

LBRIS

We know
books

Adrian Beța

Mihaela Beța

Jurisprudența în domeniul TVA
Peste 100 hotărâri ale CJUE
Excelență în fiscalitate

Volumul I



Editura C.H. Beck
București 2022

Cuprins

Index jurisprudențial.....	VII
Abrevieri.....	XIII
Cuvânt-înainte	XV
I. Dreptul de deducere a TVA este unul fundamental, iar dacă cineva invocă o fraudă, nu se presupune, ci trebuie probată de autorități.....	1
1. Cauza C-285/11 – BONIK EOOD	1
2. Cauzele C-80/11 – Mahagében și C-142/11 – Dávid	9
3. Cauza C-277/14 – PPUH Stehcamp	22
4. Cauza C-25/11 – SC Gran Via Moinești SRL	33
5. Cauza C-528/17 – Milan Božičević Ježovnik	40
6. Cauza C-69/17 – Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL.....	50
7. Cauza C-275/18 – Milan Vins	58
8. Cauza C-273/18 – SIA „Kuršu zeme”	66
9. Cauza C-430/19 – SC C.F. SRL din România.....	74
10. Cauza C-734/19 – ITH Comercial Timișoara SRL	84
11. Cauza C-81/17 – Zabrus Siret SRL	97
12. Cauza C-278/18 – Sequeira Mescquita	107
13. Cauza C-495/17 – Cartrans Spedition SRL.....	114
14. Cauzele C-459/17 – SGI și C-460/17 – Valériane SNC	127
15. Cauza C-36/16 – Posnania Investment SA.....	134
16. Cauza C-101/16 – SC Paper Consult SRL	141
17. Cauza C-332/15 – Giuseppe Astone.....	153
18. Cauza C-242/19 – CHEP Equipment Pooling NV	165
19. Cauza C-528/19 – Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG.....	178
20. Cauza C-507/16 – Entertainment Bulgaria System EOOD.....	190
21. Cauza C-438/13 – BCR Leasing IFN SA.....	199
22. Cauza C-835/18 – Terracult SRL	206
23. Cauza C-404/16 – Lombard Inगतlan Lízing Zrt.....	215
24. Cauza C-320/17 – Marle Participations SARL	224
II. Regimurile speciale – TVA la marjă – explicarea unor situații neclare.....	233
1. Cauza C-264/17 – Harry Mensing.....	233
2. Cauza C-471/15 – Sjelle Autogenbrug I/S	244
3. Cauza C-388/18 – „B”	251
4. Cauza C-154/17 – SIA „E LATS”	259

5. Cauza C-624/15 – „Litdana” UAB.....	266
6. Cauza C-422/17 – Skarpa Travel sp. z o.o.	276

III. Vânzări de terenuri de către persoane fizice. Calitatea de persoană impozabilă a acestora. TVA în legatură cu bunuri imobile

și ajustări de TVA.....	286
1. Cauzele conexe C-180/10 și C-181/10 – Jaroslaw Słaby, Emilian Kuć, Halina Jeziorska-Kuć.....	286
2. Cauza C-183/14 – Salomie – Oltean.....	296
3. Cauza C-265/18 – Akvilė Jarmuškienė.....	308
4. Cauza C-71/18 – KPC Herning.....	315
5. Cauza C-499/13 – Marian Macikowski.....	326
6. Cauza C-552/16 – „Wind Inovation 1” EOOD.....	337
7. Cauza C-672/16 – Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA.....	346
8. Cauza C-374/19 – HF.....	357
9. Cauza C-126/14 – „Sveda” UAB.....	365
10. Cauza C-308/16 – Kozuba Premium Selection sp. z o.o.....	372
11. Cauza C-655/19 – LN versus ANAF.....	382
12. Cauza C-312/19 – XT versus MF Lituania.....	391
13. Cauza C-229/15 – Jan Mateusiak.....	401
14. Cauza C-421/17 – Polfarmex Spółka Akcyjna w Kutnie.....	410

IV. Uneori autoritatea fiscală îngreunează activitatea contribuabililor, alteori și contribuabilul se abține de la cunoașterea legii.....

419	419
1. Cauza C-527/11 – Ablessio SIA.....	419
2. Cauza C-534/16 – BB construct s.r.o.	427
3. Cauza C-8/17 – Biosafe – Indústria de Reciclagens SA.....	436
4. Cauza C-159/17 – Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius.....	446
5. Cauza C-664/16 – VADAN.....	454
6. Cauza C-17/18 – Mailat.....	462
7. Cauza C-691/17 – PORR Építési Kft.	470
8. Cauza C-142/12 – Hristomir Marinov.....	480
9. Cauza C-462/16 – Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG.....	488
10. Cauza C-707/18 – Amărăști Land Investment SRL.....	497
11. Cauzele conexe C-374/16 și C-375/16 – Finanzamt Neuss, Igor Butin.....	506
12. Cauza C-576/15 – Maya Marinova ET.....	515
13. Cauza C-424/19 – Cabinet de avocat UR.....	524
14. Cauza C-716/18 – CT versus ANAF.....	530
15. Cauza C-516/16 – Barlis 06 Investimentos Imobiliários e Turísticos SA.....	539
16. Cauza C-518/14 – Senatex GmbH.....	548
17. Cauza C-648/16 – Fortunata Silvia Fontana.....	556
18. Cauza C-935/19 – Grupa Warzywna sp. z o.o.....	566
19. Cauza C-566/16 – Dávid Vámos.....	573
20. Cauza C-684/18 – World Comm Trading Gfz SRL.....	582

I. Dreptul de deducere a TVA este unul fundamental, iar dacă cineva invocă o fraudă, nu se presupune, ci trebuie probată de autorități

1. Cauza C-285/11 – BONIK EOOD

Tematică: deducerea TVA pentru achiziții de la societăți fantomă.



Descrierea speței: *Societatea BONIK EOOD este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Bulgaria. Aceasta are ca obiect de activitate comerțul cu cereale și a declarat că a efectuat livrări intracomunitare către o societate din România înregistrată în scopuri de TVA. Autoritatea fiscală efectuează o inspecție la societatea BONIK EOOD și constată că cerealele au fost achiziționate de la furnizori înregistrați în scopuri de TVA în Bulgaria, cu deducerea TVA de la achiziție.*

Autoritatea fiscală din Bulgaria extinde inspecția fiscală și la furnizorii societății BONIK EOOD și la subfurnizorii acestor furnizori. Autoritatea fiscală consideră că furnizorii și subfurnizorii sunt firme „fantomă”, au un comportament fiscal neadecvat și anulează dreptul de deducere de la achiziția de cereale efectuate de societatea BONIK EOOD. Societatea BONIK EOOD susține că are un comportament fiscal corect, nu participă la un circuit de tip carusel și se adresează instanței.

Instanța de judecată din Bulgaria solicită decizia Curții Europene de Justiție ce stabilește: „Articolele 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun posibilității de a refuza unei persoane impozabile, în împrejurări precum cele în cauză în litigiul principal, dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unei livrări de bunuri pentru motivul că, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări, aspect a cărui verificare cade în sarcina instanței de trimitere”.

În concluzie: dacă o societate este de bună-credință și efectuează achiziții de la furnizori cu comportament fiscal neadecvat, ce au comis fraude fiscale în amonte, Autoritatea fiscală nu are dreptul să anuleze deducerea TVA.

Anularea deducerii TVA este posibilă doar în raport cu elemente obiective din care să rezulte că societatea era implicată într-o fraudă sau ar fi trebuit să știe că

participă la o fraudă în domeniul TVA. Practic, Autoritatea fiscală are obligația să probeze în mod concret implicarea în fraudă sau faptul că societatea știa de participarea la fraudă. Sintagma trebuie înțeleasă în contextul legislației naționale.

De exemplu, în Codul fiscal din România nu există obligația „de a ști ceva despre furnizori”, însă indirect există consecințe fiscale generate de anularea unor drepturi, fapt pentru care te informezi.



Decizia poate fi consultată integral aici:

(<http://itva.ro/documents/ÎncauzaC-285din2011BonikEood.pdf>).



Hotărârea CJUE în cauza C-285/11

(6 decembrie 2012, *Bonik EOOD c. Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnienieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*)

1. Cererea de decizie preliminară privește interpretarea art. 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Bonik EOOD (denumită în continuare „Bonik”), pe de o parte, și Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnienieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și urmărirea executării” – Varna din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare), pe de altă parte, cu privire la dreptul de deducere, sub forma unui credit fiscal, a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aferente achizițiilor de grâu efectuate de această societate.

Cadrul juridic

3. Art. 2 alin. (1) lit. (a) din Directiva 2006/112 prevede că livrările de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare sunt supuse TVA-ului.

4. Art. 9 alin. (1) din această directivă prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică”.

5. Art. 62 din directiva menționată are următorul cuprins:

„În sensul prezentei directive:

(1) «fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA-ul să devină exigibil;

(2) TVA-ul devine «exigibil» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată”.

6. Potrivit art. 63 din aceeași directivă:

„Faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile”.

7. Art. 167 din Directiva 2006/112 prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”.

8. Art. 168 din această directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA-ului, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă; [...]”.

9. Art. 178 din directiva menționată prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240; [...]”.

Litigiul principal și întrebările preliminare

10. Bonik este o societate care a făcut obiectul unui control fiscal cu privire la lunile februarie și martie 2009.

11. În urma acestui control, autoritățile fiscale bulgare au constatat că nu existau dovezi privind efectuarea livrărilor intracomunitare de grâu și de floarea-soarelui declarate de Bonik ca fiind efectuate către societatea de drept românesc Agrisco SRL și că, ținând cont că toate cantitățile de grâu și de floarea-soarelui înscrise pe facturile emise de Bonik erau, conform contabilității acestei societăți, ieșite din stocul acesteia și nu existau la momentul efectuării controlului amintit, aceste cantități făcuseră obiectul unor livrări impozabile pe teritoriul bulgar.

12. Pe de altă parte, autoritățile fiscale au efectuat verificări în legătură cu achizițiile de grâu declarate de Bonik ca fiind efectuate de la Favorit stroy Varna EOOD (denumită în continuare „Favorit stroy”) și de la Agro treyd BG Varna EOOD (denumită în continuare „Agro treyd”), pentru care TVA-ul a fost dedus.

13. Bonik era în posesia facturilor emise de Favorit stroy, precum și de Agro treyd și acestea corespundeau respectivelor achiziții.

14. Cu toate acestea, pentru a se asigura că respectivele achiziții au fost reale, autoritățile fiscale bulgare au efectuat verificări suplimentare la furnizorii societății Bonik, respectiv la Favorit stroy și la Agro treyd, precum și la furnizorii acestora din urmă, respectiv la Lyusi treyd EOOD, la Eksim plyus EOOD și la Riva agro stil EOOD.

15. Întrucât aceste verificări nu au permis să se stabilească dacă Lyusi treyd EOOD, Eksim plyus EOOD și Riva agro stil EOOD au livrat în mod real mărfuri societăților Favorit stroy și Agro treyd, autoritățile fiscale bulgare au dedus de aici că aceste din urmă societăți nu dispuneau de cantitățile de mărfuri necesare pentru a efectua livrări destinate Bonik și au constatat inexistența unor livrări efective între societățile menționate și Bonik.

16. În consecință, autoritățile fiscale amintite, prin decizia de impunere rectificativă din 10 martie 2010, au refuzat să acorde societății Bonik dreptul de a deduce, sub forma unui credit fiscal, TVA-ul aferent livrărilor de grâu efectuate de furnizorii săi, Favorit stroy și Agro treyd.

17. Împotriva acestei decizii de impunere, Bonik a formulat o cale de atac administrativă la Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlennie na izpalnienieto” – Varna pri

Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, care, printr-o decizie din 21 iunie 2010, a confirmat respectiva decizie de impunere.

18. Bonik a introdus o acțiune la instanța de trimitere împotriva aceleiași decizii de impunere.

19. În decizia de trimitere, această instanță arată că autoritățile fiscale bulgare nu contestă că Bonik a efectuat livrări subsecvente de mărfuri de același tip și în aceeași cantitate și nici nu afirmă că această societate a achiziționat aceste mărfuri de la alți furnizori decât Favorit stroy și Agro treyd.

20. Pe de altă parte, instanța adaugă că există dovezi care demonstrează efectuarea unor livrări directe și că lipsa dovezilor privind livrările precedente nu poate conduce la concluzia că aceste livrări directe nu au fost efectuate.

21. În această privință, instanța de trimitere precizează că reglementarea națională nu condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA-ului, sub forma unui credit fiscal, de dovada originii mărfii.

22. În opinia acestei instanțe, administrația fiscală, prin practica sa, și unele instanțe bulgare consideră necesară dovada privind livrările efective anterioare pentru a conferi persoanei impozabile dreptul de deducere a TVA-ului.

23. În acest context, Administrativen sad – Varna a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Prin interpretarea articolului 178 literale (a) și (b), precum și a articolelor 14, 62, 63, 167 și 168 din Directiva 2006/112 se poate deduce sensul noțiunii «lipsă a unei livrări efective» și, în caz afirmativ, această noțiune se suprapune definiției noțiunii «evaziune fiscală» sau este conținută în această noțiune? Care este conținutul noțiunii «evaziune fiscală» în sensul [acestei] directive?

2) În lumina definiției noțiunii «evaziune fiscală» și a considerentelor (26) și (59) coroborate cu articolul 178 litera (b) din Directiva [2006/112, această directivă] impune ca formalitățile să fie stabilite în mod explicit pe cale legislativă, printr-un act adoptat de autoritatea legislativă supremă, sau permite ca formalitățile să nu fie stabilite pe cale legislativă, ci să reprezinte o practică administrativă (și de control fiscal) și jurisprudențială? Este permisă punerea în aplicare a formalităților prin acte de reglementare ale autorităților administrative și/sau prin dispoziții ale administrației?

3) În cazul în care noțiunea «lipsă a unei livrări efective» este diferită de noțiunea «evaziunea fiscală» și nu este cuprinsă în definiția acesteia, reprezintă aceasta o formalitate potrivit art. 178 lit. (b) [din Directiva 2006/112] sau o măsură potrivit considerentului (59) al [acesteia], a cărei punere în aplicare are ca urmare refuzul dreptului de deducere și punerea sub semnul întrebării a neutralității TVA-ului, un principiu esențial al sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată, consacrat în legislația comunitară în materie?

4) Este permisă stabilirea de formalități pentru persoanele impozabile, potrivit cărora trebuie să se facă dovada livrărilor realizate anterior față de livrarea efectuată între aceștia (între ultimul beneficiar [...] și furnizorul său), pentru a se considera că livrarea a avut loc efectiv, în cazul în care autoritățile nu contestă faptul că persoanele în cauză (ultimii furnizori) au efectuat ulterior livrări privind aceleași bunuri și în aceleași cantități?

5) În cadrul sistemului comun al TVA-ului și al art. 168 și 178 din Directiva 2006/112, dreptul comercianților la recunoașterea TVA-ului achitat pentru o anumită operațiune trebuie apreciat:

a) doar în legătură cu operațiunea concretă la care comerciantul este parte, luând în considerare și intenția comerciantului de a participa la respectiva operațiune, și/sau

b) luând în considerare totalitatea operațiunilor, inclusiv cele anterioare și cele subsecvente, care formează un lanț de livrări în care se înscrie operațiunea în cauză, având în vedere intențiile celorlalți participanți la respectivul lanț, pe care comerciantul nu le cunoaște și/sau de care nu poate lua cunoștință, respectiv acțiunile și/sau omisiunile persoanei care emite factura și ale celorlalți participanți la acest lanț, respectiv ale furnizorilor precedenți pe care beneficiarul livrării nu îi poate controla și cărora nu le poate pretinde un anumit comportament, și/sau

c) ținând seama de acțiunile și de intențiile frauduloase ale celorlalți participanți la lanțul comercial, despre a căror participare comerciantul nu avea cunoștință și despre acțiunile sau intențiile cărora nu se poate stabili dacă putea lua cunoștință și independent de aspectul dacă aceste acțiuni și intenții au loc înainte sau după o anumită operațiune?

6) În funcție de răspunsul la întrebarea 5), operațiunile precum cele în cauză în litigiul principal trebuie interpretate drept livrări efectuate cu titlu oneros potrivit art. 2 din Directiva 2006/112, respectiv ca parte a activității economice potrivit art. 9 alin. (1) din directivă?

7) Este admisibil ca operațiunile documentate și declarate regulamentar de furnizor în scopuri de TVA, precum cele în cauză în litigiul principal, prin care beneficiarul a obținut efectiv dreptul de proprietate asupra bunurilor înscrise în factură și pentru care nu există niciun fel de indicii dacă a primit efectiv bunurile de la o altă persoană decât autorul facturii, să nu fie interpretate ca livrări efectuate cu titlu oneros potrivit articolului 2 din Directiva 2006/112 numai pentru faptul că furnizorul nu era prezent la adresa declarată și nu a prezentat documentele solicitate la controlul fiscal sau nu a dovedit în fața autorităților fiscale toate împrejurările în care au fost efectuate livrările, printre care și proveniența mărfurilor vândute?

8) Condiționarea acordării dreptului de deducere a TVA-ului de comportamentul furnizorului și/sau al furnizorilor precedenți reprezintă o măsură permisă pentru a asigura perceperea taxelor și prevenirea evaziunii fiscale?

9) În funcție de răspunsurile la întrebările 2), 3) și 4), măsurile autorităților fiscale, precum cele în cauză în litigiul principal, care conduc la excluderea operațiunilor efectuate de un comerciant de bună-credință de la regimul privind TVA-ul încalcă principiile de drept comunitar ale proporționalității, egalității de tratament și securității juridice?

10) În funcție de răspunsurile la întrebările precedente, beneficiarul livrărilor are, în împrejurări precum cele din litigiul principal, dreptul de deducere a taxei facturate de furnizori?"

Cu privire la întrebările preliminare

24. Prin intermediul întrebărilor preliminare formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile Directivei 2006/112, precum și principiile proporționalității, egalității de tratament și securității juridice trebuie interpretate în sensul că se opun posibilității de a refuza unei persoane impozabile, în împrejurări precum cele în cauză în litigiul principal, dreptul de a deduce TVA-ul aferent unei livrări de bunuri pentru motivul că, ținând seama de elemente privind operațiuni efectuate anterior acestei livrări, aceasta din urmă este considerată ca nefiind efectuată în mod real.

25. Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii

LBRIS

Adrian Beța

We know
books

Mihaela Beța

Jurisprudența în domeniul TVA
Peste 100 hotărâri ale CJUE
Excelență în fiscalitate

Volumul II



Editura C.H. Beck
București 2022

Cuprins

Index jurisprudențial..... VII

Abrevieri.....XI

V. Instanța europeană explică aplicarea Directivei TVA. Unele cauze sunt deja în legislație, altele probabil vor fi reglementate în viitor 1

1. Cauza C-288/16 – „L.Č.” IK 1
2. Cauza C-463/16 – Stadion Amsterdam CV 6
3. Cauza C-246/16 – ENZO DI MAURA 14
4. Cauza C-164/17 – Mercedes Benz Financial Services UK Ltd 27
5. Cauza C-291/18 – Grup Servicii Petroliere SA 34
6. Cauza C-142/18 – Skype Communications Sàrl 41
7. Cauza C-146/19 – SCT d.d. 51
8. Cauza C-33/16 – A Oy 60
9. Cauza C-335/19 – E. sp. z o.o. sp. k 68
10. Cauza C-547/18 – Dong Yang Electronics sp. z o.o. 80

VI. Interpretarea unor servicii. Stabilirea locului prestării de servicii pentru TVA aduce niște elemente interesante..... 88

1. Cauza C-607/14 – Bookit 88
2. Cauza C-647/17 – Srf konsulterna AB 93
3. Cauza C-145/18 – Regards Photographiques SARL 99
4. Cauza C-400/18 – Infohos 110
5. Cauza C-715/18 – Segler-Vereinigung Cuxhaven 119
6. Cauza C-94/19 – San Domenico Vetraria SpA 124
7. Cauza C-48/19 – X-GmbH 129
8. Cauza C-5/17 – DPAS Limited 137
9. Cauza C-592/15 – British Film Institute 147
10. Cauza C-215/19 – AOy 153
11. Cauza C-43/19 – Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA 165
12. Cauza C-264/14 – David Hedqvist 176
13. Cauza C-235/18 – Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH 185
14. Cauza C-40/15 – Aspiro SA 193
15. Cauza C-488/18 – Golfclub Schloss Igling eV 202
16. Cauza C-37/16 – SAWP 212
17. Cauza C-501/19 – UCMR – ADA – Asociația pentru Drepturi de Autor a Compozitorilor 219
18. Cauza C-581/19 – Frenetikexito 229

19. Cauza C-155/12 – RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.	239
20. Cauzele conexate C-250/14 și C-289/14 – Air France-KLM, Hop-Brit Air SAS.....	246
21. Cauza C-907/19 – Q-GmbH.....	256
22. Cauza C-249/17 – Ryanair Ltd.....	263

VII. Printre ultimele, dar foarte interesante și uneori bine de urmărit.

Contribuabilul are de câștigat.....	271
1. Cauza C-432/15 – Pavlína Baštová.....	271
2. Cauza C-412/15 – TMD Gesellschaft.....	286
3. Cauza C-387/16 – Nidera BV.....	291
4. Cauza C-254/16 – Glencore Agriculture Hungary Kft.....	300
5. Cauza C-208/15 – Stock '94 Szolgálató Zrt.....	308
6. Cauza C-509/19 – BMW Bayerische Motorenwerke AG.....	315
7. Cauzele conexate C-13/18 și C-126/18 – Sole-Mizo Zrt., Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.....	321

VIII. Cauze diverse, de la aplicarea TVA pentru produse afrodisiace

la regimul special pentru producătorii agricoli.....	339
1. Cauza C-331/19 – „X”.....	339
2. Cauza C-386/16 – TORIDAS.....	346
3. Cauza C-144/16 – SMS group GmbH.....	355
4. Cauza C-505/10 – Partrederiet Sea Fighter.....	365
5. Cauza C-531/17 – Vetsch Int. Transporte GmbH.....	369
6. Cauza C-420/18 – IO.....	377
7. Cauza C-307/16 – Stanisław Pieńkowski.....	386
8. Cauza C-533/16 – Volkswagen AG.....	394
9. Cauza C-434/17 – Human Operator Zrt.....	403
10. Cauza C-475/17 – Viking Motors AS.....	411
11. Cauza C-674/19 – „Skonis ir kvapas” UAB.....	419
12. Cauza C-26/16 – Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda.....	427
13. Cauza C-7/20 – VS împotriva Hauptzollamt Münster.....	441
14. Cauza C-812/19 – Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial.....	447
15. Cauza C-262/16 – Shields & Sons Partnership.....	453

V. Instanța europeană explică aplicarea Directivei TVA. Unele cauze sunt deja în legislație, altele probabil vor fi reglementate în viitor

1. Cauza C-288/16 – „L.Č.” IK

Tematică: subcontractarea serviciilor de transport aferente unui export – obligația colectării TVA.



Descrierea speței: *o persoană impozabilă, societatea „L.Č.” IK din Letonia este înregistrată în scopuri de TVA în acest stat și are ca obiect de activitate transportul de bunuri. Aceasta s-a angajat contractual să efectueze livrări de bunuri în afara Comunității pentru un producător de bunuri înregistrat în scopuri de TVA. Din rațiuni de logistică, societatea ce face obiectul deciziei Curții Europene subcontractează serviciile de transport către o altă societate persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Letonia. Acest subcontractor este persoana ce realizează efectiv transportul bunurilor din Comunitate în afara Comunității.*

Decizia Curții Europene de Justiție în cauza C-288/16, „L.Č.” IK, este dezarmant de clară și se adresează transportatorilor de bunuri ce efectuează transporturi de bunuri de pe teritoriul Comunității Europene în afara Comunității Europene, bunuri ce fac obiectul exportului.

Subcontractorul apreciază că efectuează un serviciu de transport aferent unui export, situație faptică reală și chiar constatată documentar și faptic, pentru care aplică regimul de scutire de TVA, scutire prevăzută de altfel de art. 146 din Directiva TVA nr. 112/2006 privind sistemul comun al TVA.

Autoritățile fiscale din Letonia efectuează o inspecție fiscală la subcontractor și obligă la colectarea TVA, pentru serviciile de transport, deoarece nu există o relație contractuală și cauzală directă între transportatorul efectiv de bunuri și producătorul ce efectuează livrarea bunurilor la export. Subcontractorul nu este de acord cu decizia autorității fiscale și urmează un litigiu în fața instanțelor naționale din Letonia, fiecare parte argumentându-și opinia.

Curtea Supremă de Justiție din Letonia solicită o decizie Curții Europene de Justiție, adresând întrebări preliminare cu privire la colectarea TVA de către subcontractorii din transporturi ce efectuează transportul efectiv de bunuri în afara Comunității, dar nu au o legătură directă cu exportatorul bunurilor.

Decizia Curții Europene de Justiție este: „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”.

În concluzie, beneficiază de scutire de TVA pentru transportul bunurilor exportate în afara Comunității doar acea persoană impozabilă ce efectuează transportul în mod direct în favoarea producătorului/exportatorului și nu beneficiază de scutirea de TVA subcontractorul, chiar dacă acesta este cel ce prestează efectiv serviciul de transport.

Notă: există posibilitatea ca și beneficiarul din afara Comunității să își asume transportul bunurilor. Transportatorul beneficiază de scutire de TVA tot într-o situație de relație directă.



Decizia poate fi consultată integral aici:

(<http://itva.ro/documents/Cauza288din2016LCIK.pdf>).



Hotărârea CJUE în cauza C-288/16

(29 iunie 2017, „L.Č.” IK c. Valsts ieņēmumu dienests)

1. Cererea de decizie preliminară privește interpretarea art. 146 alin. (1) lit. (e) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „L.Č.” IK, pe de o parte, și Valsts ieņēmumu dienests (administrația fiscală, Letonia), pe de altă parte, în legătură cu aplicarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) în cadrul unor operațiuni de transport de mărfuri efectuate în cursul anilor 2008-2010.

Cadrul juridic

3. Art. 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. Art. 146 din această directivă, care figurează în capitolul 6, intitulat „Scutiri la export”, din titlul IX din aceasta, prevede la alin. (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.Č.” 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.Č.”, pentru expeditorii acestor mărfuri reieșind că „Atek” a acționat în calitate de transportator. La rândul său, „L.Č.” 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.Č.” a aplicat în cazul acestora o cotă de TVA de 0 %.

9. „L.Č.” 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.Č.” 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 expediție sau de comisionare de mărfuri și, pe de altă parte, nefiind titulară a licenței cerute de dreptul leton, „L.Č.” nu putea fi considerată ca având calitatea de transportator și nu era autorizată, în consecință, să efectueze transporturi de marfă.

11. „L.Č.” 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. Sesizată cu o cale de atac împotriva acestei hotărâri, Administrația apgabaltiesa (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 mărfurilor și „L.Č.”, serviciile furnizate de aceasta din urmă nu puteau fi asimilate unor servicii de expediție sau de comisionare de mărfuri, 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 mărfuri, în speță „Atek”, și că, nefiind titulara unei astfel de licențe, „L.Č.” 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.Č.”

13. „L.Č.” a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Augstākā tiesa (Curtea Supremă, Letonia), în măsura în care, prin aceasta, Administrația apgabaltiesa (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 art. 146 alin. (1) lit. (e) din Directiva 2006/112. În special, instanța menționată ridică problema dacă, indiferent de faptul că serviciile furnizate de „L.Č.” erau legate de mărfurile care tranzitează teritoriul leton, împrejurarea că aceste servicii au fost furnizate nu direct destinatarului sau expeditorului acestor mărfuri, cu care „L.Č.” 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 mărfurilor, pe de altă parte?

2) Care sunt criteriile care trebuie respectate de relația directă menționată de directiva sus-menționată pentru a se putea aprecia că un serviciu asociat importului sau exportului de mărfuri 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 art. 146 alin. (1) lit. (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” de exportul sau de importul bunurilor vizate în această dispoziție, este condiționată de existența unui raport juridic direct, precum existența unor relații de afaceri reciproce între prestatorul de servicii și expeditorul sau destinatarul mărfurilor vizate.

18. În această privință, trebuie amintit că art. 146 din Directiva 2006/112 privește scutirea de TVA a operațiunilor de export în afara Uniunii Europene. Astfel, în cadrul comerțului internațional, o asemenea scutire vizează respectarea principiului impozitării bunurilor sau al serviciilor vizate la locul de destinație a acestora. Orice operațiune de export, precum și orice operațiune asimilată exportului trebuie astfel scutite de TVA în scopul garantării impozitării operațiunii în cauză exclusiv la locul unde bunurile respective vor fi consumate [a se vedea, în ceea ce privește art. 15 din 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 1977, L 145, p. 1), Hotărârea din 18 octombrie 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, pct. 29, precum și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Feltgen și Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, pct. 16].

19. Scutirea care figurează la art. 146 alin. (1) lit. (e) din Directiva 2006/112 o completează pe cea prevăzută la același articol 146 alin. (1) lit. (a) și vizează, precum această ultimă scutire, să garanteze impozitarea prestării de servicii în cauză la locul de destinație al acestora, respectiv cel unde vor fi consumate produsele exportate.

20. În acest scop, articolul menționat 146 alin. (1) lit. (e) prevede în special că serviciile de transport legate direct de exportul de bunuri în afara Uniunii sunt scutite de TVA.

21. O interpretare extensivă a acestei dispoziții, care ar cuprinde servicii care nu sunt furnizate direct exportatorului, importatorului sau destinatarului unor astfel de bunuri ar putea echivala, pentru statele membre și pentru operatorii vizați, cu constrângeri care ar fi ireconciliabile cu aplicarea corectă și directă a scutirilor, prevăzută la art. 131 din Directiva 2006/112.

22. Pe de altă parte, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, scutirile de TVA trebuie interpretate în mod strict, dat fiind că acestea constituie excepții de la principiul general potrivit căruia această taxă este percepută pentru fiecare livrare de bunuri și

IBDIS | We know books

pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă (a se vedea în special Hotărârea din 26 iunie 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, pct. 19, Hotărârea din 16 septembrie 2004, Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, pct. 25, Hotărârea din 14 septembrie 2006, Elmeka, C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, pct. 15 și 20, precum și Hotărârea din 19 iulie 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, pct. 49).

23. În consecință, rezultă din modul de redactare și din obiectivul art. 146 alin. (1) lit. (e) din Directiva 2006/112 că această dispoziție trebuie interpretată în sensul că existența unei legături directe implică nu numai că, prin obiectul lor, prestarea de servicii vizată contribuie la realizarea efectivă a unei operațiuni de export sau de import, ci și că aceste servicii sunt furnizate direct, după caz, exportatorului, importatorului sau destinatarului bunurilor vizate prin dispoziția menționată.

24. În speță, serviciile furnizate de „L.Č.” sunt, desigur, necesare pentru realizarea efectivă a operațiunii de export în discuție în cauza principală. Totuși, aceste servicii nu sunt furnizate direct destinatarului sau exportatorului acestor mărfuri, 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 față de expeditorii mărfurilor menționate.

26. În consecință, serviciile furnizate de „L.Č.” nu intră în domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la art. 146 alin. (1) lit. (e) din Directiva 2006/112.

27. În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că art. 146 alin. (1) lit. (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:

Art. 146 alin. (1) lit. (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.