



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOAMNA TAMARA ČAPETA
prezentate la 27 ianuarie 2022¹

Cauza C-607/20

GE Aircraft Engine Services Ltd
împotriva
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(cerere de decizie preliminară formulată de First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit])

„Cerere de decizie preliminară – Taxa pe valoarea adăugată – Transferuri de tichete valorice ca operațiuni taxabile – Articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA – Noțiunea de «în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate» – Oferirea de tichete valorice personalului, cu titlu gratuit, în cadrul unui sistem de recompensare a meritelor angajaților”

I. Introducere

1. Prezenta cauză prezintă mai multe straturi. La stratul exterior se află chiar interpretarea solicitată de First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit] în cadrul unui litigiu privind obligația de a declara TVA-ul aferent ieșirilor pentru transferul cu titlu gratuit al tichetelor valorice de către o persoană impozabilă personalului său. Instanța de trimitere nu este sigură dacă acest transfer trebuie considerat 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/CE².

2. Cu toate acestea, în cadrul acestui litigiu, sub acest strat de suprafață se regăsește problematica legată de neutralitatea fiscală. Astfel, în cazul în care s-ar considera că tranzacția în cauză intră sub incidența articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, atunci TVA-ul ar fi plătit de *două* ori la valoarea acelorași tichete valorice. Mai exact, o dată la momentul transferului de la persoana impozabilă către personalul său și o dată la utilizarea dreptului subiacent de către angajat (de a primi bunuri sau servicii de la un comerciant ales).

3. În consecință, răspunzând la întrebările instanței de trimitere, Curtea va avea ocazia să precizeze când, în cazul tichetelor valorice precum cele în discuție în prezenta cauză, sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA-ul să devină exigibil.

¹ Limba originală: engleza.

² 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”).

II. Cadrul juridic

4. Domeniul de aplicare al Directivei TVA este stabilit la articolul 2 alineatul (1) din aceasta. Litera (c) a acestui articol prevede că este supusă TVA-ului „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

5. Potrivit articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, prin „livrare de bunuri” se înțelege „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”, în timp ce, potrivit articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA, „prestare de servicii” înseamnă „orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri”.

6. Articolul 26 alineatul (1) din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Fiecare dintre următoarele tranzacții este considerată o prestare de servicii efectuată cu plată:

[...]

(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 activitate³.”

7. Potrivit articolului 62 alineatul (1) din Directiva TVA, fapt generator înseamnă „faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA să devină exigibilă”. Conform articolului 63 din Directiva TVA, „[f]aptul generator intervine și TVA devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile”.

III. Situația de fapt, procedura națională și întrebările preliminare

8. GE Aircraft Engine Services Limited (denumită în continuare „reclamanta”) este o societate care furnizează servicii de reparații și întreținere a motoarelor cu reacție în Regatul Unit. Aceasta face parte din grupul de societăți General Electric (denumit în continuare „GE”), un conglomerat multinațional american.

9. Reclamanta a derulat un program de recunoaștere a meritelor angajaților denumit „Above & Beyond”. În cadrul acestui program, orice membru al personalului reclamantei putea nominaliza orice alt membru al personalului pentru activități despre care considera că merită recunoaștere specială, în conformitate cu cerințele de eligibilitate ale programului.

10. În cadrul programului „Above & Beyond” existau diferite niveluri de premii. Persoana care nominaliza trebuia să selecteze nivelul adecvat și să explice de ce persoana nominalizată merita premiul. Prezenta cauză are în vedere numai nivelul intermediar al acestui sistem de premii. La acest nivel și după o procedură internă de aprobare, persoanei nominalizate i se acorda un tichet valoric.

³ Din motive de exhaustivitate, observăm că, potrivit articolului 26 alineatul (2) din Directiva TVA, „[s]tatele membre pot deroga de la dispozițiile alineatului (1), cu condiția ca această derogare să nu conducă la denaturarea concurenței”. În speță, nu există niciun indiciu că Regatul Unit a făcut uz de această posibilitate.

11. În cazul premiilor care constau în tichete valorice, persoanei nominalizate i se trimitea un link către un site gestionat de Globoforce Limited (denumită în continuare „Globoforce”), un furnizor de servicii de recunoaștere socială. Pe site-ul Globoforce, angajatul câștigător putea alege un tichet valoric de la o serie de comercianți incluși pe listă (și participanți). Odată ales, tichetul valoric putea fi valorificat doar la comerciantul ales.

12. Furnizarea de tichete de la Globoforce către angajat a avut loc după cum urmează. În primul rând, Globoforce a achiziționat tichetele valorice direct de la comercianții participanți și le-a vândut GE din Statele Unite ale Americii (denumită în continuare „GE SUA”). Ulterior, GE SUA a vândut tichetele valorice sediului principal al GE, situat tot în Statele Unite (denumit în continuare „GE HQ”). În continuare, GE HQ a furnizat transfrontalier tichetele valorice către mai multe entități GE din Regatul Unit. Fiecare dintre aceste entități, printre care și reclamanta, în calitate de angajator, a oferit tichetele angajaților nominalizați în cadrul programului „Above and Beyond”.

13. Dat fiind că această furnizare de tichete provenea de la entități din afara Uniunii Europene, reclamanta a achitat TVA-ul aferent intrărilor pentru furnizarea acestor tichete valorice de către GE HQ pe baza taxării inverse și a recuperat suma corespunzătoare de la autoritățile fiscale competente.

14. Atunci când angajatul câștigător folosea tichetul valoric pentru achiziționarea de bunuri sau servicii, comerciantul participant înregistra în contabilitate TVA-ul aferent ieșirilor la valoarea tichetului valoric.

15. La 20 decembrie 2017, Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Administrația Fiscală și Vamală, Regatul Unit, denumită în continuare „pârâta”) a emis reclamantei o decizie de impunere pentru suma de 332 495 de lire sterline (GBP) (aproximativ 374 389 EUR) pentru perioada cuprinsă între luna decembrie 2013 și luna octombrie 2017 pentru TVA-ul aferent ieșirilor nedeclarat aferent valorii tichetelor valorice furnizate în cadrul programului „Above & Beyond”.

16. Având îndoieli cu privire la interpretarea articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Situația în care, în cadrul unui program de recunoaștere a angajaților cu performanțe ridicate, o persoană imposibilă 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 imposibilă acordă personalului tichete valorice cu un scop de activitate?
- 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?”

17. Instanța de trimitere a explicat că prezenta cauză servește drept cauză de referință pentru alte acțiuni care își au originea în situații de fapt similare și care privesc alți 19 membri ai grupului GE.

18. Reclamanta și Comisia Europeană au depus observații scrise. Aceste părți au prezentat de asemenea pledoarii în ședința care a avut loc la 24 noiembrie 2021.

IV. Analiză

19. Prezentele concluzii sunt structurate după cum urmează. Vom începe cu interpretarea articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA și, în lumina acesteia, vom răspunde la întrebările adresate de instanța de trimitere (A). Cu toate acestea, astfel cum vom explica, în prezenta cauză rezultatul ar putea fi acela că valoarea acelorași tichete este supusă de două ori la plata TVA-ului. În consecință, vom ridica problema dacă transferul acestor tichete constituie în primul rând un fapt generator (B).

A. Servicii prestate în folosul propriu sau în alte scopuri decât cele de activitate a unei persoane impozabile

20. Pe scurt, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă transferul cu titlu gratuit al tichetelor valorice de către o persoană impozabilă către personalul său, în cadrul unui regim de recunoaștere a meritelor personalului precum cel în discuție în prezenta cauză, ar trebui să fie supus TVA-ului ca prestare de servicii efectuată cu plată, astfel cum o impune articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

21. Soluționarea acestei întrebări necesită interpretarea noțiunii de „folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate”, astfel cum este prevăzută în această dispoziție.

22. În consecință, ne vom apleca mai întâi asupra interpretării acestei noțiuni (1) înainte de a răspunde la întrebările specifice adresate de instanța de trimitere (2).

1. Norma privind identificarea „altor scopuri decât cele de activitate”

23. Potrivit articolului 26 alineatul (1) din Directiva TVA, două tipuri de situații trebuie considerate prestări de servicii efectuate cu plată. Prima privește utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte dintre activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora sau utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității persoanelor impozabile. Cea de a doua privește 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”.

24. Prestarea gratuită de servicii este cea care prezintă interes în prezenta cauză. De la bun început, ar trebui să se clarifice faptul că părțile nu contestă faptul că a existat o prestare de servicii sau că serviciile au fost prestate cu titlu gratuit. Singura întrebare care rămâne este dacă serviciile respective au fost prestate în folosul propriu sau pentru desfășurarea activității comerciale.

25. În această privință, trebuie amintit că, în mod normal, prestarea de servicii *fără* plată nu intră în domeniul de aplicare al Directivei TVA⁴. Cu toate acestea, articolul 26 alineatul (1) litera (b) din această directivă prevede o derogare de la această regulă generală⁵. Astfel cum a explicat Comisia în ședință, această dispoziție creează ficțiunea juridică potrivit căreia anumite tranzacții, deși nu sunt furnizate cu titlu oneros, intră totuși în domeniul de aplicare al sistemului de TVA.

26. Motivul care stă la baza acestei derogări a fost descris ca fiind unul de echitate și neutralitate fiscală: articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA urmărește să împiedice o persoană impozabilă să obțină un avantaj din utilizarea în folosul propriu a bunurilor sau a serviciilor întreprinderii sale în raport cu un consumator obișnuit care suportă TVA-ul acumulat în etapele anterioare ale comercializării⁶. Într-adevăr, spre deosebire de persoana impozabilă, consumatorul nu beneficiază de posibilitatea de a extinde lanțul figurativ de tranzacții (în amonte) pentru a transfera sarcina fiscală „în aval”⁷.

27. Pe scurt, articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA urmărește să garanteze că, în împrejurări care nu se încadrează în sfera activității economice, persoana impozabilă este recunoscută drept consumator final în scopuri de TVA.

28. În acest scop, articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, potrivit interpretării noastre, tratează, într-o primă etapă, toate prestările gratuite de servicii ca fiind prestări în *folosul propriu* al persoanei impozabile sau al personalului acesteia. Prin urmare, aceste tranzacții sunt asimilate altor prestări de servicii (care nu au legătură cu activitatea comercială) efectuate cu titlu oneros, astfel încât persoana impozabilă trebuie să plătească taxa aferentă ieșirilor în privința acestora.

29. Astfel, în cazul în care serviciile sunt prestate gratuit, persoana impozabilă este considerată, în mod implicit, drept consumatorul final. Cu toate acestea, într-o a doua etapă, articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA prevede că se poate considera totuși că o prestare gratuită de servicii *nu* a fost efectuată în folosul propriu (și, prin urmare, ca prestare de servicii efectuată cu titlu oneros) în cazul în care utilizarea prestării respective a servit scopului desfășurării *activității* unei persoane impozabile⁸.

30. Dar cum se stabilește acest lucru?

31. Potrivit reclamantei, ar trebui să se ia în considerare intenția subiectivă a persoanei impozabile care stă la baza livrării gratuite de bunuri sau a prestării gratuite de servicii. Astfel, în cazul în care o persoană impozabilă a prestat gratuit un serviciu în *scopul* desfășurării activității sale economice, respectivul serviciu ar trebui considerat ca având un scop de activitate în sensul articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. Prin urmare, în opinia reclamantei,

⁴ A se vedea comparativ articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA și Hotărârea din 5 februarie 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punctul 14), și Hotărârea din 1 aprilie 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punctul 10).

⁵ Hotărârea din 11 decembrie 2008, Danfoss și AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, punctul 26).

⁶ A se vedea printre altele Hotărârea din 8 martie 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punctul 27), Hotărârea din 23 aprilie 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punctul 41), și Hotărârea din 9 iulie 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punctul 21).

⁷ A se vedea de exemplu Hotărârea din 27 iunie 1989, Kühne (50/88, EU:C:1989:262, punctul 12). A se vedea de asemenea considerentul 30 al Directivei TVA. În acest sens, a se vedea de asemenea Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punctul 25), Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punctul 23), și Hotărârea din 11 decembrie 2008, Danfoss și AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, punctele 46-48).

⁸ A se vedea articolul 26 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA.

politicile comerciale ale unei persoane impozabile care urmăresc creșterea în mod indirect a productivității personalului prin îmbunătățirea satisfacției și a implicării angajaților ar trebui să fie recunoscute ca intrând în sfera noțiunii de „scop de activitate”.

32. Astfel cum am explicat la punctul 28 din prezentele concluzii, articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA pornește de la premisa potrivit căreia *toate* serviciile oferite cu titlu gratuit de o persoană impozabilă personalului său sunt considerate prestări de servicii în alte scopuri decât cele de activitate. Prin urmare, în acest stadiu al analizei nu se efectuează nicio apreciere a tranzacției concrete în cauză. În consecință, în virtutea acestei premise, este irelevant, pentru tratamentul unei anumite tranzacții în temeiul articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, dacă intenția subiectivă a persoanei impozabile a fost ca prestarea să fie efectuată în scopul desfășurării activității economice sau în folosul propriu. În cazul în care aceasta a fost gratuită, potrivit Directivei TVA, se prezumă că a fost efectuată în folosul propriu.

33. Caracteristicile specifice ale unei tranzacții dobândesc importanță numai în cazul în care o persoană impozabilă dorește să demonstreze că o anumită tranzacție care intră în domeniul de aplicare al articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA nu a fost de fapt efectuată în folosul propriu, ci în scop de activitate. Cele două repere jurisprudențiale principale referitoare la interpretarea acestei dispoziții, Hotărârea Fillibeck⁹ și Hotărârea Danfoss și AstraZeneca¹⁰, arată că Curtea stabilește dacă un scop este de activitate verificând dacă serviciul prestat (care, în hotărârile menționate, privea transportul gratuit și, respectiv, prânzul gratuit) era „necesar” în raport cu imperativele *activității economice a persoanei impozabile respective*¹¹.

34. Nu putem contesta faptul că accentul pus pe termenul „necesar” poate fi interpretat astfel încât să introducă un anumit element de subiectivitate. Aceasta este în esență ceea ce susține reclamanta și ceea ce ar rezulta dintr-o interpretare firească a acestui termen. Cu toate acestea, în opinia noastră, trebuie să privim dincolo de sensul său pur lingvistic și să analizăm abordarea propusă de reclamantă într-un context mai larg.

35. Într-adevăr, în cazul în care pretinsa intenție comercială propusă de o persoană impozabilă este acceptată drept criteriu, efectul ar fi acela că persoanei impozabile individuale îi revine sarcina de a decide când o anumită tranzacție este efectuată în scopuri de activitate și, prin urmare, nu este taxabilă. În consecință, instanțele ar fi puse în situația delicată de a trebui să aprecieze aceste decizii comerciale din perspectiva adevăratei lor necesități. În plus, a lăsa sensul termenului „necesitate” la interpretarea subiectivă a unei persoane impozabile supuse TVA-ului ar conduce la rezultatul nerezonabil că două persoane impozabile cu prestații taxabile identice în cadrul desfășurării unei activități identice ar putea totuși să ajungă la concluzii diferite în ceea ce privește „necesitatea” unui serviciu. Acest lucru ar oferi posibilitatea de a exclude o tranzacție, supusă în mod normal la plata taxei, din domeniul de aplicare al Directivei TVA. În mod evident, un astfel de rezultat nu poate fi conciliat cu interpretarea strictă pe care Curtea a dat-o acestei dispoziții¹².

⁹ Hotărârea din 16 octombrie 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

¹⁰ Hotărârea din 11 decembrie 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

¹¹ A se vedea în această privință Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punctul 29), și Hotărârea din 11 decembrie 2008, Danfoss și AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, punctul 59).

¹² A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punctele 26 și 29), și Hotărârea din 11 decembrie 2008, Danfoss și AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, punctele 57 și 58).

36. Prin urmare, în înțelegerea noastră, Hotărârea Fillibeck¹³ și Hotărârea Danfoss și AstraZeneca¹⁴ abordează interpretarea „necesității” unei tranzacții pe baza a două elemente stabilite în mod obiectiv: în primul rând, existența unei legături între un serviciu prestat cu titlu gratuit și activitatea economică a persoanei impozabile și, pe de altă parte, existența unui control asupra utilizării respectivului serviciu în vederea asigurării că acesta este utilizat efectiv în legătură cu sau în beneficiul activității economice a persoanei impozabile.

37. Primul element garantează că serviciul în cauză este prestat în scopul de a servi activității economice a persoanei impozabile¹⁵. Or, astfel cum a subliniat reclamanta atât în observațiile sale, cât și în ședință, această cerință nu poate fi interpretată în mod strict, astfel încât să impună ca activitatea acestei persoane să fie imposibilă în lipsa sa.

38. Cu toate acestea, cerința necesității nu poate desemna niciun serviciu care este în mod obișnuit și în general legat de orice tip de activitate. Astfel, transportul angajaților către și de la locul de muncă este, desigur, necesar pentru organizarea muncii. Cu toate acestea, nu este considerat în sine un „scop de activitate” în sensul articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. Prin urmare, nu poate fi oferit gratuit și să nu fie supus TVA-ului. Atunci când, în Hotărârea Fillibeck¹⁶, a admis că prestarea gratuită de servicii de transport a fost efectuată în scopul desfășurării activității economice, Curtea a legat acest serviciu de „caracteristicile speciale ale întreprinderilor de construcții”¹⁷. Prin urmare, era „necesară” în aceste împrejurări specifice, deși Curtea nu a considerat că transportul către și de la locul de muncă este necesar în sensul tradițional al acestui termen.

39. În Hotărârea Danfoss și Astra Zeneca¹⁸ nu au apărut astfel de criterii de calificare specifice sectorului. Cu toate acestea, Curtea a observat că „specificitățile proprii organizării întreprinderii” trebuie să constituie un indice conform căruia prestațiile în cauză oferite cu titlu gratuit nu au fost efectuate în alte scopuri decât cele de activitate¹⁹. Astfel, un prânz gratuit a fost totuși acceptat ca servind unui scop de activitate, deoarece era strâns legat de organizarea specifică a activității economice a persoanei impozabile (și anume un prânz gratuit oferit numai în cadrul anumitor reuniuni de lucru)²⁰.

40. În același mod, chiar dacă nu se poate nega că sporirea randamentului care rezultă dintr-o mai mare satisfacție a angajaților are o legătură cu activitatea economică a unei persoane impozabile, această legătură este *generală* și, prin urmare, nu ține în mod suficient cont de particularitățile activității economice a unei persoane impozabile, în același mod în care transportul și oferirea de mese angajaților constituie interese generale ale oricărei întreprinderi. Prin urmare, cadourile gratuite care îi motivează pe angajați nu diferă de prânzurile gratuite sau de transportul gratuit. Acestea pur și simplu nu intră sub incidența noțiunii de „scop de activitate”, inerentă articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, cu excepția cazului în care se poate stabili că

¹³ Hotărârea din 16 octombrie 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

¹⁴ Hotărârea din 11 decembrie 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

¹⁵ A se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 21), Hotărârea din 8 martie 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punctul 29), Hotărârea din 23 aprilie 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punctul 46), și Hotărârea din 22 martie 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punctele 38-41). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate în cauzele Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:218, punctul 65) și Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, punctul 46).

¹⁶ Hotărârea din 16 octombrie 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

¹⁷ *Ibidem*, punctul 32.

¹⁸ Hotărârea din 11 decembrie 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

¹⁹ *Ibidem*, punctul 63.

²⁰ *Ibidem*, punctele 59 și 60.

specificitățile proprii organizării activității persoanei impozabile sau alte împrejurări speciale pot face ca prestarea gratuită de servicii să fie „necesară”, transferând astfel aceste servicii din sfera utilizării în folosul propriu în sfera noțiunii de „scop de activitate”.

41. Al doilea element, și anume cel al controlului, garantează că, pe toată durata prestării sale, serviciul în cauză rămâne legat de activitatea economică a persoanei impozabile. Existența controlului se apreciază în mod obiectiv. În acest sens, trebuie să se demonstreze că *numai* persoana impozabilă a fost cea care stabilit întotdeauna destinația finală a unui serviciu²¹. Astfel, în Hotărârea Fillibeck²², controlul a fost stabilit prin faptul că societatea de construcții a dictat rutele și orele de transport, aceasta nefiind o alegere a angajaților săi²³. În mod similar, în Hotărârea Danfoss și AstraZeneca²⁴, angajatorii respectivi au fost cei care au stabilit momentul, locul și ocazia cu care vor fi oferite mese gratuite angajaților lor în cadrul reuniunilor de lucru²⁵.

42. Este adevărat, astfel cum arată reclamanta, că elementul de control nu exclude, în sine, posibilitatea ca un angajat să obțină un anumit beneficiu în folosul propriu din utilizarea bunurilor sau a serviciilor oferite cu titlu gratuit de angajatorul său. Într-adevăr, este convenabil și economic să primești transport gratuit dus-întors către și de la un loc de muncă greu accesibil, precum și să primești sandvișuri în timpul unor reuniuni de lucru lungi sau importante. Cu toate acestea, simplul fapt că un angajat beneficiază de un serviciu oferit cu titlu gratuit de angajatorul său (inclusiv, astfel cum se întâmplă de obicei, încălzire, măsuri generale de securitate la locul de muncă și mobilier de birou) nu anulează sau diminuează scopul „de activitate” al unor astfel de bunuri și servicii²⁶. În definitiv, persoana impozabilă stabilește și controlează plata acestor cheltuieli generale. Eventualele avantaje subiective ale angajaților care rezultă din aceasta nu sunt decât accesorii în raport cu prestația „principală” care constă în livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor în cauză²⁷.

43. Ajungem astfel la întrebările adresate de instanța națională.

2. Întrebările adresate Curții

44. Instanța de trimitere adresează trei întrebări. Prin intermediul primei întrebări, această instanță solicită în esență să se stabilească dacă acordarea tichetelor valorice în cauză este efectuată în scop de activitate a reclamantei sau în folosul propriu, în sensul articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. A doua și a treia întrebare se bazează apoi pe răspunsul Curții la prima întrebare. Prin acestea se solicită să se stabilească dacă răspunsul la prima întrebare este afectat de existența unui scop de activitate pentru emiterea tichetelor în cauză (a doua întrebare) și, respectiv, dacă se poate atribui vreo importanță faptului că tichetele sunt destinate folosului propriu al membrilor personalului și pot fi folosite în scopuri personale (a treia întrebare).

²¹ A se vedea prin analogie Hotărârea din 17 iulie 2014, BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, punctul 26).

²² Hotărârea din 16 octombrie 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

²³ *Ibidem*, punctul 22, și Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:19, punctul 44).

²⁴ Hotărârea din 11 decembrie 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

²⁵ *Ibidem*, punctele 53 și 60.

²⁶ Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punctul 30), și Hotărârea din 11 decembrie 2008, Danfoss și AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, punctul 62).

²⁷ A se vedea prin analogie Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 34 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea, pentru o explicație a motivelor care stau la baza acestei exceptări a serviciilor auxiliare, Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punctul 30).

45. Vom aborda toate cele trei întrebări împreună.

46. Dat fiind că, astfel cum s-a explicat, articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA pornește de la premisa potrivit căreia serviciile oferite cu titlu gratuit de o persoană impozabilă angajaților săi trebuie să fie considerate servicii destinate folosului lor personal, trebuie să se concluzioneze de la bun început că serviciul prestat de reclamantă prin acordarea de tichete angajaților săi pentru a fi utilizate în magazinele de vânzare cu amănuntul intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții. Ca răspuns la a doua întrebare a instanței de trimitere, trebuie subliniat că concepția (sau intenția) subiectivă a persoanei impozabile potrivit căreia aceste tichete valorice sunt oferite într-un scop de activitate nu are nicio incidență asupra acestei constatări.

47. Cu toate acestea, în cazul în care se poate stabili că serviciile în cauză erau „necesare” pentru activitatea economică a reclamantei, aceasta ar însemna că acestea au fost oferite într-un scop de activitate, chiar dacă serviciile respective au fost oferite cu titlu gratuit. Prin urmare, trebuie să se răspundă la a treia întrebare adresată de instanța de trimitere că este necesar ca serviciile în cauză să fie legate de activitatea economică a persoanei impozabile și ca aceasta din urmă, în calitate de prestator cu titlu gratuit al acestor servicii, să dețină controlul asupra utilizării lor pentru a asigura o legătură continuă cu propria sa activitate economică sau pentru a promova respectiva activitate.

48. Decizia de trimitere explică faptul că programul „Above & Beyond” urmărește să încurajeze și să recompenseze performanța și comportamentul angajaților prin intermediul tichetelor valorice. Tichetele valorice respective puteau fi valorificate la o serie de comercianți participanți. În cadrul ședinței, reclamanta a explicat că nu avea cunoștințe cu privire la ceea ce vor face angajații cu tichetele lor. Din dosarul cauzei reiese de asemenea că nu există nicio altă limitare a utilizării decât aceea de a alege un comerciant participant de pe site-ul Globoforce. Cu alte cuvinte, astfel cum a confirmat și reclamanta în ședință, un angajat putea utiliza tichetele în cauză la deplina sa discreție și în folosul său personal. Controlul sistemului de premiere nu s-ar extinde decât la aspectul dacă și, în caz afirmativ, la ce nivel un angajat ar fi recompensat pentru efortul său suplimentar la locul de muncă.

49. În cazul în care aceste elemente ar fi confirmate, nu ar exista niciun indiciu nici cu privire la existența unei legături suficiente cu activitatea economică a reclamantei, nici cu privire la existența unui control asupra utilizării tichetelor valorice. Cu alte cuvinte, dacă ar fi urmate criteriile evidențiate de Curte în Hotărârea Fillibeck²⁸ și în Hotărârea Danfoss și AstraZeneca²⁹, atunci transferul tichetelor în cauză nu ar fi considerat „necesar” cerințelor desfășurării activității economice a reclamantei. Cu alte cuvinte, operațiunea în cauză ar intra sub incidența normei implicite prevăzute la articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA ca prestare de servicii efectuată cu plată.

²⁸ Hotărârea din 16 octombrie 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

²⁹ Hotărârea din 11 decembrie 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

B. Tichete valorice și operațiuni taxabile

50. Dacă prezenta cauză s-ar referi la oferirea de cuptoare cu microunde³⁰ sau de alte bunuri sau servicii directe, concluziile noastre s-ar putea opri în acest stadiu. Cu toate acestea, având în vedere natura complexă a tichetelor valorice, concluzia de mai sus ar trebui să dea naștere unor reflecții.

51. Astfel, în cazul în care tranzacția în cauză intră într-adevăr în domeniul de aplicare al articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, atunci reclamanta ar trebui să suporte sarcina TVA-ului aferent valorii tichetelor valorice ca și cum ar fi consumatorul final. Cu toate acestea, atunci când angajații utilizează ulterior tichetele valorice respective pentru achiziționarea de bunuri sau servicii de la comercianții participanți, aceștia ar suporta de asemenea sarcina TVA-ului aferent *aceleiași* valori. Cu alte cuvinte, TVA-ul ar fi perceput de două ori la valoarea acelorași tichete³¹.

52. A se compara această situație cu situația fictivă a unei persoane impozabile care oferă drept cadou cuptoare cu microunde angajaților săi. Nu ar exista o dublă impunere. TVA-ul ar trebui să fie perceput numai pentru tranzacția care constă în acordarea de cadouri.

53. Este evident că un rezultat care conduce la o dublă impunere contravine principiului neutralității fiscale³² (precum și, am putea adăuga, principiilor fundamentale ale echității).

54. Cu toate acestea, nu suntem convinși că acest rezultat constituie efectul secundar automat al sistemului instituit de Directiva TVA, astfel cum este aplicat anumitor tipuri de tichete valorice.

55. Astfel cum a reieșit din observațiile părților și din discuția purtată în cadrul ședinței, aparenta cerință de impozitare a tuturor tranzacțiilor care implică tichete valorice pare să își găsească originea într-o interpretare eronată a Hotărârii Astra Zeneca UK³³. Astfel, prin calificarea transferului unui tichet valoric drept „prestare de servicii” distinctă de dreptul subiacent la care dă naștere, Curtea ar fi fost cea care a stabilit că acest transfer constituie o operațiune taxabilă independentă.

56. Nu suntem de acord.

57. În cauza Astra Zeneca UK³⁴, angajatorul a oferit personalului său posibilitatea de a primi tichete valorice în schimbul renunțării la o parte din remunerația lor în bani³⁵. În acest context, Curtea a statuat că, în scopuri de TVA, transferul acestor tichete constituie o „prestare de servicii” în sensul articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA³⁶. Această concluzie este pe deplin justificată: articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA definește livrarea de bunuri ca fiind

³⁰ În ședință, Comisia a făcut referire la acordarea gratuită de cuptoare cu microunde pentru a simplifica discuția privind aplicarea articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA și pentru a reaminti astfel cerința generală ca persoana impozabilă să contabilizeze taxa aferentă ieșirilor pentru toate operațiunile care constau în acordarea de cadouri.

³¹ Desigur, acest lucru este valabil numai în cazul în care TVA-ul aferent tichetului valoric nu a fost exprimat în prețul său și a fost deja declarat la momentul emiterii. Totuși, acest lucru este posibil numai dacă valoarea exactă a TVA-ului este deja cunoscută chiar în acel moment.

³² A se vedea prin analogie Hotărârea din 30 septembrie 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, punctul 31 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea, cu titlu mai general, în ceea ce privește legătura dintre principiul neutralității fiscale și dubla impunere, Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 28 și jurisprudența citată).

³³ Hotărârea din 29 iulie 2010 (C-40/09, EU:C:2010:450).

³⁴ *Ibidem*.

³⁵ *Ibidem*, punctul 24.

³⁶ *Ibidem*, punctul 26.

„transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”, în timp ce articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA conține o definiție alternativă potrivit căreia toate prestațiile care nu sunt „livrări de bunuri” constituie *în mod necesar* „prestări de servicii”.

58. Cu toate acestea, ar fi dificil de conceput să se deducă numai din această afirmație că transferul de tichete devine în mod automat un fapt generator independent. Pe lângă ignorarea condițiilor care stau la baza articolului 62 din Directiva TVA, această concluzie ar ignora de asemenea realitatea economică și comercială prin combinarea a două tranzacții complet distincte: și anume transferul tichetului valoric, pe de o parte, și transferul dreptului subiacent, pe de altă parte³⁷.

59. Astfel, întrucât *livrările* de bunuri sau *prestările* de servicii sunt cele care sunt supuse TVA-ului, iar nu plățile efectuate cu titlu de contraprestație pentru astfel de livrări sau de prestări³⁸, nu orice tranzacție efectuată cu titlu oneros, în special atunci când implică drepturi (viitoare sau care nu pot fi verificate), dă naștere unui fapt generator³⁹. Cu alte cuvinte, în lipsa unei livrări complete a respectivelor bunuri sau a unei prestări complete a respectivelor servicii, nu poate interveni niciun fapt generator⁴⁰.

60. Prin urmare, în opinia noastră, trebuie să se facă o distincție între, pe de o parte, transferul unui drept „ca atare” și, pe de altă parte, transferul unui „drept la o livrare sau prestare viitoare” de bunuri și servicii.

61. Primul tip de prestație este supus TVA-ului prin faptul că reprezintă efectiv, pentru cumpărător, o prestație completă care i-ar permite să fie considerat consumator al unui serviciu⁴¹. Un fapt generator intervine în momentul în care dreptul „ca atare” este transferat, iar TVA-ul poate fi stabilit integral⁴². Într-adevăr, beneficiarului i se acordă dreptul de a utiliza tichetul valoric pe care îl primește în același mod în care i s-ar transfera dreptul de a exploata un drept de proprietate intelectuală sau de a face uz de calitatea de membru al unei săli de sport.

62. Acest din urmă tip de situație, și anume „dreptul la o livrare sau prestare viitoare” de bunuri sau de servicii, se referă la o ipoteză complet diferită din punctul de vedere al exigibilității taxei. Luați în considerare exemplele de vouchere cu plată anticipată care oferă acces la un spa sau la anumite tipuri de carduri urbane. Aceste tipuri de prestații pot fi supuse TVA-ului numai în cazul în care toate informațiile relevante referitoare la respectiva prestație sunt deja cunoscute în momentul în care are loc o anumită tranzacție⁴³. Acest lucru se datorează faptului că numai în aceste condiții părțile la tranzacție și-au demonstrat intenția ca toate consecințele financiare ale

³⁷ A se vedea de exemplu Hotărârea din 24 octombrie 1996, Argos Distributors (C-288/94, EU:C:1996:398, punctul 15), Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punctul 32), și Hotărârea din 5 iulie 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, punctul 32).

³⁸ Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsbrough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punctul 50 și jurisprudența citată).

³⁹ *Ibidem*, punctul 50, și Hotărârea din 16 decembrie 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punctele 31 și 32).

⁴⁰ Prin analogie, Hotărârea din 16 decembrie 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punctele 24 și 32), Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsbrough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punctele 44-51), și Hotărârea din 5 iulie 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, punctul 54).

⁴¹ Hotărârea din 29 februarie 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punctul 22). A se vedea în acest sens de asemenea Hotărârea din 5 iulie 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, punctul 45).

⁴² Hotărârea din 16 decembrie 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punctul 32).

⁴³ Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsbrough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punctul 48), Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punctul 26), Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, punctul 29), și Hotărârea din 23 decembrie 2015, Air France-KLM și Hop!-Brit Air (C-250/14 și C-289/14, EU:C:2015:841, punctul 39).

prestației să se producă în prealabil⁴⁴. Cu toate acestea, în cazul în care astfel de prestații viitoare nu sunt încă identificabile în mod clar, ele nu pot fi supuse TVA-ului în momentul în care este transferat doar dreptul la prestația în cauză (deoarece, în mod evident, cota de TVA nu ar putea fi încă stabilită la momentul respectiv)⁴⁵. În aceste cazuri, faptul generator pur și simplu intervine „la un nivel inferior” în lanțul de tranzacții, și anume la momentul transferului dreptului la respectiva prestație sau la momentul în care toate informațiile referitoare la respectiva prestație viitoare devin disponibile și consecințele financiare ale prestației respective se cristalizează⁴⁶.

63. Această distincție se reflectă în utilizarea tichetelor, după cum urmează.

64. Transferul unui tichet valoric care acționează ca oferirea unui drept „ca atare” la livrarea de bunuri sau la prestarea de servicii devine o prestație completă și, prin urmare, un fapt generator individual ca urmare a transferului unei prestații care face ca beneficiarul respectivului drept să devină un consumator (potențial imediat). În mod similar, transferul unui tichet valoric care acționează ca oferirea unui „drept la o livrare sau prestare viitoare” de bunuri sau servicii care este suficient identificat sau identificabil devine de asemenea o prestație completă și, prin urmare, un fapt generator în sine (de exemplu achiziționarea unui bilet de avion). Cu toate acestea, în această ipoteză, dreptul la o livrare sau prestare viitoare devine supus la plata taxei numai ca urmare a faptului că toate informațiile referitoare la această livrare sau prestare viitoare sunt disponibile în momentul transferului dreptului respectiv (fiind asimilat, în esență, transferului unui drept „ca atare”)⁴⁷. În ambele ipoteze, TVA-ul ar deveni exigibil pentru tranzacția în cauză (și, de altfel, pentru fiecare tranzacție care implică transferul tichetului valoric respectiv).

65. În schimb, transferul unui tichet valoric care conține un „drept la o livrare sau prestare viitoare” de bunuri și servicii și care nu îndeplinește criteriile pentru o operațiune taxabilă finalizată (și anume pentru care nu se cunosc toate informațiile relevante) *nu poate* constitui un fapt generator individual la momentul transferului. Într-o astfel de ipoteză, niciun quantum al TVA-ului nu devine exigibil în acel moment. Astfel, după cum s-a arătat la punctul 64 din prezentele concluzii, faptul generator al TVA-ului nu intervine decât atunci când sunt îndeplinite criteriile pentru identificarea completă a dreptului subiacent. Acest lucru se va întâmpla, de obicei, în momentul în care consumatorul utilizează tichetul valoric pentru achiziționarea unui bun sau a unui serviciu dorit.

66. Normele prevăzute în Directiva 2016/1065 susțin această concluzie⁴⁸. Această directivă recunoaște că tratamentul TVA aplicat cupoanelor valorice nu este suficient de clar sau de exhaustiv în cadrul actual și, prin urmare, urmărește să stabilească norme specifice privind tratamentul TVA aplicat acestora în vederea simplificării și armonizării acestora⁴⁹. Deși, *ratione*

⁴⁴ Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punctul 47).

⁴⁵ *Ibidem*, punctul 50.

⁴⁶ A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 decembrie 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punctul 32), garantându-se astfel, după cum a solicitat Comisia în ședință, că TVA-ul este datorat de „cineva”.

⁴⁷ A se vedea în special Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, punctul 40).

⁴⁸ Directiva (UE) 2016/1065 a Consiliului din 27 iunie 2016 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește tratamentul aplicat cupoanelor valorice (JO 2016, L 177, p. 9, denumită în continuare „Directiva 2016/1065”).

⁴⁹ *Ibidem*, considerentele (1), (2) și (13).

temporis, directiva menționată nu se aplică situației de fapt din prezenta cauză⁵⁰, ea oferă totuși orientări generale cu privire la modul în care tratamentul TVA aplicat acestora rămâne în concordanță cu principiile generale ale Directivei TVA⁵¹.

67. Transferurile de cupoane valorice „ca atare” și de cupoane valorice cu „drept la o livrare sau prestare viitoare” care poate fi identificat sunt incluse de Directiva 2016/1065 într-o singură categorie, și anume aceea a „cupoanelor valorice cu utilizare unică”⁵². În schimb, cupoanele valorice care dau „dreptul la o livrare sau prestare viitoare” care nu poate fi identificat sunt incluse în categoria „cupoanelor valorice cu utilizări multiple”⁵³. Pentru primul tip de cupoane valorice, articolul 30b din directiva menționată precizează că *fiecare transfer* al unui astfel de cupon valoric trebuie considerat a fi o livrare individuală a bunurilor sau o prestare individuală a serviciilor la care se referă cuponul valoric și, prin urmare, un fapt generator individual⁵⁴. Pentru al doilea tip de cupoane valorice, TVA-ul este perceput numai în momentul predării efective a bunurilor sau al prestării efective a serviciilor în cauză. Nicio tranzacție anterioară nu este supusă la plata TVA-ului, inclusiv transferul de la persoana impozabilă la beneficiar⁵⁵.

68. Pentru aceste motive, avem îndoieli cu privire la faptul că transferul tichetelor valorice în discuție în prezenta cauză constituie *în realitate* un fapt generator independent în sensul articolului 62 din Directiva TVA.

69. Desigur, numai instanța de trimitere dispune de suficiente elemente de fapt pentru a stabili în mod concludent modul în care tichetele valorice au fost emise în primul rând (și anume cu sau fără TVA), ce tip de drept este transferat prin acestea și când a fost plătit TVA-ul (în cazul în care a fost plătit).

70. Acestea fiind precizate, din puținele informații din dosarul cauzei reiese că tranzacția în cauză privește tichete specifice achitate anticipat cu o valoare nominală prestabilită pentru a fi utilizate la terți comercianți. Acest lucru ar implica faptul că TVA-ul era inerent tichetelor valorice respective (și anume prezent la valoarea nominală), astfel încât consumatorul final ar fi trebuit să suporte sarcina plății acestuia cu ocazia utilizării tichetului valoric la un anumit comerciant (acesta din urmă, la rândul său, declarând taxa aferentă ieșirilor).

71. De asemenea, nu există suficiente informații cu privire la natura tichetelor în discuție în prezenta cauză. Cu alte cuvinte, dacă tichetele valorice respective pot fi utilizate numai pentru produse clar identificate sau identificabile sau pentru orice bun sau serviciu oferit de comercianții participanți. Cu toate acestea, în ședință, reclamanta a confirmat că, la momentul transferului lor, nu există nicio certitudine cu privire la tipurile de bunuri sau de servicii pentru care sunt utilizate tichetele valorice respective (și, prin urmare, nici cu privire la TVA-ul datorat pentru respectivele bunuri sau servicii). Într-adevăr, reclamanta a explicat că, în urma modificărilor introduse prin Directiva 2016/1065, tichetele valorice în cauză ar fi asimilate cupoanelor valorice „cu utilizări multiple”. În cazul în care acest lucru ar fi confirmat de instanța de trimitere, atunci s-ar părea,

⁵⁰ *Ibidem*, articolul 2 și considerentul (15).

⁵¹ *Ibidem*, considerentul (2). În acest sens, Directiva 2016/1065 nu creează, de fapt, norme noi pentru tratamentul TVA aplicat cupoanelor valorice, ci doar reafirmă mai clar normele valabile de la început. În acest sens, a se vedea Terra, B., Kajus, J., „13.2.2.1. The voucher Directive”, *A Guide to the European VAT Directives 2019: Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdam, 2021, și Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, *Intertax*, vol. 45(2), 2017, p. 156.

⁵² *Ibidem*, Directiva 2016/1065, articolul 30a alineatul (2).

⁵³ *Ibidem*, articolul 30a alineatul (3).

⁵⁴ *Ibidem*, articolul 30b alineatul (1).

⁵⁵ *Ibidem*, articolul 30b alineatul (2).

desigur, că, potrivit jurisprudenței amintite la punctul 62 din prezentele concluzii, oferirea acestor tichete de către reclamantă personalului său constituie doar transferul unui „drept la o livrare sau prestare viitoare” de bunuri sau de servicii (încă neidentificate).

72. Într-o astfel de ipoteză, tranzacția în cauză ar rămâne incompletă, din punctul de vedere al TVA-ului, la momentul transferului dintre reclamantă și angajații săi și, prin urmare, doar preliminară consumului efectiv (și ulterior) al livrării viitoare a bunurilor și/sau al prestării viitoare a serviciilor în cauză⁵⁶. Transferul tichetelor între reclamantă și angajații săi nu ar constitui, așadar, un fapt generator în sensul articolului 62 din Directiva TVA⁵⁷.

73. În acest mod, TVA-ul nu ar fi perceput decât o singură dată pentru cele două tranzacții inerente utilizării acestor tichete⁵⁸, ar fi respectat principiul neutralității fiscale și ar fi luată în considerare realitatea economică a tranzacției. Această concluzie nu ar fi preferabilă celei aparent susținute de pârâtă și de Comisie?

V. Concluzie

74. În concluzie, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit] după cum urmează:

Cu excepția cazului în care toate informațiile relevante privind dreptul la o livrare de bunuri sau la o prestare de servicii sunt deja cunoscute atunci când un tichet valoric este transferat de o persoană impozabilă personalului acesteia, transferul respectiv nu constituie o operațiune taxabilă în sensul articolului 62 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă tranzacția în discuție în litigiul principal îndeplinește aceste cerințe.

În subsidiar, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate după cum urmează:

Transferul de tichete valorice cu titlu gratuit către angajați de către o persoană impozabilă în cadrul unui sistem de recunoaștere a meritelor angajaților, precum cel din speță, fără ca persoana impozabilă să impună existența vreunei legături cu activitatea sa economică sau să exercite vreun control asupra utilizării respectivelor tichete valorice, constituie o prestare „în folosul propriu [al persoanei impozabile] sau al personalului [acesteia] sau, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate” în sensul articolului 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112.

Nu prezintă importanță pentru această concluzie faptul că persoana impozabilă acordă astfel de tichete valorice cu un scop de activitate.

⁵⁶ Prin analogie, Hotărârea din 16 decembrie 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punctele 25-30).

⁵⁷ Astfel cum s-a explicat la punctul 70 din prezentele concluzii, faptul generator ar interveni, așadar, abia mai târziu, atunci când angajatul încearcă să valorifice tichetul valoric la un comerciant participant.

⁵⁸ Deși, desigur, reclamanta a trebuit să plătească TVA-ul atunci când a importat tichetele valorice din afara Uniunii Europene. Potrivit deciziei instanței de trimitere, acest lucru s-a întâmplat prin aplicarea metodei taxării inverse. A se vedea, pentru mai multe detalii, punctul 13 din prezentele concluzii.