

Cauza C-40/09

Astra Zeneca UK Ltd

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de VAT and Duties Tribunal, Manchester)

„A șasea directivă TVA – Articolul 2 punctul 1 – Noțiunea «prestări de servicii efectuate cu titlu oneros» – Tichete valorice puse la dispoziție de o societate angajaților și în cadrul remunerării acestora din urmă”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Operațiuni impozabile – Prestări de servicii efectuate cu titlu oneros

(Directiva 77/388 a Consiliului, art. 2 pct. 1)

Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificat prin Directiva 95/7, trebuie interpretat în sensul că punerea la dispoziția angajaților a unui tichet valoric de către o societate care l-a achiziționat la un preț care include taxa pe valoarea adăugată, în schimbul renunțării de către acești angajați la o parte din remunerația lor în bani, constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în sensul acestei dispoziții.

Astfel, există o legătură directă între punerea la dispoziție a tichetelor valorice respective de către angajați și partea de remunerație în bani la care aceștia din urmă trebuie să renunțe în schimbul acestei puneri la dispoziție, din moment ce, în loc să primească întreaga lor remunerație în bani, angajații care au ales să primească astfel de tichete trebuie să renunțe la o parte din această remunerație în schimbul tichetelor menționate, această operațiune traducându-se printr-o prelevare specifică din fondul angajaților care au efectuat o astfel de alegere. Pe de altă parte, angajatorul primește în mod real o indemnizație, exprimată în bani, pentru punerea la dispoziție a tichetelor valorice, întrucât aceasta corespunde unei părți din remunerația în bani a angajaților și. În plus, sarcina suportării taxei pe valoarea adăugată aferente punerii la dispoziție a acestor tichete revine angajaților care le primesc, întrucât prelevarea din remunerația acestor angajați, pe care o determină punerea la dispoziție respectivă, cuprinde prețul tichetelor, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora, în totalitate.

(a se vedea punctele 29-32 și 35 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

29 iulie 2010(*)

„A șasea directivă TVA – Articolul 2 punctul 1 – Noțiunea «prestări de servicii efectuate cu titlu oneros» – Tichete valorice puse la dispoziție de o societate angajaților și în cadrul remunerării acestora din urmă”

În cauza C-40/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de VAT and Duties Tribunal, Manchester (Regatul Unit), prin decizia din 16 ianuarie 2009, primită de Curte la 29 ianuarie 2009, în procedura

Astra Zeneca UK Ltd

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta (raportor), domnii E. Juhász, T. von Danwitz și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul N. Nanchev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 martie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Astra Zeneca UK Ltd, de domnul M. Conlon, QC, și de domnul D. Southern, barrister, mandată și de domnul G. Salmond, solicitor;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna H. Walker, în calitate de agent, asistată de domnul N. Fleming, QC;
- pentru guvernul elen, de domnii K. Georgiadis și I. Bakopoulos precum și de doamna V. Karra, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de domnul R. Lyal și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 22 aprilie 2010,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 2 punctul 1, a articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (b) și a articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor

membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Astra Zeneca UK Ltd (denumită în continuare „Astra Zeneca”), pe de o parte, și Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (denumiți în continuare „Commissioners”), pe de altă parte, privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) care a fost aplicată societății ca urmare a punerii la dispoziție a unor tichete valorice angajaților și în cadrul remunerării acestora din urmă.

Cadrul juridic

3 Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă prevede:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”. [traducere neoficială]

4 Articolul 4 alineatele (1) și (2) din această directivă are următorul cuprins:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

(2) Activitățile economice menționate la alineatul (1) cuprind toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și activitățile agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.” [traducere neoficială]

5 Conform articolului 5 alineatul (1) din aceeași directivă:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.” [traducere neoficială]

6 Articolul 6 alineatul (1) primul paragraf din directiva menționată prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5 din această directivă.” [traducere neoficială]

7 Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, în redactarea ce rezultă din articolul 28 f din aceasta, prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru tranzacțiile sale impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) [TVA-ul] datorat sau plătit pentru bunurile sau serviciile care i-au fost sau urmează a fi furnizate de către o altă persoană impozabilă plătitoare de taxă pe teritoriul țării;” [traducere neoficială]

Acțiunea principală și întrebările preliminare

8 Astra Zeneca este o societate care își desfășoară activitățile în sectorul industriei

farmaceutice.

9 Această societate propune angajaților săi, care nu sunt supuși la plata TVA-ului, un sistem de remunerare ce constă într-o parte fixă anuală, denumită „fondul avantaj” („Advantage Fund”, denumit în continuare „fondul”), care cuprinde un quantum în bani și, dacă este cazul, avantaje alese în prealabil de angajați, având în vedere că fiecare avantaj ales de un angajat determină o prelevare specifică din fondul acestui angajat.

10 Printre aceste avantaje, Astra Zeneca propune angajaților săi tichete valorice pe care să le utilizeze în anumite magazine.

11 Aceste tichete au o valoare nominală de 10 GBP, însă dau dreptul la o prelevare a unui quantum inferior (între 9,25 GBP și 9,55 GBP) din fondul angajaților.

12 Astra Zeneca a efectuat declarațiile sale privind TVA-ul întemeindu-se pe principiul potrivit căruia nu avea obligația să factureze TVA-ul aferent ieșirilor referitor la punerea la dispoziție a tichetelor valorice către angajații săi și nu era autorizat să deducă TVA-ul aferent intrărilor pe care l-a achitat la momentul cumpărării acestor tichete.

13 Totuși, Astra Zeneca a susținut ulterior că, întrucât costul pentru achiziționarea tichetelor menționate face parte din cheltuielile generale ale întreprinderii, ar trebui să fie autorizat să deducă TVA-ul ce rezultă din această achiziție fără să fie obligat să factureze TVA-ul aferent ieșirilor referitor la punerea la dispoziție a tichetelor în discuție către angajații săi, pentru motivul că această furnizare nu era efectuată cu titlu oneros.

14 În consecință, Astra Zeneca a solicitat Commissioners, cu titlu asigurătoriu, rambursarea TVA-ului aferent intrărilor pe care l-a achitat pentru achiziționarea tichetelor valorice în discuție.

15 În această privință, Commissioners au decis, în primul rând, că Astra Zeneca nu este autorizat să deducă TVA-ul aferent intrărilor plătite la momentul cumpărării acestor tichete, din moment ce aceasta nu le utilizează în scopul unei operațiuni impozabile.

16 În al doilea rând, Commissioners au decis că, cu titlu alternativ, Astra Zeneca este autorizat să deducă TVA-ul aferent intrărilor plătite la momentul achiziționării tichetelor valorice, însă aceasta are obligația să înregistreze în contabilitate TVA-ul aferent punerii la dispoziție a acestor tichete angajaților săi, pentru motivul că fie respectivele tichete sunt puse la dispoziție cu titlu oneros, întrucât se efectuează o prelevare din fondul angajaților, fie tichetele în discuție sunt puse la dispoziția angajaților în scopuri stricte întreprinderii. În acest din urmă caz, întrucât valoarea prestării de servicii corespunde costului privind punerea la dispoziție a tichetelor valorice, Astra Zeneca este obligat să declare TVA-ul aferent ieșirilor cu privire la acest quantum.

17 În consecință, Commissioners au refuzat să admită cererea de rambursare și, cu titlu asigurătoriu, au emis înțineri de plată în vederea recuperării TVA-ului aferent ieșirilor datorat, în ipoteza în care tichetele valorice sunt puse la dispoziție cu titlu oneros de Astra Zeneca angajaților săi.

18 Astra Zeneca a introdus o acțiune la instanța de trimitere împotriva deciziilor respective ale Commissioners.

19 În aceste condiții, VAT and Duties Tribunal, Manchester, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În circumstanțele cauzei, articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă [...] trebuie interpretat

în sensul c? atunci când un angajat are dreptul, conform dispozi?iilor contractului de munc? al acestuia, s? opteze s? primeasc? o parte din remunera?ie sub forma unui tichet cu valoare nominal?, punerea acestui tichet la dispozi?ia angajatului de c?tre angajator constituie o prestare de servicii cu titlu oneros?

2) În cazul unui r?spuns negativ la prima întrebare, articolul 6 alineatul (2) litera (b) [din A ?asea directiv?] trebuie interpretat în sensul c? impune ca punerea tichetului la dispozi?ia angajatului de c?tre angajator conform contractului de munc? s? fie asimilat? unei prest?ri de servicii, atunci când tichetul este destinat s? fie utilizat de c?tre angajat în scopuri private?

3) În cazul în care punerea la dispozi?ie a tichetului nu este nici o prestare de servicii în sensul articolului 2 punctul 1 [din A ?asea directiv?], nici o prestare de servicii în sensul articolului 6 alineatul (2) litera (b) [din aceea? directiv?], articolul 17 alineatul (2) [din aceea?i directiv?] trebuie interpretat în sensul c? permite angajatorului s? recupereze [TVA?ul] pe care l?a pl?tit atunci când a cump?rat ?i a pus tichetul la dispozi?ia angajatului conform contractului de munc?, atunci când tichetul este destinat unei utiliz?ri private de c?tre angajat?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

20 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 2 punctul 1 din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? punerea la dispozi?ie de o societate a unui tichet valoric angaja?ilor s?i în cadrul remunera?rii acestora din urm? constituie o prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros.

21 În această privin??, trebuie amintit c? A ?asea directiv? stabile?te un domeniu de aplicare foarte larg al TVA?ului având în vedere la articolul 2 privind opera?iunile impozabile, pe lâng? importurile de bunuri, livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul ??rii ?i prin definirea la articolul 4 alineatul (1) drept „persoan? impozabil?” orice persoan? care, în mod independent, desf??oar? o activitate economic?, indiferent de scopul sau rezultatele activit??ii respective (a se vedea Hot?rârea din 26 martie 1987, Comisia/??rile de Jos, 235/85, Rec., p. 1471, punctul 6, Hot?rârea din 12 septembrie 2000, Comisia/Grecia, C?260/98, Rec., p. I?6537, punctul 24, ?i Hot?rârea din 12 noiembrie 2009, Comisia/Spania, C?154/08, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 87).

22 No?iunea de activit??i economice este definit? la articolul 4 alineatul (2) din A ?asea directiv? în sensul c? include toate activit??ile produc?torilor, comercian?ilor sau persoanelor care presteaz? servicii (a se vedea Hot?rârile citate anterior Comisia/??rile de Jos, punctul 7, Comisia/Grecia, punctul 25, ?i Comisia/Spania, punctul 88).

23 Analiza acestor defini?ii eviden?iaz? întinderea domeniului de aplicare al no?iunii de activit??i economice ?i caracterul obiectiv al acestei no?iuni, în sensul c? activitatea este considerat? ca atare, independent de scopurile sau de rezultatele sale (a se vedea Hot?rârile citate anterior Comisia/??rile de Jos, punctul 8, Comisia/Grecia, punctul 26, ?i Comisia/Spania, punctul 89).

24 Având în vedere întinderea domeniului de aplicare al TVA?ului, trebuie s? se constate c? o societate precum Astra Zeneca, în m?sură în care pune la dispozi?ia angaja?ilor s?i tichete valorice în schimbul renun??rii de c?tre ace?tia din urm? la o parte din remunera?ia lor în bani, desf??oar? o activitate economic? în sensul celei de A ?asea directive.

25 Tichetele valorice în discu?ie în ac?iunea principal? permit angaja?ilor care le primesc s?

cumpere un bun sau un serviciu în anumite magazine, astfel încât, așa cum a arătat avocatul general la punctul 31 din concluzii, aceste tichete le atribuie angajaților un drept viitor și nedeterminat în privința obiectului asupra unor bunuri sau servicii.

26 În consecință, în măsura în care tichetele respective nu transferă imediat dreptul de a dispune de un bun, punerea lor la dispoziție nu constituie, în scopul aplicării TVA-ului, o „livrare de bunuri” în sensul articolului 5 alineatul (1) din Așasea directivă, ci o „prestare de servicii” în sensul articolului 6 alineatul (1) din această directivă, întrucât în temeiul acestei din urmă dispoziții orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5 este considerată o prestare de servicii.

27 Cu privire la stabilirea faptului dacă o prestare de servicii precum cea în discuție în acțiunea principală este efectuată cu titlu oneros, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, noțiunea „prestări de servicii efectuate cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 punctul 1 din Așasea directivă, presupune existența unei legături directe între serviciul prestat și contravaloarea primită (a se vedea Hotărârea din 8 martie 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec., p. 1443, punctul 12, Hotărârea din 16 octombrie 1997, *Fillibeck*, C-258/95, Rec., p. I-5577, punctul 12, Hotărârea *Comisia/Grecia*, citată anterior, punctul 29, și Hotărârea *Comisia/Spania*, citată anterior, punctul 92).

28 Potrivit de asemenea unei jurisprudențe constante, baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu este constituită de indemnizația primită în mod real în acest sens. Așadar, indemnizația respectivă constituie valoarea subiectivă, și anume primită în mod real, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective. În plus, indemnizația menționată trebuie să poată fi exprimată în bani (a se vedea Hotărârea *Fillibeck*, citată anterior, punctele 13 și 14, precum și jurisprudența citată).

29 Or, cu privire la operațiunea în discuție în acțiunea principală, trebuie constatat că există o legătură directă între punerea la dispoziție de către Astra Zeneca a respectivelor tichetelor valorice către angajații și și partea de remunerație în bani la care aceștia din urmă trebuie să renunțe în schimbul acestei puneri la dispoziție.

30 Astfel, în loc să primească întreaga lor remunerație în bani, angajații Astra Zeneca care au ales să primească astfel de tichete trebuie să renunțe la o parte din această remunerație în schimbul tichetelor menționate, această operațiune traducându-se printr-o prelevare specifică din fondul angajaților care au efectuat o astfel de alegere.

31 Pe de altă parte, nu poate exista nicio îndoială că Astra Zeneca primește în mod real o indemnizație pentru punerea la dispoziție a tichetelor valorice în discuție și că această indemnizație este exprimată în bani, întrucât corespunde unei părți din remunerația în bani a angajaților și.

32 În plus, astfel cum s-a arătat în cursul ședinței, sarcina suportării TVA-ului aferent punerii la dispoziție a acestor tichete revine consumatorului final al bunurilor și/sau al serviciilor care pot fi cumpărate cu tichetele respective, și anume angajaților Astra Zeneca care primesc aceste tichete, întrucât prelevarea din remunerația acestor angajați, pe care o determină punerea la dispoziție respectivă, cuprinde prețul tichetelor în discuție, precum și TVA-ul aferent acestora, în totalitate.

33 În consecință, astfel cum arată avocatul general la punctul 45 din concluzii, atunci când un angajat dorește să utilizeze astfel de tichete, este suficient să rețină tichetele respective, care cuprind TVA, comerciantului sau prestatorului de servicii respectiv, pentru a primi în schimb bunurile sau serviciile pe care le alege, fiind clar că prețul acestor bunuri sau al acestor servicii,

care include TVA, a fost plătit de acest angajat la momentul în care a ales să primească tichetele valorice în discuție în schimbul renunțării la o parte din remunerația sa și că doar la momentul utilizării acestor tichete de către angajatul menționat comerciantul sau prestatorul de servicii va plăti autorităților fiscale TVA-ul aferent bunurilor sau serviciilor respective.

34 În aceste condiții, operațiunea în discuție în acțiunea principală constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă.

35 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că punerea la dispoziția angajaților și a unui tichet valoric de către o societate care l-a achiziționat la un preț ce include TVA, în schimbul renunțării de către acești angajați la o parte din remunerația lor în bani, constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în sensul acestei dispoziții.

Cu privire la a doua și la a treia întrebare

36 Având în vedere răspunsul oferit la prima întrebare, nu trebuie să se răspundă la a doua și la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

37 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificat prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie interpretat în sensul că punerea la dispoziția angajaților și a unui tichet valoric de către o societate care l-a achiziționat la un preț ce include taxa pe valoarea adăugată, în schimbul renunțării de către acești angajați la o parte din remunerația lor în bani, constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în sensul acestei dispoziții.

Semnături

* Limba de procedură: engleza.