

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

Cauza C-235 din 2018, Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH. Reclassificarea refacturării cheltuielilor cu combustibilii de la o societate mamă către filialele din alte state membre. Regimul TVA aplicabil.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

15 mai 2019

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 135 alineatul (1) litera (b) – Livrare de bunuri – Scutiri pentru alte activități – Acordare și negociere de credite – Carduri de carburant”

În cauza C-235/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), prin decizia din 23 noiembrie 2017, primită de Curte la 28 martie 2018, în procedura

Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, domnul C. G. Fernlund și doamna L. S. Rossi (raportoare), judecători,

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH, de J. Pomorska-Porębska, consilieră fiscală;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de J. Hottiaux, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

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

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 135 alineatul (1) litera (b) 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 Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH cu sediul în Austria (denumită în continuare „Vega International”), pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (directorul camerei fiscale din Varșovia, Polonia), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a restitui Vega International taxa pe valoarea adăugată (TVA) aferentă operațiunilor de cumpărare de carburant prin intermediul unor carduri de carburant.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112 prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]

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

4 Articolul 14 alineatele (1) și (2) din directivă prevăd:

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

2. Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri:

[...]

(c) transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare.”

5 Articolul 24 alineatul (1) din directiva menționată are următorul cuprins:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

6 Potrivit articolului 135 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

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

(b) acordarea și negocierea de credite și gestionarea creditelor de către persoana care le acordă.”

Dreptul polonez

7 Directiva 2006/112 a fost transpusă în dreptul polonez prin ustawa o podatku od towaru i usług (Legea privind taxa pe bunuri și pe servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, poziția 1054), cu modificările ulterioare (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”).

8 Potrivit articolului 5 alineatul 1 punctul 1 din Legea privind TVA-ul:

„[Sunt supuse TVA-ului]: livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul național.”

9 Articolul 7 alineatele 1 și 8 din această lege prevede:

„1. Prin livrare de bunuri, în sensul articolului 5 alineatul 1 punctul 1, se înțelege transferul dreptului de a dispune de bun ca un proprietar [...]

[...]

8. În cazul în care mai mulți operatori efectuează livrări ale aceluiași bun, astfel încât primul dintre aceștia predă bunul direct ultimului cumpărător, se consideră că livrarea de bunuri a fost efectuată de fiecare dintre operatorii implicați în aceste operațiuni.”

10 Articolul 8 alineatul 1 din legea menționată prevede:

„«Prestarea de servicii» vizată la articolul 5 alineatul 1 punctul 1 înseamnă orice prestație efectuată în favoarea unei persoane fizice sau juridice sau a unei entități fără personalitate juridică și care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 7 [...]

11 Articolul 43 alineatul 1 punctul 38 din aceeași lege, care transpune articolul 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, prevede:

„Acordarea de credite sau împrumuturi în bani și serviciile de intermediere financiară privind acordarea de credite și de împrumuturi în bani, precum și gestionarea creditelor sau a împrumuturilor de către persoana care le acordă [sunt scutite de taxă].”

12 Potrivit articolului 86 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul efectuării de operațiuni taxabile, persoanele impozabile menționate la articolul 15 au dreptul de a deduce din valoarea taxei datorate valoarea taxei în amonte [...]

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 Din decizia de trimitere reiese că Vega International desfășoară activitatea de transportator de vehicule utilitare ale unor constructori cunoscuți, de la uzina de fabricație la clienți. Acest serviciu este asigurat prin intermediul mai multor filiale ale Vega International, care au sediile sociale în diferite state membre, printre care și filiala Vega Poland sp. z o.o., stabilită în Polonia.

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

14 Vega International organizează și gestionează aprovizionarea tuturor societăților sale cu carduri de carburant emise de diferiți furnizori de carburant. Vehiculele transportate de Vega Poland sunt alimentate cu ajutorul unor carduri de carburant nominale, eliberate conducătorilor auto. Pentru motive de organizare și ținând seama de cuantumul cheltuielilor, toate operațiunile efectuate prin intermediul cardurilor de carburant sunt centralizate de societatea mamă din Austria, care primește de la furnizorii de carburant facturile care fac dovada, printre altele, a achiziționării carburantului cu TVA. Ulterior, la sfârșitul fiecărei luni, Vega International refacturează filialelor sale, printre care și Vega Poland, carburantul pus la dispoziție pentru furnizarea serviciului de transport al vehiculelor, cu o majorare de 2 %. Aceste filiale sunt autorizate să compenseze facturile privind utilizarea cardurilor de carburant cu facturi adresate societății austriece sau să achite aceste facturi într-un termen cu o durată cuprinsă între una și trei luni de la primirea lor.

15 Prin decizia din 11 august 2014, Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście (directorul celui de al doilea oficiu fiscal Varșovia-Śródmieście, Polonia) a refuzat Vega International restituirea TVA-ului pentru perioada cuprinsă între lunile aprilie și iunie 2012, în cuantum de 106 031,44 zloți polonezi (PLN) (aproximativ 24 735,82 euro). Această decizie a fost confirmată de directorul camerei fiscale din Varșovia prin decizia din 28 noiembrie 2014.

16 Vega International a formulat o acțiune în anulare împotriva acestei decizii în fața Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Varșovia, Polonia). Prin hotărârea din 26 iunie 2015, această instanță a considerat acțiunea formulată de Vega International ca fiind nefondată și a respins-o.

17 Vega International a declarat ulterior recurs în casație împotriva acestei hotărâri în fața Naczelnego Sądu Administracyjnego (Curtea Administrativă Supremă, Polonia). Această instanță, asemenea autorităților fiscale poloneze și instanței de prim grad de jurisdicție, a avut în vedere posibilitatea de a aplica în speță principiile stabilite de Curte în Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), potrivit căreia un acord cu privire la gestionarea carburantului nu ar reprezenta un contract de livrare de carburant, ci mai degrabă un contract de finanțare a achiziționării acestuia. Astfel, potrivit aprecierii Curții din cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, societatea de leasing nu ar achiziționa carburantul pentru a-l revinde ulterior locatarului unui vehicul în leasing, ci acesta din urmă ar fi cel care ar alege în mod liber atât calitatea și cantitatea, cât și data achiziționării carburantului și ar dispune astfel de acest carburant ca și cum ar fi proprietarul său.

18 În speță, în aplicarea acestei hotărâri, ar fi necesar să se considere că Vega International nu efectuează „livrări de bunuri”, în cazul de față carburant, în sensul articolului 7 alineatul 8 din Legea privind TVA-ul, pentru care TVA-ul poate fi recuperat, ci furnizează Vega Poland prestări de servicii de finanțare care nu ar fi impozabile în Polonia întrucât sunt scutite de TVA în temeiul articolului 43 alineatul 1 punctul 38 din această lege.

19 Cu toate acestea, instanța de trimitere subliniază că Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), nu a fost pronunțată în temeiul Directivei 2006/112, ci privește interpretarea dispozițiilor în vigoare anterior ale celei de A șasea Directive 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, denumită în continuare „A șasea directivă”).

20 În aceste condiții, ea are îndoieli cu privire la interpretarea, în lumina hotărârii amintite, a noii dispoziții care figurează la articolul 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, care face

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

referire la operațiuni precum acordarea sau negocierea de credite, precum și gestionarea creditelor efectuată de persoana care le-a acordat. Astfel, s-ar pune întrebarea dacă operațiunile realizate de Vega International în Austria, în legătură cu punerea la dispoziție și plata cardurilor de carburant ce servesc pentru achiziționarea de carburant de către filialele din cadrul grupului, pot fi considerate asemenea operațiuni. În plus, aceste îndoieli ar fi accentuate de divergențele de natură jurisprudențială din cadrul instanțelor naționale, care s-au raportat la acest precedent pentru a aprecia caracterul operațiunilor încheiate în cadrul punerii la dispoziție a cardurilor de carburant.

21 În consecință, instanța de trimitere apreciază că, pentru a se pronunța cu privire la recursul în casație declarat de Vega International, Curtea însăși trebuie să interpreteze articolul 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112.

22 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În noțiunea menționată la articolul 135 alineatul (1) litera (b) din [Directiva 2006/112] sunt incluse și activitățile ce constau în punerea la dispoziție a cardurilor de carburant, precum și negocierea, finanțarea și plata achizițiilor de carburant prin intermediul acestor carduri sau astfel de activități complexe pot fi considerate ca fiind operațiuni în lanț al căror obiectiv principal îl constituie livrarea de carburant?”

Cu privire la întrebarea preliminară

23 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări precum cele din cauza principală, punerea la dispoziția filialelor a cardurilor de carburant de către o societate-mamă, ceea ce face posibilă pentru filiale o alimentare cu carburant a vehiculelor al căror transport îl asigură, poate fi calificată drept serviciu de acordare a unui credit, scutit de TVA în sensul acestei dispoziții, sau drept o operațiune complexă care are ca principal obiectiv livrarea de carburant și deci livrarea unui bun, în sensul articolului 14 alineatul (1) din această directivă, pentru care TVA-ul achitat în Polonia poate fi recuperat.

24 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că dispozițiile Directivei 2006/112 relevante în cauza principală sunt identice în esență cu dispozițiile echivalente din A șasea directivă. În aceste condiții, jurisprudența referitoare la dispozițiile menționate din A șasea directivă rămâne relevantă pentru a interpreta dispozițiile echivalente ale Directivei 2006/112 (a se vedea prin analogie Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 27).

25 Pentru a se răspunde la întrebarea adresată de instanța de trimitere, trebuie amintit că, în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112, este supusă TVA-ului livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

26 În temeiul articolului 14 alineatul (1) din această directivă, în principiu, livrare de bunuri înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

27 În acest sens, potrivit unei jurisprudențe constante, noțiunea de „livrare de bunuri” prevăzută la articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă și la articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitază cealaltă parte să

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

dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul acestui bun (Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, punctul 7, Hotărârea din 14 iulie 2005, British American Tobacco și Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, punctul 35, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 51, Hotărârea din 3 iunie 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, punctul 24, precum și Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486 punctul 33).

28 De asemenea, Curtea a statuat că noțiunea menționată are un caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor în cauză, fără ca administrația fiscală să fie obligată să efectueze anchete în vederea determinării intenției persoanei impozabile în cauză și nici să țină seama de intenția unui alt operator decât persoana impozabilă respectivă, care intervine în același lanț de livrări (Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punctul 21 și jurisprudența citată).

29 În speță, din decizia de trimitere reiese că punerea la dispoziția filialelor, printre care și Vega Poland, a cardurilor de carburant de către Vega International permite acestor filiale în special aprovizionarea cu carburant la stațiile de benzină. Ulterior, acestea din urmă adresează direct Vega International facturile care fac dovada achiziționării de carburant cu TVA, care a făcut obiectul unei cereri de restituire adresată de Vega International administrației fiscale poloneze.

30 În aceste condiții, pentru a răspunde la întrebarea adresată de instanța de trimitere trebuie să se examineze dacă în cauza principală companiile petroliere au transferat efectiv către Vega International sau către Vega Poland dreptul de a dispune de carburant ca un proprietar (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punctul 33).

31 În acest sens, trebuie amintit că, în Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), Curtea a analizat dacă, în cadrul unui contract de leasing al unui autovehicul, are loc o livrare de bunuri, în speță carburant, din partea companiilor petroliere unei societăți de leasing, atunci când locatarul din contractul de leasing își alimentează vehiculul cu carburant în numele și pe seama societății respective, care solicită ulterior autorităților fiscale naționale restituirea TVA-ului perceput pentru acest carburant.

32 În această hotărâre, Curtea a considerat că nu se contestă că locatarul vehiculului în leasing este cel care este abilitat să dispună de carburant ca și cum ar fi proprietarul acestui bun, întrucât obține carburantul direct la pompele de benzină, iar locatorul din contractul de leasing nu are în niciun moment dreptul de a decide modul în care trebuie utilizat carburantul și nici finalitățile acestei utilizări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punctul 34).

33 În plus, potrivit Curții, într-un asemenea caz, livrările nu au fost efectuate decât aparent pe cheltuiala societății de leasing. Astfel, pe de o parte, plățile lunare efectuate către aceasta constituie numai un avans, iar, pe de altă parte, consumul real, stabilit la sfârșitul anului, este suportat financiar de locatarul vehiculului în leasing, care, prin urmare, suportă în totalitate costurile livrării de carburant (Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punctul 35).

34 Curtea a dedus de aici că acordul cu privire la gestionarea carburantului semnat între societatea de leasing și locatarul din contractul de leasing nu este un contract de livrare a unui bun, în speță carburant, din perspectiva societății de leasing, ci reprezintă mai degrabă un contract de finanțare a

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

achiziționării acestuia. Astfel, potrivit Curții, societatea de leasing nu achiziționează carburantul pentru a-l revinde ulterior locatarului unui vehicul în leasing, ci acesta din urmă achiziționează carburantul, alegând în mod liber calitatea și cantitatea acestuia, precum și data achiziției. Procedând astfel, societatea de leasing exercită în realitate funcția de furnizor de credite față de locatarul unui vehicul în leasing (Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punctul 36).

35 În temeiul jurisprudenței amintite la punctul 24 din prezenta hotărâre, considerațiile care precedă, dezvoltate de Curte din perspectiva articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă, pot fi transpuse la împrejurările din prezenta cauză în ceea ce privește interpretarea noțiunii de „livrare de bunuri” în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

36 În special, trebuie să se constate că, în speță, Vega International nu dispune de carburantul pentru a cărui achiziție solicită restituirea TVA-ului ca și cum ar fi proprietarul acestuia. Astfel, acest carburant este achiziționat de Vega Poland direct de la furnizori și este supus exclusiv puterii discreționare a acesteia. Astfel, Vega Poland decide, printre altele, modalitățile de achiziție a carburantului în măsura în care poate să aleagă la care stație de benzină, dintre cele ale furnizorilor indicați de Vega International, să se alimenteze cu carburant și să decidă în mod liber calitatea, cantitatea, tipul de carburant, precum și momentul achiziției și modul de a-l utiliza (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 aprilie 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punctul 26).

37 În plus, nu se contestă că Vega Poland suportă de asemenea în totalitate costurile legate de această alimentare în măsura în care Vega International îi refacturează acest carburant. În continuare, filiala poloneză poate fie să compenseze facturile privind utilizarea cardurilor de carburant cu facturi adresate societății austriece, fie să achite direct aceste facturi într-un termen cu o durată cuprinsă între una și trei luni de la primirea lor.

38 În aceste condiții, astfel cum susțin guvernul polonez și Comisia Europeană, nu trebuie să se considere că, în cauza principală, livrarea de carburant este efectuată către Vega International, iar aceasta din urmă revinde ulterior acest bun către Vega Poland, efectuând la rândul său o livrare de carburant către aceasta. În schimb, după cum subliniază Comisia, trebuie arătat că Vega International se limitează să pună la dispoziția filialei sale poloneze, prin intermediul cardurilor de carburant, un simplu instrument care îi permite să achiziționeze acest carburant, neavând astfel decât un rol de intermediar în cadrul operațiunii de achiziționare a acestui bun.

39 În consecință, în lipsa unei livrări a unui bun, mai precis carburant, în cauza principală, din perspectiva Vega International, aceasta din urmă nu poate solicita restituirea TVA-ului achitat pe facturile care îi sunt adresate, aferent alimentării cu carburant efectuată de Vega Poland la stațiile de benzină.

40 Acestea fiind spuse, trebuie să se sublinieze că, în conformitate cu articolul 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112, orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri trebuie să fie considerată o „prestare de servicii”.

41 Or, este cert că operațiunea realizată de Vega International față de filiala sa poloneză, care constă în punerea la dispoziție a unor carduri de carburant în special pentru alimentarea cu carburant a vehiculelor al căror transport îl asigură, nu constituie o „livrare de bunuri” în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112. În consecință, ea reprezintă o „prestare de servicii” în sensul articolului 24 alineatul (1) din aceeași 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

- 42 Astfel, pentru a da un răspuns util instanței de trimitere, trebuie să se verifice și dacă o asemenea prestare de servicii poate fi calificată drept serviciu de acordare de credite scutit de TVA în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112.
- 43 În această privință, trebuie amintit că operațiunile scutite în temeiul acestei dispoziții sunt definite în funcție de natura prestărilor de servicii furnizate, iar nu în funcție de prestator sau de destinatarul serviciului, astfel încât aplicarea acestor derogări nu depinde de statutul entității care furnizează aceste servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 mai 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, punctul 66, și Hotărârea din 21 iunie 2007, Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, punctul 25).
- 44 În special în ceea ce privește expresia „acordarea și negocierea de credite”, care figurează în dispoziția menționată, aceasta trebuie interpretată în sens larg, astfel încât domeniul său de aplicare nu poate fi limitat numai la împrumuturile și la creditele acordate de organisme bancare și financiare [a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 octombrie 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, EU:C:1993:855, punctul 13, Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punctul 37, și Hotărârea din 18 octombrie 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punctul 35].
- 45 Această interpretare este confirmată de finalitatea sistemului comun, instituit prin Directiva 2006/112, care urmărește în special să garanteze persoanelor impozabile o egalitate de tratament (a se vedea în special Hotărârea din 27 octombrie 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, EU:C:1993:855, punctul 14).
- 46 În consecință, interpretarea potrivit căreia acordarea finanțării unei achiziții de către o bancă ar fi scutită de TVA, în timp ce finanțarea aceleiași achiziții de un operator economic, care nu are statutul special de entitate din sectorul financiar sau bancar, ar fi supusă TVA-ului, ar încălca unul dintre principiile fundamentale ale sistemului comun al TVA-ului, mai precis egalitatea de tratament a persoanelor impozabile.
- 47 În speță, astfel cum s-a amintit la punctul 14 din prezenta hotărâre, nu se contestă că toate operațiunile efectuate prin intermediul cardurilor de carburant puse la dispoziția filialelor, printre care Vega Poland, de Vega International, sunt centralizate de societatea-mamă în Austria, care primește din partea furnizorilor de carburant facturile care fac dovada în special a achiziționării carburantului cu TVA. Ulterior, la sfârșitul fiecărei luni, Vega International refacturează filialelor sale carburantul pus la dispoziție pentru furnizarea serviciului de transport al vehiculelor cu o majorare de 2 %. În final, revine în sarcina filialelor sale fie să compenseze facturile privind utilizarea cardurilor de carburant cu facturi adresate societății austriece, fie să achite direct aceste facturi într-un termen cu o durată cuprinsă între una și trei luni de la primirea lor.
- 48 Or, trebuie să se considere că, prin aplicarea acestei majorări de 2 % în privința Vega Poland, Vega International percepe o retribuire pentru prestarea de servicii furnizată filialei sale poloneze. Vega International furnizează astfel Vega Poland un serviciu financiar, finanțând în avans achiziționarea carburantului, și acționează, așadar, în acest scop asemenea unei instituții financiare sau de credit obișnuite.
- 49 În aceste condiții, trebuie să se constate că punerea la dispoziție de către Vega International a unor carduri de carburant în favoarea Vega Poland constituie o veritabilă operațiune financiară care se aseamănă, mai precis, cu acordarea unui credit, în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (b) din

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

Directiva 2006/112 [a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punctul 36].

50 Rezultă că serviciile precum cele furnizate de Vega International în favoarea Vega Poland pot beneficia de scutirea prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112.

51 Ținând seama de cele ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări precum cele din cauza principală, punerea la dispoziția filialelor a unor carduri de carburant de către o societate-mamă, ceea ce face posibilă pentru filiale alimentarea cu carburant a vehiculelor al căror transport îl asigură, poate fi calificată drept serviciu de acordare de credite scutit de TVA potrivit acestei dispoziții.

Cu privire la cheltuielile de judecată

52 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 a opta) declară:

Articolul 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări precum cele din cauza principală, punerea la dispoziția filialelor a unor carduri de carburant de către o societate-mamă, ceea ce face posibilă pentru filiale alimentarea cu carburant a vehiculelor al căror transport îl asigură, poate fi calificată drept serviciu de acordare de credite scutit de taxa pe valoarea adăugată potrivit acestei dispoziții.

Semnături