HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

20 ianuarie 2021*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) – Prestări de servicii cu titlu oneros – Articolul 26 alineatul (1) – Operațiuni considerate prestări de servicii cu titlu oneros – Articolul 56 alineatul (2) – Stabilirea locului de impozitare – Închiriere de mijloace de transport – Punere a unor automobile la dispoziția unor angajați”

În cauza C-288/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht des Saarlandes (Tribunalul Fiscal din Saarland, Germania), prin decizia din 18 martie 2019, primită de Curte la 9 aprilie 2019, în procedura

QM

împotriva

Finanzamt Saarbrücken,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președinte de cameră, domnul L. Bay Larsen, doamna C. Toader și domnii M. Safjan, și N. Jääskinen, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru QM, de G. Hagemeister, A. Pogodda-Grünwald și F. Schöter, Steuerberater, asistați de F.-J. Müller și F. von Itter, Rechtsanwälte;

– pentru guvernul german, de J. Möller și S. Eisenberg, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de R. Pethke și N. Gossement, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 17 septembrie 2020,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: germana.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 56 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între QM, o societate, pe de o parte, și Finanzamt Saarbrücken (Administrația Fiscală din Saarbrücken, Germania), pe de altă parte, în legătură cu decizia acesteia din urmă de a supune la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) punerea de automobile de către această societate la dispoziția a doi dintre angajații săi care lucrează în Luxemburg și care au reședința în Germania.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

A șasea directivă

3 Potrivit articolului 13 secțiunea B litera (b) 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 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO 1995, L 102, p. 18) (denumită în continuare „A șasea directivă”), statele membre scutesc de TVA „leasingul și închirierea de bunuri imobile” [traducere neoficială].

4 Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă prevede:

„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 lor, atunci când [TVA-ul aferent] bunurilor respective a fost [dedus] total sau parțial;

(b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora, sau, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate.” [traducere neoficială]

Directiva 2006/112

5 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[…]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.”

6 Potrivit articolului 14 alineatul (1) din directiva menționată, „livrare de bunuri” înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

7 În temeiul articolului 24 alineatul (1) din această directivă, „prestare de servicii” înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.

8 Articolul 26 alineatul (1) din directiva menționată definește operațiunile considerate prestări de servicii cu titlu oneros după cum urmează:

„(a) utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității [lor], atunci când TVA-ul aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial;

(b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora, sau, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate.”

9 Articolul 56 din această directivă prevede:

„(1) Locul de închiriere pe termen scurt a unui mijloc de transport este locul în care mijlocul de transport este pus efectiv la dispoziția clientului.

(2) Locul de închiriere, cu excepția închirierii pe termen scurt, a unui mijloc de transport unei persoane neimpozabile este locul în care clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

[…]

(3) În sensul alineatelor (1) și (2), «termen scurt» înseamnă posesia sau utilizarea continuă a mijlocului de transport pe o perioadă de maximum treizeci de zile și, în cazul ambarcațiunilor maritime, pe o perioadă de maximum nouăzeci de zile.”

Regulamentul de punere în aplicare

10 Potrivit articolului 38 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE (JO 2011, L 77, p. 1, denumit în continuare „Regulamentul de punere în aplicare”):

„(1) Noțiunea de «mijloc de transport» menționată la articolul 56 și la articolul 59 primul paragraf litera (g) din [Directiva 2006/112] include vehiculele […].

(2) În sensul alineatului (1), sunt incluse în categoria mijloacelor de transport în special următoarele vehicule:

(a) vehiculele terestre, precum automobile […]

[…]”

Dreptul german

11 Articolul 1 alineatul (1) din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), astfel cum a fost modificată prin Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) (Legea de transpunere a Directivei privind asistența reciprocă și de modificare a unor dispoziții fiscale) din 26 iunie 2013 (BGBl. I 2013, p. 1809) (denumită în continuare „UStG") prevede că livrările și alte prestații pe care un întreprinzător le efectuează cu titlu oneros în cadrul activității sale comerciale pe teritoriul național sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri.

12 Articolul 3 alineatul (9a) din UStG prevede că sunt considerate alte prestări cu titlu oneros:

„1. utilizarea de către întreprinzător a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice, care a dat dreptul la o deducere totală sau parțială a taxei achitate în amonte, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice sau în folosul propriu al personalului său, în măsura în care nu este vorba despre mici prestații în natură; […]

2. furnizarea cu titlu gratuit de către întreprinzător a unei alte prestații în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice sau în folosul propriu al personalului său, în măsura în care nu este vorba despre mici prestații în natură."

13 Articolul 3a din UStG reglementează stabilirea locului de prestare a altor servicii, indicând:

„(1) Fără a aduce atingere alineatelor 2-8 și articolelor 3b, 3e și 3f, o altă prestație este furnizată în locul în care întreprinzătorul își desfășoară activitatea. […]

(2) Sub rezerva alineatelor 3-8 și a articolelor 3b, 3e și 3f, o altă prestație care este furnizată în beneficiul unui întreprinzător în scopul desfășurării activității sale economice este furnizată în locul în care beneficiarul își desfășoară activitatea. Cu toate acestea, [dacă respectiva] prestație este furnizată la sediul permanent al unei întreprinderi, este determinant locul în care aceasta are sediul permanent. Prima și a doua teză se aplică *mutatis mutandis* în cazul unei alte prestații efectuate în beneficiul unei persoane juridice care desfășoară exclusiv activități neeconomice căreia i-a fost atribuit un număr de identificare în scopuri de taxă pe cifra de afaceri și în cazul unei alte prestații în beneficiul unei persoane juridice care desfășoară activități atât economice, cât și neeconomice; acest lucru nu se aplică altor prestații care sunt destinate exclusiv necesităților private ale personalului sau ale unui asociat.

(3) Prin derogare de la alineatele 1 și 2, [începând cu 30 iunie 2013]:

[…]

(2) Închirierea pe termen scurt a unui mijloc de transport este efectuată în locul în care mijlocul de transport este pus efectiv la dispoziția clientului. Este considerată închiriere pe termen scurt în sensul primei teze o închiriere pe o perioadă neîntreruptă:

a) care nu depășește 90 de zile în ceea ce privește mijloacele de transport maritim;

b) care nu depășește 30 de zile în ceea ce privește celelalte mijloace de transport.

Închirierea unui mijloc de transport care nu poate fi considerată ca fiind pe termen scurt în sensul celei de a doua teze, efectuată în beneficiul unui client care nu este nici un întreprinzător pentru a cărui întreprindere este achiziționată prestația, nici o persoană juridică ce desfășoară o activitate neeconomică căreia i s-a atribuit un număr de identificare în scopuri de taxă pe cifra de afaceri este efectuată la locul în care beneficiarul are domiciliul sau sediul. […]"

14 Potrivit articolului 3f din UStG, „livrările”, în sensul articolului 3 alineatul 1b, și „alte prestații”, în sensul articolului 3 alineatul 9a, sunt efectuate în locul în care întreprinzătorul își desfășoară activitatea.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

15 QM, societate de administrare a unui fond de investiții cu sediul în Luxemburg, a pus două autovehicule la dispoziția a doi dintre colaboratorii săi, care își desfășoară activitatea în Luxemburg și au domiciliul în Germania. Aceste autovehicule sunt utilizate în scopuri profesionale și private.

16 În cursul anilor 2013 și 2014, această punere la dispoziție a fost efectuată pentru unul dintre acești colaboratori cu titlu gratuit, în timp ce QM a efectuat, în schimb, o prelevare în cuantum anual de 5 688 de euro din salariul celuilalt colaborator.

17 QM este înscrisă în procedura simplificată de impozitare în Luxemburg. În acest stat membru, punerea la dispoziție a celor două autovehicule nu a fost supusă TVA-ului și nici nu a dat naștere dreptului la deducerea TVA-ului achitat în amonte aferent celor două autovehicule.

18 În cursul lunii noiembrie 2014, QM s-a înregistrat în Germania în scopuri de TVA. În cursul anului 2015, aceasta a declarat cu titlu de TVA, în ceea ce privește punerea la dispoziție a autovehiculelor respective, alte prestații impozabile, în valoare de 7 904 euro pentru anul 2013 și de 20 767 de euro pentru anul 2014.

19 Aceste declarații au fost acceptate de Administrația Fiscală din Saarbrücken, însă, la 30 iulie 2015, QM a formulat o contestație împotriva deciziilor de impunere aferente declarațiilor amintite.

20 Contestația menționată a fost respinsă de Administrația Fiscală din Saarbrücken la 2 mai 2016.

21 La 2 iunie 2016, QM a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Finanzgericht des Saarlandes (Tribunalul Fiscal din Saarland, Germania), în care a arătat că nu erau îndeplinite condițiile unei impozitări în scopuri de TVA a punerii la dispoziție a autovehiculelor. Pe de o parte, nu ar fi vorba despre prestații cu titlu oneros și, cel mult, punerea unui autovehicul la dispoziția unuia dintre cei doi colaboratori vizați care a fost însoțită de o participație financiară ar putea fi considerată ca reprezentând o prestație cu titlu parțial oneros. Pe de altă parte, nu ar fi vorba nici despre închirierea de mijloace de transport, în sensul articolului 56 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

22 În aceste condiții, Finanzgericht des Saarlandes (Tribunalul Fiscal din Saarland) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 56 alineatul (2) din [Directiva 2006/112] trebuie interpretat în sensul că prin «închirier[ea] […] unui mijloc de transport unei persoane neimpozabile» se înțelege și punerea la dispoziția personalului a unui autovehicul (de serviciu) care constituie o parte din activele folosite în cadrul activității economice a unei persoane impozabile atunci când acesta nu oferă în schimb nicio contraprestație care să nu constea în prestarea (parțială a) activității efectuate de personal, așadar, personalul nu efectuează nicio plată, nicio parte din remunerația sa în bani nu este utilizată în acest scop și nici nu alege între diferite avantaje oferite de persoana impozabilă în urma unei convenții între părți potrivit căreia dreptul de utilizare a autovehiculului de serviciu implică renunțarea la alte avantaje?”

Cu privire la întrebarea preliminară

23 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 56 alineatul (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că intră în domeniul său de aplicare punerea de către o persoană impozabilă la dispoziția angajatului său a unui autovehicul care constituie o parte din activele folosite în cadrul activității economice în cazul în care acest angajat nu efectuează o plată și nici nu consacră o parte din remunerația sa drept contraprestație, iar dreptul de a utiliza acest autovehicul nu implică renunțarea sa la alte avantaje.

24 Trebuie arătat că aplicarea articolului 56 alineatul (2) din Directiva 2006/112, care stabilește locul de impozitare a TVA-ului pentru un serviciu de închiriere de mijloace de transport, presupune ca operațiunea examinată să fie supusă la plata TVA-ului.

25 În acest context, trebuie amintit că articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 definește livrarea de bunuri ca fiind „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”.

26 Având în vedere că o astfel de condiție lipsește *a priori* în cauza principală, punerile la dispoziție ale autovehiculelor în discuție nu trebuie să fie considerate „livrări de bunuri”, în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112, ci „prestări de servicii”, în sensul articolului 24 alineatul (1) din aceasta, care prevede că orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri, în sensul articolului 14 menționat, este considerată o prestare de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iulie 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, punctul 26).

27 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, este supusă la plata TVA-ului prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

28 În speță nu se contestă că QM are calitatea de persoană impozabilă și că aceasta a acționat ca atare prin punerea de autovehicule la dispoziția angajaților săi.

29 Reiese însă dintr-o jurisprudență constantă că o prestare de servicii este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, și, prin urmare, este impozabilă numai în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului. Aceasta este situația dacă există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 martie 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, punctul 21 și jurisprudența citată).

30 O astfel de legătură directă se poate concretiza, în raporturile dintre un angajator și angajatul său, printr-o parte din remunerația în bani la care acesta din urmă trebuie să renunțe în schimbul unei prestații acordate de angajator (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, punctele 14 și 15, precum și Hotărârea din 29 iulie 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, punctul 29).

31 În speță, instanța de trimitere se referă în întrebarea preliminară la o punere la dispoziție a unui autovehicul pentru care colaboratorul nu efectuează nicio plată, nu consacră nicio parte din remunerația sa în bani și nici nu a ales între diferite avantaje oferite de persoana impozabilă în conformitate cu un acord între părți în temeiul căruia dreptul de a utiliza autovehiculul de serviciu ar implica renunțarea la alte avantaje.

32 Astfel, sub rezerva verificărilor factuale care revin instanței de trimitere, o asemenea prestare nu poate, așadar, să fie calificată drept prestare de servicii efectuată cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.

33 În ceea ce privește aspectul dacă această operațiune ar trebui să fie considerată prestare de servicii cu titlu oneros în temeiul articolului 26 alineatul (1) din directiva menționată, trebuie amintit că acest articol prevede că o operațiune este considerată prestare de servicii cu titlu oneros în două situații. Primul caz, menționat la alineatul (1) litera (a), privește utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității lor, atunci când TVA-ul achitat în amonte aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial; al doilea caz, menționat la alineatul (1) litera (b), 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.

34 Astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 35 din concluzii, o prestare de servicii care constă în utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității lor, care nu poate fi considerată prestare cu titlu oneros, în temeiul articolului 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112, pentru motivul că bunurile în discuție nu au dat naștere dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte, contrar cerințelor prevăzute de această dispoziție, nu poate fi, cu titlu subsidiar, considerată ca reprezentând o asemenea prestare în temeiul articolului 26 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată, în caz contrar repunându-se în discuție efectul util al acestei condiții referitoare la deducerea în amonte prevăzută de prima dintre aceste două dispoziții.

35 În speță, din dosarul transmis Curții reiese că QM era supusă regimului de impozitare simplificată în Luxemburg, în cadrul căruia nu putea invoca, pentru anii în discuție în litigiul principal, deducerea taxei achitate în amonte aferente autovehiculului pus la dispoziția unui colaborator fără contraprestație.

36 Nu rezultă însă în mod explicit din dosarul menționat dacă un astfel de drept de deducere nu ar fi putut să fie acordat în Germania.

37 Cu toate acestea, chiar dacă instanța de trimitere ar considera că această condiție era îndeplinită în Germania și că situația ar fi aceeași în ceea ce privește celelalte condiții de aplicare a articolului 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112, considerarea punerii la dispoziție a autovehiculului în discuție în litigiul principal ca fiind o prestare de servicii cu titlu oneros care ar rezulta din aceasta nu poate intra, în orice caz, sub incidența articolului 56 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2006/112.

38 Astfel, o operațiune considerată prestare de servicii cu titlu oneros în temeiul articolului 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112 nu poate constitui o „închiriere a unui mijloc de transport” în sensul articolului 56 alineatul (2) primul paragraf din aceasta.

39 În lipsa unei definiții în Directiva 2006/112 sau a unei trimiteri la dreptul statelor membre, noțiunea de „închiriere a unui mijloc de transport” în sensul articolului 56 alineatul (2) primul paragraf din aceasta constituie o noțiune autonomă de drept al Uniunii care trebuie interpretată uniform pe teritoriul Uniunii, independent de calificările utilizate în statele membre (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 iulie 2020, AJPF Caraș-Severin și DGRFP Timișoara, C-716/18, EU:C:2020:540, punctul 30).

40 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, „închirierea unui bun imobil”, în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă, presupune îndeplinirea mai multor condiții, și anume ca proprietarul unui imobil să cedeze locatarului, în schimbul unei chirii și pentru o durată convenită, dreptul de a ocupa bunul său și de a exclude orice altă persoană de la beneficiul unui astfel de drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 octombrie 2001, „Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, punctul 55, și Hotărârea din 18 iulie 2013, Medicom și Maison Patrice Alard, C-210/11 și C-211/11, EU:C:2013:479, punctul 26, precum și jurisprudența citată).

41 Aceste condiții se aplică *mutatis mutandis* pentru a stabili ceea ce constituie o „închiriere a unui mijloc de transport”, în sensul articolului 56 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2006/112.

42 Rezultă că o astfel de calificare presupune ca proprietarul mijlocului de transport să cedeze locatarului, în schimbul unei chirii și pentru o durată convenită, dreptul de a-l utiliza și de a exclude alte persoane de la utilizarea acestuia.

43 În ceea ce privește condiția privind chiria, trebuie precizat că neplata unei chirii nu poate fi compensată de împrejurarea că, în temeiul impozitului pe venit, se consideră că utilizarea privativă a bunului care constituie o parte din activele folosite în cadrul activității economice reprezintă un avantaj în natură cuantificabil și, prin urmare, într-un fel, o fracțiune din remunerația la care beneficiarul ar fi renunțat în schimbul punerii la dispoziție a bunului în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Medicom și Maison Patrice Alard, C-210/11 și C-211/11, EU:C:2013:479, punctul 28).

44 Rezultă astfel din jurisprudență că noțiunea de chirie, în scopul aplicării articolului 56 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2006/112, nu poate fi interpretată prin analogie, asimilându-se cu aceasta un avantaj în natură, și că presupune existența unei chirii plătibile în bani (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Medicom și Maison Patrice Alard, C-210/11 și C-211/11, EU:C:2013:479, punctele 29 și 34).

45 O asemenea condiție nu poate fi îndeplinită în cazul unei utilizări cu titlu gratuit a unui bun care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice, care ar fi considerată o prestare de servicii cu titlu oneros în temeiul articolului 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112.

46 O astfel de operațiune nu intră, prin urmare, sub incidența articolului 56 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2006/112.

47 Trebuie însă adăugat că din decizia de trimitere reiese în mod explicit că litigiul principal privește de asemenea punerea de către QM a unui autovehicul la dispoziția unuia dintre colaboratorii săi, în schimbul căreia acesta din urmă ar fi plătit, în cursul anilor în discuție în litigiul principal, aproximativ 5 700 de euro pe an, sumă dedusă din remunerația sa.

48 Deși această prestare nu a fost evocată în mod explicit de instanța de trimitere în întrebarea adresată, Curtea consideră necesar să furnizeze indicații suplimentare în privința sa.

49 Astfel, într-o asemenea situație, poate fi vorba despre o prestare de servicii cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, care poate, prin urmare, să intre sub incidența articolului 56 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2006/112, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, ținând seama de elementele de probă de care dispune.

50 În această privință, din dosarul prezentat Curții reiese că autovehiculul în cauză a fost pus la dispoziția unei persoane neimpozabile de către o persoană impozabilă care acționează ca atare și că este vorba despre un „mijloc de transport”, în sensul articolului 38 din regulamentul de punere în aplicare. Nu reiese să se conteste nici faptul că este vorba despre o punere la dispoziție cu o durată mai mare de 30 de zile și că aceasta nu constituie, așadar, o punere la dispoziție „pe termen scurt”, în sensul articolului 56 alineatul (3) din Directiva 2006/112, care ar fi, prin urmare, exclus din domeniul de aplicare al articolului 56 alineatul (2) primul paragraf din aceasta.

51 În plus, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 48 din concluzii, împrejurarea că QM nu este, în dreptul național, proprietarul autovehiculului din punct de vedere juridic și că a putut să îl închirieze cu alt titlu, în special pentru că poate dispune de acesta în temeiul unui contract de leasing, nu se poate opune ca o astfel de punere la dispoziție să fie considerată o prestare de servicii de închiriere a autovehiculului în cauză, prevăzută la articolul 56 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

52 De asemenea, nici dubla împrejurare că punerea la dispoziție a autovehiculului nu ar fi făcut obiectul unui contract distinct de contractul de muncă și că durata închirierii nu este delimitată cu precizie în timp, ci ar depinde de existența raportului de muncă dintre QM și colaboratorul său, nu s-ar opune unei astfel de calificări, cu condiția însă ca această durată să fie mai mare de 30 de zile.

53 În schimb, revine instanței sesizate sarcina de a verifica existența unui „veritabil acord” între aceste persoane cu privire la durata folosinței și la dreptul de utilizare a bunului și de a exclude alte persoane de la utilizarea acestuia, astfel cum s-a statuat în materie de locuință (a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 mai 2003, Seeling, C-269/00, EU:C:2003:254, punctul 51, și Hotărârea din 29 martie 2012, BLM, C-436/10, EU:C:2012:185, punctul 29).

54 În plus, deși condiția privind dreptul locatarului de a putea utiliza autovehiculul și de a exclude alte persoane de la utilizarea acestuia nu impune ca persoana impozabilă să se afle în imposibilitatea de a impune utilizarea autovehiculului în scopuri profesionale, aceasta presupune totuși, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 63 din concluzii, ca autovehiculul respectiv să rămână în permanență la dispoziția colaboratorului, inclusiv în folosul propriu.

55 Această interpretare este susținută de logica ce stă la baza dispozițiilor Directivei 2006/112 privind locul prestării serviciilor, potrivit căreia impozitarea se efectuează în măsura posibilului la locul în care sunt consumate bunurile și serviciile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punctul 29), care corespunde, în temeiul articolului 56 alineatul (2) primul paragraf din această directivă, cu locul în care persoana neimpozabilă căreia i s-a închiriat vehiculul este stabilită, are domiciliul sau reședința obișnuită.

56 Ținând seama de cele ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 56 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu intră în domeniul său de aplicare punerea de către o persoană impozabilă la dispoziția angajatului său a unui autovehicul care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice dacă această operațiune nu constituie o prestare de servicii cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din această directivă. În schimb, articolul 56 alineatul (2) primul paragraf menționat se aplică unei astfel de operațiuni dacă este vorba despre o prestare de servicii cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) menționat, iar acest angajat dispune în permanență de dreptul de a utiliza autovehiculul respectiv în scopuri private și de a exclude alte persoane de la utilizarea acestuia, în schimbul unei chirii și pentru o durată convenită mai mare de 30 de zile.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 56 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008, trebuie interpretat în sensul că nu intră în domeniul său de aplicare punerea de către o persoană impozabilă la dispoziția angajatului său a unui autovehicul care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice dacă această operațiune nu constituie o prestare de servicii cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din această directivă. În schimb, articolul 56 alineatul (2) primul paragraf menționat se aplică unei astfel de operațiuni dacă este vorba despre o prestare de servicii cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) menționat, iar acest angajat dispune în permanență de dreptul de a utiliza autovehiculul respectiv în scopuri private și de a exclude alte persoane de la utilizarea acestuia, în schimbul unei chirii și pentru o durată convenită mai mare de 30 de zile.

Semnături