

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

În cauza C-288/16, - „L.Č.” IK – Subcontractarea serviciilor de transport aferente unui export – obligația colectării TVA

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi) - 29 iunie 2017(*)

„Trimitere preliminară – Directiva 2006/112/CE – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Articolul 146 alineatul (1) litera (e) – Scutiri la export – Prestarea de servicii legate direct de exportul sau de importul bunurilor – Noțiune”

În cauza C-288/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE, de Augstākā tiesa (Curtea Supremă, Letonia), prin decizia din 17 mai 2016, primită de Curte la 23 mai 2016, în procedura

„L.Č.” IK

împotriva

Valsts ieņēmumu dienests,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta (raportor), președinte de cameră, și domnii E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev și C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul leton, de I. Kalniņš, de D. Pelše și de A. Bogdanova, în calitate de agenți,
- pentru Comisia Europeană, de M. Owsiany-Hornung și de E. Kalniņš, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 146 alineatul (1) litera (e) 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).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „L.Č.” IK, pe de o parte, și Valsts ieņēmumu dienests (administrația fiscală, Letonia), pe de altă parte, în legătură cu aplicarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) în cadrul unor operațiuni de transport de mărfuri efectuate în cursul anilor 2008-2010.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cadrul juridic

3 Articolul 131 din Directiva 2006/112 prevede:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

4 Articolul 146 din această directivă, care figurează în capitolul 6, intitulat „Scutiri la export”, din titlul IX din aceasta, prevede la alineatul (1):

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a) livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Comunității de către vânzător sau în contul acestuia;

[...]

(e) prestarea de servicii, inclusiv transportul și operațiunile accesorii acestuia, dar exceptând prestarea de servicii scutite în conformitate cu articolele 132 și 135, atunci când acestea sunt legate direct de exportul sau importul bunurilor reglementate de articolul 61 și de articolul 157 alineatul (1) litera (a).”

Litigiul principal și întrebările preliminare

5 În temeiul unor contracte încheiate cu mai mulți expeditori, „Atek” SIA s-a angajat să asigure transportul de mărfuri aflate în regim de tranzit, din portul Riga (Letonia) până în Belarus.

6 În temeiul unui alt contract, „Atek” a încredințat „L.Č.” execuția efectivă a acestui transport de mărfuri.

7 Transportul respectiv a fost efectuat cu vehicule care aparțin „Atek” și care au fost închiriate către „L.Č.”, pentru expeditorii acestor mărfuri reieșind că „Atek” a acționat în calitate de transportator. La rândul său, „L.Č.” și-a asumat conducerea, reparațiile și aprovizionarea cu carburant a acestor vehicule, precum și formalitățile vamale la punctele de trecere a frontierelor, paza mărfurilor, transferul lor la destinatar și operațiunile necesare pentru încărcarea și descărcarea acestora.

8 Considerând că a furnizat servicii legate de tranzit, „L.Č.” a aplicat în cazul acestora o cotă de TVA de 0 %.

9 „L.Č.” a făcut obiectul unui control fiscal privind perioada cuprinsă între lunile ianuarie 2008 și decembrie 2010. În urma acestui control, administrația fiscală a calculat un supliment de TVA care trebuia plătit la bugetul de stat, o amendă și dobânzi de întârziere.

10 Printr-o decizie din 21 septembrie 2011, administrația fiscală a confirmat acest calcul pentru motivul că „L.Č.” nu avea dreptul de a aplica o rată de TVA de 0 % în cazul serviciilor pe care le-a furnizat în cadrul contractului său încheiat cu „Atek”, întrucât, pe de o parte, în lipsa unui raport juridic cu expeditorul sau cu destinatarul mărfurilor transportate, aceste servicii nu puteau fi asimilate unor servicii de expediție sau de comisionare de mărfuri și, pe de altă parte, nefiind titulară a licenței cerute de dreptul leton, „L.Č.” nu putea fi considerată ca având calitatea de transportator și nu era autorizată, în consecință, să efectueze transporturi de marfă.

11 „L.Č.” a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la administrativā rajona tiesa (Tribunalul Administrativ Districtual, Letonia), care, printr-o hotărâre din 11 decembrie 2012, a respins-o.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

12 Sesizată cu o cale de atac împotriva acestei hotărâri, Administrativā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia), printr-o hotărâre din 29 mai 2014, a admis în parte și a respins în parte calea de atac respectivă. În special, această instanță a considerat că, în lipsa unui raport juridic între expeditorul sau destinatarul mărfurilor și „L.Č.”, serviciile furnizate de aceasta din urmă nu puteau fi asimilate unor servicii de expediere sau de comisionare de mărfuri, ci constituie o prestare de servicii de conducere auto care constau în punerea la dispoziție a unui șofer pentru un vehicul care aparține unui transportator titular al unei licențe de transport internațional de mărfuri, în speță „Atek”, și că, nefiind titulara unei astfel de licențe, „L.Č.” nu putea fi considerată nici ca având calitatea de transportator. În consecință, potrivit acestei instanțe, cota de TVA de 0% nu putea fi aplicată în cazul serviciilor furnizate de „L.Č.”.

13 „L.Č.” a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Augstākā tiesa (Curtea Supremă, Letonia), în măsura în care, prin aceasta, Administrativā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională) a respins calea sa de atac.

14 Instanța de trimitere consideră că există îndoieli în ceea ce privește interpretarea care trebuie dată articolului 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112. În special, instanța menționată ridică problema dacă, indiferent de faptul că serviciile furnizate de „L.Č.” erau legate de mărfurile care tranzitează teritoriul leton, împrejurarea că aceste servicii au fost furnizate nu direct destinatarului sau expeditorului acestor mărfuri, cu care „L.Č.” nu avea un raport juridic, ci cocontractantului acestora din Letonia, respectiv „Atek”, are incidență asupra aplicării scutirii prevăzute de această dispoziție, care necesită existența unei legături directe între prestarea de servicii și exporturile sau importurile de bunuri vizate.

15 În acest context, Augstākā tiesa (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva [2006/112] trebuie interpretat în sensul că se aplică o scutire de la plata taxei numai în cazul în care există un raport juridic direct sau relații de afaceri reciproce între prestatorul serviciilor, pe de o parte, și destinatarul sau expeditorul mărfurilor, pe de altă parte?

2) Care sunt criteriile care trebuie respectate de relația directă menționată de directiva sus-menționată pentru a se putea aprecia că un serviciu asociat importului sau exportului de mărfuri este scutit de la plata taxei pe valoarea adăugată?”

Cu privire la întrebările preliminare

16 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută în această dispoziție se aplică în cazul unei operațiuni precum cea în discuție în litigiul principal, respectiv al unei prestări de servicii de transport de bunuri destinate unei țări terțe atunci când aceste servicii nu sunt furnizate direct expeditorului sau destinatarului acestor bunuri.

17 În special, această instanță solicită să se stabilească dacă aplicarea acestei scutiri, care impune ca prestarea serviciilor vizate să fie „legat[ă] direct” de exportul sau de importul bunurilor vizate în această dispoziție, este condiționată de existența unui raport juridic direct, precum existența unor relații de afaceri reciproce între prestatorul de servicii și expeditorul sau destinatarul mărfurilor vizate.

18 În această privință, trebuie amintit că articolul 146 din Directiva 2006/112 privește scutirea de TVA a operațiunilor de export în afara Uniunii Europene. Astfel, în cadrul comerțului internațional, o asemenea scutire vizează respectarea principiului impozitării bunurilor sau al serviciilor vizate la locul de destinație a acestora. Orice operațiune de export, precum și orice operațiune asimilată exportului trebuie astfel scutite de TVA în scopul garantării impozitării operațiunii în cauză exclusiv la locul unde bunurile respective vor fi consumate [a se vedea, în ceea ce privește articolul 15 din A șasea directivă

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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), Hotărârea din 18 octombrie 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punctul 29, precum și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Feltgen și Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, punctul 16].

19 Scutirea care figurează la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112 o completează pe cea prevăzută la același articol 146 alineatul (1) litera (a) și vizează, precum această ultimă scutire, să garanteze impozitarea prestării de servicii în cauză la locul de destinație al acestora, respectiv cel unde vor fi consumate produsele exportate.

20 În acest scop, articolul menționat 146 alineatul (1) litera (e) prevede în special că serviciile de transport legate direct de exportul de bunuri în afara Uniunii sunt scutite de TVA.

21 O interpretare extensivă a acestei dispoziții, care ar cuprinde servicii care nu sunt furnizate direct exportatorului, importatorului sau destinatarului unor astfel de bunuri ar putea echivala, pentru statele membre și pentru operatorii vizați, cu constrângeri care ar fi ireconciliabile cu aplicarea corectă și directă a scutirilor, prevăzută la articolul 131 din Directiva 2006/112.

22 Pe de altă parte, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, scutirile de TVA trebuie interpretate în mod strict, dat fiind că acestea constituie excepții de la principiul general potrivit căruia această taxă este percepută pentru fiecare livrare de bunuri și pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă (a se vedea în special Hotărârea din 26 iunie 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, punctul 19, Hotărârea din 16 septembrie 2004, Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, punctul 25, Hotărârea din 14 septembrie 2006, Elmeka, C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, punctele 15 și 20, precum și Hotărârea din 19 iulie 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, punctul 49).

23 În consecință, rezultă din modul de redactare și din obiectivul articolului 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112 că această dispoziție trebuie interpretată în sensul că existența unei legături directe implică nu numai că, prin obiectul lor, prestarea de servicii vizată contribuie la realizarea efectivă a unei operațiuni de export sau de import, ci și că aceste servicii sunt furnizate direct, după caz, exportatorului, importatorului sau destinatarului bunurilor vizate prin dispoziția menționată.

24 În speță, serviciile furnizate de „L.Č.” sunt, desigur, necesare pentru realizarea efectivă a operațiunii de export în discuție în cauza principală. Totuși, aceste servicii nu sunt furnizate direct destinatarului sau exportatorului acestor mărfuri, ci unui cocontractant al acestuia din urmă, respectiv „Atek”.

25 În plus, astfel cum reiese de decizia de trimitere, serviciile menționate au fost furnizate utilizându-se vehicule care aparțin „Atek”, care a acționat în calitate de transportator față de expeditorii mărfurilor menționate.

26 În consecință, serviciile furnizate de „L.Č.” nu intră în domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112.

27 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută în această dispoziție nu se aplică în cazul unei prestări de servicii precum cea în discuție în cauza principală, referitoare la o operațiune de transport al unor bunuri cu destinația într-o țară terță atunci când aceste servicii nu sunt furnizate direct expeditorului sau destinatarului acestor bunuri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

28 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 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută în această dispoziție nu se aplică în cazul unei prestări de servicii precum cea în discuție în cauza principală, referitoare la o operațiune de transport al unor bunuri cu destinația într-o țară terță, atunci când aceste servicii nu sunt furnizate direct expeditorului sau destinatarului acestor bunuri.