



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
DOMNUL MACIEJ SZPUNAR  
prezentate la 17 septembrie 2020<sup>1</sup>

**Cauza C-288/19**

**QM**  
**împotriva**  
**Finanzamt Saarbrücken**

[cerere de decizie preliminară introdusă de Finanzgericht des Saarlandes (Tribunalul Fiscal din Saarland, Germania)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) – Prestări de servicii cu titlu oneros – Articolul 45 – Locul prestării de servicii – Articolul 56 – Locul prestării de servicii de închiriere de mijloace de transport – Punere la dispoziția lucrătorilor a unor autovehicule de serviciu”

### **Introducere**

1. 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 de către angajatul său este supusă taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”)? Care sunt eventualele condiții pentru o astfel de impozitare și constituie o astfel de operațiune închirierea unui mijloc de transport? Curtea va avea ocazia să răspundă la aceste întrebări în prezenta cauză, clarificând în același timp jurisprudența sa referitoare atât la punerea la dispoziție de către persoanele impozabile a activelor lor comerciale și la prestarea de servicii de către acestea în folosul propriu, cât și la definirea serviciului de închiriere în lumina acestei jurisprudențe.

### **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 adăugată<sup>2</sup>, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE din 12 februarie 2008<sup>3</sup> (denumită în continuare „Directiva 2006/112”), prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

<sup>1</sup> Limba originală: polona.

<sup>2</sup> JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

<sup>3</sup> JO 2008, L 44, p. 11.

- (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 către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul și-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<sup>4</sup>, 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, își 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.

<sup>4</sup> A se vedea articolul 4 din Directiva 2008/8.

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 «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?”

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<sup>5</sup>. 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<sup>6</sup>. 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<sup>7</sup>.

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<sup>8</sup>. 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<sup>9</sup>. 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<sup>10</sup>.

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.

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).

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<sup>11</sup>, 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 dispoziția angajaților săi un autovehicul în mod gratuit, se va aplica articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112. Guvernul amintit 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 cărui 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 dispoziția 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 alineatul (1) 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.

<sup>11</sup> 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.



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

30. Curtea a decis cu privire la articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388/CEE<sup>13</sup>, a cărei formulare este identică în esență cu formularea articolului 26 alineatul (1) din Directiva 2006/112, că scopul său este de a asigura egalitatea de tratament a persoanelor impozabile și a consumatorilor. Această dispoziție urmărește să evite neimpozitarea bunurilor incluse în activele unei întreprinderi utilizate în folosul propriu și a serviciilor furnizate gratuit în folosul propriu<sup>14</sup>.

31. În special, în ceea ce privește articolul 6 alineatul (2) litera (a) din Directiva 77/388 [în prezent, articolul 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112], Curtea a afirmat că, întrucât scopul său este evitarea neimpozitării bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile și sunt utilizate în folosul propriu, această dispoziție impune ca o astfel de utilizare să fie considerată un serviciu cu titlu oneros și să fie impozitată numai în cazul în care persoana impozabilă și-a exercitat dreptul de a deduce taxa achitată în amonte la achiziționarea respectivelor bunuri. Pe de altă parte, impozitarea utilizării în folosul propriu a unui bun care, deși face parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile, nu i-a conferit acesteia dreptul de a deduce taxa achitată în amonte la achiziționarea sa ar constitui o dublă impunere contrară principiului neutralității fiscale<sup>15</sup>. În această privință, nu este relevant motivul pentru care persoana impozabilă nu a putut exercita dreptul de a deduce taxa achitată în amonte la momentul achiziționării bunurilor<sup>16</sup>.

32. Într-o astfel de situație este o persoană impozabilă care, la fel ca societatea QM, desfășoară exclusiv o activitate scutită de plata TVA-ului și nu are dreptul să deducă taxa achitată în amonte la achiziționarea de bunuri și servicii în scopul acestei activități. Din punctul de vedere al sistemului TVA-ului, o astfel de persoană impozabilă se află într-o situație similară cu cea a unui consumator, și anume suportă sarcina TVA-ului achitat în amonte în etapele anterioare ale comercializării.

33. În consecință, aplicarea articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, în cazul în care o astfel de persoană impozabilă utilizează în folosul propriu, în mod gratuit, bunuri care fac parte din activele folosite în cadrul activității sale economice, ar constitui o eludare a restricției prevăzute la litera (a) a aceleiași prevederi, potrivit căreia numai utilizarea în folosul propriu a bunurilor pentru care persoana impozabilă și-a exercitat dreptul de a deduce taxa achitată în amonte este considerată a fi un serviciu impozabil. Aceasta ar însemna o dublă impozitare a acestor bunuri și ar încălca astfel principiul neutralității fiscale.

34. De asemenea, aceasta nu ar fi în concordanță cu scopul articolului 26 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care este, potrivit jurisprudenței Curții citate mai sus, evitarea neimpozitării bunurilor și serviciilor destinate utilizării private și asigurarea egalității de tratament a consumatorilor și a persoanelor impozabile. În cazul în care persoana impozabilă nu și-a exercitat dreptul de a deduce taxa achitată în amonte la achiziționarea bunurilor, operațiunea de cumpărare a bunurilor respective este și rămâne impozabilă, iar persoana impozabilă însăși se află în aceeași situație ca un consumator din punctul de vedere al TVA-ului.

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 A șasea directivă 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). Directivă 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).

35. Prin urmare, considerăm că articolul 26 alineatul (1) din Directiva 2006/112 ar trebui interpretat în sensul că litera (b) a acestei prevederi nu se aplică serviciilor care constau în punerea la dispoziție de către o persoană impozabilă în folosul propriu sau în alte scopuri care nu au legătură cu desfășurarea activității sale de bunuri care fac parte din activele folosite în cadrul unei activități economice a respectivei persoane impozabile. În cazul unor astfel de servicii, se aplică litera (a) din aceeași prevedere, conform căreia o astfel de prestare este considerată a fi un serviciu furnizat cu titlu oneros, dar numai dacă persoana impozabilă și-a exercitat dreptul de a deduce taxa achitată în amonte la achiziționarea bunurilor respective.

36. Prin urmare, considerăm, contrar poziției guvernului german, că, atunci când o persoană impozabilă pune la dispoziția unui angajat un autovehicul care face parte din activele folosite în cadrul activității sale economice, pentru care angajatul respectiv nu suportă un cost, nici nu renunță la o parte din remunerația sa sau la alte beneficii pe care i le datorează persoana impozabilă, nici nu furnizează o muncă suplimentară direct legată de această punere la dispoziție, punerea la dispoziție a autovehiculului nu poate fi considerată 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 menționată. Problema aplicării articolului 56 alineatul (2) din această directivă este, prin urmare, nerelevantă.

37. În consecință, propunem să se răspundă la întrebarea preliminară că articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 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 unui 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.

### ***Punerea la dispoziția angajatului a unui autovehicul cu titlu oneros***

38. După cum am menționat la început, deși întrebarea adresată se referă în mod expres doar la situația în care un autovehicul este pus la dispoziția unui angajat cu titlu gratuit, procedura în fața instanței naționale vizează două situații, iar în cea de a doua situație angajatul suportă un cost dedus din salariu pentru autovehiculul care i-a fost pus la dispoziție. Pentru a furniza un răspuns complet instanței de trimitere, în opinia noastră, ar trebui analizată și această a doua situație.

39. În situația în care angajatul unei persoane impozabile suportă un cost pentru punerea la dispoziția sa de către persoana impozabilă a unui autovehicul în folosul propriu, în opinia noastră, există o operațiune de prestare de servicii cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112. Prin urmare, nu este necesar să se facă referire la articolul 26 alineatul (1) litera (a) din aceeași directivă. Această din urmă dispoziție se aplică, în opinia noastră, situațiilor în care bunurile care constituie active folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile sunt puse la dispoziție cu titlu gratuit.

40. Acest lucru are două consecințe. În primul rând, rezerva cuprinsă la articolul 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112, potrivit căreia această dispoziție se aplică numai bunurilor la achiziționarea cărora persoana impozabilă și-a exercitat dreptul de a deduce taxa achitată în amonte, nu se aplică. În cazul în care o persoană impozabilă pune la dispoziția unui angajat un bun, de exemplu un autovehicul, care face parte din activele folosite în cadrul activității sale economice și acest lucru are loc în cadrul unui raport de muncă, trebuie să se considere, în opinia noastră, că

acționează în calitate de persoană impozabilă. Prin urmare, o astfel de operațiune este, în principiu, supusă impozitării. În schimb, persoana impozabilă obține, de regulă, dreptul de a deduce taxa achitată în amonte la achiziționarea acestor bunuri, iar în cazul în care, la fel ca societatea QM, nu desfășoară o activitate impozabilă într-un anumit stat membru, dreptul la rambursarea acesteia.

41. În al doilea rând, baza de impozitare într-o astfel de situație trebuie, în principiu, să fie reprezentată de suma primită efectiv de persoana impozabilă de la angajatul său pentru punerea la dispoziție a bunurilor, iar nu, așa cum se întâmplă în practică în cazul punerii la dispoziție a bunurilor în mod gratuit, de costul achiziționării bunurilor.

42. Desigur, autoritățile naționale competente trebuie să stabilească dacă costurile suportate de angajat constituie efectiv plata pentru punerea la dispoziție a bunurilor. Sistemul comun al TVA nu este destinat să impoziteze toate fluxurile financiare. Sunt supuse impozitării operațiunile, și anume livrările de bunuri și prestările 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<sup>17</sup>.

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 dispoziția 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.

<sup>17</sup> A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 ianuarie 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, punctul 31 și jurisprudența citată).



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<sup>18</sup>. Prin urmare, este necesar să se verifice dacă aceste condiții sunt îndeplinite atunci când o persoană impozabilă pune la dispoziția 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<sup>19</sup>, proprietarul obiectului contractului de închiriere, acesta trebuie înțeles ca fiind orice locator. Faptul că societatea QM nu este proprietarul, ci locatorul 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 considerată îndeplinită.

50. În ceea ce privește durata contractului de închiriere, nu considerăm că aceasta trebuie să fie determinată 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 determinată 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<sup>20</sup>. 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<sup>21</sup>, 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 exprimată în observațiile sale, nu considerăm că faptul că punerea la dispoziția unui angajat a unui autovehicul este limitată de durata raportului de muncă împiedică calificarea acesteia drept serviciu de închiriere.

53. Desigur, este relevant dacă durata de utilizare a autovehiculului avută în vedere de părți depășește sau nu treizeci de zile, întrucât de aceasta depind 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.

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.

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<sup>22</sup> 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<sup>23</sup>.

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<sup>24</sup>. 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<sup>25</sup>.

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 comună acestei operațiuni și închirierii*, este aceea că persoanei în cauză i s-a acordat, pentru o durată convenită și în schimbul unei remunerații, dreptul de a ocupa proprietatea ca și cum ar fi proprietarul acesteia și de a exclude posibilitatea exercitării acestui drept de către orice altă persoană<sup>26</sup>.

58. Rezultă de aici că, în primul rând, Curtea a caracterizat în acest mod dreptul real de uzufruct, menționând doar în trecere că un contract de închiriere are caracteristici similare. În al doilea rând, în opinia Curții, excluderea altor persoane privește dreptul de a utiliza proprietatea ca proprietar, iar nu orice altă activitate legată de obiectul dreptului de utilizare (și, eventual, de închiriere).

59. Abia în hotărârile ulterioare, Curtea a aplicat această condiție direct contractului de închiriere în sensul dispozițiilor în materie de scutire de TVA, simplificând în același timp foarte mult formularea din Hotărârea „Goed Wonen”. Conform acestei noi formulări, închirierea unui bun imobil în sensul reglementărilor în materie de scutire de TVA constă în esență în faptul că proprietarul bunului imobil cedează locatarului, în schimbul unei chirii și pe o durată convenită, dreptul de a ocupa bunul și de a exclude alte persoane de la ocuparea acestuia<sup>27</sup>.

60. Cu toate acestea, nu credem că Curtea a dorit să impună astfel cerințe deosebit de riguroase pentru un contract de închiriere în sensul reglementărilor în materie de TVA. Aceste cerințe nu depășesc dreptul locatarului, stipulat de obicei în acest tip de contracte, de a utiliza obiectul închirierii și de a fi protejat împotriva ingerințelor în acest drept (și în exercitarea sa) din partea unor terți neautorizați. Acest lucru nu exclude însă drepturile care revin proprietarului obiectului închirierii (sau, mai larg, locatorului) fie în temeiul legii, fie pe baza contractului încheiat între părți. Nu este exclusă nici posibilitatea ca locatorului să îi revină anumite obligații legate de obiectul închirierii în alt temei, de exemplu pe baza raportului de muncă dintre acesta și locator.

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).

61. Prin urmare, deși înclinăm să concluzionăm, după cum am menționat deja, că jurisprudența amintită mai sus se poate aplica și interpretării noțiunii de „închiriere a unui mijloc de transport”, în sensul articolului 56 din Directiva 2006/112, nu suntem de acord cu afirmația societății QM potrivit căreia criteriile care rezultă din jurisprudența respectivă, și în special criteriul utilizării obiectului închirierii cu excluderea altor persoane, exclud recunoașterea existenței unui contract de închiriere în cazul punerii autovehiculului la dispoziția unui angajat într-o situație precum cea din litigiul principal.

62. Societatea QM susține că, întrucât autovehiculul este pus la dispoziție și în scopuri profesionale, angajatul nu îl folosește cu excluderea altor persoane, întrucât *utilizarea autovehiculului de către angajat în scopuri profesionale* (implicit: în interesul angajatorului) înseamnă, în fapt, *utilizarea autovehiculului de către angajator*.

63. Nu putem fi de acord cu această afirmație. Faptul că posibilitatea de a folosi autovehiculul îi permite angajatului să își îndeplinească mai ușor îndatoririle profesionale și că acesta a fost, printre altele, scopul punerii la dispoziție a autovehiculului de către angajator nu schimbă faptul că, în temeiul contractului cu angajatorul, angajatul dispune de autovehiculul respectiv în mod exclusiv. De asemenea, faptul că angajatorul poate da angajatului instrucțiuni a căror executare necesită utilizarea autovehiculului care i-a fost pus la dispoziție nu schimbă nimic în această privință<sup>28</sup>. Situația ar fi aceeași în cazul în care angajatul ar fi proprietarul autovehiculului. În schimb, situația ar fi diferită dacă angajatorul ar avea o flotă de autovehicule pe care angajații le-ar putea folosi în funcție de necesități (și în limita disponibilității acestor autovehicule), dar niciunul dintre ele nu ar fi alocat permanent unui anumit angajat.

64. De asemenea, faptul că persoana impozabilă pune autovehiculul la dispoziția angajatului pe baza unui contract de muncă, iar nu pe baza unui contract distinct de drept civil, este irelevant 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 inclusă<sup>29</sup>.

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 săi 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<sup>30</sup>. 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.

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 imobiliare, Hotărârea din 4 octombrie 2001, „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, punctul 58).

30 Considerentul (3) al Directivei 2008/8.

## 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 modificată 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.