

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)
27 mai 2004*

Staatssecretaris van Financiën
împotriva
D. Lipjes

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Hoge Raad der Nederlanden)
„A șasea Directivă TVA – Articolul 28 b E alineatul (3) – Servicii de intermediere – Locul de
efectuare a prestării”

În cauza C-68/03,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 234 CE, de către Hoge Raad
der Nederlanden (Țările de Jos) de pronunțare, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe, între

Staatssecretaris van Financiën

și

D. Lipjes,

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolului 28 b 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: bază unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), în versiunea care rezultă
din Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a
sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei
77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, ediție specială în
limba română: capitol 09 volum 01 p. 110 - 128),

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul P. Jann (raportor), președinte de Cameră, domnii A. Rosas și A. La
Pergola, doamna R. Silva de Lapuerta și domnul K. Lenaerts, judecători,

avocat general: domnul D. Ruiz-Jarabo Colomer,
grefier: domnul R. Grass,

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

– pentru Guvernul Țărilor de Jos, de către doamna H. G. Sevenster, în calitate de agent,

* Limba de procedură: olandeza.

– pentru guvernul portughez, de către domnii L. I. Fernandes și Â. Seiça Neves, în calitate de agenți,

– pentru Comisia Comunităților Europene, de către domnul E. Traversa și doamna D. W. V. Zijlstra, în calitate de agenți,

având în vedere raportul judecătorului raportor,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 13 ianuarie 2004,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin Hotărârea din 14 februarie 2003 primită la Curte la 17 februarie 2003, Hoge Raad der Nederlanden a adresat, în temeiul articolului 234 CE, două întrebări preliminare privind interpretarea articolului 28 b 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 L 145, p. 1), în versiunea care rezultă din Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, ediție specială în limba română: capitol 09 volum 01 p. 110 – 128, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul unui litigiu între Staatssecretaris van Financiën și domnul Lipjes, privind obligația de a plăti taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) a serviciilor de intermediere pe care domnul Lipjes le-a efectuat în Franța.

Acțiunea principală, cadrul juridic și întrebările preliminare

3 M. Lipjes, care are domiciliul în Țările de Jos, se ocupă cu cumpărarea și vânzarea de ambarcațiuni de agrement de ocazie și cu intermedierea în cumpărarea și vânzarea de iahturi. În 1996 și 1997, a intervenit de două ori în achiziționarea de iahturi situate în Franța, aparent, în ambele cazuri, în numele unui cumpărător persoană fizică cu domiciliul în Țările de Jos, în timp ce vânzătorul era o persoană fizică cu domiciliul în Franța. Domnul Lipjes nu a declarat TVA-ul aferent acestor operațiuni de intermediere nici în Țările de Jos, nici în Franța.

4 În urma unei examinări contabile, administrația fiscală olandeză a taxat *a posteriori* aceste prestări de servicii cu TVA. Gerechtshof te 's-Gravenhage (Țările de Jos), în fața căreia a fost introdusă cauza, a apreciat că, ținând seama de locul unde erau situate iahturile în momentul vânzării, serviciile de intermediere nu au fost efectuate în Țările de Jos și că domnul Lipjes avea, prin urmare, dreptul de a nu declara TVA-ul în statul membru respectiv.

5 Gerechtshof s-a întemeiat astfel pe articolul 6 a alineatul (3) litera (c) din Wet op de omzetbelasting 1968 (Legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri) din 28 iunie 1968 (*Staatsblad* 1968, 329), în versiunea sa rezultată din Legea din 24 decembrie 1992 (*Staatsblad* 1992, 713). Această dispoziție corespunde articolului 28 b E alineatul (3) primul paragraf din A șasea directivă, care prevede, în legătură cu operațiunile intracomunitare:

„Prin derogare de la dispozițiile articolului 9 alineatul (1), se consideră că locul de desfășurare a prestărilor de servicii furnizate de intermediari care acționează în numele și pentru terțe

părți, atunci când intervin în operațiuni altele decât cele prevăzute la alineatele (1) și (2) și la articolul 9 alineatul (2) litera (e) este locul în care aceste operațiuni sunt efectuate.

Cu toate acestea, în cazul în care clientul este identificat în scopul taxei pe valoarea adăugată într-un stat membru, altul decât cel în care se efectuează aceste operațiuni, locul prestării efectuate de intermediar este considerat a fi pe teritoriul statului membru care a atribuit clientului numărul de identificare în scopul taxei pe valoarea adăugată, sub care i-a fost efectuat serviciul de către intermediar.”

6 Articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă, de la care face derogare această dispoziție, stabilește, în principiu, locul prestării unui serviciu ca fiind locul în care prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice.

7 Gerechtshof a reținut că, deoarece iahturile se găseau în Franța iar locul în care au fost efectuate operațiunile de intermediere era situat în același stat membru, ar trebui să nu se aplice dispoziția generală, ci dispoziția derogatorie pentru operațiunile intracomunitare, dispoziție din care rezultă că Regatul Țărilor de Jos nu are dreptul de a taxa aceste operațiuni cu TVA.

8 Staatssecretaris van Financiën a formulat recurs împotriva acestei hotărâri în fața Hoge Raad der Nederlanden. Acesta susține că articolul 28 b E alineatul (3) din A șasea directivă precum și dispozițiile naționale corespunzătoare trebuie să fie interpretate în mod restrictiv în sensul că termenul de „operațiuni” vizează prestările de servicii ale intermediarilor doar în cazul în care contractul de bază, și anume un contract pentru livrarea unui bun sau un contract de servicii a fost încheiat de persoane care au obligația să plătească TVA, ceea ce nu este cazul în acțiunea principală care privește persoane fizice.

9 Având în vedere faptul că această cauză ridică probleme pentru care jurisprudența actuală a Curții nu oferă suficiente elemente de răspuns, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 28 b E alineatul (3) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că această dispoziție vizează doar servicii de intermediere de care beneficiază o persoană plătitoare de impozit în sensul directivei sau o persoană juridică neimpozabilă în sensul articolului 28 a din directivă?

2) În cazul unui răspuns negativ, trebuie interpretat articolul 28 b E alineatul (3) prima teză din A șasea directivă în sensul că, dacă intermedierea se realizează în vânzarea-cumpărarea unui bun corporal între două persoane fizice, pentru a determina locul în care s-a produs, ar trebui să fie luat ca referință locul tranzacției, ca și cum această tranzacție ar fi o livrare sau un serviciu oferit de o persoană plătitoare de impozit, în sensul articolului 8 din A șasea directivă?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

10 În opinia guvernului olandez, susținut în parte de către guvernul portughez, este necesar să se interpreteze articolul 28 b E alineatul (3) din A șasea directivă în mod restrictiv, excluzând serviciile de intermediere în cazul în care contractul de bază a fost încheiat între persoane fizice și, prin urmare, nu constituie o operațiune impozabilă. Această dispoziție prevede că locul prestării efectuate de intermediar trebuie, în principiu, să fie legat de locul prestării principale, fapt care ar avea sens doar dacă prestarea principală intră în sfera de aplicare a

cele de-A șasea directive, și anume dacă aceasta a fost efectuată de către o persoană plătitoare de impozit. În măsura în care nu este acesta cazul în speță, ar fi necesar să se recurgă la norma generală a articolului 9 alineatul (1) din A șasea directivă, și anume să se ia ca referință sediul activității economice a domnului Lipjes, care se afla în Țările de Jos.

11 Într-adevăr, titlul XVI a din A șasea directivă, în care se inserează articolul 28 b, vizează, în ansamblu, livrările și achizițiile intracomunitare și circulația, care sunt toate operațiuni efectuate de persoane plătitoare de impozit sau persoane juridice neimpozabile. Astfel, articolul 28 a din această directivă evocă în mod sistematic prestările persoanelor plătitoare de impozit sau ale persoanelor juridice neimpozabile. Din punctul de vedere al coerenței, articolul 28 b ar trebui să fie interpretat, prin urmare, în același sens.

12 Această abordare se coroborează cu articolul 28b E alineatul (3) al doilea paragraf, care se referă la beneficiarii care sunt identificați în scopul plății TVA-ului, printr-un număr de identificare. Acesta ar putea să fie, de asemenea, cazul în ceea ce privește persoanele plătitoare de impozit și persoanele juridice neimpozabile.

13 Pe de altă parte, dispoziția în cauză ar avea ca scop să evite ca întreprinderea clientă să-și exercite dreptul la deducere într-un alt stat membru decât cel în care este debitor de TVA. Pentru persoanele fizice care beneficiază de servicii și care nu pot beneficia de dreptul la deducere, o astfel de normă nu le este necesară. Soluția preconizată reflectă, de asemenea, cât mai bine posibil realitatea economică și raționalitatea pe plan fiscal.

14 Conform Comisiei, nu este necesar să se restrângă sfera de aplicare a articolului 28b E alineatul (3) din A șasea Directivă prin îndepărtarea de la formularea foarte clară a acestuia, care prevede o derogare expresă de la dispozițiile generale pentru categoria de operațiuni de intermediere, fără a face distincție în funcție de părțile din contractul de bază. Nu există niciun motiv să se îndeparteze de la această regulă în cazul în care contractul de bază este o operațiune neimpozabilă. Într-adevăr, sistemul de schimburi comerciale intracomunitare în ansamblul său, astfel cum este menționat în capitolul XVI a din A șasea Directivă, nu se limitează numai la schimburi între persoane.

15 Termenul „operațiuni” este utilizat în mai multe locuri în A șasea Directivă pentru a desemna atât serviciile între persoane plătitoare de impozit, cât și cele efectuate unor persoane fizice, precum la articolul 4 alineatele (3) și (5). O interpretare restrictivă a articolului 28 b E alineatul (3) din această directivă ar conduce la distincții complexe și ar încălca principiile simplității în prelucrarea operațiunilor și impozitarea rațională și consecventă.

16 În această privință, este necesar să se constate cu titlu introductiv că, în ceea ce privește raportul dintre articolele 9 alineatul (1) și articolul 28 b E din A șasea Directivă, articolul 28 b E prevede, atunci când este vorba despre un schimb intracomunitar, o derogare de la norma generală a articolului 9 alineatul (1). Prin urmare, nu există nicio preeminență a acestui articol 9 alineatul (1) și este necesar să se pună întrebarea, în fiecare situație, dacă aceasta este reglementată de vreuna dintre dispoziții [a se vedea, pentru raportul similar între alineatele (1) și (2) de la articolul 9 din A șasea Directivă, Hotărârea din 26 septembrie 1996, Dudda, C-327/94, Rec., p. I-4595, punctele 20 și 21)].

17 În măsura în care este vorba, în speță, de un schimb intracomunitar, articolul 28 b E alineatul (3) din A șasea Directivă este, în principiu, aplicabil. Prin urmare, trebuie să se ia în considerare dacă o astfel de aplicabilitate poate fi afectată de faptul că obiectul serviciului de intermediere este o operațiune neimpozabilă.

18 În această privință, este necesar să se remarce că, din redactarea articolului 28 b E alineatul (3) primul paragraf din A șasea Directivă rezultă că acesta vizează, în general, prestările de servicii efectuate de intermediari „care acționează în numele și pentru alte persoane”, fără a face distincție dacă persoanele beneficiare ale serviciilor sunt sau nu plătitoare de TVA.

19 De asemenea, nu rezultă din niciuna dintre dispozițiile titlului XVI a din A șasea Directivă, în care se include articolul 28 b, că acestea ar lăsa în afara sferei de aplicare a acestora orice prestare efectuată în beneficiul unei persoane care nu este plătitoare de TVA. În plus, după cum susține Comisia, termenul „schimburi comerciale între statele membre”, utilizat în rubrica din titlu, se referă atât la livrările către persoane plătitoare de impozit cât și la cele efectuate în beneficiul persoanelor care nu sunt plătitoare de impozit. Faptul că mai multe dispoziții din prezentul titlu, cum ar fi articolul 28 bis, se pronunță cu privire la caracterul impozabil al anumitor operațiuni, nu afectează sfera de aplicare a articolului 28 b, care are doar rolul de a stabili locul de desfășurare al operațiunilor.

20 În ceea ce privește argumentul guvernului olandez întemeiat pe articolul 28 b E alineatul (3) al doilea paragraf, care se referă la beneficiarii identificați în scopul plății TVA-ului printr-un număr de identificare în alt stat membru decât cel în care se efectuează operațiunea în cauză, este suficient să se constate că acest paragraf, introdus prin sintagma „cu toate acestea”, indică o categorie de excepții foarte specifice care nu pot avea o influență asupra regulii mai generale prevăzute în paragraful precedent.

21 Într-adevăr, astfel cum a subliniat avocatul general la punctele 36 – 40 din concluziile sale, pentru a stabili locul unei activități de intermediere, este lipsit de importanță faptul că operațiunea principală este supusă plății de TVA sau este vorba despre o operațiune neimpozabilă.

22 În cele din urmă, în ceea ce privește argumentul guvernului olandez conform căruia articolul 28 b E alineatul (3) din A șasea Directivă privește în primul rând dreptul la deducerea TVA-ului, care însă nu se aplică unei persoane fizice, este suficient să se constate că nimic din redactarea acestei dispoziții nu susține această teză, în măsura în care această dispoziție se referă doar la stabilirea locului serviciului de intermediere și în niciun caz la dreptul la deducere al beneficiarilor persoane fizice.

23 Prin urmare, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 28 b E alineatul (3) din A șasea Directivă nu trebuie să fie interpretat în sensul că vizează doar serviciile de intermediere de care beneficiază o persoană plătitoare de impozit sau o persoană juridică care nu plătește TVA.

Cu privire la a doua întrebare

24 Prin a doua întrebare, instanța de trimitere dorește să afle dacă, atunci când o operațiune de intermediere intră sub incidența articolului 28 b E alineatul (3) din A șasea Directivă, este necesar ca, pentru a stabili locul unde a fost efectuată operațiunea care a stat la baza serviciului de intermediere, să se refere la dispozițiile generale ale articolului 8 din A șasea Directivă sau la dispozițiile speciale ale articolului 28 b din aceeași directivă.

25 În această privință, este suficient să se constate că rezultă din termenii celei de-A șasea Directive că locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este reglementat de articolul 28 b A și B din această directivă, care face o derogare de la dispozițiile generale de la articolul 8 din aceeași directivă, care reglementează livrarea de bunuri în interiorul unui stat membru. În împrejurările din cauza principală nu se impune o evaluare diferită.

26 Prin urmare, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că, atunci când o operațiune de intermediere intră sub incidența articolului 28 b E alineatul (3) din A șasea Directivă, este necesar, pentru a se stabili locul în care s-au efectuat operațiunile care au stat la baza prestărilor de intermediere, să se facă referire la dispozițiile articolului 28 b A și B din aceeași directivă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

27 Cheltuielile efectuate de către guvernele olandez și portughez, precum și de către Comisie, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile în acțiunea principală, un caracter incidental invocat în fața instanței de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA (Camera întâi),

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către Hoge Raad der Nederlanden, prin Hotărârea din 14 februarie 2003, declară:

1) Articolul 28 b E alineatul (3) 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, în versiunea care rezultă din Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoare adăugată și de modificare a Directivei 77/388 în vederea eliminării frontierelor fiscale, nu trebuie să fie interpretat în sensul că vizează numai serviciile de intermediere de care beneficiază o persoană plătitoare de impozit sau o persoană juridică care nu plătește taxa pe valoarea adăugată.

2) Atunci când o operațiune de intermediere intră sub incidența articolului 28 b E alineatul (3) din A șasea Directivă 77/388, astfel cum a fost modificată, este necesar, pentru a se stabili locul în care s-au efectuat operațiunile care au stat la baza prestărilor de intermediere, să se facă referire la dispozițiile articolului 28 b A și B din aceeași directivă.

Jann

Rosas

La Pergola

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 27 mai 2004.

Grefier

Președintele Camerei întâi

R. Grass

P. Jann