

Cauza 154/80

Staatssecretaris van Financiën împotriva Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA

„TVA – Prestări de servicii”

**[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Hoge Raad der
Nederlanden (Țările de Jos)]**

Cauza 154/80

În cauza 154/80,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de către Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), pentru pronunțarea, în litigiul pendinte între

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

și

COÖPERATIEVE AARDAPPELENBEWAARPLAATS GA, societate cooperativă din Heinkenszand,

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolului 8 din A doua Directivă a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și normele de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO L 71, p. 1303),

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnii P. Pescatore, președinte de cameră, A. Truffaut și O. Due, judecători,

avocat general: domnul J.-P. Warner

grefier: domnul A. Van Houtte

pronunță prezenta

HOTĂRÂRE

1 Prin Hotărârea din 25 iunie 1980, primită la Curte la 2 iulie 1980, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă din Țările de Jos) a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, o întrebare preliminară privind interpretarea articolului 8 din A doua Directivă 67/228 a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și normele de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO L 71, p. 1303).

2 Această întrebare a fost adresată în cadrul unui litigiu între Staatssecretaris van Financien (Secretarul de stat pentru finanțe) și o asociație cooperativă agricolă, care administrează un antrepozit de cartofi, cu privire la situația specifică anilor 1975 și 1976 când, hotărând să nu perceapă o taxă de antrepozitare din partea membrilor săi, asociația a considerat că nu trebuia să plătească impozitul pe cifra de afaceri din moment ce serviciile sale fuseseră prestate fără plata unui echivalent bănesc.

3 Oricum, autoritățile fiscale au considerat că, cu toate acestea, cooperativa îi taxase într-un fel pe membrii săi, beneficiind de o reducere a valorii părților sociale ale acestora, ca rezultat al neperceperii taxelor de antrepozitare pentru cei doi ani în cauză și, ulterior evaluării beneficiilor primite în schimbul taxei de antrepozitare percepute în mod obișnuit, aceasta a emis o decizie de impozitare suplimentară.

4 Cooperativa a înaintat această decizie de impozitare către Gerechtshof din Haga, susținând că, din moment ce noțiunea de contravaloare, definită la articolul 8 din wet op omzetbelasting (Legea referitoare la impozitul pe cifra de afaceri), are un caracter subiectiv, aceasta a prestat servicii fără a primi contravaloarea lor, având în vedere că nu pretinsese nimic în schimb.

5 Gerechtshof a admis cererea, iar Staatssecretaris van Financien a formulat recurs împotriva acestei hotărâri.

6 În vederea soluționării acestui litigiu, Hoge Raad a adresat următoarea întrebare:

„O asociație cooperativă de drept olandez administrează, potrivit obiectului său de activitate, un antrepozit de cartofi. Membrii săi au dreptul și totodată obligația de a depozita în fiecare an 1 000 kilograme de cartofi pentru fiecare certificat aferent unei părți sociale, emis de asociație în posesia lor, în schimbul plății unei taxe de depozitare stabilite anual de asociație și plătibile la sfârșitul sezonului. În temeiul unei decizii a asociației, într-un anumit an, nu se percepe nicio taxă de depozitare.

Într-un astfel de caz, poate fi vorba despre o contravaloare în sensul articolului 8 alineatul (1) litera (a) din A doua directivă?”

Prin această întrebare, Hoge Raad dorește să afle, în esență, care este interpretarea corectă a termenului „contravaloare” prevăzut la articolul 8 litera (a) din A doua directivă.

8 Întrebarea adresată astfel trebuie să fie soluționată în lumina ansamblului dispozițiilor celei de A doua directive.

9 Este necesar să se constate, în primul rând, că termenul în litigiu este inclus într-o dispoziție a legislației comunitare care nu face trimitere la legislația statelor membre pentru determinarea sensului și a domeniului său de aplicare; rezultă că interpretarea termenului, în sens general, nu poate să fie lăsată la discreția fiecărui stat membru.

10 De altfel, legiuitorul comunitar a asigurat explicarea termenului „contravaloare” în anexa A – parte integrantă din A doua directivă în temeiul articolului 20 – la punctul 13 referitor la articolul 8 litera (a), în măsura în care acest termen trebuie înțeles ca reprezentând „tot ceea ce este primit în schimbul [...] prestării de servicii, inclusiv cheltuielile accesorii (ambalare, transport, asigurări, etc.), ceea ce înseamnă nu numai valoarea sumelor percepute, ci și, de exemplu, valoarea bunurilor primite în schimb sau, în cazul rechiziționării de o autoritate publică sau în numele acesteia, valoarea compensației primite”.

11 Apoi, este necesar să se sublinieze și să se clarifice, astfel cum se menționează în continuare că articolul 8 litera (a), care definește baza de impozitare în cazul taxei pe valoarea adăugată, precizând că aceasta reprezintă, pentru prestările de servicii, „tot ceea ce constituie contravaloare a prestării de servicii”, trebuie să fie armonizat cu articolul 2, care prevede că „prestările de servicii, realizate cu titlu oneros în interiorul țării, de către un contribuabil” sunt singurele care pot face obiectul taxei pe valoarea adăugată”.

12 Astfel, o prestare de servicii este impozabilă, în sensul celei de-A doua directive, atunci când serviciul este prestat cu titlu oneros și baza de impozitare pentru un astfel de serviciu este reprezentată de tot ceea ce se primește ca o contravaloare a serviciului prestat; prin urmare, trebuie să existe o legătură directă între serviciul prestat și plata primită, ceea ce nu este valabil în cazul în care plata constă într-o diminuare – nedeterminată – a valorii părților sociale deținute de membrii cooperativei, o astfel de pierdere de valoare neputând fi considerată drept o plată primită de cooperativa prestatoare de servicii.

13 În plus, din utilizarea expresiilor „cu titlu oneros” și „tot ceea ce se primește în schimb”, rezultă că, în primul rând, contravaloarea serviciilor prestate trebuie să poată fi exprimată în bani, ceea ce este, de altfel, confirmat în continuare la articolul 9 din A doua directivă, care prevede că „rata standard a taxei pe valoarea adăugată este stabilită [...] la un procent din baza de impozitare”, ceea ce înseamnă o anumită proporție din ceea ce reprezintă contravaloarea serviciilor prestate, ceea ce determină ca această contravaloare să poată fi exprimată ca o sumă de bani; în al doilea rând, rezultă că această contravaloare este o valoare subiectivă, din moment ce,

pentru prestările de servicii, baza de impozitare reprezintă contravaloarea primită efectiv și nu o valoare estimată conform unor criterii obiective.

14 În consecință, o prestare de servicii, pentru care nu se primește nicio contravaloare subiectiv stabilită, nu constituie o prestare de servicii „cu titlu oneros” și, prin urmare, nu este impozabilă în sensul celei de-A doua directive.

15 Rezultă că nu poate fi vorba de o contravaloare în sensul articolului 8 alineatul (1) litera (a) din A doua Directivă 67/228 a Consiliului din 11 aprilie 1967 în cazul unei asociații cooperative care administrează un antrepozit de mărfuri, care nu percepe membrilor săi nicio taxă de depozitare pentru serviciul prestat.

Cu privire la cheltuielile de judecată

16 Cheltuielile efectuate de Comisia Comunităților Europene, care a prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile în acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura din fața instanței naționale, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA (Camera a doua),

pronunțându-se cu privire la întrebarea care i-a fost adresată de către Hoge Raad der Nederlanden, prin hotărârea din 25 iunie 1980, declară:

Nu poate fi vorba de o contravaloare în sensul articolului 8 alineatul (1) litera (a) din A doua Directivă 67/228 a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și normele de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO L 71, p. 1303), în cazul unei asociații cooperative care administrează un antrepozit de mărfuri, care nu percepe membrilor săi nicio taxă de depozitare pentru serviciul prestat.

Pescatore

Touffait

Due

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, 5 februarie 1981.

Grefier

A. Van Houtte

Președintele Camerei a doua

P. Pescatore

