui contract de munc?, iar nu pe baza unui contract distinct de drept civil, este irrelevant

pentru evaluarea existenței unei operațiuni de închiriere în sensul articolului 56 din Directiva 2006/112. În cadrul sistemului TVA se adoptă o definiție funcțională a operațiunilor, iar nu cea care rezultă din structura lor juridică formală. Astfel, dacă operațiunea îndeplinește criteriile funcționale ale unei operațiuni de închiriere a unui mijloc de transport, nu contează în ce tip de contract a fost inclus(29).

65. Având în vedere cele de mai sus, suntem de părere că, în cazul în care o persoană impozabilă pune la dispoziție cu titlu oneros un autovehicul care face parte din activele folosite în cadrul activității sale economice în folosul propriu al angajaților și pentru mai mult de treizeci de zile, aceasta constituie închirierea unui mijloc de transport în sensul articolului 56 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

66. O astfel de soluție va fi de asemenea în concordanță cu obiectivul Directivei 2008/8, și anume impozitarea la locul consumului efectiv(30). În cazul mijloacelor de transport puse la dispoziția angajaților persoanei impozabile în folosul propriu, locul de consum efectiv al serviciului trebuie considerat a fi locul domiciliului stabil al acestor angajați.

67. Prin urmare, propunem completarea răspunsului la întrebarea adresată în sensul că, în cazul în care o instanță națională stabilește că punerea la dispoziție de către o persoană impozabilă a unui autovehicul care face parte din activele folosite în cadrul activității sale economice pentru utilizarea în folosul propriu al unui angajat pentru o perioadă mai mare de treizeci de zile este efectuată cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 și al jurisprudenței Curții cu privire la această dispoziție, articolul 56 alineatul (2) din directiva respectivă trebuie interpretat în sensul că noțiunea de „închiriere a unui mijloc de transport, cu excepția închirierii pe termen scurt”, include o astfel de punere la dispoziție.

Concluzie

68. Având în vedere toate considerațiile de mai sus, propunem să se răspundă astfel la întrebarea preliminară adresată de Finanzgericht des Saarlandes (Tribunalul Fiscal din Saarland, Germania):

„1) Articolul 2 alineatul (1) litera (c) și 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, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2008/8/CE din 12 februarie 2008, trebuie interpretate în sensul că punerea la dispoziție de către o persoană impozabilă a unui autovehicul care face parte din activele folosite în cadrul activității sale economice în folosul propriu al un angajat, în cazul în care angajatul respectiv nu suportă un cost pentru aceasta, nici nu renunță la o parte din remunerație sau la alte beneficii pe care i le datorează persoana impozabilă, nici nu furnizează o muncă suplimentară pentru punerea autovehiculului la dispoziția sa, nu constituie o prestare de servicii cu titlu oneros în sensul acestor dispoziții.

2) În cazul în care o instanță națională stabilește că punerea la dispoziție de către o persoană impozabilă a unui autovehicul care face parte din activele folosite în cadrul activității sale economice pentru utilizarea în folosul propriu al unui angajat pentru o perioadă mai mare de treizeci de zile este efectuată cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 și a jurisprudenței Curții cu privire la această dispoziție, articolul 56 alineatul (2) din directiva respectivă trebuie interpretat în sensul că noțiunea de „închiriere a unui mijloc de transport, cu excepția închirierii pe termen scurt”, include o astfel de punere la dispoziție.

- 2 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.
- 3 JO 2008, L 44, p. 11.
- 4 A se vedea articolul 4 din Directiva 2008/8.
- 5 A se vedea în special Hotărârea din 10 ianuarie 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, punctele 35 și 36).
- 6 A se vedea în special Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punctele 15-17), Hotărârea din 29 iulie 2010, Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450, punctele 29-31), și Hotărârea din 18 iulie 2013, Medicom și Maison Patrice Alard (C-210/11 și C-211/11, EU:C:2013:479, punctul 30).
- 7 Hotărârea din 18 iulie 2013, Medicom și Maison Patrice Alard (C-210/11 și C-211/11, EU:C:2013:479, punctul 28).
- 8 Taxud.c.1 (2016) 1136484-832 REV; document disponibil pe pagina web a Comisiei.
- 9 Hotărârea din 10 ianuarie 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, punctul 31).
- 10 A se vedea Hotărârea din 18 iulie 2013, Medicom și Maison Patrice Alard (C-210/11 și C-211/11, EU:C:2013:479, punctul 30).
- 11 În conformitate cu articolul 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112, o prestare de servicii este orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.
- 12 Poate exista chiar impresia că a evitat acest lucru în mod intenționat (a se vedea Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, punctul 20).
- 13 Așa se vede din Directiva a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: bază unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1). Directiva abrogată și înlocuită de Directiva 2006/112.
- 14 Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punctul 25).
- 15 Hotărârea din 25 mai 1993, Mohsche (C-193/91, EU:C:1993:203, punctele 8 și 9).
- 16 Aceasta poate fi situația, de exemplu, dacă bunurile au fost achiziționate de la o persoană neimpozabilă (a se vedea Hotărârea din 27 iunie 1989, Kühne, 50/88, EU:C:1989:262, punctul 9).
- 17 A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 ianuarie 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, punctul 31 și jurisprudența citată).
- 18 A se vedea de asemenea Hotărârea din 18 iulie 2013, Medicom și Maison Patrice Alard (C-210/11 și C-211/11, EU:C:2013:479, punctul 26).
- 19 Hotărârea din 18 iulie 2013, Medicom și Maison Patrice Alard (C-210/11 și C-211/11, EU:C:2013:479).

- 20 Situații similare se întâlnesc și în alte domenii decât relațiile de muncă, de exemplu este o practică obișnuită să se închirieze un decodor pe durata unui contract pentru furnizarea de semnal TV prin cablu sau prin satelit.
- 21 A se vedea de exemplu articolul 659 din Kodeks Cywilny (Codul civil) polonez.
- 22 În prezent, această normă se regăsește la articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva 2006/112.
- 23 A se vedea Hotărârea din 4 octombrie 2001, „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, punctul 31).
- 24 Concluziile avocatului general F. G. Jacobs prezentate în cauza „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:115, punctele 79 și 84).
- 25 A se vedea Concluziile avocatului general F. G. Jacobs prezentate în cauza „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:115, punctele 60 și 74).
- 26 Hotărârea din 4 octombrie 2001, „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, punctul 55).
- 27 A se vedea Hotărârea din 9 octombrie 2001, Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524, punctul 31), Hotărârea din 8 mai 2003, Seeling (C-269/00, EU:C:2003:254, punctul 49), și Hotărârea din 18 iulie 2013, Medicom și Maison Patrice Alard (C-210/11 și C-211/11, EU:C:2013:479, punctul 26).
- 28 În mod similar, obligația unui angajat de a lucra de la distanță, practică în mod frecvent recent (și anume, în primăvara anului 2020), nu înseamnă că angajatorul încalcă proprietatea angajatului asupra bunului imobil constituit de domiciliul acestuia.
- 29 A se vedea prin analogie, în contextul diferențelor dintre dreptul de utilizare și închirierea de bunuri imobile, Hotărârea din 4 octombrie 2001, „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, punctul 58).
- 30 Considerentul (3) al Directivei 2008/8.