

Tax & Legal Weekly Alert

9 – 13 martie 2015

În acest număr:

Noutăți Fiscale

Opinia Avocatului General privind tratamentul TVA aplicabil livrărilor de combustibil destinat navelor realizate printr-un intermediar

Pe 5 martie, Avocatul General ("AG") Sharpston din cadrul Curții de Justiție a Uniunii Europene ("CEJ") și-a exprimat opinia în cazul C-526/13 Fast Bunkering Klaipeda UAB ("FBK").

Întrebarea din acest caz a fost dacă scutirea de TVA pentru livrările de combustibil destinat navelor atribuite navigației în largul mării se aplică doar livrărilor finale către operatorii navelor sau poate fi extinsă și livrărilor precedente (din lanțul comercial) către intermediarii acționând în nume propriu.

Întrebarea cazului vine în contextul unor decizii anterioare ale CEJ în cazurile:

- C-185/89 Velker International Oil Company ("Velker") și C-181/04 până la C-183/04 Elmeka ("Elmeka") în care CEJ a decis că scutirea de TVA se aplică doar livrărilor de pe ultima verigă din lanțul comercial.
- C-33/11 A Oy în care CEJ a considerat că scutirea de TVA pentru livrările de aeronave se poate aplica și în etape anterioare din lanțul comercial.

Ca o consecință a deciziilor în cazurile Velker și Elmeka, în multe state membre UE (inclusiv în România), livrările efectuate în etapele anterioare de pe lanțul comercial nu beneficiază de scutirea de TVA.

În general, cazul vizează livrările de combustibil de tip A-B-C, A fiind furnizorul inițial, B intermediarul acționând în nume propriu, iar C fiind operatorul navei (proprietar, navlositor, etc.). Întrebarea care se pune este dacă livrarea de la A la B este scutită de TVA, având în vedere că transportul fizic al bunurilor este de la A la C.

Context

FBK (A) a cumpărat combustibil din afara Uniunii Europene și l-a depozitat în Lituania sub un regim de antrepozit vamal, astfel încât TVA la import nu era încă datorată. FBK a primit comenzi pentru a livra combustibilul către anumite nave, combustibil pe care l-a vândut în regim FOB și pe care l-a livrat ea însăși în rezervoarele navelor, sub regim (vamal) de re-export.

Totuși, comenzile nu au fost plasate direct de către operatorii sau proprietarii navelor (C), ci de către intermediari (B) stabiliți în state membre ale UE. Astfel, FBK (A) a facturat vânzările către intermediari (B) și nu către proprietarii sau operatorii navelor (C). Intermediarii (B) au acționat în nume propriu atât față de FBK (A), cât și față de proprietari sau operatori (C) – cumpărând de la A și vânzând lui B – dar niciodată nu s-au ocupat de livrarea efectivă a combustibilului.

FBK (A) a aplicat scutirea de TVA pe facturile emise către intermediari (B).

Bazându-se în principal pe deciziile CEJ în cazurile Velker și Elmeka, autoritatea fiscală a considerat că livrările de la A la B, fiind destinate către intermediari, au fost "realizate într-un stadiu anterior din lanțul comercial" și deci nu puteau beneficia de scutirea de TVA.



Aspecte punctate de Avocatul General

AG a fost de opinia că faptele și circumstanțele din FBK sunt diferite de cele din Velker și Elmeka. În Velker, dreptul de proprietate din punct de vedere juridic asupra combustibilului a fost transferat înainte de livrarea către operatorul navei (C). În cazul FBK, dreptul de proprietate putea fi transferat doar din momentul în care combustibilul era livrat la navă, având în vedere faptul că, doar la acel moment, cantitatea livrată putea fi determinată și facturată.

În acest context, AG a analizat conceptul de livrare de bunuri din perspectiva TVA, i.e. transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. AG a luat în considerare etapa (momentul) în care dreptul de a dispune de combustibil ca și un proprietar este transferat deoarece acest moment – decisiv din perspectiva tratamentului de TVA – nu corespunde neapărat transferului dreptului de proprietate din perspectivă juridică.

AG a considerat că scutirea de TVA se poate aplica doar dacă transferul de a dispune de combustibil de la FBK (A) a avut loc în momentul încărcării combustibilului în rezervoarele navelor (C). Altfel, dacă intermediarul (B) preia proprietatea economică asupra combustibilului înainte ca acesta să fie încărcat în rezervoarele navelor, atunci scutirea de TVA nu mai este aplicabilă (un caz similar cu Velker).

Concluzie

Concluzia Avocatului a fost că scutirea de TVA prevăzută la articolul 148(a) din Directiva de TVA ar trebui aplicată atât în cazul livrării către operatorul navei (de la B la C), cât și oricăror livrări intermediare (de la A la B) ce nu presupun transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietari.

Păreră noastră / Aspecte practice

În România, în baza cazurilor Velker și Elmeka, practica existentă este că scutirea de TVA se aplică doar ultimei livrări din lanțul comercial (de la B la C).

Dacă CEJ va fi de acord cu opinia AG, atunci această practică va trebui să se schimbe.

Faptele și circumstanțele fiecărui caz în parte vor fi determinante în analiză deoarece factorul de diferențiere (comparativ cu Velker) este momentul (etapa din lanțul comercial) când are loc transferul dreptului de a dispune de combustibil ca și un proprietar. Schimbarea nu va afecta doar livrările de combustibil de navigație, dar și livrările de combustibil pentru aeronave (i.e. livrările de combustibil pentru aeronave utilizate de companiile aeriene care realizează în principal transport internațional de persoane și/sau de bunuri cu plată). Deși scutirea de TVA pentru livrările către nave este prevăzută la un alt aliniat din lege decât cea pentru livrările către aeronave, aceste scutiri se bazează pe aceleași principii (și sunt văzute ca atare de către CEJ).

Vă rugăm nu ezitați să ne contactați în cazul în care aveți nevoie de informații suplimentare:

[Pieter Wessel](#)

Partener

+40 21 207 52 42



Pentru mai multe informații vă rugăm să ne contactați la Romania@deloitte.com sau vizitați pagina web: www.deloitte.com/ro/tax-alerts

Acest Alert este furnizat cu titlu orientativ și nu trebuie considerat drept serviciu de consultanță. Este bine să solicitați consultanță fiscală/juridică de specialitate înainte de a întreprinde acțiuni bazate pe cuprinsul acestui document.

Această publicație conține doar informații generale și Deloitte Touche Tohmatsu Limited și firmele membre sau afiliate (numite împreună Deloitte Network) nu oferă consultanță profesională sau alte servicii în domeniul contabil, fiscal, juridic, al investițiilor prin intermediul acestei publicații. Această publicație nu înlocuiește consultanța sau serviciile profesionale și nici nu ar trebui să fie utilizată ca bază pentru orice decizie sau acțiune care v-ar putea afecta finanțele sau afacerea. Înainte de a lua orice decizie sau de a acționa într-un mod care v-ar putea afecta finanțele sau afacerea, trebuie să discutați cu un consultant profesionist. Nicio entitate a Deloitte Network nu va fi răspunzătoare pentru pierderile de orice natură suferite de către persoanele care se bazează pe această publicație.

Numele Deloitte se referă la organizația Deloitte Touche Tohmatsu Limited, o companie cu răspundere limitată din Marea Britanie, la firmele membre ale acesteia, în cadrul căreia fiecare firmă membră este o persoană juridică independentă. Pentru o descriere amanunțită a structurii legale a Deloitte Touche Tohmatsu Limited și a firmelor membre, vă rugăm să accesați www.deloitte.com/ro/despre.

Deloitte furnizează servicii clienților din sectorul public și privat în următoarele domenii profesionale – audit, taxe, consultanță, consultanță financiară – deservind numeroase industrii. Prin intermediul rețelei sale globale de firme membre, care activează în 150 de țări, Deloitte pune la dispoziția clienților săi resursele internaționale precum și priceperea locală pentru a-i ajuta să exceleze indiferent de locul în care aceștia își desfășoară activitatea. Obiectivul celor 200 000 de profesioniști din Deloitte este acela de a deveni un standard de excelență.