CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL PAOLO MENGOZZI prezentate la 22 aprilie 2010[1]

1. Sistemul comun de TVA, deși este în principiu destul de simplu, poate, așa cum este bine știut de către oricine se ocupă de acesta, să dea naștere în practică la situații complexe. Prezenta cauză este un exemplu în acest sens.

2. În speță, o instanță fiscală din Regatul Unit a adresat Curții trei întrebări privind calificarea corectă, din punctul de vedere al TVA-ului, a unei situații în care un angajator oferă angajaților săi posibilitatea de a primi o parte din salariu în tichete valorice utilizabile la comercianți cu amănuntul, în loc să o primească în bani.

I — Cadrul juridic

A — *Dreptul comunitar*

3. Întrebările preliminare adresate de instanța de trimitere privesc dispozițiile din A șasea directivă TVA[2]. Acestea pot fi totuși adresate în aceiași termeni și cu referire la dispozițiile corespunzătoare din Directiva 2006/112[3], mai recentă, indicată de aceeași instanță de trimitere.

4. Articolul 2 din A șasea directivă[4] prevede:

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

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]

1 — Limba originală: italiana.

2 — 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).

3 — Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7-125).

4 — Corespunzător articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112/CE.

5. Articolul 5, intitulat „Livrări de bunuri”, este formulat astfel:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

[…]” [traducere neoficială]

6. Articolul 6, intitulat „Prestări de servicii”[5], prevede:

„(1) «Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5.

[…]

(2) Se consideră prestări de servicii cu titlu oneros următoarele:

(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 taxa pe valoarea adăugată 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 pentru desfășurarea activității economice.

[…]” [traducere neoficială]

7. Articolul 17 din aceeași A șasea directivă[6], intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, prevede următoarele:

„[…]

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului, pe care are obligația de a o plăti:

(a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[…]” [traducere neoficială]

5 — Corespunzător articolului 26 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE.

6 — Corespunzător articolului 168 din Directiva 2006/112/CE.

B — *Legislația națională*

8. Instanța de trimitere nu furnizează detalii cu privire la legislația națională, deoarece întrebările adresate se referă numai la interpretarea care trebuie dată dispozițiilor din dreptul comunitar. Din lectura ordonanței de trimitere și a observațiilor prezentate rezultă totuși cele ce urmează.

9. În general, în ceea ce privește tratamentul fiscal al tichetelor valorice care pot fi utilizate pentru a cumpăra produse de la magazine de desfacere cu amănuntul (așa-numitele „retail vouchers"), legislația Regatului Unit prevede că distribuitorul care emite tichetele și la care acestea pot fi utilizate este obligat să înregistreze TVA-ul numai la momentul în care tichetele sunt efectiv cheltuite pentru achiziționarea de bunuri.

10. Cu toate acestea, dacă tichetele sunt, ca în cazul de față, vândute de distribuitor unui intermediar care apoi le va revinde unor terți, distribuitorul care emite tichetele trebuie să factureze intermediarului inclusiv TVA-ul, chiar dacă va trebui să îl vireze autorităților fiscale numai în momentul în care tichetul va fi cheltuit. În toate transferurile ulterioare ale bunului (respectiv după intermediar), TVA-ul va trebui facturat și plătit corespunzător.

11. Cu toate acestea, după cum am precizat, cadrul normativ aplicabil în vigoare în Regatul Unit este lipsit de relevanță în ceea ce privește răspunsurile la întrebările preliminare.

II — Situația de fapt, acțiunea principală și întrebările preliminare

12. Reclamanta din acțiunea principală, Astra Zeneca UK Limited (denumită în continuare „Astra Zeneca"), este o societate care activează în sectorul farmaceutic. Aceasta oferă angajaților săi posibilitatea de a fi plătiți parțial în tichete valorice în loc de bani, care pot fi apoi cheltuite la anumiți distribuitori cu amănuntul.

13. Tichetele valorice sunt contabilizate în salariul angajaților la o valoare inferioară valorii lor nominale. De exemplu, un tichet valoric de 10 GBP ar putea fi contabilizat, în componența salariului, la o valoare de 9,5 GBP: astfel angajatul poate achiziționa bunuri în valoare de 10 GBP, deși a „cheltuit" numai 9,5 GBP din salariul său.

14. În mod concret, sistemul funcționează după cum urmează.

15. Distribuitorul emite tichete valorice cu o anumită valoare nominală (de exemplu 10 GBP) și le vinde, la un preț redus (de exemplu 9 GBP), unei societăți care acționează ca intermediar. Această societate vinde la rândul său tichetele către Astra Zeneca, care le cumpără la un preț mai mic decât valoarea lor nominală (de exemplu 9,5 GBP). Astra Zeneca utilizează apoi tichetele pentru a plăti o parte din salariile angajaților săi care aleg să folosească această posibilitate[7].

16. Problema care opune societatea reclamantă autorităților fiscale din Regatul Unit și cu privire la care instanța de trimitere este chemată să se pronunțe privește tratamentul, din punctul de vedere al TVA-ului, al tichetelor valorice utilizate cu titlu de remunerație.

17. Instanța respectivă trebuie să stabilească în primul rând dacă Astra Zeneca trebuie să factureze angajaților săi TVA-ul inclus în tichetele valorice; în cazul în care această facturare nu este necesară, trebuie să se clarifice dacă Astra Zeneca poate deduce TVA-ul aferent intrărilor pe care l-a plătit (când a cumpărat tichetele de la intermediar).

18. În acest context, instanța de trimitere a suspendat procedura și a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În împrejurările din speță, articolul 2 alineatul (1) din A șasea directivă [devenit articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva principală TVA] trebuie interpretat în sensul că, atunci când un angajat are dreptul să aleagă, conform dispozițiilor din contractul său de muncă, să primească o parte din salariu sub forma unui tichet cu valoare nominală, punerea acelui tichet la dispoziția angajatului de către angajator constituie o prestare de servicii cu titlu oneros?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, articolul 6 alineatul (2) litera (b) [devenit articolul 26 alineatul (1) litera (b)] trebuie interpretat în sensul că impune ca punerea tichetului la dispoziția angajatului de către angajator conform contractului de muncă să fie asimilată unei prestări de servicii atunci când tichetul este destinat să fie utilizat de către angajat în folos propriu?

3) În cazul în care punerea la dispoziție a tichetului nu este nici o prestare de servicii în sensul articolului 2 alineatul (1), nici o prestare de servicii în sensul articolului 6 alineatul (2) litera (b), articolul 17 alineatul (2) [devenit articolul 168] trebuie interpretat în sensul că permite angajatorului să recupereze taxa pe valoarea adăugată pe care a plătit-o la cumpărarea și punerea tichetului la dispoziția angajatului, conform contractului de muncă, atunci când tichetul este destinat să fie utilizat de către angajat în folos propriu?”

7 — În realitate, Astra Zeneca nu primește niciodată fizic tichetele. Astfel, aceasta se limitează la a indica societății intermediare angajații cărora trebuie să le transmită tichetele, societatea de intermediere fiind cea care se ocupă de livrare.

III — Procedura în fața Curții

19. Ordonanța de trimitere a fost depusă la grefă la 29 ianuarie 2009. Ulterior au depus observații scrise, potrivit articolului 23 din Statutul Curții, guvernul Regatul Unit și guvernul Republicii Elene, precum și Comisia. De asemenea, Astra Zeneca, reclamanta în acțiunea principală, a depus observații scrise.

20. La ședința din 11 martie 2010 au prezentat observații orale Astra Zeneca, guvernul Regatului Unit și Comisia.

IV — Observații preliminare

21. În observațiile scrise, Comisia a dezvoltat o serie de considerații al căror domeniu de aplicare depășește, după cum recunoaște Comisia însăși, cu mult ceea ce a solicitat instanța de trimitere. Comisia a susținut în special o poziție cu privire la două aspecte.

22. Pe de o parte, Comisia nu este de acord ca acordarea de tichete valorice să fie considerată prestare de servicii: o astfel de calificare este însă atribuită de instanța de trimitere, în temeiul legislației naționale aplicabile. Potrivit Comisiei, dimpotrivă, natura acordării tichetelor ar fi consecința obiectului la care dau dreptul tichetele respective: prin urmare, ar putea fi vorba, după caz, de o livrare de bunuri sau de o prestare de servicii.

23. Pe de altă parte, Comisia s-a oprit asupra problemei cotei TVA-ului aplicabile tichetelor valorice care pot fi utilizate, la alegerea cumpărătorului, pentru a obține fie bunuri sau servicii supuse cotei TVA-ului standard, fie bunuri sau servicii supuse unei cote a TVA-ului diferite. În acest context, Comisia critică sistemul aplicat în Regatul Unit, care permite să se aplice tichetelor o cotă rezonabil „adaptată” în funcție de împrejurări.

24. Astfel, potrivit Comisiei, sistemul în cauză nu respectă principiile în vigoare în domeniul TVA-ului și ar putea fi eventual acceptat numai ca urmare a prezentării unei cereri speciale de scutire de către autoritățile naționale[8]. Fără o astfel de autorizație, TVA-ul ar trebui

8 — Potrivit articolului 27 din A șasea directivă (și articolului 395 din Directiva 2006/112/CE).

plătit în mod corespunzător, luând în considerare cota de impozit aplicabilă fiecărui bun sau serviciu cumpărat cu tichete. Dificultățile de aplicare a unui astfel de principiu nu ar permite excluderea aplicabilității acestuia în cazul în speță.

25. Cu toate acestea, observațiile și argumentele Comisiei nu trebuie luate în considerare pentru a răspunde la întrebările adresate Curții în cadrul prezentei cauze.

26. Astfel, problema cotei aplicabile unor tichete care pot fi convertite în bunuri sau servicii supuse unor cote diferite de TVA pare cu totul în afara litigiului: în cazul în care Comisia consideră că soluția la această problemă propusă de Regatul Unit este incompatibilă cu dreptul comunitar, este de datoria Comisiei să inițieze o procedură privind neîndeplinirea obligațiilor împotriva acestui stat.

27. Mai apropiată de obiectul prezentei cauze, deși neesențială, este însă problema generală a naturii acordării de tichete valorice (livrare de bunuri sau prestare de servicii?).

28. După cum am putut observa deja, Comisia condiționează natura tichetelor de modul de utilizare concretă a acestora. Prin urmare, dacă tichetele ar fi folosite pentru a cumpăra servicii, și acordarea tichetelor ar fi, din punctul de vedere al TVA-ului, o prestare de servicii. Dacă însă tichetele ar fi folosite pentru a cumpăra bunuri, acordarea tichetelor ar fi considerată și ea ca fiind o livrare de bunuri.

29. Raționamentul Comisiei nu este convingător. În special, considerăm că este în orice caz imposibil ca acordarea de tichete valorice să fie considerată o livrare de bunuri și aceasta chiar în cazul în care tichetele ar fi apoi folosite pentru a cumpăra bunuri.

30. Astfel, să considerăm cazul ce pare a fi tipic în contextul prezentei cauze, în care tichetul este utilizat pentru a cumpăra un bun (de exemplu o haină sau un ceas). Trebuie să se observe în acest context că, în sine, acordarea tichetului de către angajator angajatului *nu atribuie un drept imediat de a dispune de un bun*, astfel cum prevede, pentru a fi vorba despre o livrare de bunuri, articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă. Astfel, prin definiție, *numai în momentul în care tichetul este utilizat,* respectiv schimbat cu un bun la distribuitor, are loc identificarea exactă a bunului la care acesta dă dreptul.

31. În consecință, acordarea unui tichet valoric precum cele din acțiunea principală nu constituie, din punctul de vedere al TVA-ului, o livrare de bunuri, ci doar transferul unui drept viitor (și cu obiect nedeterminat) asupra unor bunuri și/sau servicii. Prin urmare, apreciem că este necesar ca acordarea unui astfel de tichet să fie considerată ca fiind o prestare de servicii, având în vedere faptul că, din punctul de vedere al TVA-ului, orice operațiune care nu este o livrare de bunuri este, în mod obligatoriu, o prestare de servicii[9].

32. Jurisprudența susține poziția noastră. Astfel, Curtea, chiar dacă a arătat în mod clar că, potrivit normelor privind TVA-ul, poate exista o livrare de bunuri și dacă nu are loc un transfer formal de proprietate, a subliniat totuși necesitatea ca cesionarul bunului să obțină posibilitatea „să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul acestui bun”[10]. În cazul acordării de tichete valorice însă, transferul tichetului de la o persoană la alta nu atribuie (încă) niciun drept asupra unui anumit bun.

33. De asemenea, dacă am urma abordarea Comisiei, ar rezulta că acordarea de tichete utilizabile pentru a cumpăra atât bunuri, cât și servicii ar putea fi calificată, din punctul de vedere al TVA-ului, numai *ex post*, după ce tichetele au fost schimbate cu bunuri sau servicii. Apreciem ca evident faptul că o astfel de soluție, departe de a fi optimă, ar putea complica și mai mult tratamentul fiscal al acordării de tichete. Acest lucru ar putea avea și efectul practic de a descuraja această formă specială de plată a salariilor, care prezintă un avantaj social cert pentru angajați.

34. Cu toate acestea, rămâne valabil faptul că, indiferent de natura livrării de bunuri sau a prestării de servicii care trebuie recunoscută acordării unui tichet valoric, ceea ce este important aici, pentru a da un răspuns instanței de trimitere, este doar *să se stabilească dacă o astfel de acordare constituie sau nu constituie o operațiune impozabilă*. Astfel, după cum am văzut, articolul 2 alineatul (1) din A șasea directivă declară impozabile din punctul de vedere al TVA-ului, fără a le diferenția, cele două situații, de livrare de bunuri și de prestare de servicii. Prin urmare, nu este necesar să ne oprim mai mult asupra observațiilor Comisiei și putem trece la analiza celor trei întrebări preliminare.

9 — Articolul 6 alineatul (1) din A șasea directivă.

10 — Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Rec., p. I-285, punctul 7), Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Rec., p. I-1317, punctul 32), și Hotărârea din 14 iulie 2005, British American Tobacco și Newman Shipping (C-435/03, Rec., p. I-7077, punctul 35).

V — Cu privire la prima întrebare preliminară

A — *Introducere*

35. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă acordarea de tichete valorice de către un angajator unui salariat, în locul plății unei părți din salariul acestuia din urmă, constituie o prestare de servicii cu titlu oneros.

36. Întrucât, după cum am precizat anterior, natura acordării de tichete ca livrare de bunuri sau ca prestare de servicii este lipsită de relevanță aici, întrebarea poate fi reformulată în sensul că, prin aceasta, se solicită Curții să stabilească dacă acordarea mai sus menționată constituie o operațiune cu titlu oneros, care se încadrează, ca atare, în domeniul de aplicare a legislației cu privire la TVA.

37. Astfel, dacă ar fi vorba despre o operațiune supusă TVA-ului, Astra Zeneca ar trebui, la momentul acordării tichetului angajatului său, să înregistreze în contabilitate TVA-ul aferent ieșirilor – inclus în suma compensată, pentru tichet, din salariul angajatului –, deducând apoi din aceasta TVA-ul aferent intrărilor, plătit de Astra Zeneca societății intermediare de la care a achiziționat tichetele.

38. Dacă însă ar fi vorba despre o operațiune din afara domeniului de aplicare a normelor privind TVA-ul, TVA-ul aferent ieșirilor nu ar trebui înregistrat în contabilitate. Prin urmare, s-ar putea pune întrebarea – dar aceasta face obiectul celei de a treia întrebări, după cum se va vedea – cu privire la posibilitatea, pentru Astra Zeneca, de a recupera TVA-ul aferent intrărilor, prin încadrarea achiziționării de tichete la cheltuielile generale ocazionate de desfășurarea activității sale economice.

39. Părțile care au prezentat observații în prezenta cauză au opinii diferite cu privire la răspunsul care trebuie dat la prima întrebare. Astfel, pe de o parte, Comisia și guvernul Regatului Unit susțin că acordarea de tichete de către Astra Zeneca angajaților săi constituie o operațiune cu titlu oneros și, prin urmare, supusă TVA-ului.

40. Dimpotrivă, Astra Zeneca și guvernul elen propun să se răspundă negativ la întrebare, punând accent în special pe faptul că plata salariului pentru prestarea unei munci nu constituie o activitate supusă TVA-ului.

B — *Evaluare*

41. Din punct de vedere logic, situația care face obiectul acțiunii principale poate fi interpretată, potrivit legislației privind TVA-ul, în două moduri complet opuse: este vorba despre cele două interpretări sugerate de părți și care au fost prezentate anterior. Ambele interpretări prezintă avantaje și dezavantaje și nici una, nici cealaltă nu contrastează în mod evident cu dispozițiile aplicabile ale dreptului comunitar.

42. Cu toate acestea, în opinia noastră, perspectiva care consideră acordarea de tichete ca fiind o operațiune exclusă din sfera de aplicare a TVA-ului prezintă unele dezavantaje, care fac preferabilă abordarea Comisiei și a guvernului Regatului Unit.

43. În primul rând, observăm că interpretarea care consideră acordarea de tichete ca fiind o operațiune exclusă din sfera de aplicare a TVA-ului este acceptabilă, în practică, numai dacă se operează o distincție între cazul în care angajatorul acordă angajatului tichetele la exact aceeași valoare pe care a plătit-o pentru a le cumpăra și cazul în care în urma acordării tichetelor se realizează un profit. Interpretarea de mai sus ar trebui limitată numai la primul dintre aceste două cazuri. Astfel, dacă angajatorul ar realiza un „profit”[11], atunci în trecerea tichetului de la angajator la angajatul său s-ar produce o valoare adăugată în sensul legislației privind TVA-ul, cu obligația corespunzătoare de plată a impozitului.

44. Cu alte cuvinte, potrivit interpretării propuse de Astra Zeneca și de guvernul elen, ar fi necesar să se propună, din punctul de vedere al TVA-ului, un tratament al tichetelor valorice acordate angajaților diferențiat în funcție de situația dacă valoarea tichetului acordat ca parte din salariu este sau nu este identică cu ceea ce a plătit angajatorul pentru a achiziționa tichetul respectiv. În primul caz (suma plătită de angajator este identică cu cea înregistrată ca parte din salariu), acordarea de tichete ar fi în afara sferei de aplicare al TVA-ului; în al doilea caz însă (suma plătită anterior de angajator este diferită de cea înregistrată ca parte din salariu), s-ar intra în sfera de aplicare a directivei și angajatorul ar avea obligația de a înregistra TVA-ul în contabilitate. În prezenta cauză, situația pare a fi cea din primul caz, întrucât, după cum s-a precizat în cadrul ședinței, suma pe care o compensează Astra Zeneca din salariile angajaților este identică cu cea pe care aceasta a plătit-o intermediarului. Rămâne însă faptul că o soluție de interpretare aplicabilă atât în primul caz, cât și în al doilea, este

11 — O astfel de situație ar putea apărea, de exemplu, în cazul în care angajatorul ar fi obținut o reducere substanțială pentru tichete și ar decide să acorde doar o parte a acesteia angajatului său (care ar primi oricum tichetele la o valoare mai mică decât valoarea lor nominală).

nu doar mai simplă, ci și mai ușor de aplicat decât o soluție care impune o distincție între cele două situații.

45. În al doilea rând, observăm că, din punct de vedere economic, salariatul este cel care suportă în cele din urmă TVA-ul, în conformitate, de altfel, cu sistemul de TVA, potrivit căruia impozitul trebuie plătit de consumatorul final. Astfel, după cum a recunoscut Astra Zeneca în cadrul ședinței, *în valoarea tichetului inclus în salariul angajatului este deja inclus TVA-ul aferent produselor care vor putea fi cumpărate cu tichetul din magazinele de desfacere cu amănuntul*. Cu alte cuvinte, angajatul plătește, cu suma compensată din salariu, prețul bunurilor și/sau al serviciilor pe care le va achiziționa de la distribuitor, iar prețul respectiv include TVA-ul. Este vorba despre ultima plată în cadrul lanțului TVA-ului, iar TVA-ul pe care îl suportă angajatul cuprinde, evident, atât TVA-ul inclus inițial în primul transfer al tichetului de la distribuitor la intermediar[12], cât și pe cel acumulat în etapele succesive și în special pe cel corespunzător profitului realizat de intermediar. În momentul în care se va prezenta la distribuitor pentru a folosi tichetul, angajatul/consumatorul va trebui doar să predea tichetul propriu-zis, care include TVA-ul, primind în schimb bunurile sau serviciile dorite.

12 — Această parte a TVA-ului, după cum s-a arătat la punctele 9-10, potrivit sistemului în vigoare în Regatul Unit, va fi virată autorităților fiscale de către distribuitor numai în momentul în care tichetul este utilizat pentru a cumpăra bunuri și/sau servicii. Aceasta particularitate a sistemului, după cum a observat și Comisia în cadrul ședinței, are totuși efecte numai în ceea ce privește *momentul* plății impozitului, nu și în privința altor aspecte ale acestuia.

46. În această privință, trebuie să se precizeze că, în pofida complexității lanțului TVA-ului în prezenta cauză, care a generat o dezbatere în cadrul ședinței, plata impozitului rămâne totuși unică. TVA-ul aferent bunurilor sau serviciilor achiziționate de la distribuitor este inclus în valoarea tichetului, iar atunci când îl primește, oferind în schimb bunuri sau servicii, distribuitorul are grijă să „închidă cercul", virând autorităților fiscale TVA-ul colectat ca urmare a transferului tichetului către intermediar, după eventuala deducere a TVA-ului aferent intrărilor, plătit anterior de distribuitor.

47. Observațiile de la punctul 45 au două consecințe.

48. Pe de o parte, faptul că TVA-ul inclus în tichete este în practică plătit de angajat face ca, dintre cele două soluții de interpretare prezentate anterior, să fie de preferat aceea care impune facturarea acestui TVA. Astfel se evită ca acest impozit, care este oricum suportat de angajat, „să dispară", transformându-se într-un fel de TVA ascuns.

49. Pe de altă parte, este clar că faptul că Astra Zeneca este chemată să înregistreze

în contabilitate TVA-ul aferent acordării de tichete angajaților nu implică, în sine, nicio obligație economică pentru societatea menționată, întrucât în cele din urmă impozitul este plătit, potrivit principiilor generale în domeniu, de consumatorul final al produselor, angajatul[13].

50. Prin urmare, în opinia noastră, plata cu tichete valorice a unei părți din salariu trebuie considerată ca fiind o operațiune supusă TVA-ului.

51. În acest context, trebuie observat, în primul rând, că angajații Astra Zeneca pot alege să nu primească nicio parte din salariul lor în tichete valorice și să fie astfel plătiți integral în bani, potrivit unui model mai tradițional. Prin urmare, este posibil să se interpreteze acordarea de tichete angajaților ca o operațiune desfășurată în schimbul plății de către angajați a unei anumite sume de bani (acea parte a salariului pe care, dacă nu ar primi tichetele, ar încasa-o în bani).

52. Astfel, în cazul în speță sunt întrunite toate condițiile pe care jurisprudența Curții le-a identificat pentru a stabili existența unei prestații efectuate cu titlu oneros: în mod concret, este vorba despre o compensație, exprimată în bani[14], care reprezintă valoarea efectiv percepută pentru a obține bunul sau serviciul[15]. De asemenea, există fără îndoială, dacă se acceptă – după cum procedăm noi – ideea că acordarea de tichete angajaților constituie o prestare de servicii, o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită[16].

53. Trebuie de asemenea subliniat faptul că, fie și numai în mod implicit, Curtea a admis deja posibilitatea ca o parte din salariul unui angajat să poată fi considerată ca fiind o compensație plătită (de angajat) pentru o operațiune cu titlu oneros (realizată, în favoarea angajatului, de către angajator)[17].

13 — În cazul în care Astra Zeneca înregistrează ca parte din salariu suma exactă pe care a plătit-o pentru tichete, înregistrarea TVA-ului în contabilitate de către această societate se va limita la a evidenția echivalența exactă a TVA-ului aferent intrărilor cu TVA-ul aferent ieșirilor și nimic nu va trebui virat autorităților fiscale. În cazul în care valoarea înregistrată ca parte din salariu este mai mare decât cea efectiv plătită intermediarului, TVA-ul pe care Astra Zeneca va trebui să îl vireze, de altfel punându-l oricum în sarcina angajatului, va fi numai cel corespunzător diferenței de valoare.

14 — Hotărârea din 5 februarie 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec., p. 445, punctul 13), Hotărârea din 23 noiembrie 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec., p. 6365, punctul 16), și Hotărârea din 24 octombrie 1996, Argos Distributors (C-288/94, Rec., p. I-5311, punctul 17).

15 — A se vedea, pe lângă hotărârile citate la nota de subsol precedentă, Hotărârea din 27 martie 1990, Boots Company (C-126/88, Rec., p. I-1235, punctul 19), și Hotărârea din 5 mai 1994, Glawe (C-38/93, Rec., p. I-1679, punctul 8).

16 — Hotărârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Rec., p. 1443, punctul 12), și Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck (C-258/95, Rec., p. I-5577, punctul 12).

17 — A se vedea Hotărârea Fillibeck, citată la nota de subsol 16 (punctul 16). În acel caz, Curtea a apreciat că nu a existat o compensație plătită de angajați angajatorului în schimbul prestării de către acesta din urmă a unui serviciu de transport în favoarea angajaților; aceasta întrucât salariul rămânea același, indiferent dacă angajații beneficiau sau nu beneficiau de serviciul de transport. Dimpotrivă, de aici se poate deduce că, în general, o parte din salariu poate fi considerată drept compensație pentru o operațiune supusă TVA-ului, aceasta cu condiția ca, după cum este cazul și aici, partea din salariu care reprezintă compensația să fie clar identificabilă.

54. În sfârșit, observăm că, pentru a susține poziția Astra Zeneca, care consideră plata angajaților cu tichete valorice ca fiind o formă de remunerație care nu este supusă TVA-ului, în practică este necesar să echivalăm tichetele cu bani și să le considerăm o simplă „alternativă" la numerar. În opinia noastră însă, această echivalare nu este posibilă. Astfel, pe de o parte, spre deosebire de bani, tichetele valorice nu pot fi folosite oriunde, ci numai la distribuitorii care le-au emis. Pe de altă parte, nu trebuie să uităm că, în general, tichetele sunt cedate tocmai în schimbul unor sume de bani și pot, după cum este cazul aici, în transferul de la distribuitor la Astra Zeneca, printr-un intermediar, să producă valoare adăugată și (în consecință) TVA: ceea ce, pe de altă parte, nu se întâmplă în cazul banilor lichizi.

55. Prin urmare, considerăm că, pentru toate motivele prezentate, este preferabil să se considere plata unei părți a salariului în tichete valorice ca fiind o operațiune cu titlu oneros, în legătură cu care angajatorul este obligat să înregistreze în contabilitate TVA-ul.

56. În consecință, propunem Curții să răspundă la prima întrebare arătând că plata unui salariu sau a unei părți a acestuia cu tichete valorice, potrivit modalităților din acțiunea principală, constituie o operațiune supusă TVA-ului în sensul celei de A șasea directive.

VI — Cu privire la a doua întrebare preliminară

57. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă, în cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, plata unei părți din salariu în tichete valorice poate fi considerată ca fiind o activitate ce intră sub incidența articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă. O astfel de dispoziție, după cum este bine cunoscut, asimilează prestărilor de servicii cu titlu oneros, supuse, prin urmare, obligației de plată a TVA-ului, anumite activități efectuate fără contraprestație: între acestea în special „prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul [...] personalului acestora".

58. Având în vedere răspunsul afirmativ pe care îl propunem la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la cea de a doua întrebare. Considerațiile care urmează sunt, prin urmare, prezentate în subsidiar, în cazul în care Curtea nu ar adopta soluția propusă pentru prima întrebare.

59. Legiuitorul directivei a impus plata TVA-ului pentru anumite activități desfășurate fără contraprestație, în beneficiul persoanei care le desfășoară sau al angajaților săi, dintr-un motiv evident. Este vorba despre a împiedica persoana impozabilă, care poate în general deduce TVA-ul aferent intrărilor, plătit pentru achiziționarea de bunuri sau servicii pentru funcționarea întreprinderii, să evite plata TVA-ului atunci când preia bunuri din activele societății sau când prestează servicii în folos propriu. Se evită astfel ca această persoană impozabilă să poată beneficia de avantaje nejustificate în comparație cu consumatorul obișnuit, care achiziționează bunul sau serviciul plătind TVA-ul[18].

60. Și în ceea ce privește a doua întrebare, numai Comisia și guvernul Regatului Unit, fie și numai în subsidiar și cu o anumită reținere, au sugerat posibilitatea unui răspuns afirmativ. Raționamentul acestora poate fi rezumat după cum urmează: dacă la prima întrebare se dă un răspuns negativ, atunci trebuie să se rețină că acordarea de tichete valorice de către angajator angajatului trebuie să fie gratuită. În consecință, devine aplicabilă prevederea articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă.

61. Cu toate acestea, considerăm că, chiar în cazul în care răspunsul la prima întrebare ar fi negativ, nu s-ar aplica în mod automat prevederile articolului 6 alineatul (2).

62. Astfel, trebuie observat faptul că prevederea menționată anterior devine aplicabilă atunci când sunt îndeplinite două condiții distincte: în primul rând, scopul privat sau oricum în afara scopului întreprinderii al utilizării serviciului sau a bunului, dacă luăm în considerare și prevederile articolului 6 alineatul (2) litera (a); în al doilea rând, caracterul gratuit al operațiunii.

63. În ceea ce privește mai ales această a doua condiție, chiar un posibil răspuns negativ la prima întrebare nu presupune existența sa. Faptul că se reține, eventual, că acordarea de tichete nu constituie o operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA-ului nu înseamnă neapărat că aceasta a fost desfășurată cu titlu gratuit. În special, așa cum s-a arătat anterior, deși nu înclinăm spre această soluție, putem reține că acordarea de tichete este doar o modalitate de plată a salariului, scoasă ca atare din sfera de aplicare a normelor privind TVA-ul. Totuși, acest lucru nu ar implica natura gratuită a operațiunii.

64. În special, considerăm că este foarte cert că, dincolo de calificarea juridică ce se dorește a fi atribuită acordării de tichete, acestea nu

18 — Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler (C-230/94, Rec., p. I-4517, punctul 33), Hotărârea din 17 mai 2001, Fischer și Brandenstein (C-322/99 și C-323/99, Rec., p. I-4049, punctul 56), și Hotărârea din 11 decembrie 2008, Danfoss și AstraZeneca (C-371/07, Rep., p. I-9549, punctul 46).

sunt „făcute cadou" angajaților, ci reprezintă contravaloarea, clar definită, a unei prestații în muncă a acestora din urmă.

65. În consecință, chiar dacă destinația finală a tichetelor propriu-zise nu este legată de o activitate a întreprinderii, având în vedere faptul că acestea sunt fără îndoială destinate să satisfacă nevoi private ale personalului[19], lipsește totuși condiția gratuității operațiunii[20].

66. Prin urmare, propunem să se răspundă la a doua întrebare preliminară, dacă este necesar, precizându-se că plata unui salariu sau a unei părți a acestuia cu tichete valorice nu constituie o activitate desfășurată cu titlu gratuit asimilată, potrivit articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă, unei prestări de servicii cu titlu oneros.

19 — Nu există, astfel, nicio legătură între achizițiile care pot fi efectuate cu tichete de către angajați și desfășurarea activității întreprinderii de către angajator. În plus, în acest context, jurisprudența Curții tinde să înțeleagă în mod restrictiv mediile în care există o legătură cu activitatea întreprinderii. A se vedea, de exemplu, Hotărârea Fillibeck, citată la nota de subsol 16 (punctele 26 și 29), și Hotărârea Danfoss, citată la nota de subsol 18 (punctele 57-58).

20 — Merită doar să amintim pe scurt faptul că, astfel cum s-a precizat în jurisprudență, trebuie să existe o gratuitate efectivă: eventuala prezență a unei contraprestații reduse sau inferioare ca valoare prețului de cost nu poate fi asimilată gratuității. A se vedea Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Rec., p. I-743, punctele 22-24).

VII — Cu privire la a treia întrebare preliminară

67. A treia întrebare este formulată de instanța de trimitere în termeni mai subsidiari. Prin intermediul acesteia, se solicită Curții să se stabilească, în cazul unui răspuns negativ la primele două întrebări, dacă Astra Zeneca poate să deducă TVA-ul aferent intrărilor pe care l-a plătit, considerând achiziția de tichete efectuată de Astra Zeneca de la intermediar ca fiind o cheltuială generală a întreprinderii.

68. Și în acest caz, având în vedere răspunsul pe care îl propunem la prima întrebare, observațiile care urmează sunt formulate cu titlu subsidiar, pentru cazul în care soluția aleasă de Curte în privința primei întrebări ar fi diferită de a noastră.

69. Potrivit Astra Zeneca, după cum s-a arătat, răspunsul la primele două întrebări ar trebui să fie negativ, iar plata unei părți din salariu în tichete valorice ar fi exceptată de la aplicarea prevederilor în materie de TVA. Societatea menționată consideră însă că achiziționarea tichetelor este o cheltuială generală legată de funcționarea întreprinderii: în consecință, TVA-ul aferent intrărilor, care a fost deja plătit, ar putea fi luat în considerare și dedus în cadrul calculului total al TVA-ului care trebuie virat autorităților fiscale ale Regatului Unit.

70. Avantajul unei astfel de abordări pentru Astra Zeneca este evident. Astfel, în timp ce o eventuală obligație de a factura TVA-ul la momentul acordării tichetelor angajaților ar presupune o anulare reciprocă a TVA-ului aferent intrărilor cu cel aferent ieșirilor[21], dacă s-ar considera acordarea de tichete angajaților ca fiind o operațiune scutită și s-ar include TVA-ul aferent intrărilor în cheltuielile generale, aceasta ar permite societății în cauză să obțină un avantaj fiscal.

71. Cu toate acestea, nu considerăm că poziția Astra Zeneca poate fi adoptată nici măcar în cazul în care s-ar lua în considerare plata unei părți din salariu în tichete valorice ca fiind o operațiune neinclusă în sfera de aplicare a TVA-ului.

72. Trebuie amintit faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor este o parte integrantă a mecanismului acestui impozit și nu poate, în principiu, să facă obiectul unor limitări[22]. Mecanismul deducerilor are scopul de a garanta neutralitatea impunerii pentru toate activitățile economice, exonerând întreprinzătorul de TVA-ul datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice[23].

73. Este adevărat că a fost admisă de către Curte posibilitatea de a deduce TVA-ul aferent intrărilor, plătit de întreprinzător pentru a achiziționa bunuri și/sau servicii pentru desfășurarea de activități scutite de TVA sau din afara sferei de aplicare a acestui impozit; acest lucru în special cu condiția ca: i) întreprinzătorul să desfășoare activități economice supuse TVA-ului, ii) costurile suportate pentru desfășurarea operațiunilor scutite să fie elemente constitutive ale prețului final al produselor și iii) să existe o legătură imediată și directă între operațiunile pentru care a fost plătit TVA-ul și activitatea economică a persoanei impozabile[24].

74. Această jurisprudență a Curții pleacă de la ipoteza că, în mod concret, nerecunoașterea deducerii TVA-ului aferent intrărilor plătit anterior ar echivala cu încălcarea neutralității TVA-ului și cu impunerea plății unei părți din acesta întreprinzătorului, și nu consumatorului final[25].

21 — Cu excepția cazului în care, după cum s-a arătat, suma achitată în amonte intermediarului nu este exact echivalentă cu suma percepută în aval din salariul angajatului. A se vedea în acest sens nota de subsol 13.

22 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec., p. I-1883, punctul 18), și Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43).

23 — Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, Rec., p. 655, punctul 19), și Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National (C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 24 și jurisprudența citată).

24 — Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik (C-465/03, Rec., p. I-4357, punctele 36 și 37). A se vedea în plus Hotărârea din 29 octombrie 2009, AB SKF (C-29/08, Rep., p. I-10413, punctele 58-68), precum și concluziile prezentate de noi în aceeași cauză, la 12 februarie 2009 (în special punctele 59-62).

25 — A se vedea Hotărârea AB SKF, citată la nota de subsol 24 (punctele 66-67 și jurisprudența citată).

75. Cu toate acestea, în cazul de față nu ne aflăm într-o astfel de situație.

76. După cum am menționat deja[26], Astra Zeneca deduce din salariul angajatului prețul pe care l-a plătit pentru tichet, *inclusiv TVA-ul*. În cele din urmă, angajatul plătește, cu propria muncă, TVA-ul pentru bunurile pe care le va achiziționa cu tichetul. Acest impozit nu este datorat de Astra Zeneca. Prin urmare, nu există niciun motiv pentru a i se recunoaște acesteia un drept de deducere a TVA-ului pe care, în cele din urmă, nu trebuie să îl suporte.

77. Astfel, tichetul respectiv, departe de a fi un element al cărui cost de achiziție se regăsește în cheltuielile generale ale întreprinderii, este transferat în mod direct, cu TVA-ul pe care îl conține, de la angajator la angajat, care „plătește" contravaloarea acestuia cu o reducere corespunzătoare a părții în bani a salariului său. În cazurile în care Curtea a recunoscut dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor, plătit anterior pentru achiziționarea de bunuri sau de servicii utilizate pentru a efectua operațiuni scutite, TVA-ul respectiv privea activități (de obicei de consultanță) pentru care impozitul era în cele din urmă, fără îndoială, suportat de întreprindere[27].

78. În sfârșit, nu trebuie uitat faptul că dreptul de a deduce TVA-ul aferent unor bunuri sau servicii utilizate pentru operațiuni scutite are caracter excepțional[28].

79. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la a treia întrebare, dacă este necesar, în sensul că angajatorul care plătește o parte din salariul angajaților săi în tichete valorice, conform modalităților descrise în acțiunea principală, nu poate deduce TVA-ul aferent intrărilor, plătit anterior pentru achiziționarea tichetelor prin includerea achiziției acestora din urmă în cheltuielile generale ale întreprinderii.

26 — A se vedea hotărârea citată anterior, punctul 45.

27 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea Abbey National (citată la nota de subsol 23), Hotărârea Kretztechnik (citată la nota de subsol 24) și Hotărârea AB SKF (citată la nota de subsol 24).

28 — Hotărârea din 6 aprilie 1995, BLP Group (C-4/94, Rec., p. I-983, punctul 23).

VIII — Concluzie

80. Pe baza considerațiilor prezentate, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de VAT and Duties Tribunal, Manchester, în sensul că plata unui salariu sau a unei părți a acestuia în tichete valorice, potrivit modalităților descrise în acțiunea principală, constituie o operațiune supusă TVA-ului în conformitate cu 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 și în conformitate cu Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.