

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-607 din 2020, GE Aircraft Engine Services Ltd. Program de fidelizare a salariaților prin acordarea de tichete cu valoare și implicațiile privind TVA asupra castor tichete de valoare

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. Ćapeta,

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. Jokubauskaitė, X. Lewis și V. Uher, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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, denumit 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 instanțe 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;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(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:

„[...] 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 este asimilată, în aplicarea acestei legi, prestării acestor servicii în cadrul sau în desfășurarea activității sale.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

8 GEAES, societate de drept britanic care aparține grupului internațional General Electric (denumit în continuare „grupul GE”), își desfășoară activitatea în Regatul Unit în sectorul fabricării reactoarelor de avioane.

9 Grupul GE a instituit un program denumit „*Above & Beyond*” (Mai mult și mai departe), al cărui scop era de a răsplăti și de a recompensa angajații cei mai meritoși și performanți. În cadrul acestui program, orice angajat putea nominaliza un coleg pentru fapte pe care le considera demne de a fi premiate, în conformitate cu cerințele de eligibilitate ale programului menționat și potrivit sistemului de clasificare a premiilor prevăzut de acesta.

10 În temeiul sistemului de recompense astfel instituit, dacă un angajat nominalizat pentru un premiu clasificat la nivelul cel mai ridicat putea să primească, în anumite condiții, o sumă de bani, unui angajat nominalizat la un premiu de nivel intermediar i se ofereau tichete valorice (denumite în continuare „tichetele valorice în cauză”), în timp ce unui angajat nominalizat pentru un premiu clasificat la nivelul cel mai jos de premiere i se oferea o recompensă sub forma unui certificat de recunoaștere.

11 În cazul unui premiu constând în tichete valorice, angajatul trebuia să acceseze un site internet cu o listă de comercianți listați corespunzător (denumiți în continuare „comercianții listați”), pentru a alege unul la care să își valorifice tichetul.

12 Site-ul internet în discuție era gestionat de o societate care se ocupa de achiziționarea tichetelor valorice în cauză direct de la comercianții menționați pentru a le vinde ulterior către General Electric Statele Unite. Aceasta din urmă le ceda, ulterior, unei alte entități din grupul GE, cu sediul de asemenea în Statele Unite, și anume GE HQ, care le revindea, la rândul său, diferitor entități ale grupului GE, printre care GEAES.

13 GEAES și ceilalți 19 membri ai grupului GE au făcut obiectul unei decizii de impunere a TVA-ului de către administrația fiscală, referitoare la tranzacția de oferire a tichetelor valorice în cauză angajaților nominalizați în cadrul programului „*Above & Beyond*”. Astfel, această administrație a considerat că GEAES, precum și ceilalți membri ai grupului GE trebuiau să declare taxa în aval pentru valoarea tichetelor menționate.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

14 GEAES și ceilalți 19 membri ai grupului GE vizați au sesizat instanța de trimitere, și anume First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit], cu o acțiune împotriva acestei decizii de impunere, acțiunea introdusă de GEAES fiind desemnată drept cauza-pilot pentru toate cele 20 de proceduri.

15 Instanța de trimitere arată că litigiul principal privește exclusiv premiile de nivel intermediar, potrivit clasificării recompenselor menționate la punctul 10 din prezenta hotărâre. Mai precis, părțile au opinii divergente cu privire la aspectul dacă oferirea cu titlu gratuit de către GEAES a unor tichete valorice angajaților săi constituie o operațiune care trebuie asimilată unei prestări de servicii efectuate cu plată, în sensul articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, și dacă operațiunea menționată trebuie astfel să fie supusă 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 oferiți 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 rezultată 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 căreia 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 îndoiele 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:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„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 instanțe 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 prestări 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 prestări 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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că 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 răsplătirea 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 că 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 răsplătirea și recompensarea angajaților celor mai merituoși și performanți.