

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera întâi)

29 iunie 2017(*)

„Trimitere preliminar? – Directiva 2006/112/CE – Taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Articolul 146 alineatul (1) litera (e) – Scutiri la export – Prestarea de servicii legate direct de exportul sau de importul bunurilor – No?iune”

În cauza C?288/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE, de Augst?k? tiesa (Curtea Suprem?, Letonia), prin decizia din 17 mai 2016, primit? de Curte la 23 mai 2016, în procedura

„L.?.” IK

împotriva

Valsts ie??mumu dienests,

CURTEA (Camera întâi),

compus? din doamna R. Silva de Lapuerta (raportor), pre?edinte de camer?, ?i domnii E. Regan, J.?C. Bonichot, A. Arabadjiev ?i C. G. Fernlund, judec?tori,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru guvernul leton, de I. Kalni?š, de D. Pelše ?i de A. Bogdanova, în calitate de agen?,
- pentru Comisia European?, de M. Owsiany?Hornung ?i de E. Kalni?š, în calitate de agen?,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te 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 ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între „L.?.” IK, pe de o parte, ?i Valsts ie??mumu dienests (administra?ia fiscal?, Letonia), pe de alt? parte, în leg?tur? cu aplicarea taxei

pe valoarea adăugată (TVA) în cadrul unor operațiuni de transport de mărfuri efectuate în cursul anilor 2008-2010.

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.” 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.”, pentru expeditorii acestor mărfuri reieșind că „Atek” a acționat în calitate de transportator. La rândul său, „L.” 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.” a aplicat în cazul acestora o cotă de TVA de 0 %.

9 „L.” 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.” 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 expediere sau de comisionare de mărfuri și, pe de altă parte, nefiind titular al licenței cerute de dreptul leton, „L.” nu putea fi considerat ca având calitatea de

transportator și nu era autorizat, în consecință, să efectueze transporturi de marfă.

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

12 Sesizat cu o cale de atac împotriva acestei hotărâri, Administrația regională (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 marfurilor și „L.?”, serviciile furnizate de aceasta din urmă nu puteau fi asimilate unor servicii de expediție sau de comisionare de marfuri, 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 marfuri, în speță „Atek”, și că, nefiind titulara unei astfel de licențe, „L.?” 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.?”.

13 „L.?” a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Augstākā tiesa (Curtea Supremă, Letonia), în măsura în care, prin aceasta, Administrația regională (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 menționează ridicată problema dacă, indiferent de faptul că serviciile furnizate de „L.?” erau legate de marfurile care tranzitează teritoriul leton, împrejurarea că aceste servicii au fost furnizate nu direct destinatarului sau expeditorului acestor marfuri, cu care „L.?” 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 marfurilor, pe de altă parte?

2) Care sunt criteriile care trebuie respectate de relația directă menționată de directiva susmenționată pentru a se putea aprecia că un serviciu asociat importului sau exportului de marfuri 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 „legată[?] direct” de exportul sau de importul bunurilor vizate în această dispoziție, este condiționată de existența unui raport juridic direct, precum

existen?a unor rela?ii de afaceri reciproce între prestatorul de servicii ?i expeditorul sau destinatarul m?rfurilor vizate.

18 În această privin?, trebuie amintit c? articolul 146 din Directiva 2006/112 prive?te scutirea de TVA a opera?iunilor de export în afara Uniunii Europene. Astfel, în cadrul comer?ului interna?ional, o asemenea scutire vizeaz? respectarea principiului impozit?rii bunurilor sau al serviciilor vizate la locul de destina?ie a acestora. Orice opera?iune de export, precum ?i orice opera?iune asimilat? exportului trebuie astfel scutite de TVA în scopul garant?rii impozit?rii opera?iunii în cauz? exclusiv la locul unde bunurile respective vor fi consumate [a se vedea, în ceea ce prive?te articolul 15 din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), Hot?rârea din 18 octombrie 2007, Navicon, C?97/06, EU:C:2007:609, punctul 29, precum ?i Hot?rârea din 22 decembrie 2010, Feltgen ?i Bacino Charter Company, C?116/10, EU:C:2010:824, punctul 16].

19 Scutirea care figureaz? la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112 o completeaz? pe cea prev?zută la acela?i articol 146 alineatul (1) litera (a) ?i vizeaz?, precum această ultim? scutire, s? garanteze impozitarea prest?rii de servicii în cauz? la locul de destina?ie al acestora, respectiv cel unde vor fi consumate produsele exportate.

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

21 O interpretare extensiv? a acestei dispozi?ii, care ar cuprinde servicii care nu sunt furnizate direct exportatorului, importatorului sau destinatarului unor astfel de bunuri ar putea echivala, pentru statele membre ?i pentru operatorii viza?i, cu constrângeri care ar fi ireconciliabile cu aplicarea corect? ?i direct? a scutirilor, prev?zută la articolul 131 din Directiva 2006/112.

22 Pe de alt? parte, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, scutirile de TVA trebuie interpretate în mod strict, dat fiind c? acestea constituie excep?ii de la principiul general potrivit c?ruia această tax? este perceput? pentru fiecare livrare de bunuri ?i pentru fiecare prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros de c?tre o persoan? impozabil? (a se vedea în special Hot?rârea din 26 iunie 1990, Velker International Oil Company, C?185/89, EU:C:1990:262, punctul 19, Hot?rârea din 16 septembrie 2004, Cimber Air, C?382/02, EU:C:2004:534, punctul 25, Hot?rârea din 14 septembrie 2006, Elmeka, C?181/04-C?183/04, EU:C:2006:563, punctele 15 ?i 20, precum ?i Hot?rârea din 19 iulie 2012, A, C?33/11, EU:C:2012:482, punctul 49).

23 În consecin?, rezult? din modul de redactare ?i din obiectivul articolului 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112 c? această dispozi?ie trebuie interpretat? în sensul c? existen?a unei leg?turi directe implic? nu numai c?, prin obiectul lor, prestarea de servicii vizat? contribuie la realizarea efectiv? a unei opera?iuni de export sau de import, ci ?i c? aceste servicii sunt furnizate direct, dup? caz, exportatorului, importatorului sau destinatarului bunurilor vizate prin dispozi?ia men?ionat?.

24 În spe?, serviciile furnizate de „L.?” sunt, desigur, necesare pentru realizarea efectiv? a opera?iunii de export în discu?ie în cauza principal?. Totu?i, aceste servicii nu sunt furnizate direct destinatarului sau exportatorului acestor m?rfuri, 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 fața de expeditorii marfurilor menționate.

26 În consecință, serviciile furnizate de „L.?” 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

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.

Semnături

* Limba de procedură: letona.