

**Cauza C-288/19****Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

9 aprilie 2019

**Instanța de trimitere:**

Finanzgericht des Saarlandes (Germania)

**Data deciziei de trimitere:**

18 martie 2019

**Reclamantă:**

QM

**Pârât:**

Finanzamt Saarbrücken

**Obiectul procedurii principale**

Stabilirea TVA-ului aferent anilor 2013 și 2014 pentru punerea la dispoziție de autovehicule de serviciu

**Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare**

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

**Întrebarea preliminară**

Articolul 56 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că prin „închirier[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, așadar, 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?

### **Dispozițiile de drept al Uniunii invocate**

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) astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (denumită în continuare „Directiva TVA”), în special articolele 2, 24, 26, 45, 56.

### **Dispozițiile naționale invocate**

Umsatzsteuergesetz [Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (UStG)], în special articolele 1, 3, 3a, 3f

### **Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii**

- 1 Reclamanta este o societate pe acțiuni de drept luxemburghez (S.A.), cu sediul în Marele Ducat al Luxemburgului. Aceasta pune la dispoziția a doi dintre angajații săi din Luxemburg, care au reședința în Germania, câte un autovehicul de serviciu din activele întreprinderii inclusiv pentru deplasări private. De la unul dintre cei doi angajați, reclamanta a reținut din salariul acestuia o participare la cheltuielile legate de autovehiculul de serviciu pus la dispoziția sa, aferentă anilor care fac obiectul litigiului. Reclamanta este înregistrată în Luxemburg în așa-numita „procedură simplificată”, în cadrul căreia nu poate fi invocată deducerea impozitului plătit în amonte. Prin urmare, pentru cheltuielile legate de cele două autovehicule de serviciu, aceasta nu a beneficiat de deducerea impozitului plătit în amonte. În schimb, procedura simplificată a impozitării aplicabilă în Luxemburg nu implică nici impozitarea punerii la dispoziție a autovehiculelor către angajați.
- 2 În luna noiembrie 2014, reclamanta a solicitat oficiului de impozite pârât înregistrarea în scopuri de TVA în Germania pentru punerea la dispoziție a autovehiculelor. În declarațiile sale privind TVA aferente anilor care fac obiectul litigiului, pentru această punere la dispoziție a autovehiculelor, reclamanta a declarat începând cu anul 2013 cota de 19 % pentru operațiuni impozabile diverse în cuantum de 7 904 euro (2013), respectiv de 20 767 euro (2014) și TVA-ul aferent acestora. Reclamanta a formulat contestație împotriva deciziilor privind impozitul pe cifra de afaceri pentru cei doi ani, pe care pârâtul a respins-o ca nefondată.
- 3 Prin acțiunea sa, reclamanta urmărește stabilirea la zero euro a valorii TVA-ului pentru anii 2013 și 2014.

### **Principalele argumente ale părților din procedura principală**

- 4 Reclamanta este de părere că nu au fost îndeplinite condițiile privind aplicarea impozitului pe cifra de afaceri asupra operațiunii de punere la dispoziție a autovehiculelor de serviciu în Germania.
- 5 Punerea la dispoziție a autovehiculelor de serviciu nu a fost efectuată cu titlu oneros în sensul reglementărilor UE, întrucât personalul nu a efectuat vreo plată și nici nu a fost necesar să renunțe la o parte din remunerația sa în bani. Simplul fapt că angajatul lucrează pentru angajator și că utilizarea este supusă impozitării ca venit impozabil nu reprezintă o utilizare cu titlu oneros.
- 6 De asemenea, aceasta nu poate constitui nici o prestație de închiriere. În conformitate cu jurisprudența actuală a CJUE, punerea la dispoziție a activelor întreprinderii în scopuri private, fără a fi solicitată din partea beneficiarului o chirie plătită în bani, nu constituie o închiriere scutită de impozit, ci trebuie calificată drept cedare a unui bun cu titlu gratuit în temeiul articolului 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA. De asemenea, din punctul de vedere al dreptului civil, punerea la dispoziție a unui autovehicul de serviciu trebuie evaluată din perspectiva dreptului muncii, iar nu a dreptului în materie de închiriere. Conform jurisprudenței BFH [Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală)], punerea la dispoziție a autovehiculelor de serviciu constituie o componentă inseparabilă a remunerației cadrelor de conducere. Potrivit pârâtului, opinia cvasiunanimă a Comitetului TVA din orientările sale prezentate în ședința 101 din 20 octombrie 2014 se opune acestui punct de vedere.
- 7 Pârâtul solicită respingerea acțiunii ca nefondată.
- 8 Punerea la dispoziția angajaților a autovehiculelor de serviciu trebuie calificată drept prestare de servicii cu titlu oneros sub forma unei închirieri pe termen lung a mijloacelor de transport. În conformitate cu cerințele Ministerului Federal al Finanțelor prezentate în Regulamentul privind aplicarea impozitului pe cifra de afaceri și cu comunicările relevante ale acestui minister, punerea la dispoziția personalului de către o întreprindere a unui autovehicul în scopul utilizării private trebuie calificată drept prestare de servicii diverse cu titlu oneros, în cadrul căreia, în mod regulat, contraprestația constă în prestarea proporțională a activității de către angajat în schimbul utilizării private a autovehiculului. Acesta ar fi cazul întotdeauna atunci când autovehiculul – precum în speță – ar fi pus la dispoziția angajatului în scopul utilizării private pentru o anumită durată, iar nu ocazional. În conformitate cu Orientarea Comitetului TVA din 20 octombrie 2014 este irelevant dacă serviciul este prestat cu titlu oneros sau gratuit. Faptul că Marele Ducat al Luxemburgului nu a fost de acord cu orientarea adoptată, că acesta presupune că punerea la dispoziție a unui autovehicul este o prestație cu titlu gratuit și că o impozitează la sediul furnizorului, așadar în Luxemburg, este contrar opiniei majoritare din cadrul Comitetului TVA.

### Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 9 Soluționarea litigiului depinde de modul de interpretare a articolului 56 alineatul (2) din Directiva TVA. Dacă prin „închirierea unui mijloc de transport” în acest sens se înțelege și punerea la dispoziția personalului a unui autovehicul (de serviciu) care face parte din activele folosite în cadrul activității economice ale unei persoane impozabile, fără a primi în schimb o contraprestație care nu constă în prestarea (parțială a) activității efectuate de personal, în cazul în care închirierea nu este realizată pe termen scurt, locul prestării se stabilește în funcție de domiciliul personalului care în speță se află în Republica Federală Germania.
- 10 În schimb, dacă punerea la dispoziție a unui autovehicul de serviciu nu trebuie considerată închiriere a unui mijloc de transport în sensul articolului 56 alineatul (2) din Directiva TVA, potrivit dreptului Uniunii în vigoare, aceasta este efectuată fie ca prestare de servicii cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA către o persoană neimpozabilă, fie ca prestare conform articolului 45 din Directiva TVA asimilată unei prestări de servicii cu titlu oneros în temeiul articolului 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA în locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice, așadar, în speță, în Luxemburg, astfel încât o impozitare de către pârât nu ar avea loc.
- 11 În ceea ce privește chestiunea egalității de tratament a locului de prestare a serviciilor care constau în utilizarea unui bun care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice în folosul propriu al personalului (denumită în continuare, de asemenea, „punerea la dispoziție a autovehiculelor de serviciu”), Comitetul TVA a adoptat orientările prezentate în ședința 101 din 20 octombrie 2014 (documentul H — taxud.c.1 (2015) 721834-832 și taxud.c.1 (2016) 1136484-832 REV, denumite în continuare „Orientările Comitetului TVA”). Acestea nu au fost înțelese în mod uniform de Marele Ducat al Luxemburgului și de Republica Federală Germania. Spre deosebire de Germania, Luxemburgul nu consideră punerea la dispoziție a autovehiculelor – astfel cum este cazul în speță – drept prestație de închiriere cu titlu oneros, ci o prestare de servicii asimilată unei prestări cu titlu oneros în conformitate cu articolul 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, pentru care locul este determinat în conformitate cu articolul 45 din Directiva TVA, în funcție de sediul prestatorului (Luxemburg).
- 12 Instanța de trimitere consideră că răspunsul la întrebarea preliminară trebuie să fie negativ.
- 13 Impozitarea operațiunii de punere la dispoziție a autovehiculelor de serviciu poate fi efectuată în Germania numai în temeiul articolului 3a alineatul (3) punctul 2 a treia teză din UStG. Prin introducerea acestei norme, legiuitorul german a transpus în dreptul național articolul 56 alineatul (2) din Directiva TVA cu efect de la 1 ianuarie 2013. Potrivit acestei dispoziții, prestația de închiriere a unui mijloc de transport este efectuată în locul unde își are domiciliul beneficiarul care nu este

nici întreprinzător și nici persoană juridică căreia i-a fost atribuit un număr de identificare în scopuri de TVA.

- 14 În opinia instanței de trimitere, locul prestării se poate afla în Germania potrivit articolului 56 din Directiva TVA și articolului corespunzător 3a alineatul (3) punctul 2 a treia teză din UStG numai în cazul unei prestații de închiriere cu titlu oneros. În această privință există îndoieli.
- 15 Pentru ca prestația din speță să fie considerată cu titlu oneros, personalul ar fi trebuit să plătească o contraprestație în schimbul punerii la dispoziție a autovehiculului. Cu toate acestea, instanța de trimitere are îndoieli în acest sens cu privire la angajatul reclamantei, care nu plătește o sumă independent de veniturile salariale.
- 16 Autoritățile fiscale germane califică în mod regulat punerea la dispoziție a unui autovehicul de serviciu de către un întreprinzător personalului său în scopul utilizării private drept închiriere pe termen lung a unui mijloc de transport și consideră ca fiind o contraprestație prestarea proporțională a activității efectuate de angajat pentru utilizarea privată. Acest argument se bazează, de asemenea, pe ideea că punerea la dispoziție a autovehiculelor în scopuri private reprezintă un așa-numit avantaj în natură care, în general, în cazul unui angajat face obiectul impozitului pe venit ca salariu (și, prin urmare, ca o parte a remunerației sale pentru munca prestată).
- 17 În lumina jurisprudenței CJUE, în cazul de față nu este vorba totuși de o prestație cu titlu oneros. În hotărârea sa pronunțată în cauzele Medicom și Maison Patrice Alard (Hotărârea din 18 iulie 2013, C-210/11 și C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479), cu privire la noțiunea de prestare de servicii efectuată cu titlu oneros, CJUE a precizat că aceasta presupune existența unei legături directe între serviciul prestat și contravaloarea primită, lipsa unei astfel de plăți neputând fi compensată de împrejurarea că, în temeiul impozitului pe venit, această utilizare privată a unui bun care face parte din activele folosite în cadrul activității economice este considerată drept constituind un avantaj în natură cuantificabil și, așadar, într-un anumit fel, ca o parte a remunerației la care beneficiarul renunță în schimbul punerii la dispoziție a bunului în discuție.
- 18 Situația este însă diferită în cazul în care angajaților le este reținută o sumă din salariu corespunzătoare valorii punerii la dispoziție a bunului sau atunci când este sigur că o parte din activitatea prestată de angajați poate fi considerată o contraprestație în schimbul punerii la dispoziție a bunului (a se vedea și Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). De exemplu, în cauza Astra Zeneca UK (Hotărârea din 29 iulie 2010, C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450), CJUE a considerat prestarea proporțională a activității ca fiind contraprestație.
- 19 Autoritățile fiscale germane consideră în mod regulat prestarea activității de către personal ca fiind o contraprestație în schimbul punerii la dispoziție a

autovehiculului pentru deplasări private atunci când acest aspect este reglementat în contractul de muncă sau se întemeiază pe o convenție verbală ori pe alte circumstanțe ale raportului de muncă, cu condiția ca autovehiculul să fie pus la dispoziție pentru utilizare privată pentru o anumită durată, iar nu doar ocazional. În principiu, Curtea Federală Fiscală a împărtășit această opinie.

- 20 În măsura în care angajatul nu efectuează o plată pentru punerea la dispoziție a autovehiculului, nu trebuie să renunțe la nicio parte din remunerația sa în bani și nici nu există un drept de alegere între diferite avantaje, în acest caz, în acțiunea principală nu ar trebui să se pornească de la premisa unei prestații cu titlu oneros. Îndoieli cu privire la caracterul oneros ar trebui să rezulte și din faptul că contravaloarea care, potrivit dreptului german privind impozitul pe venit este calculată, de regulă, forfetar, nu ar trebui să reprezinte o chirie convenită în mod concret în sensul jurisprudenței CJUE.
- 21 Faptul că în hotărârea din cauzele *Medicom* și *Maison Patrice Alard* (Hotărârea din 18 iulie 2013, C-210/11 și C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479), CJUE s-a pronunțat cu privire la o exceptare de la impozitare, iar nu cu privire la chestiunea caracterului impozabil al operațiunilor, nu se opune aplicării sale în speță, întrucât ar trebui stabilită în mod uniform problema existenței sau nu a contraprestației.
- 22 Cu toate acestea, chiar dacă nu este acceptată o prestație cu titlu oneros, subzistă întrebarea dacă locul punerii la dispoziție a autovehiculelor de serviciu din acțiunea principală nu se află totuși în Germania. În această privință, pârâtul se întemeiază pe articolul 56 alineatul (2) din Directiva TVA și susține că nu se pune problema dacă prestarea este efectuată cu titlu oneros sau gratuit, atât timp cât se presupune că este vorba despre o prestație de închiriere. În cazul în care închirierea ar include potrivit articolului 56 alineatul (2) din Directiva TVA în mod uniform atât prestațiile cu titlu oneros, cât și situațiile unei puneri la dispoziție cu titlu gratuit – de exemplu, o prestație asimilată unei prestări de servicii cu titlu oneros sub forma utilizării unui bun care constituie o parte din activele folosite în cadrul activității economice în temeiul articolului 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA –, locul prestării în speță s-ar afla, de asemenea, în Germania. În susținerea opiniei acestora, autoritățile fiscale germane fac din nou trimitere la Orientările Comitetului TVA. Acestea prevăd la punctul 3:
- 23 „Marea majoritate a Comitetului TVA împărtășește opinia conform căreia în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor care constau în utilizarea unui bun, trebuie să se aplice aceeași regulă, indiferent dacă serviciul este furnizat cu titlu oneros sau este impozitat în conformitate cu articolul 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.”
- 24 Este îndoielnic dacă acest aspect este valabil și în cazul prestațiilor de închiriere a mijloacelor de transport. În ceea ce privește prestațiile cu titlu gratuit sub forma utilizării bunurilor întreprinderii în scopuri private care sunt asimilate unei prestări (de servicii) cu titlu oneros în temeiul articolului 26 alineatul (1) din Directiva TVA, această directivă nu conține o reglementare separată de stabilire a locului

impozitării, astfel încât nu este obligatorie o diferențiere cu privire la stabilirea locului. De la aceasta este exceptat însă tipul specific al prestării de servicii sub forma închirierii mijloacelor de transport, întrucât în acest caz se aplică articolul 56 alineatul (2) din Directiva TVA. Numai pentru astfel de prestări de servicii pentru care nu există o stabilire separată a locului, precum în articolul 56 din Directiva TVA, prezintă relevanță orientarea, potrivit căreia situațiile prestațiilor cu titlu oneros trebuie tratate în mod uniform cu cele ale prestațiilor asimilate prestațiilor de servicii cu titlu oneros în temeiul articolului 26 din Directiva TVA.

- 25 Se pare că și Comitetul TVA consideră punerea la dispoziția personalului a unui autovehicul de serviciu ca fiind „un alt serviciu” și presupune caracterul oneros pentru existența unei închirieri a unui mijloc de transport; a se vedea orientările menționate ale Comitetului TVA, punctul 3 al doilea paragraf și punctul 1 ultimul paragraf.
- 26 În opinia instanței de trimitere, în acest sens prezintă o importanță deosebită și faptul că doar o prestație cu titlu oneros poate fi considerată prestație de închiriere în sensul articolului 56 alineatul (2) din Directiva TVA, care ar putea deja lipsi în speță, conform celor expuse mai sus. Prin urmare, utilizarea neefectuată cu titlu oneros a unui bun care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice în folosul propriu al personalului nu ar trebui asimilată unei prestații de închiriere.
- 27 De asemenea, următoarele aspecte se opun ca punerea la dispoziție a autovehiculelor de serviciu să fie calificată într-un anumit mod – precum în cazul de față – drept prestații de închiriere în sensul articolului 56 alineatul (2) din Directiva TVA:
- 28 În conformitate cu jurisprudența CJUE, pentru o prestație de închiriere trebuie ca toate condițiile care caracterizează această operațiune să fie îndeplinite (Hotărârea din 18 iulie 2013, *Medicom și Maison Patrice Alard*, C-210/11 și C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479, și Hotărârea din 29 martie 2012, C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185). Acest lucru implică și faptul ca, în schimbul unei chirii și pe o durată convenită, chiriașului unui bun să îi fie cedat dreptul de a poseda bunul și de a exclude alte persoane de la această posesie. În cazul în care prestarea activității de către beneficiar ar fi considerată o contraprestație proporțională, se ridică problema calificării plății unei contraprestații în caz de boală a angajatului, așadar atunci când persoana în cauză nu prestează nicio activitate.
- 29 Punerea la dispoziție a autovehiculului nu are loc pe baza unui contract de închiriere, ci este reglementată de dreptul muncii, întrucât aceasta este corelată doar cu raportul de serviciu/de muncă al personalului. Aceasta reprezintă o contraprestație suplimentară pentru activitatea prestată (potrivit jurisprudenței BFH [*Bundesfinanzhof* (Curtea Federală Fiscală)]), inclusiv atunci când punerea la dispoziție nu a fost însoțită de înțelegeri exprese). Nici în acțiunea principală reclamanta nu pune autovehicule la dispoziția altor persoane, în special, activitatea acesteia nu constă în închirierea în scop comercial a mijloacelor de transport.

Punerea la dispoziție a autovehiculelor de serviciu este reglementată în contractul de muncă sau corespunde prestațiilor obișnuite furnizate de reclamantă personalului; nu există un contract de închiriere separat. Așadar, nu există un raport contractual separat, suplimentar față de raportul de muncă. Acest lucru este demonstrat și de faptul că punerea la dispoziție a autovehiculelor se încheie odată cu încetarea raportului de serviciu, continuarea ulterioară neavând loc.

DOCUMENT DE LUCRU