

Cauza C-607/20

Cerere de decizie preliminară

Date depunerii:

17 noiembrie 2020

Instanța de trimitere:

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Regatul Unit)

Data deciziei de trimitere:

11 noiembrie 2020

Reclamantă:

GE Aircraft Engine Services Ltd

Pârâți:

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[OR.1]

[omissis]

ÎN FAȚA FIRST TIER TRIBUNAL

(TAX CHAMBER)

ÎNTRE:

GE AIRCRAFT ENGINE SERVICES LIMITED

Reclamantă

- și -

COMMISSIONERS FOR

HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS

Pârâți

ORDONANȚĂ

ÎN URMA citirii [*omissis*] înscrisurilor depuse de părți;

ȘI ÎN URMA audierii avocaților părților;

TRIBUNALUL

CONSTATĂ faptele prezentate în Anexa C și

DISPUNE DUPĂ CUM URMEAZĂ:

1. Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene (denumită în continuare „Curtea”) întrebările formulate în Anexa A la decizia de trimitere, în vederea pronunțării unei hotărâri preliminare în temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene.
2. Trimite de îndată Curții prezenta ordonanță și anexele A, B și C la aceasta, fără a aștepta expirarea termenului de introducere a căii de atac.
3. Suspendă toate procedurile subsecvente până la pronunțarea de către Curte a deciziei preliminare cu privire la întrebările prezentate în Anexa A la prezenta sau până la noi dispoziții.

Dată 11 noiembrie 2020

[OR.2]

ANEXA A

CERERE DE DECIZIE PRELIMINARĂ ADRESATĂ CURȚII DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE

Introducere

- 1 Prin prezenta cerere de decizie preliminară, First Tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit] solicită Curții de Justiție a Uniunii Europene („Curtea”) să clarifice domeniul de aplicare al dispoziției care figurează la articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată (JO 2006, L 347, p. 1 [Ediție specială 09/vol. 3, p. 7]) (denumită în continuare „[*omissis*] Directiva TVA”).

Părțile

- 2 Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (administrația fiscală și vamală, Regatul Unit, denumită în continuare „HMRC”) sunt responsabili pentru colectarea și gestionarea taxei pe valoarea adăugată în Regatul Unit.

- 3 GE Aircraft Engine Services Limited (denumită în continuare „GEAES”) desfășoară în Regatul Unit activități referitoare la motoarele de avioane. Aceasta face parte din grupul de societăți General Electric (denumit în continuare „GE”). HMRC a stabilit în sarcina celorlalți nouăsprezece membri ai grupului GE o taxă pe valoarea adăugată în împrejurări similare celor care se aplică GEAES, iar prezenta cauză este considerat drept cauza de referință pentru toate cele 20 de proceduri.

Prezentare succintă a obiectului litigiului

- 4 Litigiul privește o evaluare a taxei aferente ieșirilor nedeclarate în legătură cu un program de recompensare, pe care GEAES l-a derulat pentru salariații săi, programul „Above & Beyond”, care a presupus emiterea de tichete valorice către salariați. Tichetele puteau fi folosite pentru achiziția de bunuri sau servicii de la comercianți cu amănuntul renumiți.

Legislația relevantă

Dreptul Uniunii

- 5 Articolul 26 din [omissis] Directiva TVA (care figurează sub Titlul IV Operațiuni taxabile, Capitolul 3 Prestarea de servicii) are următorul conținut:
- (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.
 - (2) Statele membre pot deroga de la dispozițiile alineatului (1), cu condiția ca această derogare să nu conducă la denaturarea concurenței.

Legislația internă

- 6 Dispozițiile care figurează la articolul 26 din [omissis] Directiva TVA au fost transpuse în dreptul Regatului Unit prin articolul 3 din Value Added (Supply of Services) Order 1992 [Ordinul privind valoarea adăugată (Prestarea de servicii) din 1992] (SI 1993/1507), care prevede:

[OR.3]

„Sub rezerva articolelor 6, 6 A și 7 de mai jos, situația în care o persoană care desfășoară o activitate economică folosește în scop propriu servicii care i-au fost prestate, le utilizează sau le pune la dispoziția oricărei alte persoane pentru a fi utilizate într-un alt scop decât pentru desfășurarea activității sale, va fi asimilată, în aplicarea acestei legi, prestării acestor servicii în cadrul sau în desfășurarea activității sale.”

Rezumatul faptelor pertinente

- 7 În sensul prezentei cereri de decizie preliminară, faptele pertinente, descrise mai detaliat la punctele [4] - [12] din Expunerea elementelor care nu fac obiectul dezbaterii și a aspectelor în litigiu, atașată ca anexa B, precum și constatările suplimentare de fapt prezentate în anexa C pot fi rezumate astfel:
- 8 În toate momentele relevante, GEAES (împreună cu alte companii din grupul GE) a derulat un program de recunoaștere a meritelor angajaților denumit „Above & Beyond”. În cadrul programului, oricare angajat (de orice nivel) al GEAES putea nominaliza orice alt angajat pentru activități despre care considera că merită recunoaștere specială, în conformitate cu cerințele programului. Programul Above & Beyond a fost conceput și implementat cu scopul de a încuraja și de a recompensa activitatea profesională la nivel de excelență, precum și o mai bună conduită din partea angajaților GEAES.
- 9 În cadrul programului, existau diferite niveluri de premiere. Persoana care nominaliza trebuia să selecteze nivelul adecvat și să explice de ce persoana nominalizată merita premiul. Nominalizarea urma să fie supusă analizei și aprobării din partea superiorului ierarhic al persoanei nominalizate. Departamentul de resurse umane al GE auditează un eșantion al premiilor, pentru a verifica dacă acestea sunt acordate cu respectarea cerințelor programului și dacă recompensează angajații în mod echitabil.
- 10 La nivelul cel mai înalt de premiere, persoana nominalizată era eligibilă să primească o sumă de bani. La nivelul cel mai scăzut de premiere, persoana nominalizată primea o recompensă nepecuniară, sub forma unui certificat. Prezentul apel se referă exclusiv la premiile de nivel intermediar, în cazul cărora persoana nominalizată primește un tichet valoric.
- 11 Programul Above & Beyond a fost folosit și ca mijloc de recompensare a unui angajat la aniversarea unor perioade de vechime în muncă și în alte circumstanțe.
- 12 Dacă un premiu este aprobat, persoana nominalizată este anunțată cu privire la acesta. În cazul premiilor constând în tichete valorice, persoana nominalizată primește un link către un site gestionat de Globoforce Limited (denumită în

continuare „Globoforce”). Deși Globoforce nu are legătură cu GE, site-ul internet afișează mărci ale GE.

- 13 Pe site-ul internet, angajatul poate selecta un tichet valoric valabil la unul dintre diverșii comercianți listați. După ce a fost selectat, tichetul valoric poate fi folosit doar la comerciantul ales. Angajatul primește prin e-mail confirmarea tichetului valoric. Deși administrează furnizarea tichetelor valorice, Globoforce nu le emite.
- 14 Pentru furnizarea tichetelor valorice către angajat s-au parcurs următorii pași:
 - (1) Globoforce a achiziționat tichetele valorice direct de la comercianții participanți și le-a vândut GE în SUA (denumită în continuare „GE SUA”).
 - (2) În continuare, GE SUA le-a vândut altei entități din grupul GE cu sediul în SUA (denumită în continuare „GE HQ”).

[OR.4]

- (3) GE HQ furniza apoi transfrontalier tichetele valorice către entitățile GE din Regatul Unit.
 - (4) Fiecare entitate a GE, cum este GEAES, în calitate de angajator, oferea tichetul angajatului nominalizat în cadrul programului „Above and Beyond”.
 - (5) GEAES (și celelalte entități GE din Regatul Unit) înregistrau în contabilitate TVA aferentă livrării tichetelor valorice provenite de la GE HQ pe baza sistemului de taxare inversă și în vederea recuperării taxei corespunzătoare achitate în amonte.
- 15 Când angajatul folosea tichetul valoric pentru achiziționarea de bunuri sau servicii, comerciantul înregistra în contabilitate taxa aferentă ieșirilor la valoarea tichetului valoric.
 - 16 HMRC susține că și GEAES ar fi trebuit să înregistreze în contabilitate taxa aferentă ieșirilor la valoarea tichetului valoric.
 - 17 First Tier Tribunal [Tribunalul de Primă Instanță] a decis să suspende procedura și să adreseze Curții întrebări preliminare cu privire la înțelesul și efectul articolului 26 alineatul (1) litera (b) din [omissis] Directiva TVA și cu privire la interpretarea noțiunii „în folosul propriu sau al personalului acestora, sau, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate”. First Tier Tribunal [Tribunalul de Primă Instanță] nu consideră că interpretarea adecvată a acestor dispoziții se poate califica drept *acte clair*.

Motivarea ordonanței de trimitere

- 18 Chestiunea vizată în prezentul litigiu este dacă sunt îndeplinite cele trei condiții necesare pentru ca o prestare de servicii să fie calificată ca efectuată cu titlu

oneros în sensul articolului 26 alineatul (1) litera (b) din [omissis] Directiva TVA, astfel încât GEAES să fie supusă impozitării în aval pentru respectiva prestare.

19 Acestea sunt:

- (a) dacă există o prestare de servicii;
 - (b) dacă aceste servicii sunt prestate fără titlu oneros; și
 - (c) dacă aceste servicii sunt prestate în folosul propriu al persoanei impozabile sau al personalului acesteia, sau, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate.
- 20 20 Părțile nu contestă (iar instanța de trimitere se raliază acestora) faptul că sunt îndeplinite condițiile (a) și (b) de mai sus, în prezentul litigiu rămânând în discuție doar condiția (c). GEAES susține că tichetele valorice sunt furnizate exclusiv în scopul desfășurării activității sale economice, astfel încât nu se aplică dispozițiile articolului 26 alineatul (1) litera (b). HMRC susține punctul de vedere opus.
- 21 First Tier Tribunal [Tribunalul de Primă Instanță] consideră că există îndoieli reale cu privire la interpretarea și aplicarea corectă a noțiunii „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 [omissis] Directiva TVA în împrejurările prezentului litigiu.
- 22 Părțile fac distincția între scopul pentru care angajatorul oferă tichete valorice angajaților și utilizarea pe care angajatul o dă tichetelor. Aceste interpretări divergente ale articolului 26 alineatul (1) litera (b) nu par să fi fost soluționate de Curte în Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491) [omissis] („Hotărârea Fillibeck”), Hotărârea din 11 decembrie 2008, Danfoss și AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711) Danfoss A/S și altul/Skatteministeriet (C-371/07) [omissis] („Hotărârea Danfoss”) și Hotărârea din 29 iulie 2010, Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450) [omissis] („Hotărârea Astra Zeneca”) în împrejurări precum cele din prezentul litigiu.

[OR.5] Rezumatul argumentelor părților

Argumente prezentate de GEAES

- 23 GEAES susține că nu are loc o prestare impozitată la cotă standard de TVA în temeiul articolului 26 alineatul (1) litera (b). Dimpotrivă, programul Above and Beyond reprezintă cheltuieli indirecte asociate activităților economice desfășurate de GEAES în Regatul Unit, orice beneficiu pentru personal fiind secundar.
- 24 GEAES face distincția între *scopul* pentru care GEAES oferă tichete valorice angajaților săi și utilizarea (privată) a acestora de către angajat. Întrucât oferă

personalului propriu tichete valorice într-un scop legat de activitatea sa economică, GEAES afirmă că furnizarea tichetelor valorice nu intră sub incidența articolului 26 alineatul (1) litera (b) și că nu există o prestare de servicii impozabilă.

- 25 GEAES afirmă că această interpretare a articolului 26 este conformă cu jurisprudența rezultată din Hotărârea Danfoss și din Hotărârea Fillibeck, întrucât obiectivul central al contribuabilului (în cadrul furnizării tichetelor de masă sau asigurarea transportului gratuit) era de a asigura desfășurarea activităților sale economice în condiții optime. Orice utilizare în folos propriu a bunurilor livrate era secundară. GEAES susține că aceleași argumente se aplică în prezentul litigiu. GEAES face distincția față de împrejurările din cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Astra Zeneca, în sensul că, în aceasta, personalul avea posibilitatea de a alege să renunțe (sau nu) la o parte din salariu în schimbul tichetelor valorice, în timp ce, în cazul premiilor de nivel intermediar acordate în programul „Above & Beyond”, angajatului nu i se oferea posibilitatea de a alege între bani sau tichete valorice, fiind disponibile doar cele din urmă.

Argumente prezentate de Commissioners for HM Revenue & Customs

- 26 HMRC afirmă că articolul 26 alineatul (2) litera (a) se aplică deoarece tichetele valorice sunt acordate personalului în folosul propriu al acestora, fiind oferite pentru consumul lor personal [omissis] în afara activității GEAES. Așadar, furnizarea tichetelor valorice către personal îndeplinește condițiile pentru aplicarea articolului 26 alineatul (1) litera (b), astfel încât pentru această furnizare se datorează taxa aferentă ieșirilor. HMRC afirmă că nu este relevant faptul că scopul pentru care GEAES oferă personalului tichete valorice poate fi cumva legat de activitatea sa economică. Cu alte cuvinte, HMRC afirmă că, întrucât sunt îndeplinite cerințele articolului 26 alineatul (1) litera (b) cu privire la utilizarea tichetelor valorice în folosul propriu al personalului, nu este necesar să se analizeze dacă acestea sunt sau nu livrate într-un scop legat de activitatea economică.
- 27 HMRC susține că dispozițiile articolului 26 alineatul (1) litera (b) trebuie interpretate obiectiv, fiind prin urmare lipsit de relevanță ceea ce consideră GEAES a fi scopul livrării tichetelor valorice.

Întrebările preliminare

- 28 First Tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală)] adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarele întrebări preliminare în legătură cu articolul 26 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului ([omissis] „Directiva TVA”),:

(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 2006/112?

(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?

[OR.6]

(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?