

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

Cauza C-33 din 2016 A Oy. Servicii livrate către nave maritime. Procedura TVA când serviciile sunt realizate de subcontractanți.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

4 mai 2017

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 148 litera (d) – Scutire – Prestare de servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale navelor utilizate pentru navigația în largul mării și ale încărcăturilor lor – Ridicare a încărcăturii efectuată de un subantreprenor în contul unui intermediar”

În cauza C-33/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă, Finlanda), prin decizia din 15 ianuarie 2016, primită de Curte la 20 ianuarie 2016, în procedura inițiată de

A Oy

cu participarea:

Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul J. Malenovský (raportor), îndeplinind funcția de președinte al Camerei a opta, și domnii M. Safjan și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul I. Illéssy, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 20 octombrie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru A Oy, de R. Nyrhinen și de M. Pokkinen;
- pentru guvernul finlandez, de H. Leppo, în calitate de agent;
- pentru guvernul elen, de E. Tsaousi și de K. Nasopoulou, în calitate de agenți;
- pentru guvernul neerlandez, de M. Bulterman și de M. de Ree, în calitate de agenți;
- pentru guvernul polonez, de A. Kramarczyk-Szaładzińska și de B. Majczyna, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Owsiany-Hornung și de P. Aalto, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 decembrie 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

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

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 148 litera (d) 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 inițiat de A Oy în legătură cu temeinicia unei decizii adoptate de Keskusverolautakunta (Comisia Fiscală Centrală, Finlanda), potrivit căreia serviciile de ridicare a încărcăturii pe o navă sau de pe o navă, efectuate de un subantreprenor care le facturează întreprinderii contractante, iar nu direct armatorului, nu pot beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată (TVA) prevăzută la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Directiva 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 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO 1991, L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110, denumită în continuare „A șasea directivă”), cuprindea un articol 15 care prevedea următoarele:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc în anumite condiții pe care le stabilesc în scopul asigurării aplicării corecte și directe a unor asemenea scutiri și al prevenirii oricăror posibile cazuri de evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

1. livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Comunității de către vânzător sau în contul acestuia;

[...]

5. livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea și închirierea de nave maritime prevăzute la punctul (4) literele (a) și (b) și livrarea, închirierea, repararea și întreținerea echipamentelor – inclusiv echipamente de pescuit – încorporate sau utilizate pe navele respective;

[...]

8. prestarea de servicii altele decât cele prevăzute la punctul 5, pentru satisfacerea nevoilor directe ale navelor maritime prevăzute la punctul menționat anterior sau ale încărcăturilor lor;

[...]” [traducere neoficială]

4 A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită prin Directiva 2006/112, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2007.

5 Articolul 28 din Directiva 2006/112 prevede:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

6 Articolul 131 din Directiva 2006/112 prevede:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 [din titlul IX] 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.”

7 Capitolul 7 din titlul IX al acestei directive este intitulat „Scutiri legate de transportul internațional”. Acesta cuprinde articolul 148 din directiva menționată, care prevede:

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

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a) livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării și pentru transportul de călători cu plată sau utilizate pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit sau pentru salvare ori asistență pe mare sau pentru pescuitul de coastă, exceptând, în cazul navelor utilizate pentru pescuitul de coastă, proviziile de la bordul navelor;

[...]

(c) livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea și închirierea navelor prevăzute la litera (a) și livrarea, închirierea, repararea și întreținerea echipamentelor, inclusiv echipamente de pescuit, încorporate sau utilizate pe navele respective;

(d) prestarea de servicii altele decât cele prevăzute la litera (c), pentru satisfacerea nevoilor directe ale navelor prevăzute la litera (a) sau a încărcăturilor lor;

[...]”

Dreptul finlandez

8 Articolul 71 alineatul 3 din Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Legea nr. 1501/1993 privind taxa pe valoarea adăugată) din 30 decembrie 1993, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală (denumită în continuare „AVL”), prevede:

„Impozitul nu se datorează cu privire la următoarele vânzări:

[...]

3) vânzarea de servicii pe o navă sau pe o aeronavă, care participă la traficul internațional, persoanelor cu ocazia deplasării lor în străinătate, precum și vânzarea de servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale unei asemenea nave sau ale încărcăturii de pe aceasta.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

9 A este o filială a B Oy. Aceasta își desfășoară activitatea în două porturi, unde vinde prestări de servicii de încărcare și de descărcare, de antrepozitare, de agenție maritimă și de expediere.

10 Printre prestațiile furnizate de A figurează ridicarea încărcăturii navelor utilizate pentru navigația în largul mării și care asigură desfășurarea unei activități comerciale. În realitate, ridicarea este realizată de către un subantreprenor care le facturează societății A, care le refacturează clientului său care, după caz, poate fi B, deținătorul mărfurilor, încărcătorul, întreprinderea de expediție sau armatorul. Informațiile detaliate cu privire la navă și la încărcătura în cauză se transmit subantreprenorului și sunt menționate atât pe factura primită de A, cât și pe factura emisă de această societate.

11 A a formulat o cerere de decizie fiscală către Comisia Fiscală Centrală, pentru a se stabili dacă, în temeiul articolului 71 punctul 3 din AVL, operațiunile de ridicare a încărcăturii efectuate în subantrepriză în contul clienților săi puteau fi scutite de TVA.

12 Prin decizia din 1 octombrie 2014, Comisia Fiscală Centrală a comunicat societății A că serviciile de ridicare a încărcăturii nu trebuie să fie considerate servicii scutite de TVA în sensul articolului 71 punctul 3 din AVL, care transpune articolul 148 literele (a), (c) și (d) din Directiva 2006/112, întrucât serviciile prestate pentru navele maritime internaționale sau pentru încărcăturile acestora pot fi scutite de TVA numai dacă prestarea se realizează în etapa finală de comercializare a serviciilor în cauză. Or, în ipoteza avută în vedere în cerere, serviciile de ridicare se prestează într-o etapă anterioară.

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

13 A a declarat recurs împotriva acestei decizii în fața Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă, Finlanda), pentru motivul că prin aceasta se încalcă articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112, această dispoziție trebuind să fie interpretată în sensul că prestările de servicii legate, prin natura lor, de nevoile directe ale unei nave și ale încărcăturii acesteia, precum serviciile de ridicare a încărcăturii, trebuie scutite de TVA, independent de persoana care vinde sau care cumpără aceste prestații.

14 În apărare, administrația fiscală finlandeză s-a întemeiat în special pe Hotărârea Curții din 14 septembrie 2006, Elmeka (C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563), pentru a susține că scutirea de TVA prevăzută de dispoziția menționată nu se aplică decât în etapa finală de comercializare a serviciilor în cauză.

15 Instanța de trimitere consideră totuși că hotărârea menționată nu permite să se răspundă la întrebarea dacă, atunci când reiese din natura însăși a serviciului în cauză că acesta din urmă este legat de nevoile directe ale unor nave utilizate pentru navigația în largul mării și ale încărcăturilor lor, este totuși necesar, pentru ca scutirea de TVA să se aplice, ca acest serviciu să fie facturat direct armatorului.

16 În aceste condiții, Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că serviciile de ridicare a încărcăturii pe o navă sau de pe o navă reprezintă prestări de servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale încărcăturilor navelor prevăzute la articolul 148 litera (a) din directivă?

2) Având în vedere punctul 24 din Hotărârea [din 14 septembrie 2006, Elmeka, C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563], potrivit căruia scutirea prevăzută la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 nu putea fi extinsă și asupra serviciilor prestate într-o etapă anterioară de comercializare, articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se aplică și prestării în discuție, în cazul căreia serviciul prestat de un subantreprenor al societății A [...] în prima etapă comercială include o prestare care are, din punct de vedere material, o legătură directă cu încărcătura, iar A [...] o refacturează societății de tranzit sau celei de transport?

3) Având în vedere punctul 24 din [hotărârea menționată], potrivit căruia scutirea prevăzută la articolul respectiv se aplica numai prestărilor de servicii realizate în beneficiul direct al armatorului, articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că această scutire nu se poate aplica atunci când serviciul este prestat în beneficiul deținătorului încărcăturii, de exemplu în beneficiul exportatorului sau al importatorului mărfii respective?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

17 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că serviciile de ridicare a încărcăturii pe ori către o navă sau de pe aceasta reprezintă servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale încărcăturilor navelor prevăzute la articolul 148 litera (a) din această directivă.

18 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în conformitate cu articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112, este scutită de TVA prestarea de servicii altele decât cele prevăzute la litera (c) a acestui articol, pentru satisfacerea nevoilor directe ale navelor prevăzute la litera (a) a acestui articol sau ale încărcăturilor lor.

19 Astfel, din modul de redactare a articolului 148 litera (d) menționat reiese că, pentru a face parte dintre aceste „[alte] servicii”, această dispoziție impune, pe de o parte, ca serviciile în cauză 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

fie efectuate pentru satisfacerea nevoilor directe ale unei nave și ale încărcăturii sale și, pe de altă parte, ca această navă să fie una dintre cele prevăzute la articolul 148 litera (a) din această directivă.

20 În ceea ce privește a doua dintre aceste două condiții, instanța de trimitere pare să considere că, în cauza principală, ea este îndeplinită, sarcina verificării acestui aspect revenind instanței menționate.

21 În ceea ce privește prima condiție, trebuie să se arate că articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 nu precizează cum trebuie înțeleasă noțiunea „nevoi directe ale unei nave sau ale încărcăturii acesteia”. În aceste condiții, această noțiune trebuie interpretată luând în considerare contextul în care se înscrie acest articol 148 litera (d).

22 În această privință, trebuie să se arate că articolul 148 litera (c) din Directiva 2006/112, la care articolul 148 litera (d) din această directivă face trimitere în mod expres, urmărește, ca și acesta din urmă, să scutească servicii legate de transportul maritim internațional și se referă, pentru a desemna aceste servicii, la aceleași nave, și anume cele prevăzute la litera (a) a aceluiași articol. Întrucât aceste două dispoziții sunt astfel similare și complementare, noțiunea „nevoi directe ale unei nave sau a încărcăturii acesteia” trebuie interpretată prin raportare la economia dispozițiilor articolului 148 litera (c) din directiva menționată.

23 Or, trebuie să se arate că articolul 148 litera (c) din Directiva 2006/112 scutește printre altele închirierea, repararea și întreținerea atunci când acestea din urmă privesc echipamente utilizate pe o navă prevăzută la litera (a) a acestui articol. În esență, acest articol 148 litera (c) ridică, așadar, la rangul de cerință existența unei legături între prestarea de servicii realizată și exploatarea navei respective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punctul 21).

24 Serviciile de ridicare a încărcăturii îndeplinesc această cerință. Astfel, transportul încărcăturii constituie o formă obișnuită de exploatare a navelor utilizate pentru navigația în largul mării. Or, pentru ca o încărcătură să poată fi transportată și pentru ca o navă să poată fi astfel exploatată, este necesar ca încărcătura menționată să fie încărcată la bordul acestei nave în portul de plecare, apoi descărcată în portul de sosire.

25 Prin urmare, trebuie să se considere că astfel de servicii satisfac nevoile directe ale încărcăturii unei nave prevăzute la articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 și, în măsura în care sunt indispensabile pentru exploatarea navei care transportă această încărcătură, că satisfac și nevoile directe ale acestei nave.

26 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că serviciile de ridicare a încărcăturii pe o navă, către o navă sau de pe aceasta reprezintă servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale încărcăturilor navelor prevăzute la articolul 148 litera (a) din această directivă.

Cu privire la cea de a doua și la cea de a treia întrebare

27 Prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că sunt scutite numai prestațiile care privesc realizarea unei ridicări a încărcăturii la bordul sau de pe o navă prevăzută la articolul 148 litera (a) din această directivă care intervin în etapa finală de comercializare a unui astfel de serviciu sau dacă sunt scutite și prestațiile realizate într-o etapă anterioară, precum o prestație furnizată de un subantreprenor unui operator economic care o refacturează ulterior unei întreprinderi de expediție sau unei întreprinderi de transport. Instanța de trimitere solicită de asemenea să se stabilească dacă articolul 148 litera (d) menționat trebuie interpretat în sensul că sunt de asemenea scutite prestațiile de ridicare a încărcăturii furnizate deținătorului încărcăturii, precum exportatorul sau importatorul acesteia.

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

28 În primul rând, trebuie să se arate că articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 nu se referă, în ceea ce privește prestările de servicii pe care le vizează, la o etapă anume din lanțul de comercializare a acestora și nu menționează persoana căreia ar trebui să îi fie facturate aceste servicii. În consecință, modul de redactare a acestei dispoziții nu permite, prin el însuși, să se considere că ar fi excluse de la beneficiul scutirii pe care aceasta o prevede prestările de servicii care nu intervin în etapa finală de comercializare sau cele facturate unui intermediar.

29 În aceste condiții, trebuie să se examineze dacă o astfel de excludere este susceptibilă să rezulte din contextul în care se înscrie articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112.

30 În această privință, conform articolului 131 din Directiva 2006/112, care reia în termeni analogi prima teză a articolului 15 din A șasea directivă, scutirea prevăzută la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie să poată fi pusă în aplicare de statele membre într-un mod care să permită aplicarea corectă și directă a acesteia și să prevină orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.

31 Or, într-un astfel de context, Curtea a considerat, la punctul 24 din Hotărârea din 14 septembrie 2006, Elmeke (C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563), la care face trimitere instanța de trimitere, că scutirea prevăzută la articolul 15 punctul 8 din A șasea directivă, al cărui text este reluat în mod identic la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112, nu se aplică decât operațiunilor care intervin în etapa finală de comercializare a serviciului în cauză.

32 Cu toate acestea, trebuie amintit că, în cauzele conexe foarte speciale în care s-a pronunțat Hotărârea din 14 septembrie 2006, Elmeke (C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563), erau în discuție servicii de transport de carburant prestate în contul unui client care vindea ulterior acest carburant unor armatori. Astfel, din punct de vedere material trebuiau realizate mai multe operațiuni pentru ca utilizarea acestor prestări de servicii pentru nevoile prevăzute la articolul 15 punctul 8 din A șasea directivă să fie definitivă, o astfel de utilizare nedevenind certă decât după livrarea carburantului către operatorii navelor care îl vor utiliza. În consecință, Curtea a constatat, în acea hotărâre, că extinderea scutirii prevăzute la etape anterioare ale lanțului de comercializare a acestui serviciu ar fi impus instituirea de mecanisme de control și de supraveghere pentru a asigura destinația finală a carburantului menționat. Or, aceste mecanisme ar fi condus la impunerea unor constrângeri care ar fi fost incompatibile cu aplicarea corectă și directă a scutirilor.

33 O astfel de jurisprudență, adaptată particularităților cauzelor în care s-a pronunțat hotărârea menționată, care priveau prestări de servicii susceptibile să fie deturnate de la finalitatea lor, nu ar putea fi transpusă la situațiile în care, având în vedere natura sa, finalitatea unei prestări de servicii poate fi considerată certă din momentul în care aceasta este convenită. Astfel, în asemenea situații, aplicarea corectă și directă a scutirii prevăzute la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 este asigurată fără a se impune instituirea unor mecanisme de control și de supraveghere.

34 Aceasta este situația serviciilor de ridicare a încărcăturii, precum cele în discuție în litigiul principal. Astfel, din răspunsul la prima întrebare reiese că verificarea aspectului dacă acestea îndeplinesc condițiile de aplicare a scutirii prevăzute la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 depinde numai de tipul de navă pe care sau de pe care trebuie efectuate ridicările. Astfel, utilizarea acestor servicii poate fi considerată definitivă de la convenirea modalităților de executare a acestora.

35 Întrucât nu există niciun element special susceptibil să justifice limitarea aplicării scutirii prevăzute la articolul 148 litera (d) din directiva menționată la etapa finală a lanțului de comercializare a serviciilor în cauză, trebuie să se constate că această scutire se aplică, în ceea ce privește serviciile de ridicare a încărcăturii, precum cele în discuție în litigiul principal, nu numai prestațiilor care intervin în etapa finală de comercializare a acestor servicii, ci și celor realizate într-o etapă anterioară.

36 O asemenea concluzie este susținută, de altfel, de obiectivul urmărit de articolul 148 din Directiva 2006/112.

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

37 Astfel, după cum rezultă din titlul capitolului 7 din titlul IX din această directivă, obiectivul urmărit de acesta din urmă este de a încuraja transportul internațional de mărfuri sau de persoane. Or, interpretarea scutirii prevăzute la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 în sensul că nu se aplică decât etapei finale a lanțului de comercializare a serviciilor de încărcare și de descărcare ar fi contrară unui asemenea obiectiv, întrucât, având în vedere că fiecare intermediar al acestui lanț este obligat să repercuteze asupra clienților săi costul de finanțare a avansului de trezorerie care decurge din achitarea TVA-ului, această interpretare ar determina o creștere a prețurilor practicate în transportul internațional, fără însă ca o astfel de creștere să fie justificată de necesitatea de a garanta aplicarea corectă și directă a acestei scutiri.

38 În al doilea rând, în ceea ce privește prestațiile de ridicare a încărcăturii furnizate unui operator economic, însă refacturate unui alt operator, precum o întreprindere de expediție sau de transport, este cert că, pe de o parte, se prezumă că orice operator economic acționează în nume propriu. Pe de altă parte, atunci când o persoană acceptă să plătească, în contul altei persoane, factura unei prestări de servicii, se poate considera că ea ia parte la realizarea acestei prestații.

39 Or, în temeiul articolului 28 din Directiva 2006/112, atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

40 Rezultă că, atunci când un serviciu de ridicare a încărcăturii furnizat unui operator economic este refacturat unei întreprinderi de expediție sau de transport, trebuie să se considere, cu excepția cazului în care se dovedește că această întreprindere nu a acționat în nume propriu, că a fost realizată o nouă prestare de servicii, care a avut drept efect modificarea rangului, în lanțul de comercializare a acestor servicii, al prestației furnizate anterior.

41 Această împrejurare nu poate însă, prin ea însăși, să repună în discuție aplicarea scutirii prevăzute la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 serviciilor de ridicare a încărcăturii. Astfel, din moment ce, după cum reiese din cuprinsul punctului 35 din prezenta hotărâre, scutirea prevăzută de această dispoziție se aplică unor astfel de servicii independente de etapa lanțului de comercializare în care intervine prestația în cauză, interpunerea unei prestații suplimentare în acest lanț nu are incidență asupra aplicării scutirii menționate.

42 În al treilea rând, în ceea ce privește aplicabilitatea scutirii prevăzute la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 serviciilor de ridicare care sunt furnizate deținătorilor încărcăturilor respective, în măsura în care, după cum s-a amintit, aceasta este susceptibilă să se aplice serviciilor de ridicare a încărcăturii independente de etapa lanțului de comercializare în care intervine prestația în cauză, astfel de prestații pot fi scutite, cu condiția să facă parte din acest lanț de comercializare.

43 Or, în această privință, astfel cum subliniază instanța de trimitere, Curtea a considerat, la punctul 24 din Hotărârea din 14 septembrie 2006, Elmeka (C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563), că lanțul de comercializare a serviciului în discuție în cauzele în care s-a pronunțat acea hotărâre se încheia atunci când serviciul menționat era furnizat armatorului navei respective.

44 În aceste condiții, soluția menționată trebuie să fie replasată și în contextul său. Astfel, în acele cauze erau în discuție servicii de transport de carburant pentru alimentare și aprovizionare. Dat fiind că astfel de prestații urmăreau să satisfacă nevoile navelor respective fără a fi direct legate de încărcăturile transportate, costul acestora nu putea, așadar, să fie repercutat, ca atare, asupra deținătorilor acelor încărcături.

45 În schimb, în cazul serviciilor de ridicare a încărcăturii, întrucât acestea sunt direct legate de încărcăturile transportate și, așadar, costul lor este repercutabil, ca atare, asupra deținătorilor acestor încărcături, trebuie să se considere că furnizarea acestor servicii deținătorilor menționați continuă să facă parte din lanțul de comercializare a acestor servicii. Rezultă că astfel de servicii pot fi scutite în temeiul articolului 148 litera (d) din Directiva 2006/112.

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

46 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a doua și la a treia întrebare că articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, pe de o parte, pot fi scutite nu numai prestațiile care privesc realizarea unei ridicări a încărcăturii la bordul sau de pe o navă prevăzută la articolul 148 litera (a) din această directivă care intervin în etapa finală de comercializare a unui astfel de serviciu, ci și prestațiile realizate într-o etapă anterioară, precum o prestație furnizată de un subantreprenor unui operator economic care o refacturează ulterior unei întreprinderi de expediție sau unei întreprinderi de transport și, pe de altă parte, pot de asemenea să fie scutite prestațiile de ridicare a încărcăturii furnizate deținătorului încărcăturii, precum exportatorul sau importatorul acesteia.

Cu privire la cheltuielile de judecată

47 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:

- 1) **Articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că serviciile de ridicare a încărcăturii pe o navă, către o navă sau de pe aceasta reprezintă servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale încărcăturilor navelor prevăzute la articolul 148 litera (a) din această directivă.**
- 2) **Articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, pe de o parte, pot fi scutite nu numai prestațiile care privesc realizarea unei ridicări a încărcăturii la bordul sau de pe o navă prevăzută la articolul 148 litera (a) din această directivă care intervin în etapa finală de comercializare a unui astfel de serviciu, ci și prestațiile realizate într-o etapă anterioară, precum o prestație furnizată de un subantreprenor unui operator economic care o refacturează ulterior unei întreprinderi de expediție sau unei întreprinderi de transport și, pe de altă parte, pot de asemenea să fie scutite prestațiile de ridicare a încărcăturii furnizate deținătorului încărcăturii, precum export**