Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
ELEANOR SHARPSTON
prezentate la 5 martie 2015 [1]

Cauza C-526/13

Fast Bunkering Klaipėda UAB
împotriva
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
[cerere de decizie preliminară formulată de

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Lituania)]

„TVA — Scutirea livrării de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării — Aplicabilitate în cazul livrărilor efectuate către intermediari care acționează în nume propriu — Destinația finală a bunurilor cunoscută și stabilită în mod corespunzător prin elemente de probă justificative prezentate autorității fiscale înainte de livrare”

1. Articolul 148 din Directiva TVA [2] impune statelor membre să scutească, *inter alia*, livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea anumitor nave utilizate pentru navigația în largul mării. Un litigiu aflat în fața Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale din cadrul Guvernului Republicii Lituania; denumită în continuare „Comisia pentru litigii fiscale”) [3] implică livrări de combustibil care nu au fost facturate direct operatorilor unor astfel de nave, ci intermediarilor, deși destinația finală a combustibilului este stabilită în avans și acesta este livrat direct navelor în cauză. Comisia pentru litigii fiscale urmărește să afle dacă scutirea se aplică într-o asemenea situație.

Directiva TVA

2. Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare este supusă TVA-ului.

3. Articolul 14 alineatul (1) definește o astfel de livrare ca fiind „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”. Potrivit articolului 14 alineatul (2) litera (c), „transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare” trebuie de asemenea să fie considerat o livrare de bunuri [4].

1 — Limba originală: engleza.

2 — 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).

3 — Curtea a statuat că Comisia pentru litigii fiscale este o instanță în sensul articolului 267 TFUE; a se vedea Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09 (EU:C:2010:627, punctele 34-40).

4 — A se vedea în continuare punctul 55 și urm.

4. În capitolul intitulat „Scutiri legate de transportul internațional”, articolul 148 din Directiva TVA prevede în special:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a) livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării […];

[…]

(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 ale încărcăturilor lor;

[…]”

5. În conformitate cu articolul 131, scutirile se aplică în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura „aplicarea corectă și directă” a acestora și de „a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz”.

6. Articolul 148 litera (a) din Directiva TVA este succesorul direct al articolului 15 alineatul (4) din A șasea directivă [5], pe care Curtea l-a interpretat în Hotărârea Velker [6] în sensul că se aplică doar livrării de bunuri către un operator de navă care urmează să le utilizeze pentru alimentare și aprovizionare, iar nu și în cazul livrării lor într-o etapă anterioară a procesului de comercializare. Motivul a fost în special acela că extinderea scutirii la etapele de dinainte de livrarea finală a bunurilor către operatorul de navă ar impune statelor membre să instituie sisteme de supraveghere și control pentru a se asigura în privința utilizării finale a bunurilor livrate fără taxă.

7. Articolul 148 literele (e), (f) și (g) din Directiva TVA conțin dispoziții comparabile cu cele de la literele (a), (c) și, respectiv, (d), care scutesc livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea aeronavelor utilizate de companiile aeriene care efectuează în principal transport internațional cu plată. Aceste dispoziții sau predecesoarele lor din A șasea directivă au fost interpretate în jurisprudența Curții, care poate fi relevantă și pentru articolul 148 litera (a) [7].

Dreptul lituanian

8. Articolul 44 din Legea nr. IX 751 a Republicii Lituania privind taxa pe valoarea adăugată (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX 751; denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede, *inter alia*:

„1. Livrarea de bunuri pentru aprovizionarea navelor prevăzute la articolul 43 alineatul (1) din prezenta lege [și anume, navele care navighează în largul mării, destinate transportului internațional de călători și/sau de mărfuri și/sau prestării altor servicii cu plată”] […] este taxată cu cota de TVA de 0 %.

5 — 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).

6 — Hotărârea Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, denumită în continuare „Hotărârea Velker”, punctele 22 și 24); a se vedea și Hotărârea Elmeka (C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, denumită în continuare „Hotărârea Elmeka”, punctul 23).

7 — A se vedea de exemplu Hotărârea Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534) și Hotărârea A (C-33/11, EU:C:2012:482, denumită în continuare „Hotărârea A”).

[…]

3. În înțelesul prezentei legi, sunt considerate provizii […] combustibilul (carburantul) și lubrifianții.”

9. Diverse norme care reglementează aprovizionarea și alimentarea navelor și aeronavelor impun o serie de cerințe administrative stricte care implică, *inter alia*, trasabilitatea completă a tuturor livrărilor de combustibil pentru nave, în special din antrepozite vamale, sub controlul și supravegherea autorităților vamale.

Situația de fapt, procedura și întrebarea preliminară

10. Fast Bunkering Klaipėda UAB (denumită în continuare „FBK”) este înregistrată în scopuri de TVA în Lituania. Aceasta este în litigiu cu autoritatea fiscală competentă cu privire la livrările de combustibil realizate între 2008 și 2011 pentru alimentarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării.

11. Combustibilul provenea din afara Uniunii Europene și a fost depozitat în Lituania în regim de antrepozit vamal, astfel încât TVA-ul datorat pentru importul său nu a fost încă perceput. FBK a primit comenzi pentru livrarea de combustibil unor nave utilizate pentru navigarea în largul mării, pe care l-a vândut FOB Klaipėda și pe care l-a încărcat ea însăși în rezervoarele vaselor, îndeplinind formalitățile vamale de reexport.

12. Comenzile nu au fost însă făcute direct de către proprietarii sau operatorii navelor, ci de intermediari cu sediul în diferite state membre. De asemenea, FBK a facturat combustibilul intermediarilor, iar nu proprietarilor sau operatorilor. Intermediarii au acționat în nume propriu atât față de FBK, cât și față de proprietari sau operatori – atunci când au cumpărat de la societatea respectivă și au vândut acestora din urmă –, dar niciodată nu au recepționat ei înșiși, fizic, combustibilul. În temeiul articolului 44 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, FBK a aplicat cota de TVA de 0 % pe facturile eliberate intermediarilor.

13. Invocând, în mare măsură, hotărârile pronunțate de Curte în cauzele Velker și Elmeka, autoritatea fiscală a adoptat punctul de vedere potrivit căruia livrările în cauză, fiind făcute intermediarilor, a fost „efectuate într-o etapă anterioară de comercializare” și, în consecință, nu puteau să fie scutite de TVA.

14. Litigiul se află acum în fața Comisiei pentru litigii fiscale, care a exprimat unele îndoieli cu privire la aplicabilitatea raționamentului din Hotărârile Velker și Elmeka într-o situație în care combustibilul a fost de fapt livrat de FBK direct navelor în cauză și existau suficiente mecanisme de control pentru identificarea cu certitudine a destinației finale. Comisia pentru litigii fiscale mai arată că, în Hotărârea A [8] Curtea a adoptat în mod expres o abordare mai puțin strictă cu privire la livrarea de aeronave, în care a considerat că cerința ca utilizarea preconizată a aeronavei să fie cunoscută și stabilită în momentul achiziției sale, iar utilizarea sa efectivă să fie verificată ulterior nu pare a fi de natură să genereze constrângeri care ar fi incompatibile cu aplicarea corectă și directă a scutirii.

15. În consecință, Comisia pentru litigii fiscale adresează următoarea întrebare:

„Articolul 148 litera (a) din [Directiva TVA] trebuie interpretat în sensul că dispoziția privind scutirea de TVA cuprinsă în acesta este aplicabilă nu numai livrărilor de provizii către operatorul unei nave utilizate pentru navigația în largul mării, care utilizează aceste bunuri pentru aprovizionarea navei, 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 autorității fiscale îi sunt prezentate elemente de probă justificative în conformitate cu cerințele legislative?”

8 — În special la punctele 51-56.

16. FBK, guvernele italian și lituanian, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise. În ședința din 4 decembrie 2014, FBK, guvernul lituanian și Comisia au prezentat observații orale.

Apreciere

Considerații introductive

Situația de fapt

17. Considerăm că este important ca decizia Curții cu privire la interpretarea articolului 148 litera (a) din Directiva TVA să fie adecvată situației de fapt concretă aflată în discuție în procedura principală. În observațiile sale scrise și în cadrul ședinței, FBK a completat prezentarea situației de fapt din decizia de trimitere. Guvernul lituanian și Comisia și-au expus de asemenea punctul de vedere asupra faptelor. Chiar și astfel, nu a fost posibil să se stabilească detaliile exacte ale tranzacțiilor și raporturile dintre intermediari și proprietarii sau operatorii navelor respective, însă nu considerăm că lipsa de informații este atât de gravă, încât să împiedice Curtea să răspundă la întrebarea preliminară.

18. Toate părțile prezente la ședință erau însă de acord că modul în care au fost efectuate diferitele tranzacții din prezenta cauză reflectă o practică internațională obișnuită. Prin urmare, este probabil ca hotărârea Curții să fie relevantă nu doar pentru procedura principală, ci și pentru toate situațiile în care o astfel de practică este urmată în cadrul Uniunii. Este posibil însă ca practica respectivă să nu fie universală sau ca detaliile sale să difere de la un port la altul în statele membre, astfel încât soluția corectă în prezenta cauză să nu fie întotdeauna soluția corectă în alte cazuri.

19. În acest context, considerăm că aspectele cele mai importante ale prezentei cauze sunt cele prezentate în continuare. Niciunul dintre ele pare să fie contestat.

20. FBK achiziționează combustibil din afara Uniunii Europene și îl depozitează în regim de antrepozit vamal, perceperea TVA-ului datorat pentru import fiind astfel suspendată până la momentul în care combustibilul poate fi pus în liberă circulație în Uniune.

21. Atunci când o navă trebuie să se realimenteze cu combustibil, operatorul contactează un intermediar, identificând nava, cantitatea (aproximativă) de combustibil necesar și portul (sau eventual porturile) în care nava va fi ancorată și disponibilă pentru realimentare. Intermediarul selectează apoi un furnizor (în cazul de față, FBK) și plasează o comandă pentru combustibilul care trebuie să fie livrat la bordul navei.

22. Se procedează astfel atât pentru a simplifica situația, cât și pentru a oferi garanții ambelor părți. Este posibil ca operatorii să nu aibă contacte cu furnizori în fiecare port. Furnizorii ar putea fi reticenți în privința livrării de combustibil dacă nu sunt siguri de solvabilitatea operatorului. Intermediarii specializați, care întrețin relații regulate cu ambele părți și care se pot angaja astfel să plătească furnizorul întrucât au încredere în capacitatea de a plăti a operatorului, oferă un serviciu util prin faptul că centralizează tranzacțiile și se ocupă de aspectele financiare.

23. Comanda plasată de intermediar specifică atât calitatea, cât și cantitatea de combustibil care trebuie să fie livrată unei anumite nave, dar cantitatea livrată în mod efectiv poate să difere (cu până la 10 %, potrivit FBK), în funcție de nivelul de combustibil existent în rezervoarele navei la momentul livrării, de condițiile meteorologice și, eventual, de alți factori.

24. FBK livrează combustibilul comandat în rezervoarele navei în cauză și îl scoate din regimul de antrepozit vamal prin îndeplinirea procedurilor de reexport necesare. Abia după livrarea combustibilului FBK poate să factureze intermediarul, care este singurul său partener contractual la realizarea vânzării, pentru cantitatea efectiv livrată. Plecând de la premisa că vânzarea era scutită în temeiul dispozițiilor lituaniene de punere în aplicare a articolului 148 litera (a) din Directiva TVA, FBK a facturat fără TVA livrările aflate în discuție în procedura principală.

25. Intermediarul facturează combustibilul operatorului navei[9]. În privința acestui aspect – care, desigur, nu privește FBK –, Curtea deține cele mai puține informații. Înțelegerile dintre diferiții intermediari și operatori pot diferi. Este însă clar că, după ce a achiziționat combustibilul de la FBK, intermediarul trebuie apoi să îl vândă operatorului și urmărește să obțină un profit în urma înțelegerii în întregul său. Acest lucru ar fi posibil, de exemplu, pur și simplu prin vânzarea combustibilului la un preț mai mare sau prin vânzarea sa la același preț și adăugarea unui tarif separat pentru serviciile sale administrative, comerciale și financiare. În lipsa unor informații suplimentare, nu se poate presupune, așadar, că intermediarii acționează întotdeauna pe baza unui anumit tip de înțelegere. Cu toate acestea, pare să fie acceptat faptul că, în cazul tranzacțiilor care fac obiectul procedurii principale, ei au acționat în nume propriu, cumpărând combustibilul de la FBK și vânzându-l operatorului, iar nu pur și simplu ca brokeri care au mijlocit între cele două părți.

26. Pe aceste elemente de fapt se întemeiază analiza noastră.

Jurisprudența

27. Prima dintre hotărârile pronunțate de Curte în acest domeniu și, aparent, cea mai asemănătoare cu prezenta cauză este Hotărârea Velker, care privea articolul 15 alineatul (4) din A șasea directivă, dispoziție care a precedat articolul 148 litera (a) din prezenta Directivă TVA. Situația de fapt din cauza respectivă era, în esență, cea prezentată în continuare.

28. Forsythe a achiziționat de la Velker două loturi de hidrocarburi utilizate pentru propulsia navei, destinate navelor sale utilizate pentru navigația în largul mării; Velker a achiziționat anterior ambele loturi de la Verhoeven; Verhoeven a cumpărat, la rândul său, unul dintre aceste loturi de la Olie Verwerking Amsterdam (denumită în continuare „OVA”). La momentul vânzării lor de către Velker către Forsythe, loturile erau încă deținute de Verhoeven, respectiv OVA. În urma acestei vânzări, loturile au fost livrate de Verhoeven si OVA către Forsythe.

29. În acest lanț de tranzacții, OVA nu a facturat cu TVA vânzarea sa către Verhoeven, nici Verhoeven vânzările sale către Velker și nici Velker vânzările sale către Forsythe. O problemă controversată în procedura principală a fost dacă, presupunând că vânzările efectuate de Velker către Forsythe au fost în mod corect scutite de TVA în temeiul fostului articol 15 alineatul (4) din A șasea directivă, vânzările anterioare realizate de OVA către Verhoeven și de Verhoeven către Velker îndeplineau de asemenea condițiile pentru această scutire[10].

30. Curtea a observat că scutirea prevăzută în dispoziția menționată trebuie să fie interpretată în sens strict și că aceasta se aplică în cazul alimentării și al aprovizionării navelor utilizate pentru navigația în largul mării întrucât astfel de operațiuni au fost echivalate cu exporturile. În consecință, la fel cum scutirea obligatorie pentru exporturi „se aplică exclusiv în cazul ultimei livrări de bunuri exportate de vânzător sau în numele său, tot astfel, scutirea prevăzută la articolul 15 alineatul (4) se aplică doar

9 — S-a sugerat că ar putea să existe un lanț de mai mulți intermediari între FBK și operator. Chiar dacă aceasta este situația, tratamentul TVA al tranzacțiilor trebuie să fie același, indiferent cât de mulți intermediari au fost implicați. Aspectul în discuție este acela dacă scutirea se aplică întregii serii de tranzacții sau doar ultimei dintre ele.

10 — O altă problemă a fost aceea dacă vânzările către Forsythe au fost într-adevăr scutite în mod corect, dat fiind că Forsythe a depozitat combustibilul pe uscat înainte de a-l încărca la bordul navelor cărora le era destinat. Curtea a statuat că aplicarea scutirii a fost corectă în împrejurările respective, dar acest fapt nu este relevant pentru cauza de față.

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". Curtea a explicat în continuare, ca răspuns la argumentul potrivit căruia extinderea scutirii asupra tuturor etapelor comerciale ale livrării ar permite o simplificare administrativă, că, dimpotrivă, aceasta ar impune statelor membre să stabilească sisteme de supraveghere și control împovărătoare, incompatibile cu „aplicarea corectă și directă" a scutirii [11].

31. Aceste considerații au fost confirmate în Hotărârea Elmeka, în privința serviciilor de transport de combustibil pentru nave, prestate nu direct operatorilor navelor utilizate pentru navigație în largul mării, ci unei societăți de buncheraj care livra unor astfel de operatori. Nici în împrejurările respective nu se putea aplica scutirea prevăzută de fostul articol 15 alineatul (8) din A șasea directivă [12].

32. Abordarea nu a fost însă aceeași în Hotărârea A. Cauza menționată implica livrarea pentru alimentarea unei aeronave, nu direct către o companie aeriană „care efectuează în principal transport internațional cu plată" [13], ci către o societate care închiria aeronava unei asemenea companii aeriene. Curtea a considerat că neaplicarea scutirii în astfel de împrejurări ar fi de natură să aducă atingere principiului neutralității fiscale. Aceasta a făcut distincție între situația respectivă și de cele din cauzele Velker și Elmeka pentru motivul că, „[a]stfel, faptul de a supune scutirea, într-un caz similar, condiției ca destinația respectivă să fie cunoscută și stabilită în mod corespunzător din momentul la care a avut loc achiziționarea aeronavei și verificării ulterioare a utilizării efective a aeronavei de către o astfel de companie nu pare a fi de natură, ținând seama de tipul de bun în cauză în speță, precum și, printre altele, de mecanismele de înregistrare și de autorizare la care este supusă utilizarea acestuia, să genereze, pentru statele și pentru operatorii afectați, complicații incompatibile cu aplicarea directă și corectă a scutirilor prevăzute de A șasea directivă" [14].

33. Un alt aspect al jurisprudenței Curții pe care îl considerăm relevant privește noțiunea „transfer al dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar", care constituie o „livrare de bunuri" în sensul Directivei TVA. Potrivit unei jurisprudențe constante, noțiunea respectivă „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 abilitează cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul acestui bun" și, în principiu, „revine instanței naționale sarcina să stabilească, de la caz la caz, în funcție de situația de fapt în speță, dacă există un transfer al dreptului de a dispune de bunul respectiv în calitate de proprietar" [15].

34. În Hotărârea Auto Lease Holland, Curtea a procedat ea însăși la o astfel de stabilire pe baza unor fapte necontestate. Această cauză a avut ca obiect un acord de leasing de autovehicule potrivit căruia locatarul putea să achiziționeze combustibil, în numele și pe seama locatorului (Auto Lease) prin utilizarea unui card de credit pentru benzină în numele și pe cheltuiala locatorului, locatarul avansând în fiecare lună o doisprezecime din costurile anuale probabile, cu decontare la sfârșitul anului în funcție de consumul efectiv și plata unui tarif pentru gestionarea combustibilului. Curtea a statuat că nu a existat nicio livrare de combustibil efectuată de locator către locatar care să determine aplicarea TVA-ului. Aceasta a afirmat: „[…] este necesar să se determine dacă societățile petroliere au transferat locatorului sau locatarului […] dreptul respectiv de a dispune efectiv de combustibil în calitate de proprietar. […] Este cert că locatarul este abilitat să dispună de combustibil ca și cum ar fi proprietarul său. El obține combustibilul direct de la stațiile de alimentare, iar Auto Lease nu are în niciun moment dreptul de a decide în ce fel trebuie să fie utilizat acesta sau în ce scop. […] Argumentul potrivit căruia combustibilul este livrat către Auto Lease, având în vedere că locatarul îl achiziționează în numele și pe

11 — Hotărârea Velker, punctele 20-24.

12 — În prezent articolul 148 litera (d) din Directiva TVA; Hotărârea Elmeka, punctele 17-25.

13 — Articolul 15 alineatul (6) din A șasea directivă, în prezent articolul 148 litera (f) din Directiva TVA.

14 — Hotărârea A, în special punctele 41-57.

15 — Hotărârea Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, denumită în continuare „Hotărârea Safe", punctele 7 și 13); a se vedea, cel mai recent, Hotărârea Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punctele 33 și 34, precum și jurisprudența citată).

cheltuiala societății respective, care plătește prețul acestui bun, nu poate fi reținut. […] [L]ivrările au fost efectuate pe cheltuiala Auto Lease numai în aparență. […] responsabilitatea financiară pentru consumul efectiv stabilit la sfârșitul anului revine locatarului, care, prin urmare, suportă în totalitate costurile livrării de combustibil. […] În consecință, acordul de gestionare a combustibilului nu este un contract pentru livrarea de combustibil, ci mai degrabă un contract de finanțare a achiziționării sale. Auto Lease nu cumpără combustibilul pentru a-l revinde ulterior locatarului; locatarul achiziționează carburantul alegând în mod liber calitatea și cantitatea sa, precum și momentul achiziției. Auto Lease acționează, de fapt, ca un furnizor de credit față de locatar”[16].

35. Considerăm că această hotărâre poate oferi un reper util pentru analizarea împrejurărilor prezentei cauze în raport cu cele din cauza Velker.

Interpretarea articolului 148 litera (a) din Directiva TVA din perspectiva situației din procedura principală și a jurisprudenței Curții

36. Faptele care fac obiectul procedurii principale prezintă similarități cu cauza Velker. În ambele situații, combustibilul a fost livrat fizic de proprietarul inițial către operatorul de navă, iar dreptul de proprietate a trecut prin patrimoniul mai multor terți.

37. Totuși, nu avem convingerea că aceste similarități implică în mod necesar un tratament TVA identic în cele două situații. Cele două cauze diferă de asemenea sub anumite aspecte.

38. Considerăm în special că este important faptul că, în cauza Velker, titularul dreptul de proprietate asupra combustibilului s-a schimbat înainte de livrarea către operatorul de nave respectiv, în timp ce în prezenta cauză pare probabil ca dreptul de proprietate să fie transferat doar după livrarea combustibilului, întrucât doar în acest moment cantitatea livrată poate fi determinată și facturată[17].

39. În aceste condiții, pare necesar să se analizeze în ce etapă se transferă „dreptul de a dispune de [combustibil] în calitate de proprietar” întrucât, după cum rezultă cu claritate din jurisprudență, etapa respectivă – care este decisivă pentru tratamentul TVA – nu coincide în mod necesar cu transferul dreptului de proprietate.

40. Prin urmare, în opinia noastră, Comisia pentru litigii fiscale trebuie să verifice faptele relevante pe lângă cele prezentate deja Curții înainte ca aceasta să se poată pronunța.

41. În cazul în care, potrivit diferitelor contracte care guvernează tranzacțiile și legislației aplicabile contractelor respective (aspecte care pot varia de la o tranzacție la alta și care este posibil să nu fie ușor de identificat), părțile (altele decât operatorii navelor în cauză) către care și între care a fost transferat dreptul de proprietate asupra combustibilului au devenit și/sau au rămas, atât în drept, cât și în fapt, împuternicite să dispună în mod efectiv de acesta în calitate de proprietari atunci când a fost deja livrat în rezervoarele navelor, atunci situația este, din punctul de vedere al TVA-ului, pe deplin comparabilă cu situația din cauza Velker[18]. Dacă aceasta este situația, considerăm lipsit de relevanță faptul că, în cauza Velker, combustibilul a rămas în posesia unei părți, alta decât operatorul navelor, în timp ce în prezenta cauză el a fost deja transferat în rezervoarele navelor.

16 — Hotărârea Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, denumită în continuare „Hotărârea Auto Lease Holland”, în special punctele 33-36).

17 — A se vedea punctele 23 și 24 de mai sus. Există o similaritate cu situația în discuție în cauza Auto Lease Holland în sensul că, până la efectuarea și facturarea livrării, partea care plătește inițial combustibilul nu poate decât să aproximeze cantitatea de combustibil care va fi livrată.

18 — A se vedea punctele 28 și 29 de mai sus.

42. Cu toate acestea, trebuie să se analizeze cu atenție identitatea părții sau a părților împuternicite să dispună efectiv de combustibil în același mod ca un proprietar. După livrarea combustibilului în rezervoarele unei nave utilizate pentru navigația în largul mării, este extrem de dificil de conceput un alt mod de a „dispune” de acesta decât prin consumarea sa de nava respectivă (și astfel de operatorul ei) în vederea acoperirii cerințelor sale de energie. Orice alt act de dispoziție efectivă efectuat de proprietarul legal al combustibilului, altul decât operatorul navei, pare să necesite o intervenție fizică care nu este ușor de realizat [19]. Este improbabil ca, în practică, combustibilul să nu fie consumat pentru necesitățile navei și nu pare plauzibil ca intermediarul, în perioada în care poate fi proprietarul legal, să dorească să își asume responsabilitățile aferente dreptului de proprietate (de exemplu sub forma costurilor de depozitare și de asigurare) pentru a putea să dispună de el în alt mod. În schimb, în cauza Velker era clar că, până la vânzarea către Forsythe, Velker era în măsură, atât în fapt, cât și în drept, să dispună de loturile deținute de Verhoeven și OVA cedându-le oricărei alte părți cu care ar fi dorit să contracteze.

43. În aceste împrejurări, considerăm că analiza cea mai corectă în ceea ce privește „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar” menționat la articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA este cea prezentată în continuare.

44. Până în momentul în care toate aspectele vânzării au fost finalizate și sub rezerva clauzelor concrete ale contractului, furnizorul (în prezenta cauză, în mod succesiv, FBK și intermediarul sau intermediarii) este titularul dreptului legal de proprietate și, desigur, al dreptului de a solicita plata prețului combustibilului (care eventual implică, în funcție de împrejurări și de dreptul aplicabil, o ipotecă maritimă asupra navei) [20]. Totuși, din momentul livrării în rezervoarele navei, operatorul este de fapt în măsură să dispună de combustibil ca și cum ar fi proprietarul său și, din punctul de vedere al TVA-ului, în acest moment are loc livrarea de bunuri și este taxată sau scutită, în funcție de împrejurări.

45. Faptul că livrarea implică două sau mai multe transferuri ale dreptului legal de proprietate nu afectează obligația fiscală sau scutirea. Ceea ce contează este să existe un singur „transfer al dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar” în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, astfel cum a fost interpretat în jurisprudență, iar respectivul transfer să constituie o singură livrare de bunuri. Un astfel de punct de vedere nu intră în contradicție cu obiectivele articolului 148. În acest context, „dreptul de a dispune” de un bun trebuie să fie interpretat în sensul că se referă la dreptul unei persoane de a utiliza, de a consuma și/sau de a beneficia în alt mod de bunul în cauză, indiferent dacă dreptul său este sau nu este însoțit de obligații contractuale suplimentare, în special obligația de a plăti bunul respectiv.

46. Considerăm că această abordare nu numai că este în concordanță cu dispozițiile Directivei TVA astfel cum au fost interpretate în jurisprudență (ea se inspiră din definiția „transferului dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar” în practica decizională pe care o reflectă Hotărârea Safe și nu intră în contradicție, datorită împrejurărilor diferite, cu jurisprudența ilustrată de Hotărârea Velker), ci favorizează totodată „aplicarea corectă și directă” a scutirii care (deși se referă în mod formal la condițiile care trebuie să fie stabilite de statele membre, iar nu la cele prevăzute de directiva însăși) este unul dintre scopurile enunțate la articolul 131 din Directiva TVA. După cum a arătat FBK, procesul de percepere a TVA-ului și ulterior de rambursare a sa către persoanele impozabile cu sediul în alte state membre este complicat, fiind totodată inutil atunci când

19 — Astfel, nu pare plauzibil să se presupună că (în mod profitabil pentru cei în cauză) combustibilul introdus în rezervorul navei A va fi apoi descărcat pentru a fi livrat navei B înainte de plecarea navei A, toate acestea fără ca autoritățile portuare sau vamale să afle.

20 — A se vedea de exemplu Clauza 10 din Contractul-tip privind aprovizionarea cu combustibil al BIMCO (Baltic and International Maritime Council) („Standard Bunker Contract”) și documentul „Bunker Non-Lien Clause for Time Charter Parties” al BIMCO (https://www.bimco.org). A se vedea, cu privire la privilegiile maritime în general, de exemplu, Baatz, *Maritime Law*, Routledge, 2014 (ediția a treia), p. 490 și 491.

combustibilul a fost livrat în rezervoarele navelor utilizate pentru navigația în largul mării și nu poate fi folosit în practică în alt mod decât acela vizat de scutire. Mai mult, astfel de considerații sunt în concordanță cu cele expuse de Curte în Hotărârea A; în sfârșit, din Hotărârea Auto Lease Holland, deși împrejurările cauzei respective nu sunt identice, rezultă același lucru.

47. Cu toate acestea, alte considerații, care pledează în favoarea unui punct de vedere diferit, au fost prezentate în special de guvernul lituanian și de Comisie și este necesar să le analizăm pe cele care par să prezinte relevanță.

Considerente prezentate în susținerea unei analize diferite

48. În primul rând, se susține că, potrivit unei jurisprudențe constante, principiul neutralității fiscale presupune că operatorii economici care efectuează aceleași tranzacții nu pot fi tratați diferit în ceea ce privește perceperea TVA-ului și, din această perspectivă, scutirile trebuie să fie interpretate în mod strict, întrucât constituie excepții de la principiul general potrivit căruia TVA-ul trebuie să fie perceput pentru toate livrările de bunuri și pentru toate serviciile prestate cu titlu oneros de o persoană impozabilă; cerința referitoare la interpretarea strictă nu înseamnă totuși că termenii utilizați pentru a defini scutirile trebuie interpretați într-un mod care le-ar priva de efecte [21]. În consecință, se consideră că articolul 148 litera (a) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în mod strict ca fiind limitat la ultima tranzacție din procesul de comercializare – care, după cum au arătat atât Comisia, cât și guvernul lituanian, este etapa în care combustibilul este „exportat”.

49. În opinia noastră, nu există nicio contradicție reală între acest punct de vedere și analiza pe care am propus-o mai sus.

50. Atunci când, ca în cauza Velker, există livrări succesive, iar fiecare dintre proprietarii legali care se succedă are dreptul deplin de a dispune de combustibil în această calitate, atât legal, cât și fizic, *înainte* de a se ajunge la momentul tranzacției care este echivalat cu exportul [22], suntem de acord în totalitate că, potrivit unei interpretări stricte – și care este singura rațională –, doar în momentul respectiv se poate aplica scutirea de la articolul 148 litera (a) din Directiva TVA. Dimpotrivă, când dreptul de a dispune efectiv de combustibil în calitate de sau în același mod ca un proprietar se transferă o singură dată, la momentul procesului comercial care este echivalat cu un export, și când orice tranzacție legală intermediară sau subsecventă implică de fapt doar transferul creanței asupra plății împotriva operatorului navei, o interpretare în sensul că livrarea combustibilului include și astfel de tranzacții legale intermediare sau subsecvente nu este, în realitate, mai puțin strictă. O astfel de interpretare nu încalcă nici principiul neutralității fiscale, întrucât intermediarii existenți, în prezenta cauză, între FBK și operatorul navei nu sunt implicați în aceleași tranzacții precum cele efectuate de OVA sau de Verhoeven în cauza Velker. Aceștia din urmă vindeau pe o piață în care destinația finală a combustibilului nu era încă stabilită și este posibil să fi fost diferită; cei dintâi efectuează o tranzacție având ca obiect un drept asupra combustibilului a cărui destinație finală a fost deja stabilită.

51. În al doilea rând, guvernul lituanian invocă Orientările Comitetului TVA din 1 iulie 2011, în care comitetul a stabilit „aproape în unanimitate” că scutirea prevăzută la articolul 148 litera (c) din Directiva TVA trebuie să se aplice exclusiv serviciilor de reparații prestate direct în favoarea operatorului navei și nu poate fi extinsă asupra niciunui serviciu conex furnizat într-o etapă anterioară a procesului de comercializare, în special de subcontractanți [23]. În ședință, același guvern a menționat Orientările din 24-25 februarie 2014, în care, în urma Hotărârii A, Comitetul TVA a stabilit, din nou

21 — A se vedea de exemplu Hotărârea Navicon (C-97/06, EU:C:2007:609, punctele 21 și 22, precum și jurisprudența citată).

22 — Și trebuie să fie avut în vedere că motivul scutirii este tocmai acela că tranzacția este asimilată exportului; a se vedea Hotărârea Velker, punctul 21.

23 — Orientările stabilite în cadrul celei de a 93-a reuniuni din 1 iulie 2011 Document E – taxud.c.1(2012)553296-722 REV.

„aproape în unanimitate”, *inter alia*, că aceeași scutire nu trebuie să se aplice, indiferent de împrejurări, în cazul livrărilor realizate într-o etapă a procesului de comercializare anterioară livrării efectuate către o persoană impozabilă care achiziționează o navă în vederea închirierii sale imediate [24].

52. Trebuie să se aibă în vedere faptul că respectivele orientări sunt „simple puncte de vedere ale unui comitet consultativ. Acestea nu constituie o interpretare oficială a dreptului Uniunii și nu sunt aprobate în mod necesar de Comisia Europeană. Ele nu creează obligații pentru Comisia Europeană sau pentru statele membre, care sunt libere să nu le urmeze”. Astfel, publicarea lor „se face cu menționarea acestui avertisment” [25].

53. Totuși, chiar dacă trebuie să se țină seama de orientări, considerăm că două aspecte sunt relevante. Primul set de orientări la care s-a făcut referire în mod expres privește în special prestarea de servicii de reparații de subcontractanți, iar nu livrări de bunuri (în cazul de față, combustibil). Al doilea set de orientări specifică în continuare că, atunci când sunt livrate bunuri pentru alimentare și aprovizionare direct persoanei impozabile care utilizează o navă pentru activități comerciale în largul mării, scutirea de la articolul 148 litera (a) din Directiva TVA trebuie să se aplice, indiferent dacă nava este sau nu este folosită în comun cu alte persoane, care nu o utilizează exclusiv pentru activitățile lor comerciale [26]. Deși acest aspect este legat în mod special de folosirea în comun a navei, iar nu de locul unei tranzacții în procesul de comercializare, considerăm că referirea la bunurile „livrate direct persoanei impozabile care utilizează nava pentru activități comerciale în largul mării”, sugerează faptul că *livrarea directă către operator* este cea care atrage aplicabilitatea scutirii de la articolul 148 litera (a).

54. Prin urmare, nu vedem în orientările Comitetului TVA nimic care să pună sub semnul întrebării punctul nostru de vedere prezentat la punctul 44 de mai sus.

55. În al treilea rând, din articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA [27], interpretat în special din perspectiva articolului 28 [28], a articolului 311 alineatul (1) punctul 5 [29] din aceeași directivă și a jurisprudenței Curții [30], Comisia a concluzionat că trebuie să se considere că intermediarii din prezenta cauză au achiziționat mai întâi combustibilul respectiv, iar apoi l-au livrat operatorului navei, în două tranzacții separate, dintre care doar cea din urmă îndeplinește condițiile pentru aplicarea scutirii de la articolul 148 litera (a).

56. Deși înțelegem raționamentul pe care se întemeiază această poziție, considerăm că a fost deja în mare măsură analizat în interpretarea noastră privind articolul 148 litera (a) din Directiva TVA. Interpretarea menționată se bazează pe necesitatea de a determina numărul de transferuri ale „dreptului de a dispune de bunurile corporale în calitate de proprietar” în scopuri de TVA care au existat și care, în funcție de împrejurări, poate să fie sau să nu fie identic cu numărul de transferuri ale dreptului legal de proprietate asupra bunurilor. Împrejurările cauzei care face obiectul procedurii principale, în care combustibilul este livrat direct în rezervoarele unei nave utilizate pentru navigație

24 — Orientările stabilite în cadrul celei de a 100-a reuniuni din 24-25 februarie 2014 Document D – taxud.c.1(2014)2716782-803, punctul 1.

25 — Avertismentul și condiția sunt redate pe fiecare pagină a orientărilor.

26 — Punctul 3 din orientări.

27 — A se vedea punctul 3 de mai sus.

28 — „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.”

29 — „«[C]omerciant persoană impozabilă» înseamnă orice persoană impozabilă care, în cursul activității sale economice, cumpără sau afectează pentru nevoile întreprinderii sale sau importă, în scopul revânzării, bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități, fie că respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în contul altei persoane, în temeiul unui contract pe baza căruia se plătește un comision la cumpărare sau la vânzare.”

30 — Hotărârea Henfling, Davin, Tanghe și alții (C-464/10, EU:C:2011:489, punctele 34-36): în temeiul „ficțiunii juridice a două prestări de servicii identice furnizate consecutiv […] se consideră că operatorul, care […] are calitatea de comisionar, a primit, într-o primă etapă, serviciile în cauză de la operatorul în contul căruia acționează […] înainte de a furniza personal aceste servicii clientului, într-o a doua etapă. Întrucât dispoziția în cauză „este formulată în termeni generali, fără a conține limitări privind domeniul său de aplicare sau efectele sale, ficțiunea [respectivă] […] privește și aplicarea scutirilor de TVA […]”.

în largul mării și ulterior (sub rezerva verificării de către instanța națională) doar operatorul navei poate să dispună de el, nu sunt în mod necesar comparabile cu cele ale unei prestări de servicii care implică un intermediar sau cu cele ale activității unui comerciant de bunuri de ocazie, de opere de artă, de obiecte de colecție sau de antichități.

57. Totuși, subliniem din nou că, atunci când va aplica articolul 148 litera (a) din Directiva TVA în conformitate cu interpretarea pe care o propunem, instanța națională va trebui să stabilească în detaliu împrejurările reale ale tranzacțiilor respective și că nu întotdeauna diferitele tranzacții efectuate în cadrul livrării de combustibil care implică unul sau mai mulți intermediari vor trebui în mod necesar să fie scutite de TVA potrivit acestei dispoziții.

Concluzie

58. Având în vedere toate considerațiile de mai sus, apreciem că răspunsul Curții la întrebarea adresată de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar trebui să fie următorul:

„Dacă se stabilește, în condițiile definite la articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, că un vânzător livrează bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea unei nave (a) direct către operatorul navei astfel încât (b) acesta din urmă dobândește, iar vânzătorul pierde în mod simultan, imediat și necondiționat, dreptul de a dispune de bunurile respective în calitate de proprietar și (c) nicio altă persoană nu dobândește sau pierde un astfel de drept asupra acelorași bunuri, atunci tranzacția prin care vânzătorul transferă dreptul menționat, tranzacția prin care operatorul navei dobândește același drept și orice tranzacții intermediare prin care terții pot să dobândească și să transmită drepturi printre care nu se află acela de a dispune de bunuri în calitate de proprietari trebuie să fie scutite de TVA.

În alte împrejurări, numai tranzacția prin care operatorul navei dobândește dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar trebuie să fie scutită de TVA potrivit acestei dispoziții.

În toate situațiile, revine instanței naționale competente să stabilească, în lumina tuturor elementelor de fapt pertinente, care dintre părți și în ce etapă dobândește dreptul de a dispune efectiv de bunuri ca și cum ar fi proprietarul lor, iar o astfel de decizie nu depinde exclusiv de transferul dreptului legal de proprietate asupra bunurilor în conformitate cu legea aplicabilă.”