

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța**

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

**Cauza C-526 din 2013, „Fast Bunkering Klaipėda” UAB. Livrările de bunuri către nave utilizate în largul mării și către intermediarii ce revând aceste bunuri către navele ce navighează în largul mării din perspectiva TVA.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

3 septembrie 2015

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 148 litera (a) – Livrare de bunuri – Noțiune – Scutire – Livrare de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării – Livrare către intermediari care acționează în nume propriu”

În cauza C-526/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Lituania), prin decizia din 30 septembrie 2013, primită de Curte la 7 octombrie 2013, în procedura,

**„Fast Bunkering Klaipėda” UAB**

împotriva

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, doamna K. Jürimäe, domnii J. Malenovský (raportor) și M. Safjan și doamna A. Prechal, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 4 decembrie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru „Fast Bunkering Klaipėda” UAB, de I. Misiūnas, atstovas;

## 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

- pentru guvernul lituanian, de D. Kriauciūnas, de R. Krasuckaitė și de D. Stepanienė, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de C. Colelli și A. Collabolletta, avvocati dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și A. Steiblytė, în calitate de agenți, după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 5 martie 2015, pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 148 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „Fast Bunkering Klaipėda” UAB (denumită în continuare „FBK”), pe de o parte, și Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Direcția națională a impozitelor din cadrul Ministerului de Finanțe al Republicii Lituania), pe de altă parte, cu privire la situația livrării de carburant către intermediari care acționează în nume propriu din perspectiva taxei pe valoarea adăugată (TVA).

### Cadrul juridic

#### *Dreptul internațional*

- 3 Convenția privind aviația civilă internațională, semnată la Chicago (Statele Unite) la 7 decembrie 1944, a fost ratificată de toate statele membre ale Uniunii Europene, aceasta din urmă nefiind însă ea însăși parte la convenția menționată. Această convenție prevede printre altele norme referitoare la înmatricularea aeronavelor, precum și la autorizațiile de zbor.

#### *Dreptul Uniunii*

- 4 Directiva 2006/112 a abrogat și a înlocuit, începând cu data de 1 ianuarie 2007, A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

5 Articolul 14 din Directiva 2006/112 prevede:

„(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.

[...]”

6 Articolul 131 din această directivă prevede:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică [...] 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 Articolul 146 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„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;

[...]”

8 Articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 reia, în termeni similari, dispozițiile articolului 15 punctul 4 din A șasea directivă. Acest articol 148 prevede următoarele:

„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 [...]

[...]

(e) livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea aeronavelor utilizate de companiile aeriene care efectuează în principal transport internațional cu plată;

## 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

- (f) 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;

[...]"

### *Dreptul lituanian*

- 9 Articolul 44 din Legea nr.°IX-751 a Republicii Lituania din 5 martie 2002 privind taxa pe valoarea adăugată (Žin., 2002, nr. 35-1271), astfel cum a fost modificată prin Legea nr.°X-261 din 21 iunie 2005 (Žin., 2005, nr. 81-2944, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„1. Livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor prevăzute la articolul 43 alineatul 1 din prezenta lege [și anume «navele maritime, destinate transportului internațional de călători și/sau de mărfuri și/sau prestării altor servicii cu plată»] [...] este taxată cu cota de TVA de 0 %.

[...]

3. În înțelesul prezentei legi, sunt considerate bunuri pentru alimentare și aprovizionare [...] combustibilul (carburantul) și lubrifianții. [...]"

### **Situația de fapt din cauza principală și întrebarea preliminară**

- 10 FBK este înregistrată în scopuri de TVA în Lituania.
- 11 Între data de 1 octombrie 2008 și data de 31 decembrie 2011, FBK a aprovizionat cu carburant, în apele teritoriale lituaniene, navele utilizate pentru navigația în largul mării. Carburantul în cauză provenea din state terțe și era depozitat în Lituania în regim de antrepozit vamal. Potrivit acestui regim, perceperea TVA-ului datorat pentru importul acestui carburant era suspendată atât timp cât acesta nu era introdus pe piață în Uniunea Europeană.
- 12 Atunci când FBK primea o comandă, carburantul corespunzător era scos din antrepozitul vamal și FBK îndeplinea formalitățile necesare. Carburantul era apoi vândut „fără cheltuieli la bord”, mai precis, fără cheltuielile de transport și celelalte cheltuieli și taxe aferente, precum și fără asigurări, iar FBK îl încărca ea însăși în rezervoarele vaselor.
- 13 Comenzile nu erau însă adresate FBK de operatorii navelor, ci de intermediari cu sediul în diferite state membre, cărora FBK le factura vânzările. Acești intermediari

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

acționau în nume propriu atât față de FBK, cât și față de operatorii acestor nave, cumpărând de la FBK și revânzând către aceștia din urmă. În ședință, reprezentantul FBK a explicat că respectivii intermediari nu recepționau fizic niciodată nici cea mai mică cantitate de carburant livrată, rolul lor fiind, în esență, acela de a centraliza comenzile și de a garanta plata carburantului livrat. Abia după ce carburantul era încărcat în rezervoarele vaselor, FBK era în măsură să determine cantitatea efectiv transferată și să întocmească astfel factura corespunzătoare.

- 14 Plecând de la premisa că vânzarea carburantului în cauză era scutită de TVA în temeiul legislației lituaniene care transpunea articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112, FBK a aplicat acestor livrări de carburant o cotă de TVA de 0 %.
- 15 În urma unui control fiscal cu privire la perioada indicată la punctul 11 din prezenta hotărâre, Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Direcția de impozite a districtului Klaipėda) a întocmit, la data de 15 februarie 2013, un raport, ocazie cu care a indicat că, întrucât carburantul în cauză nu a fost vândut de FBK în mod direct operatorilor de nave, ci intermediarilor care acționează în nume propriu, aceștia din urmă trebuie considerați ca fiind cei care au revândut carburantul operatorilor menționați. În consecință, FBK nu ar fi putut aplica scutirea prevăzută la articolul 44 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, deoarece această scutire nu se aplică decât în cazul livrării de bunuri operatorilor de nave maritime destinate transportului internațional de pasageri și/sau de mărfuri.
- 16 Pe baza raportului întocmit la data de 15 februarie 2013, Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija a rectificat, prin decizia din 26 martie 2013, declarația de impunere a FBK în ceea ce privește aplicarea unei cote de TVA de 0 % livrărilor de carburant în litigiu cu suma de 37 847 771 litas lituanieni (LTL), adică aproximativ 11 milioane de euro.
- 17 Împotriva deciziei adoptate de Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, FBK a introdus, la data de 15 aprilie 2013, o contestație la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.
- 18 Prin decizia din 27 iunie 2013, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos a respins această contestație pentru motivul că, potrivit jurisprudenței Curții rezultate din Hotărârile Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262) și Elmeka (C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563), scutirea prevăzută la articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 pentru livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării, transpus prin articolul 44 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, nu se poate aplica decât ultimei etape a lanțului de comercializare a bunurilor în cauză, atunci când sunt livrate operatorului navei care le va utiliza.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

- 19 La 30 iulie 2013, FBK a formulat o cale de atac împotriva acestei decizii la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale din cadrul Guvernului Republicii Lituania).
- 20 Această instanță consideră că există îndoieli în ceea ce privește posibilitatea de a aplica raționamentul urmat de Curte în Hotărârea Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262) într-o situație în care, pe de o parte, bunurile în cauză sunt încărcate de o persoană impozabilă în rezervoarele navelor care le vor utiliza și, pe de altă parte, există, în fapt, controale la fața locului care permit garantarea utilizării efective a bunurilor pentru alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării. Astfel, în Hotărârea A (C-33/11, EU:C:2012:482), Curtea a admis că scutirea prevăzută la actualul articol 148 litera (f) din Directiva 2006/112 pentru livrarea de aeronave poate fi aplicată livrărilor anterioare etapei finale a lanțului de comercializare, printre altele, pentru motivul că, ținând seama de tipul de bunuri în cauză și mai ales de mecanismele de înregistrare și de autorizare de care este condiționată exploatarea lor, această extindere a scutirii nu pare a fi de natură să dea naștere unor constrângeri pentru statele membre și pentru operatorii interesați care ar fi incompatibile cu aplicarea corectă și directă a scutirilor, prevăzută la actualul articol 131 din Directiva 2006/112.
- 21 În aceste condiții, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că dispoziția privind scutirea de TVA cuprinsă în acesta este aplicabilă nu numai livrărilor de bunuri pentru aprovizionare și alimentare către operatorul unei nave utilizate pentru navigația în largul mării, care utilizează aceste bunuri ca atare, ci și altor livrări către alte persoane decât operatorul navei, și anume unor intermediari care acționează în nume propriu, în cazul în care în momentul livrării destinația finală a bunurilor este cunoscută dinainte și este stabilită în mod corespunzător, iar autoritățile fiscale îi sunt prezentate elemente de probă justificative în conformitate cu cerințele legislative?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

- 22 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută de această dispoziție este aplicabilă livrării de bunuri pentru aprovizionare și alimentare către intermediari care acționează în nume propriu, în cazul în care în momentul livrării destinația finală a bunurilor este cunoscută dinainte, este stabilită în mod corespunzător, iar autoritățile fiscale îi sunt

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

prezentate elemente de probă justificative în conformitate cu cerințele legislative naționale.

- 23 Trebuie amintit că articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că sunt scutite de TVA 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.
- 24 Este necesar să se evidențieze de la bun început că această dispoziție este redactată în aceiași termeni precum articolul 15 punctul 4 din A șasea directivă, pe care Directiva 2006/112 a abrogat-o și a înlocuit-o.
- 25 În consecință, jurisprudența Curții referitoare la articolul 15 punctul 4 din A șasea directivă este, în principiu, relevantă pentru interpretarea articolului 148 litera (a) din Directiva 2006/112.
- 26 Or, potrivit acestei jurisprudențe, operațiunile privind alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării sunt scutite întrucât astfel de operațiuni sunt asimilate operațiunilor de export (Hotărârea Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, punctul 21).
- 27 În consecință, la fel cum scutirea prevăzută pentru operațiunile de export se aplică exclusiv în cazul livrărilor finale de bunuri exportate de vânzător sau în numele său, scutirea prevăzută la articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 nu poate fi extinsă asupra livrării acestor bunuri într-o etapă anterioară de comercializare (a se vedea în acest sens Hotărârea Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, punctul 22).
- 28 O asemenea concluzie este de altfel susținută de împrejurarea că extinderea scutirii la etapele anterioare livrării finale de bunuri către operatorul navei care urmează a le utiliza pentru alimentare și aprovizionare ar impune ca statele membre să instituie mecanisme de control și de supraveghere pentru a asigura destinația finală a acestor bunuri livrate cu scutire de taxă. Departe de a conduce la o simplificare administrativă, aceste mecanisme ar reprezenta pentru statele membre și pentru persoanele impozabile implicate constrângeri care ar fi incompatibile cu aplicarea corectă și directă a scutirilor prevăzute la articolul 131 din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, punctul 24).
- 29 Rezultă că, pentru a beneficia de scutirea prevăzută la articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112, o livrare de bunuri pentru alimentare și aprovizionare trebuie făcută către operatorul navelor utilizate pentru navigația în largul mării care le va

## **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**

utiliza și trebuie, în consecință, să intervină în etapa finală a lanțului de comercializare a acestor bunuri.

- 30 Prin urmare, trebuie analizat dacă o livrare de bunuri pentru alimentare și aprovizionare către intermediari care acționează în nume propriu precum cei din litigiul principal îndeplinește condițiile enunțate la punctele precedente.
- 31 În această privință, este necesar să se sublinieze că Directiva 2006/112 nu utilizează noțiunea de intermediar care acționează în nume propriu.
- 32 În aceste condiții, din articolul 14 alineatul (2) litera (c) din această directivă reiese că transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare trebuie considerat livrare de bunuri.
- 33 Or, un contract de comision constituie, în principiu, un acord prin care un intermediar se angajează să îndeplinească în nume propriu, dar pe seama unei terțe persoane, una sau mai multe operațiuni juridice.
- 34 În consecință, o livrare de bunuri pentru alimentare și aprovizionare către intermediari care acționează în nume propriu, chiar și atunci când aceștia acționează pe seama operatorilor de nave care urmează să le utilizeze, trebuie delimitată, în scopul aplicării articolului 148 litera (a) din Directiva 2006/112, de o livrare către acești operatori.
- 35 Astfel, o livrare de bunuri către un intermediar care acționează în nume propriu nu intervine în ultima etapă a lanțului de comercializare a acestor bunuri, dat fiind că acesta este considerat dobânditorul lor, dar nu în scopul de a le utiliza, ci pentru a le revinde unui terț.
- 36 Rezultă de aici că o livrare de bunuri pentru alimentare și aprovizionare către intermediari care acționează în nume propriu precum cei în discuție în litigiul principal nu poate fi, în principiu, considerată o livrare precum cea menționată la articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 și, prin urmare, să beneficieze de scutirea prevăzută de această dispoziție.
- 37 Cu toate acestea, Curtea a admis, desigur, referitor la articolul 15 punctul 6 din A șasea directivă, ale cărui dispoziții sunt preluate aproape identic în textul articolului 148 litera (f) din Directiva 2006/112, că scutirea prevăzută la acest articol se poate aplica livrării unei aeronave către un operator economic care nu este el însuși o companie aeriană care operează cu plată în principal pe rute aeriene internaționale, dar care achiziționează aeronava respectivă în scopul utilizării sale exclusive de către o astfel de companie, fără a se transfera acesteia din urmă dreptul de a dispune de aeronavă în calitate de proprietar, în cazul în care această utilizare este



cunoscută și stabilită în mod corespunzător. În această privință, Curtea a subliniat printre altele că, ținând seama de tipul de bunuri în cauză și mai ales de mecanismele de înregistrare și de autorizare de care este condiționată exploatarea lor, verificarea caracterului efectiv al unei astfel de utilizări nu este de natură să dea naștere unor constrângeri pentru statele membre și pentru operatorii interesați care ar fi incompatibile cu aplicarea corectă și directă a scutirilor (a se vedea în acest sens Hotărârea A, C-33/11, EU:C:2012:482, punctele 56 și 57).

- 38 Instanța de trimitere ridică problema dacă această jurisprudență este relevantă pentru interpretarea articolului 148 litera (a) din Directiva 2006/112 și dacă poate conduce la aplicarea articolului menționat livrării de bunuri pentru alimentare și aprovizionare către intermediari care acționează în nume propriu, în cazul în care în momentul livrării destinația finală a acestor bunuri este cunoscută, este stabilită în mod corespunzător, iar autoritățile fiscale îi sunt prezentate elemente de probă justificative în conformitate cu cerințele legislative naționale.
- 39 În această privință, trebuie amintit, cu titlu introductiv, că, la punctul 53 din Hotărârea A (C-33/11, EU:C:2012:482), Curtea a arătat în mod expres că, referitor la interpretarea articolului 15 punctul 6 din A șasea directivă, dispoziție al cărei text este identic cu cel al articolului 148 litera (f) din Directiva 2006/112, nu se impunea o transpunere a soluțiilor reținute în Hotărârea Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262) în ceea ce privește interpretarea articolului 15 punctul 4 din A șasea directivă, dispoziție al cărei text este identic cu cel al articolului 148 litera (a) din Directiva 2006/112.
- 40 În continuare, este necesar să se arate că, deși scutirile prevăzute la articolul 148 literele (a) și (f) din Directiva 2006/112 au în comun faptul că aplicarea lor depinde de utilizarea care urmează a fi dată bunurilor în cauză, nu este mai puțin adevărat că bunurile avute în vedere, respectiv carburantul în prima ipoteză și o aeronavă în cea de a doua, sunt de natură radical diferită, astfel încât nu se impune în niciun fel o eventuală analogie între cele două regimuri de scutire care le corespund.
- 41 Pe de altă parte, scutirile de TVA menționate la articolul 148 din Directiva 2006/112 constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii, care trebuie, în consecință, să facă obiectul unei interpretări și al unei aplicări uniforme în întreaga Uniune (a se vedea în acest sens Hotărârea Unterpertinger, C-212/01, EU:C:2003:625, punctul 34).
- 42 În Hotărârea A (C-33/11, EU:C:2012:482), Curtea, pentru a ajunge la concluzia potrivit căreia scutirea în cauză poate fi aplicată livrării unei aeronave efectuate în condițiile precizate la punctul 37 din prezenta hotărâre, s-a întemeiat îndeosebi pe existența unor norme referitoare la înmatricularea și la autorizările de zbor existente în toate statele membre în special datorită faptului că toate aceste state

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

sunt semnatare ale Convenției privind aviația civilă internațională, menționată la punctul 3 din prezenta hotărâre.

- 43 Or, nu s-a demonstrat faptul că în toate statele membre există norme sau mecanisme de autorizare comune care permit garantarea utilizării efective a bunurilor pentru alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării.
- 44 Rezultă de aici că aplicarea uniformă a articolului 148 litera (a) din Directiva 2006/112 nu ar putea fi asigurată, fără să se repună în discuție obiectivul simplificării administrative menționat la punctul 28 din prezenta hotărâre, în cazul în care această dispoziție ar trebui interpretată în sensul că este aplicabilă unei livrări de bunuri către operatori economici care nu sunt operatori ai unor nave utilizate pentru navigația în largul mării, dar care le achiziționează în scopul utilizării lor exclusive de către astfel de operatori, chiar în condițiile în care această destinație este cunoscută, este stabilită în mod corespunzător, iar autoritățile fiscale îi sunt prezentate elemente de probă justificative în conformitate cu cerințele legislative naționale.
- 45 În consecință, chiar dacă unele state, cum pare a fi cazul Republicii Lituania, au instituit în mod individual mecanisme vizând garantarea utilizării efective a bunurilor pentru alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigație în largul mării, jurisprudența prezentată la punctul 37 din prezenta hotărâre nu poate fi considerată relevantă pentru interpretarea articolului 148 litera (a) din Directiva 2006/112.
- 46 Rezultă din cele ce precedă că scutirea prevăzută la articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 nu este, în principiu, aplicabilă livrărilor către intermediari care acționează în nume propriu, chiar dacă în momentul livrării destinația finală a bunurilor este cunoscută, este stabilită în mod corespunzător, iar autoritățile fiscale îi sunt prezentate elemente de probă justificative în conformitate cu cerințele legislative naționale.
- 47 În aceste condiții, atât din dosarul aflat la dispoziția Curții, cât și din explicațiile furnizate de reprezentantul FBK în ședință rezultă că, în cauza principală, FBK încărca ea însăși carburantul direct în rezervoarele navelor cărora le era destinat acest combustibil. Ea transmitea ulterior factura corespunzătoare intermediarilor care acționau în nume propriu, dat fiind că numai după finalizarea încărcării se putea determina cantitatea exactă de carburant astfel livrată.
- 48 În aceste condiții, nu poate fi exclus faptul că transferul proprietății carburantului către acești intermediari se realizează numai la finalizarea încărcării. Dacă aceasta este situația, fapt ce revine instanței de trimitere să verifice, este necesar să se

sublinieze că un astfel de transfer de proprietate a survenit cel mai devreme în același timp cu momentul în care operatorii navelor au fost abilitați să dispună în fapt de carburant ca și cum ar fi avut calitatea de proprietari ai acestuia.

- 49 Astfel, după cum a arătat avocatul general la punctele 42-44 din concluzii, din momentul în care carburantul este încărcat în rezervorul unei nave, operatorul acesteia este în mod normal considerat a fi abilitat să dispună în fapt de acesta ca și cum ar avea calitatea de proprietar.
- 50 În consecință, trebuie să se constate că, în astfel de condiții, deși, potrivit formelor prevăzute de dreptul național aplicabil, proprietatea carburantului a fost în mod oficial transferată intermediarilor și că se prezuma că aceștia din urmă au acționat în nume propriu, în niciun moment acești intermediari nu au fost în măsură să dispună de cantitățile livrate întrucât dreptul de a dispune de acestea aparține operatorilor de nave din momentul încărcării carburantului de către FBK.
- 51 Or, pentru ca o operațiune să poată fi calificată drept livrare de bunuri către o persoană în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112, este necesar ca respectiva operațiune să fi avut ca efect abilitarea acestei persoane să dispună în fapt de bunuri ca și cum ar fi proprietarul lor. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, noțiunea „livrare de bunuri” prevăzută la acest articol 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 dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul acestui bun (Hotărârea Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 33 și jurisprudența citată).
- 52 În consecință, în ipoteza evocată la punctul 48 din prezenta hotărâre, operațiunile realizate de un operator economic precum FBK nu pot fi calificate drept livrări către intermediari care acționează în nume propriu, ci ar trebui considerate ca reprezentând livrări făcute direct operatorilor de nave, susceptibile să beneficieze în acest temei de scutirea prevăzută la articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112.
- 53 Ținând seama de ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută de această dispoziție nu este, în principiu, aplicabilă livrării de bunuri pentru aprovizionare și alimentare către intermediari care acționează în nume propriu, chiar dacă în momentul livrării destinația finală a bunurilor este cunoscută, este stabilită în mod corespunzător, iar autorității fiscale îi sunt prezentate elemente de probă justificative în conformitate cu cerințele legislative naționale. Cu toate acestea, în împrejurări precum cele din litigiul principal, scutirea menționată se poate aplica dacă

transferul proprietății bunurilor în cauză către acești intermediari în formele prevăzute de dreptul național aplicabil a intervenit cel mai devreme în același timp cu momentul în care operatorii navelor utilizate pentru navigația în largul mării au fost abilitați să dispună în fapt de aceste bunuri ca și cum ar fi avut calitatea de proprietari, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 54 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 patra) declară:

**Articolul 148 litera (a) 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 de această dispoziție nu este, în principiu, aplicabilă livrării de bunuri pentru aprovizionare și alimentare către intermediari care acționează în nume propriu, chiar dacă în momentul livrării destinația finală a bunurilor este cunoscută, este stabilită în mod corespunzător, iar autoritățile fiscale îi sunt prezentate elemente de probă justificative în conformitate cu cerințele legislative naționale. Cu toate acestea, în împrejurări precum cele din litigiul principal, scutirea menționată se poate aplica dacă transferul proprietății bunurilor în cauză către acești intermediari în formele prevăzute de dreptul național aplicabil a intervenit cel mai devreme în același timp cu momentul în care operatorii navelor utilizate pentru navigația în largul mării au fost abilitați să dispună în fapt de aceste bunuri ca și cum ar fi avut calitatea de proprietari, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.**

Semnături