



COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 12 juillet 2018
sj.a(2018)4154822
TRADUCTION –ORIGINAL- PL

Document de procédure juridictionnelle

À MONSIEUR LE PRÉSIDENT ET AUX MEMBRES DE LA COUR DE JUSTICE

OBSERVATIONS ECRITES

déposées, conformément à l'article 23, deuxième alinéa, du protocole sur le statut de la Cour de justice de l'Union européenne, par la

COMMISSION EUROPÉENNE, représentée par Monsieur Richard LYAL, conseiller juridique principal, et par Madame Joanna HOTTIAUX, membre du service juridique, en qualité d'agents, ayant élu domicile auprès du service juridique, Greffe contentieux, BERL 1/169, 1049 Bruxelles, étant entendu que tout acte de procédure peut leur être signifié par e-CURIA,

dans l'affaire C-235/18

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle présentée, au titre de l'article 267 TFUE, par le *Naczelny Sąd Administracyjny* (Cour suprême administrative, Pologne), et portant sur l'interprétation de l'article 135, paragraphe 1, point b), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347 du 11.12.2006, p. 1) afin de statuer sur le pourvoi en cassation formé par

VEGA INTERNATIONAL CAR TRANSPORT AND LOGISTIC – TRADING GMBH, SISE EN AUTRICHE,

contre l'arrêt du *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (tribunal administratif de la voïvodie de Varsovie) rendu le 26 juin 2015 dans l'affaire portant sur le recours de Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH, sise en Autriche, contre la décision du

DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ W WARSZAWIE (DIRECTEUR DE LA CHAMBRE FISCALE DE VARSOVIE)

du 28 novembre 2014 relative au refus de remboursement de la TVA pour les périodes d'avril à juin 2012.

LA COMMISSION EUROPÉENNE A L'HONNEUR DE FORMULER LES OBSERVATIONS SUIVANTES DANS LA PRÉSENTE AFFAIRE:

I. CADRE JURIDIQUE

I.1 Droit de l'Union européenne

1. **La directive 2006/112/CE** établit un système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Conformément à son article 135, paragraphe 1, point b):

«1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes:

[...]

b) l'octroi et la négociation de crédits ainsi que la gestion de crédits effectuée par celui qui les a octroyés;

[...]».

2. Son article 14, paragraphe 1 et paragraphe 2, point c), dispose par ailleurs ce qui suit:

«1. Est considéré comme «livraison de biens», le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

2. Outre l'opération visée au paragraphe 1, sont considérées comme livraison de biens les opérations suivantes:

[...]

c) la transmission d'un bien effectuée en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente;

[...]».

I.2 Droit national

3. Les dispositions suivantes de l'*ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towaru i usług* (loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et services, Dz. U. de 2011, n° 177, position 1054, telle que modifiée, ci-après: la «loi sur la TVA»), s'appliquent dans leur version en vigueur à la date du 28 novembre 2014, à laquelle a été rendue la décision du *Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*:

«Article 5, paragraphe 1, point 1: sont soumises au prélèvement de la taxe sur les biens et les services, ci-après la «taxe» [TVA]: la livraison de biens et la prestation de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire national.

Article 7, paragraphe 1: constitue une livraison de biens au sens de l'article 5, paragraphe 1, point 1, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien en tant que propriétaire.

Article 7, paragraphe 8: lorsque plusieurs opérateurs procèdent à la livraison d'un même bien de telle sorte que le premier d'entre eux livre ce bien directement à l'acquéreur final, la livraison des biens est réputée avoir été effectuée par chacun des opérateurs ayant pris part à ces opérations.

Article 8, paragraphe 1: la prestation de services visée à l'article 5, paragraphe 1, point 1, s'entend de toute prestation effectuée en faveur d'une personne physique ou morale, ou d'une entité sans personnalité juridique, qui ne constitue pas une livraison de biens au sens de l'article 7 [...]

Article 43, paragraphe 1, point 38: sont exonérés de la taxe les services d'octroi de crédits et de prêts financiers et les services de courtage concernant l'octroi de crédits ou de prêts financiers, ainsi que la gestion de crédits ou de prêts financiers effectuée par l'entité octroyant ces crédits ou ces prêts.

Article 86, paragraphe 1: dans la mesure où les biens et les services sont utilisés aux fins d'opérations taxées, l'assujetti visé à l'article 15 bénéficie d'un droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable le montant de la taxe en amont [...]».

II. LES FAITS A L'ORIGINE DU LITIGE ET LA PROCEDURE DEVANT LA JURIDICTION NATIONALE

4. La question préjudicielle adressée à la Cour par le *Naczelny Sąd Administracyjny* porte sur la décision du *Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*, du 28 novembre 2014, refusant le remboursement de la TVA pour les périodes d'avril à juin 2012 à la société Vega International Car Transport and Logistic-Trading GmbH, sise en Autriche (ci-après dénommée sous forme abrégée: «Vega International»).
5. Il ressort de l'ordonnance de renvoi que cette société transporte, à partir de l'usine et à destination directe du client, des véhicules utilitaires (camions et autobus) de constructeurs connus. Vega International a des filiales dans d'autres États membres, dont la Pologne (Vega Poland sp. z o.o), qu'elle charge d'une partie de ses activités.

6. Vega International organise et gère l'approvisionnement de toutes ses sociétés en cartes de carburant par des contrats conclus avec différents fournisseurs de carburant. Les véhicules transportés par Vega Poland sont ravitaillés moyennant des cartes de carburant personnelles (délivrées aux conducteurs). Pour des raisons d'organisation et compte tenu du montant des frais, toutes les opérations effectuées au moyen de cartes de carburant sont réalisées de manière centralisée par la société mère en Autriche, puis refacturées aux filiales dans de nombreux pays, dont la Pologne, avec majoration de 2 %.
7. Vega International considère qu'en fournissant à ses sociétés des cartes de carburant, elle effectue une prestation complexe dont l'élément principal est l'achat puis la revente de carburant à ses sociétés, donc la livraison d'un bien au sens de l'article 7, paragraphe 8, de la loi sur la TVA. Pour ce motif elle devrait être exonérée de la TVA (l'administration fiscale devrait lui rembourser la taxe en amont).
8. L'administration fiscale est d'un avis contraire et estime que l'acquéreur réel du carburant est la société Vega Poland, et non Vega International, en d'autres termes que Vega International ne peut pas exiger le remboursement de la taxe en amont. Selon l'administration fiscale, en mettant à disposition de Vega Poland des cartes de carburant, Vega International réalise un service financier en sa faveur soumis à l'exonération de la TVA conformément à l'article 43, paragraphe 1, point 38, de la loi sur la TVA.
9. Vega International a formé un recours en annulation devant le *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* contre la décision susmentionnée de l'administration fiscale. Par arrêt du 26 juin 2015, cette juridiction a cependant considéré le recours de Vega International comme non-fondé et l'a rejeté.
10. Vega International s'est ensuite pourvue en cassation contre l'arrêt en cause devant le *Naczelny Sąd Administracyjny* qui est la juridiction *de renvoi* dans la présente affaire.
11. Après avoir pris connaissance de la teneur des moyens du pourvoi en cassation, le *Naczelny Sąd Administracyjny* est arrivé à la conclusion que l'appréciation du bien-fondé de ces moyens passait nécessairement par l'interprétation de dispositions du

droit de l'Union. Il s'agit notamment de l'article 135, paragraphe 1, point b), de la directive 2006/112/CE et du point de savoir si les opérations dont il est question dans cet article incluent des activités complexes (comme celles effectuées par Vega International) liées à la mise à disposition de cartes de carburant.

12. En raison des doutes qu'elle éprouve, la juridiction *a quo* a décidé de surseoir à statuer et a saisi la Cour de la question préjudicielle suivante conformément à l'article 267 TFUE:

«Les activités de mise à disposition de cartes de carburant ainsi que celles de négociation, de financement et de règlement de l'acquisition du carburant au moyen de ces cartes relèvent-elles de la notion visée à l'article 135, paragraphe 1, point b) de la directive 2006/112/CE [...] ou bien ces opérations complexes peuvent-elles être considérées comme des opérations en chaîne ayant pour objectif principal la livraison de carburant?»

III. L'OBJET DE LA QUESTION PREJUDICIELLE

13. Par sa question préjudicielle unique, la juridiction *de renvoi* cherche à établir si la mise à la disposition de la société Vega Poland de cartes de carburant peut être qualifiée de service d'octroi de prêt financier, exonéré de la TVA, ou de livraison d'un bien soumise à la TVA en Pologne.
14. La Commission est d'avis que les circonstances et faits de la présente affaire, tels que décrits dans l'ordonnance de renvoi, sont analogues à ceux qui ont donné lieu à l'arrêt rendu dans l'**affaire C-185/01 Auto Lease**¹. Bien que, dans cette affaire, l'arrêt concernait un contrat de leasing, la Commission estime que les thèses dégagées par la Cour ont un caractère plus général s'agissant du sens à donner à la notion de «livraison de biens» sur fondement de la directive TVA. La Commission s'inspirera donc de cet arrêt de la Cour pour analyser la question préjudicielle soumise par la juridiction de renvoi dans la présente affaire.
15. Auto Lease était une société de leasing mettant des véhicules automobiles à la disposition de ses clients. En contrepartie de la mise à disposition du véhicule, le preneur en leasing de celui-ci payait à Auto Lease les mensualités prévues par le contrat de leasing. Auto Lease offrait, en outre, au preneur de véhicule en leasing la possibilité de conclure avec elle un accord relatif à la gestion du carburant. L'accord

¹ Arrêt de la Cour du 6 février 2003, *Auto Lease Holland BV*, C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73.

permettait au preneur de ravitailler son véhicule automobile en carburant et d'acheter de façon ponctuelle des produits pétroliers au nom et pour le compte d'Auto Lease. Il recevait à cet effet un permis appelé «ALH Pass» ainsi qu'une carte de crédit de carburant. Le preneur de véhicule en leasing réglait chaque mois et par anticipation à Auto Lease un douzième des frais de carburant probables annuels. À la fin de l'année, les comptes de la consommation réelle étaient établis. Le preneur payait en outre à Auto Lease les frais de gestion de ce système.

16. Dans son arrêt, la Cour a analysé le point de savoir si, dans les circonstances susmentionnées, le donneur en leasing avait livré du carburant au preneur en leasing au sens de l'article 5 [actuellement article 14] de la directive TVA.
17. La Cour a affirmé, comme elle l'avait déjà fait dans l'affaire *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*², qu'il résulte clairement du libellé de cette disposition que la notion de livraison d'un bien ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais qu'elle inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était le propriétaire de ce bien.
18. La Cour a précisé par ailleurs que cette directive avait pour finalité de fonder le système commun de TVA sur une définition uniforme des opérations taxables et que cet objectif pourrait être compromis si les conditions préalables à la livraison de biens variaient d'un État membre à l'autre, comme c'est le cas de celles relatives au transfert de propriété en droit civil.
19. Par conséquent, il y a lieu d'examiner à qui, donneur ou preneur de véhicule en leasing, les sociétés pétrolières ont transféré ce pouvoir de disposer, en fait, du carburant comme un propriétaire (Auto Lease, point 33).
20. La Cour estime qu'il est constant que le preneur de véhicule en leasing est habilité à disposer du carburant comme s'il était le propriétaire de ce bien, vu qu'il obtient directement le carburant à des postes d'essence et qu'Auto Lease n'a à aucun moment le pouvoir de décider quelle est la manière dont le carburant doit être utilisé et à quelles fins a lieu cette utilisation (Auto Lease, point 34).

² Arrêt de la Cour du 8 février 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 points 7 et 8.

21. La Cour a constaté que l'on ne pouvait retenir la thèse selon laquelle le carburant était livré à Auto Lease, étant donné que le preneur de véhicule en leasing achète le carburant au nom et pour le compte de cette société, qui avance le prix de ce bien. Elle a estimé que les livraisons n'avaient été effectuées aux frais d'Auto Lease qu'en apparence. En effet, d'une part, les mensualités versées à cette société ne représentaient qu'une avance et, d'autre part, la consommation réelle, établie à la fin de l'année, était assurée financièrement par le preneur de véhicule en leasing, lequel, par conséquent, supporte intégralement les coûts de la livraison de carburant. (Auto Lease, point 35).
22. La Cour a considéré, pour les raisons qui précèdent, que l'accord relatif à la gestion de carburant n'était pas un contrat de livraison de carburant, mais constituait plutôt un contrat de financement de son achat. Auto Lease n'achetait pas le carburant pour le revendre par la suite au preneur de véhicule en leasing, mais ce dernier achetait le carburant, en choisissant librement sa qualité et sa quantité, ainsi que le moment de l'achat. Auto Lease exerçait, en réalité, des fonctions de fournisseur de crédit à l'égard du preneur de véhicule en leasing (Auto Lease, point 36).
23. La Cour a, en conséquence, dit pour droit qu'il n'y a pas livraison de carburant du donneur de véhicule en leasing au preneur de véhicule en leasing lorsque ce dernier ravitaille en carburant, à des stations essence, le véhicule faisant l'objet d'un contrat de leasing, alors même que ce ravitaillement est effectué au nom et pour le compte dudit donneur.
24. L'arrêt rendu par la Cour dans l'**affaire Intiem, 165/86**³, comporte également quelques éléments susceptibles d'être utiles pour l'analyse de la question préjudicielle dans la présente affaire. Dans l'affaire Intiem, la Cour a dit pour droit que, lorsqu'un employeur, suite à un accord conclu avec un de ses employés et un fournisseur de carburant, fait livrer pour son propre compte le carburant à l'employé, qui l'utilise exclusivement pour les besoins de l'entreprise de l'employeur, ce dernier peut être exonéré de la TVA (c'est-à-dire qu'il a droit au remboursement de la TVA en amont).

³ Arrêt de la Cour du 8 mars 1988, *Intiem*, 165/86, EU:C:1998:122.

25. Après avoir rappelé ces deux arrêts, la Commission procédera à présent à l'examen de la question préjudicielle posée. Il y a lieu, dans la présente affaire, de déterminer à qui, Vega International ou Vega Poland, les sociétés pétrolières ont transféré le pouvoir effectif de disposer du carburant comme un propriétaire.
26. L'ordonnance de renvoi contient peu d'éléments portant sur le contenu des contrats relatifs aux opérations moyennant des cartes de carburant dans le groupe Vega. La Commission comprend que, sur la base de ces contrats, Vega Poland disposait d'une carte de carburant que Vega International lui avait délivrée et qui lui permettait d'acheter le carburant aux stations essence sans que Vega International ait à intervenir de quelque façon que ce soit. La Commission est d'avis que, dans une telle situation où le bien est physiquement remis entre les mains de Vega Poland, qui en dispose à sa convenance, il semble contraire à la logique économique de la directive TVA de considérer que Vega International était habilitée, même momentanément, à disposer du carburant comme si elle en était le propriétaire et qu'elle a transféré ce pouvoir à Vega Poland.
27. Vega Poland achète directement le carburant aux stations essence lorsqu'elle ravitaille ses véhicules. Elle choisit librement la quantité et le moment de l'achat du carburant ainsi que la façon d'en disposer. En mettant à la disposition de Vega Poland des cartes de carburant qui lui permettront d'acheter ce carburant, Vega International n'est donc pas habilitée à disposer du carburant comme si elle en était le propriétaire, ce pouvoir ayant été transféré à Vega Poland qui achète le carburant auprès des sociétés pétrolières.
28. Le fait même que Vega Poland achète le carburant au nom et pour le compte de Vega International a uniquement pour conséquence que Vega International devient le propriétaire juridique de ce carburant. Cependant, conformément à une jurisprudence constante de la Cour, est considéré comme livraison d'un bien le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire, même s'il n'y a pas transfert de la propriété juridique du bien⁴. Le transfert de la propriété juridique du bien n'est donc pas un élément décisif dans la définition de la livraison d'un bien au sens de l'article 14 de la directive TVA.

⁴ Arrêt précité *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, point 39.

29. La Commission considère que le contrat entre Vega International et Vega Poland ne constitue pas un contrat de livraison de carburant mais plutôt un contrat de financement d'achat de carburant. Vega International n'achète pas le carburant pour le revendre ensuite à Vega Poland. Elle met simplement à disposition un instrument permettant d'acheter ce carburant ainsi que la façon appropriée de régler et de payer cet achat. Dans ce cadre d'utilisation des cartes de carburant, Vega Poland décide librement de l'achat du carburant en choisissant elle-même sa qualité, sa quantité, le moment et le lieu de son achat. Les conducteurs de Vega Poland ne paient pas le carburant lorsqu'ils ravitaillent les véhicules et bénéficient seulement des facilités de paiement que leur offre Vega International qui finance au préalable l'achat de ce carburant.
30. Pour ces motifs, la Commission estime que les circonstances de la présente affaire ne permettent pas de considérer que Vega International a réalisé une livraison de carburant mais qu'elle fournit un service financier en finançant à l'avance l'achat du carburant. Vega International agit donc comme une institution financière ou de crédit ordinaire et son rôle diffère peu de celui joué par les entreprises de cartes de crédit. Conformément au contrat relatif aux opérations moyennant des cartes de carburant dans le groupe Vega, Vega International rembourse seulement aux entreprises de cartes de crédit le prix, TVA comprise, qu'elle paie aux sociétés pétrolières pour le carburant acheté par ses filiales. En conséquence, le service financier fourni par Vega International à Vega Poland correspond à un service d'octroi de prêt financier. Les fournisseurs de carburant (les sociétés pétrolières) ont reçu un paiement de Vega International, Vega Poland étant ensuite débitée du montant versé. Les cartes de carburant constituaient donc l'instrument permettant d'acheter le carburant d'une façon déterminée sans que les chauffeurs qui le prenaient en eussent à payer le prix.
31. Il est donc impossible de conclure que Vega International a été vendeur de carburant dans le cadre d'opérations en chaîne et qu'elle a donc acquis auprès des sociétés pétrolières (fournisseurs du carburant) le pouvoir de disposer du carburant comme un propriétaire.
32. Il est vrai que Vega Poland a utilisé le carburant, au moins partiellement, en vue de fournir des services à Vega International. Cependant, contrairement à l'affaire

Intiem, Vega International ne supporte pas elle-même les coûts du carburant mais les fait supporter à Vega Poland.

33. Les circonstances de la présente affaire sont donc différentes de celles de l'affaire *Intiem*. Dans cette dernière affaire, les employés ravitaillaient leurs propres véhicules aux frais de l'employeur et les utilisaient pour leurs activités professionnelles. À l'inverse, dans la présente affaire, c'est Vega Poland qui supporte elle-même les coûts de l'achat de carburant.
34. Les livraisons de carburant n'ont été effectuées pour le compte de Vega International qu'en apparence. Celle-ci a joué un rôle d'intermédiaire qui ne faisait qu'organiser la livraison de carburant aux frais de Vega Poland. Le point décisif est que le coût de la livraison de carburant a été entièrement supporté par Vega Poland. La seule différence entre l'affaire *Auto Lease* et la présente affaire est que Vega Poland n'a pas versé d'avance à Vega International mais qu'elle lui réglait simplement l'achat de carburant par mensualités, ce qui met encore plus en exergue le caractère de crédit des cartes de carburant.
35. Par ailleurs, comme il ressort de l'ordonnance de renvoi, l'utilisation des cartes de carburant par Vega Poland ne se limitait pas à l'acquisition de carburant exclusivement destiné à des services de transport sur ses propres roues fournis pour le compte de Vega International. Les contrats passés entre Vega International et Vega Poland permettaient aussi de se servir des cartes de carburant pour d'autres activités commerciales de Vega Poland, sans aucune limite concernant les prestataires de services ou le caractère de ces activités.
36. Pour les raisons susmentionnées, la Commission est d'avis que, comme dans l'affaire *Auto Lease*, Vega International, vis-à-vis de Vega Poland, a agi en tant que fournisseur de crédit, obtenant à cet effet une rétribution spécifique de 2 %. Il convient en conséquence de considérer que, comme dans l'affaire *Auto Lease*, la mise à disposition, par Vega International, de cartes de carburant au profit de Vega Poland constitue une opération financière au sens de l'article 135, paragraphe 1, point b), de la directive TVA.

IV. Proposition de réponse à la question préjudicielle

37. À la lumière des considérations qui précèdent, la Commission propose de répondre comme suit à la question du *Naczelny Sąd Administracyjny*:

«Les activités de mise à disposition de cartes de carburant ainsi que celles de négociation, de financement et de règlement de l'acquisition du carburant au moyen de ces cartes sont exonérées de la TVA au titre de l'article 135, paragraphe 1, point b) de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée».

Richard LYAL

Joanna HOTTIAUX

Agents de la Commission