



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
YVES BOT
prezentate la 7 decembrie 2016¹

Cauza C-33/16

A Oy

[cerere de decizie preliminară formulată de Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă, Finlanda)]

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Taxa pe valoarea adăugată (TVA) — Directiva 2006/112/CE — Articolul 148 litera (d) — Prestări de servicii — Noțiune — Scutire — Prestare de servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale navelor utilizate pentru navigația în largul mării și ale încărcăturilor lor — Servicii de ridicare a încărcăturii prestate de subantreprenori în numele intermediarilor”

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 adăugată².

2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între A Oy³, pe de o parte, și Keskusverolautakunta (Comisia Fiscală Centrală, Finlanda), pe de altă parte, în legătură cu o decizie fiscală în care aceasta din urmă a considerat că 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 TVA prevăzută la articolul 148 litera (d) din Directiva TVA.

3. În prezentele concluzii, vom arăta că noțiunea de prestare de servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale navelor, prevăzute la articolul 148 litera (a) din această directivă, sau a încărcăturilor lor cuprinde serviciile de ridicare a încărcăturii la bordul navei sau de la bordul acesteia.

4. În plus, vom susține că scutirea prevăzută la articolul 148 litera (d) din directiva menționată cuprinde serviciile de ridicare a încărcăturii la bordul navei sau de la bordul acesteia, atunci când aceste servicii sunt furnizate de un subantreprenor care acționează în numele unui operator economic care este el însuși legat nu de armator, ci de un expeditor, transportator sau comisionar de transport sau de deținătorul încărcăturii în cauză.

¹ — Limba originală: franceza.

² — JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”.

³ — Denumită în continuare „A”.

I – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

5. Articolul 148 literele (a), (c) și (d) din Directiva TVA prevede:

„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;

6. Acest articol 148 literele (a), (c) și (d) corespunde articolului 15 punctul 4 literele (a) și (b), precum și punctelor 5 și 8 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare⁴, pe care l-a înlocuit.

B – Dreptul finlandez

7. Articolul 71 alineatul 3 din Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Legea nr. 1501/1993 privind taxa pe valoarea adăugată) din 30 decembrie 1993⁵, în versiunea aplicabilă la data faptelor din cauza principală, 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”.

II – Litigiul principal și întrebările preliminare

8. A, care este o filială a societății B Oy, își desfășoară activitatea în două porturi unde prestează servicii de încărcare și de descărcare, de depozit, de agenții maritime și de expediere.

4 — JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”.

5 — Denumită în continuare „AVL”.

9. Printre prestațiile furnizate de A figurează servicii de ridicare de a încărcăturilor navelor utilizate pentru navigația în largul mării și care asigură desfășurarea unei activități comerciale. Aceste servicii se efectuează de către un subantreprenor care le facturează societății A, care le refacturează clientului său care, după caz, poate fi B Oy, deținătorul mărfurilor, încărcătorul, întreprinderea de expediție sau armatorul. Informațiile detaliate cu privire la navă și la încărcătura în cauză se transmit subantreprenorului și se menționează atât pe factura primită de acesta, cât și pe factura emisă de A.

10. Întrucât A a formulat o cerere de decizie fiscală pentru a se stabili dacă, în temeiul articolului 71 alineatul 3 din AVL, operațiunile de ridicare efectuate în subantrepriză în numele clienților săi puteau fi scutite de la plata TVA-ului, Keskusverolautakunta (Comisia Fiscală Centrală) a reținut, prin decizia din 1 octombrie 2014, că serviciile de ridicare a încărcăturii nu trebuie să fie considerate servicii scutite de TVA în sensul articolului 71 alineatul 3 din AVL, care transpune articolul 148 literele (a), (c) și (d) din Directiva TVA, întrucât, potrivit jurisprudenței Curții, serviciile prestate pentru navele maritime internaționale sau pentru încărcăturile acestora pot fi scutite de TVA numai dacă prestarea se realizează în etapa comercializării finale și dacă, în ipoteza avută în vedere în cerere, serviciile de ridicare se prestează în etapele care preced comercializarea lor finală.

11. Întrucât A a introdus o acțiune împotriva acestei decizii în fața Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă, Finlanda), această instanță a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare: „1) Articolul 148 litera (d) din [Directiva TVA] trebuie interpretat în sensul că serviciile de ridicare de încărcături 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, Elmeka⁶], potrivit căruia scutirea prevăzută la articolul 148 litera (d) din [Directiva TVA] nu putea fi extinsă și asupra serviciilor prestate într-o etapă anterioară de comercializare, articolul 148 litera (d) din [Directiva TVA] trebuie interpretat în sensul că se aplică și prestării în discuție, în cazul căreia, serviciul prestat de un subantreprenor al A Oy în prima etapă comercială include o prestare care este în legătură directă materială cu încărcătura, iar A Oy o refacturează societății de tranzit sau celei de transport?

3) Având în vedere punctul 24 din Hotărârea [din 14 septembrie 2006, Elmeka⁷], 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 TVA] 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?”

III – Aprecierea noastră

A – *Observații introductive*

12. Cu titlu introductiv, trebuie amintit că Curtea aplică interpretării scutirilor de TVA prevăzute la articolul 148 din Directiva TVA principiile care urmează.

13. În primul rând, aceste scutiri constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii, care trebuie, în consecință, să facă obiectul unei interpretări și al unei aplicări uniforme în întreaga Uniune⁸.

6 — C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563.

7 — C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563.

8 — A se vedea în special Hotărârea din 3 septembrie 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punctul 41 și jurisprudența citată).

14. În al doilea rând, aceste scutiri trebuie replasate în contextul general al sistemului comun de TVA instituit prin Directiva TVA⁹. Or, acest sistem se bazează în special pe două principii: pe de o parte, principiul potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii și pentru fiecare livrare de bunuri efectuate cu titlu oneros de o persoană impozabilă¹⁰ și, pe de altă parte, principiul neutralității fiscale, care se opune ca operatori economici care efectuează aceleași operațiuni să fie tratați în mod diferit în ceea ce privește perceperea TVA-ului¹¹.

15. În al treilea rând, termenii utilizați pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 148 din Directiva TVA sunt de strictă interpretare, întrucât aceste scutiri constituie derogări de la principiul potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă. Totuși, această normă de interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini aceste scutiri trebuie să fie interpretați într-un mod care le-ar priva pe acestea de efecte¹².

16. În lumina acestor criterii de interpretare, trebuie să se răspundă la cererea de decizie preliminară adresată de Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă).

B – Cu privire la prima întrebare preliminară

17. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 148 litera (d) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că noțiunea de prestări de servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale încărcăturilor navelor cuprinde serviciile de încărcare și de descărcare a unei nave.

18. Această întrebare, la care toate părțile care au depus observații în fața Curții sunt de acord să dea un răspuns afirmativ, nu ne pare să ridice dificultăți deosebite.

19. Este suficient să se constate că articolul 148 litera (d) din Directiva TVA nu efectuează o enumerare exhaustivă a serviciilor scutite, ci prevede o definiție generală a acestora care se întemeiază pe un criteriu ce privește obiectivul urmărit, care trebuie să aibă în vedere îndeplinirea nevoilor directe ale navelor și ale încărcăturilor lor. Potrivit Curții, prestațiile scutite sunt „cele care au o legătură directă cu nevoile navelor maritime și ale încărcăturilor lor, cu alte cuvinte prestațiile necesare pentru exploatarea acestor nave”¹³.

20. Or, la fel cum activitățile de pilotare, de remorcare sau de acostare a unei nave constituie arhetipul prestațiilor efectuate pentru nevoile directe ale navelor, natura activităților de încărcare sau de descărcare a unei nave este, în mod incontestabil, caracteristică prestațiilor efectuate pentru nevoile încărcăturii.

21. În realitate, ezitarea la care dă naștere modul de redactare a articolului 148 litera (d) din Directiva TVA privește mai puțin includerea activităților de încărcare sau de descărcare a unei nave în noțiunea de prestări de servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale încărcăturilor, cât modul în care se înțelege cerința privind efectuarea activităților „pentru satisfacerea nevoilor directe ale navelor [...] sau a încărcăturilor lor”¹⁴.

9 — A se vedea în special Hotărârea din 19 iulie 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punctul 31 și jurisprudența citată).

10 — A se vedea în special Hotărârea din 19 iulie 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punctul 48 și jurisprudența citată).

11 — A se vedea în special Hotărârea din 19 iulie 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punctele 32, 33 și 48, precum și jurisprudența citată).

12 — A se vedea în special Hotărârea din 19 iulie 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punctul 49 și jurisprudența citată).

13 — A se vedea Hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, punctul 21, prin care se exclude din categoria prestațiilor scutite instalarea la bord a unor automate pentru jocuri de noroc, care „nu au nicio legătură intrinsecă cu nevoile navigației”).

14 — Sublinierea noastră.

22. În această privință, este necesar să se constate că versiunile lingvistice ale articolului 148 litera (d) din Directiva TVA se deosebesc în ceea ce privește conjuncția coordonatoare utilizată pentru a separa cuvintele „navel[e] prevăzute la litera (a)” și „a încărcăturilor lor”. Astfel, dacă în versiunile în limbile germană, spaniolă, franceză și italiană, printre altele, această dispoziție prevede că este scutită „prestarea de servicii [...] pentru satisfacerea nevoilor directe ale navelor prevăzute la litera (a) și a încărcăturilor lor”, în versiunile în limbile bulgară, greacă, română, finlandeză și engleză, printre altele, aceeași dispoziție prevede scutirea „prest[ării] de servicii [...] pentru satisfacerea nevoilor directe ale navelor prevăzute la litera (a) sau a încărcăturilor lor”¹⁵. Această diferență de formulare dă naștere la îndoieli în ceea ce privește aspectul dacă scutirea de TVA privește doar prestările de servicii care pot îndeplini în mod cumulativ nevoile navelor și ale încărcăturilor lor sau are în vedere toate prestările de servicii care satisfac nevoile directe ale navelor, precum și toate cele care satisfac nevoile încărcăturilor lor.

23. Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că, întrucât dispozițiile de drept al Uniunii trebuie interpretate și aplicate în mod uniform, în lumina versiunilor existente în toate limbile Uniunii, formularea utilizată în una dintre versiunile lingvistice ale unei dispoziții de drept al Uniunii nu poate constitui singurul temei pentru interpretarea acestei dispoziții și nici nu se poate atribui respectivei formulări un caracter prioritar în raport cu celelalte versiuni lingvistice. În caz de neconcordanță între diferitele versiuni lingvistice ale unui text din dreptul Uniunii, dispoziția în cauză trebuie să fie interpretată în funcție de economia generală și de finalitatea reglementării din care face parte¹⁶.

24. În speță, se impune constatarea că o interpretare care ar limita scutirea prevăzută la articolul 148 litera (d) din Directiva TVA doar la serviciile comune navelor și încărcăturilor ar reduce în mod considerabil domeniul de aplicare al acestei scutiri, excluzând operațiunile caracteristice efectuate în spațiile portuare pentru navele prevăzute la litera (a) a acestui articol.

25. Astfel, activitatea de pilotare și de remorcare, care ar putea fi considerată ca fiind efectuată exclusiv pentru nevoile directe ale navei, răspunzând doar indirect nevoilor încărcăturii, nu ar fi scutită, în timp ce activitatea de încărcare a acestei mărfi pe navă ar putea fi de asemenea exclusă, sub pretextul că de aceasta ar beneficia în mod direct doar încărcătura respectivă și numai în mod indirect nava.

26. În definitiv, în această concepție, doar activitățile precum servicii de pază și de supraveghere efectuate la bordul navei ar putea fi considerate ca îndeplinind în mod cumulativ și simultan nevoile directe ale navei și ale încărcăturii sale.

27. În plus, această interpretare nu este conformă nici cu obiectivul articolului 148 din Directiva TVA, care urmărește favorizarea transportului aerian și maritim internațional de mărfuri și de călători, obținând pentru întreprinderile care își desfășoară activitatea în acest sector un avantaj de trezorerie care constă într-o dispensă de prefinanțare a TVA-ului. Pentru a atinge acest obiectiv, scutirea, care se aplică tuturor operațiunilor de alimentare și aprovizionare a navelor maritime, trebuie să se aplice de asemenea tuturor prestărilor de servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale acestora sau ale încărcăturilor lor.

28. Acestea sunt motivele pentru care propunem Curții să răspundă la prima întrebare că articolul 148 litera (d) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că noțiunea de prestări de servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale navelor prevăzute la litera (a) a acestui articol sau ale încărcăturilor lor cuprinde serviciile de ridicare a încărcăturii la bordul navei sau de la bordul acesteia.

¹⁵ — Sublinierea noastră.

¹⁶ — A se vedea în special în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2016, Edilizia Mastrodonato (C-147/15, EU:C:2016:606, punctul 29 și jurisprudența citată).

C – Cu privire la cea de a doua și la cea de a treia întrebare preliminară

29. Prin intermediul celei de a doua și 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 TVA trebuie interpretat în sensul că fac obiectul scutirii prevăzute de această dispoziție serviciile de ridicare a încărcăturii la bordul navei sau de la bordul acesteia, atunci când aceste servicii sunt furnizate de un subantreprenor care acționează în numele unui operator economic care este el însuși legat nu de armator, ci de un expeditor, transportator sau comisionar de transport sau de deținătorul încărcăturii în cauză.

30. Întrucât dispoziția care face obiectul întrebării preliminare este redactată în aceiași termeni cu articolul 15 punctul 8 din A șasea directivă, pe care Directiva TVA a abrogat-o și a înlocuit-o, jurisprudența referitoare la interpretarea acestui articol trebuie considerată ca fiind relevantă pentru interpretarea articolului 148 litera (d) din Directiva TVA.

31. Jurisprudența Curții este stabilită prin Hotărârea din 26 iunie 1990, *Velker International Oil Company*¹⁷, prin Hotărârea din 14 septembrie 2006, *Elmek*¹⁸ și prin Hotărârea din 3 septembrie 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*¹⁹.

32. Hotărârea din 26 iunie 1990, *Velker International Oil Company*²⁰, privește interpretarea articolului 15 punctul 4 din A șasea directivă, referitor la operațiunile de alimentare și aprovizionare a navelor. Societatea *Velker International Oil Company Ltd NV* din Rotterdam²¹, care achiziționase două loturi de păcură, le revânduse societății *Forsythe International BV* din Haga²², care asigurase livrarea acestora în cisterne pe care le închiria înainte de a le imbarca pe nave utilizate în largul mării, pe care nu le exploata ea însăși. Instanța de trimitere a adresat întrebarea dacă livrările de păcură efectuate de *Velker* societății *Forsythe* puteau sau nu puteau beneficia de scutirea de TVA. Mai precis, trebuia să se stabilească dacă noțiunea „livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor” putea privi nu numai livrările de mărfuri la bord, destinate direct alimentării și aprovizionării și urmate de export, ci și livrările efectuate în etape comerciale anterioare.

33. Curtea a răspuns că „poate fi considerată livrare de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor numai livrarea efectuată pentru operatorul navelor care va utiliza aceste bunuri pentru alimentare și aprovizionare”, întemeindu-se pe două considerații: asimilarea operațiunilor de alimentare și aprovizionare a navelor cu operațiuni la export și constrângerile pe care le-ar determina extinderea scutirii la etapele anterioare livrării finale a bunurilor.

34. Pe de o parte, potrivit Curții, „[l]a fel cum, în ceea ce privește operațiunile la export, scutirea obligatorie prevăzută [la articolul 15 punctul 1] se aplică exclusiv în cazul ultimei livrări de bunuri exportate de vânzător sau în numele său, tot astfel, scutirea prevăzută [la articolul 15 punctul 4] se aplică doar livrării de bunuri către un operator de navă care urmează să utilizeze aceste bunuri pentru alimentare și aprovizionare și, prin urmare, nu poate fi extinsă asupra livrării acestor bunuri într-o etapă anterioară a procesului de comercializare”²³.

17 — C-185/89, EU:C:1990:262.

18 — C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563.

19 — C-526/13, EU:C:2015:536.

20 — C-185/89, EU:C:1990:262.

21 — Denumită în continuare „*Velker*”.

22 — Denumită în continuare „*Forsythe*”.

23 — Hotărârea din 26 iunie 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, punctul 22).

35. Pe de altă parte, Curtea a arătat că „extinderea scutirii într-o etapă anterioară ultimei livrării a bunurilor către un operator de navă ar impune statelor [membre] să instituie mecanisme de control și de supraveghere pentru a asigura destinația finală a bunurilor livrate cu scutirea de taxă” și că „aceste mecanisme s-ar exprima, în ceea ce privește statele [membre] și operatorii în cauză, prin constrângeri care ar fi incompatibile cu «aplicarea corectă și simplă scutirilor» prevăzută de prima teză a articolului 15 din A șasea directivă”²⁴.

36. Hotărârea din 14 septembrie 2006, *Elmeka*²⁵, aplică soluția astfel reținută pentru scutirea livrărilor de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor în cazul scutirii prevăzute la articolul 15 punctul 8 din A șasea directivă pentru prestarea de servicii. Cauza principală privea operațiunile de transport de carburanți efectuate de societatea *Elmeka NE*, având ca obiect de activitate exploatarea unei nave cisternă, în numele societății care comercializează produse petroliere *Oceanix International Bunkering SA*, care se ocupa de livrarea bunurilor către armatorii navelor în cauză.

37. Curtea a reținut că, „pentru a garanta o aplicare coerentă a celei de A șasea directive în ansamblu”, scutirea prevăzută la articolul 15 punctul 8 din această directivă „se aplică numai serviciilor prestate în mod direct pentru armator și prin urmare nu se poate extinde și asupra serviciilor prestate într-o etapă anterioară a procesului de comercializare”²⁶. Aceasta și-a justificat soluția prin transpunerea în cazul scutirii prestărilor de servicii în sensul acestei dispoziții a motivelor formulate la punctele 22 și 24 din Hotărârea *Velker International Oil Company*²⁷ cu privire la operațiunile de alimentare și aprovizionare a navelor menționate la articolul 15 punctul 4 din A șasea directivă.

38. Hotărârea din 3 septembrie 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*²⁸, nu repune în discuție principii potrivit cărora scutirea nu se poate extinde la livrările de bunuri sau la prestările de servicii efectuate în etape anterioare ale procesului de comercializare, chiar dacă, pentru motive privind analiza noțiunii de livrare de bunuri efectuată către o persoană în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, se admite că scutirea se poate aplica în circumstanțe speciale ale cauzei principale, în care o societate livra carburant navelor utilizate pentru navigația în largul mării, contractând nu cu operatorii navelor respective, ci cu intermediari care acționează în nume propriu.

39. Ținând seama de faptul că societatea încărca ea însăși carburantul direct în rezervoarele navelor cărora le era destinat acest combustibil și că numai după finalizarea încărcării se putea determina cantitatea exactă de carburant astfel livrată, Curtea a considerat că, deși, potrivit formelor prevăzute de dreptul național aplicabil, proprietatea asupra carburantului a fost transferată intermediarilor, aceștia din urmă nu au fost în niciun moment în măsură să dispună de cantitățile livrate întrucât dreptul de a dispune de acestea aparținea operatorilor de nave din momentul încărcării carburantului în rezervoare, acești operatori fiind, de la această dată, în mod normal considerați a fi abilitați să dispună, în fapt, de acesta ca și cum ar avea calitatea de proprietari²⁹.

40. Curtea a dedus de aici că livrările în discuție în litigiul principal nu puteau 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 TVA³⁰. Prin urmare, soluția astfel reținută de Curte implică admiterea că livrările de carburant sunt scutite de TVA, chiar dacă acestea nu sunt facturate direct operatorilor de nave, ci intermediarilor.

24 — Hotărârea din 26 iunie 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, punctul 24).

25 — C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563.

26 — Hotărârea din 14 septembrie 2006, *Elmeka* (C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, punctul 24).

27 — C-185/89, EU:C:1990:262.

28 — C-526/13, EU:C:2015:536.

29 — Hotărârea din 3 septembrie 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, punctul 47).

30 — Hotărârea din 3 septembrie 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, punctul 52).

41. Suntem de acord cu opinia instanței de trimitere care consideră că jurisprudența nu oferă un răspuns clar la întrebarea dacă scutirea se aplică serviciilor de ridicare a încărcăturii la bordul navei și de la bordul acesteia doar ca urmare a faptului că aceste servicii, prin chiar natura lor, sunt direct legate de nevoile încărcăturii, indiferent cine este prestatorul sau destinatarul, sau dacă, dimpotrivă, aceste servicii pot fi scutite numai cu ocazia facturării operatorului care se află în ultima etapă a lanțului de comercializare.

42. Răspunsul la această întrebare implică identificarea logicii potrivit căreia se efectuează scutirea prevăzută la articolul 148 litera (d) din Directiva TVA. Există astfel două modalități pentru înțelegerea acestei dispoziții, astfel cum a fost interpretată de Curte, care a prevăzut că scutirea se aplica numai „ultimei livrări a bunurilor către operatorul navelor”³¹ și „prestării de servicii furnizate direct armatorului pentru nevoile directe ale navelor maritime”³².

43. Potrivit primei concepții, care este cea a A și a guvernelor neerlandez, polonez și finlandez, articolul 148 litera (d) din Directiva TVA reține, ca unic criteriu al scutirii, natura prestării de servicii, fără a ține seama de aspectul dacă această prestație se efectuează de un subantreprenor sau dacă se facturează deținătorului încărcăturii sau unui terț, în loc să se factureze direct armatorului. Conform guvernului polonez, această concepție se înscrie perfect în jurisprudența Curții, ținând seama de diferențele care există între cauzele soluționate anterior, care priveau livrările de carburant pe nave și serviciile de transport aferente acestora, în timp ce prezenta cauză privește serviciile de ridicare a încărcăturii la bordul navei și de la bordul navei.

44. Potrivit celei de a doua concepții, susținută de guvernul elen și de Comisia Europeană, serviciile de ridicare a încărcăturii pot fi scutite de TVA numai atunci când se efectuează în etapa comercializării finale și sunt furnizate direct armatorului. Guvernul elen arată, în acest sens, că serviciile menționate pot fi scutite numai cu condiția ca încărcătura să conțină bunuri necesare pentru funcționarea și întreținerea navei. Potrivit acestui guvern, serviciile care pot beneficia de scutire sunt, așadar, exclusiv cele care sunt legate chiar de navă și care sunt furnizate armatorului însuși. În susținerea interpretării sale conform căreia doar ultima operațiune, cu alte cuvinte serviciul furnizat armatorului, poate fi scutită în temeiul articolului 148 litera (d) din Directiva TVA, Comisia arată că această interpretare nu sancționează nicio etapă a lanțului de comercializare, întrucât persoana care efectuează operațiunea poate beneficia de dreptul de deducere. Astfel, în cazul recurgerii la subantrepriză, serviciile prestate armatorului de întreprinderea principală pot fi scutite în temeiul articolului 148 litera (d) din Directiva TVA, în timp ce serviciile furnizate întreprinderii principale de subantreprenor nu pot fi scutite, întrucât acestea nu sunt efectuate în ultima etapă a comercializării, fără ca aceasta să împiedice însă întreprinderea principală să deducă ulterior TVA-ul pe care l-a plătit subantreprenorului său sau ca acesta să îi fie rambursat. Potrivit Comisiei, interpretarea propusă ar fi singura conformă cu jurisprudența Curții și cu principiul conform căruia scutirile prevăzute la articolul 148 din Directiva TVA se asimilează exporturilor. În plus, aceasta ar permite garantarea aplicării simple a scutirii, în timp ce extinderea ei la etape anterioare ale procesului de comercializare ar ridica dificultăți practice.

45. Fiecare dintre aceste două concepții se bazează pe argumente solide.

46. Pentru a reține interpretarea potrivit căreia scutirea se poate aplica numai serviciilor furnizate direct armatorului, considerăm că pot fi invocate două motive principale.

31 — Hotărârea din 26 iunie 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, punctul 24)

32 — Hotărârea din 14 septembrie 2006, *Elmeka* (C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, punctul 25).

47. Primul motiv privește asimilarea prestării de servicii în sensul articolului 148 litera (d) din Directiva TVA operațiunilor la export, pentru care scutirea de drept se aplică exclusiv ultimei livrări a bunurilor exportate de vânzător sau în numele său. Or, prestările efectuate de un subantreprenor și facturate unei întreprinderi principale care le refacturează unui alt client decât armatorul se situează în etape economice anterioare, ceea ce exclude orice comparație cu o operațiune de export.

48. Al doilea motiv privește obiectivul articolului 148 din Directiva TVA care, astfel cum am subliniat anterior, urmărește să favorizeze transportul aerian și maritim internațional de mărfuri și de călători, obținând pentru întreprinderile care fac parte din acest sector un avantaj de trezorerie care constă într-o dispensă de prefinanțare a TVA-ului³³. Din această perspectivă, pare logic să se limiteze scutirea doar la întreprinderile care contribuie efectiv la transportul aerian și maritim internațional de mărfuri, fără a-l extinde la operatori economici care efectuează operațiuni diferite, deși sunt direct legate de transport. Prin urmare, scutirea trebuie să depindă de calitatea persoanei căreia i se facturează prestarea de servicii.

49. Cu toate acestea, alte motive mai determinante ne par să poată fi identificate în susținerea celei de a doua interpretări, potrivit căreia trebuie să se pună accentul pe natura operațiunii, fără a subordona aplicarea scutirii condiției ca aceasta să fie efectuată chiar de prestator, care acționează în mod direct în numele armatorului.

50. Primul motiv se întemeiază chiar pe textul articolului 148 litera (d) din Directiva TVA care definește operațiunile scutite în funcție de natura prestărilor de servicii furnizate și nu în funcție de prestatorul sau de destinatarul serviciului, la care această dispoziție nu face nicio trimitere. Prin urmare, elementele referitoare la persoane sunt irelevante pentru stabilirea operațiunilor scutite.

51. Al doilea motiv privește principiul neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului, potrivit căruia agenții economici care efectuează aceleași operațiuni nu trebuie să fie supuși unui tratament diferit în materie de colectare a TVA-ului. Acest principiu se opune, în opinia noastră, ca un operator economic care furnizează un serviciu care îndeplinește nevoile directe ale navelor sau ale încărcăturilor lor să fie supus unui tratament diferit, după cum furnizează în mod direct sau indirect acest serviciu, precum și în funcție de calitatea persoanei căreia îi furnizează acest serviciu.

52. Al treilea motiv, care ne pare esențial, este că jurisprudența Curții potrivit căreia, în cadrul unui lanț de comercializare, scutirea de TVA trebuie să se limiteze la ultima etapă a acestui lanț nu ne pare să poată fi transpusă situației specifice în care se efectuează o prestație de servicii unică, direct legată de nevoile navei sau ale încărcăturii. Cauzele în care s-au pronunțat Hotărârea din 26 iunie 1990, *Velker International Oil Company*³⁴, și Hotărârea din 14 septembrie 2006, *Elmeka*³⁵ priveau amândouă situații în care operațiunea de alimentare și aprovizionare a navei era precedată de o operațiune distinctă, și anume o livrare în cisterne înaintea îmbarcării păcurii pe nave în prima cauză și o operațiune de transport al carburantului înaintea livrării sale armatorilor în situația cea de a doua cauză.

53. Or, astfel cum subliniază în mod întemeiat A și guvernul polonez în cauza principală, o singură prestare de servicii de încărcare și de descărcare, în directă legătură cu nevoile navei și ale încărcăturii sale, este efectuată și facturată de subantreprenor înainte ca A să o refactureze clientului său.

33 — A se vedea punctul 27 din prezentele concluzii.

34 — C-185/89, EU:C:1990:262.

35 — C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563.

54. Curtea a justificat refuzul de a extinde scutirea la etapele anterioare livrării finale de bunuri către operatorul navei prin riscul de schimbare a destinației bunurilor sau serviciilor în cauză și prin obligația care ar rezulta de aici pentru statele membre de a institui mecanisme de control și de supraveghere pentru a asigura destinația lor finală. Astfel de mecanisme ar reprezenta pentru statele membre și pentru operatorii implicați constrângeri care ar fi incompatibile cu aplicarea corectă și directă a scutirilor prevăzută la articolul 131 din Directiva TVA³⁶.

55. Or, acest risc rezultă din efectuarea unor operațiuni prealabile alimentării și aprovizionării efective a navei, care au drept efect introducerea în lanțul de comercializare a posibilităților de schimbare a destinației produselor petroliere. În consecință, acest risc este exclus pentru un serviciu de încărcare sau de descărcare a încărcăturii, prestat direct la bordul navei.

56. Este adevărat că Comisia a invocat în cadrul ședinței un alt risc, care rezultă din faptul că operațiunea de încărcare și de descărcare ar putea fi efectuată pe o navă care nu îndeplinește criteriile formulate la articolul 148 litera (a) din Directiva TVA, în măsura în care nu toate statele membre ar dispune de un registru informatizat care permite să se verifice caracteristicile navei încărcate sau descărcate. Fără a contesta că poate exista riscul ca operațiunea de ridicare să poată fi efectuată pe o navă sau de pe o navă care, printre altele, nu a fost utilizată pentru navigația în largul mării, este necesar să se constate că acest risc nu este corespunzător unei operațiuni efectuate în subantrepriză și refacturată de întreprinderea principală unui client. Astfel, este de asemenea imaginabil ca o operațiune direct facturată armatorului de prestator să privească, în realitate, o altă navă decât cele prevăzute la articolul 148 litera (a) din Directiva TVA. Prin urmare, riscul general denunțat de Comisie ar trebui să conducă în mod logic la repunerea în discuție a principiului unei scutiri pentru operațiunile prevăzute la articolul 148 din această directivă.

57. În aceste condiții, credem că jurisprudența Curții referitoare la operațiuni prealabile alimentării și aprovizionării unei nave nu poate fi transpusă unor prestări de servicii realizate pentru satisfacerea nevoilor directe ale încărcăturii. Considerăm că scutirea prevăzută la articolul 148 litera (d) din Directiva TVA trebuie să se aplice în funcție de natura acestor prestări, și nu în funcție de prestator sau de destinatarul acestora.

IV – Concluzie

58. În consecință, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare formulate de Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă, Finlanda) după cum urmează:

„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 noțiunea de prestare de servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale navelor prevăzute la articolul 148 litera (a) din această directivă sau ale încărcăturilor lor cuprinde serviciile de ridicare a încărcăturii la bordul navei sau de la bordul acesteia.

Articolul 148 litera (d) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută de această dispoziție cuprinde serviciile de ridicare a încărcăturii la bordul navei sau de la bordul acesteia, atunci când aceste servicii sunt furnizate de un subantreprenor care acționează în numele unui operator economic care el însuși nu este legat de armator, ci de un expeditor, transportator sau comisionar de transport sau de deținătorul încărcăturii în cauză.”

36 — A se vedea în special Hotărârea din 3 septembrie 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punctul 28).