

Cauzele conexate C-536/08 și C-539/08

Staatssecretaris van Financiën

împotriva

X

și

fiscale eenheid Facet BV-Facet Trading BV

(cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate de Hoge Raad der Nederlanden)

„A șasea directivă TVA – Articolul 17 alineatele (2) și (3) – Articolul 28b secțiunea A alineatul (2) – Drept de deducere – Regim tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre – Locul unei achiziții intracomunitare de bunuri”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Regim tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 17 alin. (2) și (3) și art. 28b secțiunea A alin. (2)]

Articolul 17 alineatele (2) și (3), precum și articolul 28b secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificat prin Directiva 92/111, trebuie interpretate în sensul că persoana impozabilă aflată în situația prevăzută la primul paragraf al acestei din urmă dispoziții nu are dreptul de a deduce imediat taxa pe valoarea adăugată aplicată în amonte în cazul unei achiziții intracomunitare.

Astfel, din moment ce bunurile impozabile în temeiul achizițiilor intracomunitare considerate ca fiind efectuate în statul membru de identificare, în aplicarea articolului 28b secțiunea A alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă, nu au fost introduse efectiv pe teritoriul statului membru respectiv, nu se poate considera că operațiunile menționate conferă „dreptul de deducere” în sensul articolului 17 din A șasea directivă, care supune deducerea taxei pe valoarea adăugată aplicată bunurilor și serviciilor intermediare pe care le-a achiziționat persoana impozabilă, în special în cadrul achizițiilor intracomunitare, condiției ca bunurile și serviciile astfel dobândite să fie utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile. În consecință, astfel de achiziții intracomunitare nu pot beneficia de regimul general de deducere prevăzută la articolul amintit.

În această privință, regimul general de deducere a taxei, astfel cum este prevăzută la articolul 17 din A șasea directivă, nu are vocația de a se substitui, într-o asemenea situație, regimului specific prevăzută la articolul 28b secțiunea A alineatul (2) al doilea paragraf din această directivă, întemeiat pe un mecanism de reducere a bazei de impozitare ce permite evitarea dublei impuneri.

(a se vedea punctele 40-43 și 45 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

22 aprilie 2010(*)

„A șasea directivă TVA – Articolul 17 alineatele (2) și (3) – Articolul 28b secțiunea A alineatul (2) – Drept de deducere – Regim tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre – Locul unei achiziții intracomunitare de bunuri”

În cauzele conexate C-536/08 și C-539/08,

având ca obiect două cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (șeful de Jos), prin deciziile din 14 noiembrie 2008, primite de Curte la 4 decembrie 2008, în procedura

Staatssecretaris van Financiën

împotriva

X (C-536/08),

fiscale eenheid Facet/Facet Trading (C-539/08),

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii G. Arestis (raportor), J. Malenovský și T. von Danwitz, judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 19 noiembrie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru fiscale eenheid Facet/Facet Trading, de H. W. M. van Kesteren și M. A. J. Raafs, avocatul;
- pentru guvernul olandez, de doamnele C. Wissels și M. Noort, precum și de domnul M. de Grave, în calitate de agenți;
- pentru guvernul belgian, de doamna M. Jacobs și de domnul J.-C. Halleux, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul D. Triantafyllou și de doamna C. ten

Dam, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luat după ascultarea avocatului general,

pronunț prezenta

Hotărâre

1 Cererile de pronunțare a unor hotărâri preliminare privesc interpretarea articolului 17 alineatele (2) și (3), precum și a articolului 28b secțiunea A alineatul (2) 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), astfel cum a fost modificat prin Directiva 92/111/CE a Consiliului din 14 decembrie 1992 (JO L 384, p. 47, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul unor litigii între Staatssecretaris van Financien (denumit în continuare „Staatssecretaris”), pe de o parte, și X și, respectiv, fiscale eenheid Facet/Facet Trading (denumit în continuare „Facet”), pe de altă parte, având ca obiect deciziile de rectificare a taxei pe valoarea adăugată (denumit în continuare „TVA”).

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 17 alineatele (1)-(3) din A șasea directivă prevede:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care are obligația de a plăti:

[...]

(d) taxa pe valoarea adăugată datorată în temeiul articolului 28a alineatul (1) litera (a).

(3) Statele membre pot de asemenea acorda oricărei persoane plătitoare de impozit dreptul la deducerea sau la restituirea taxei pe valoarea adăugată menționată la alineatul (2), în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul:

(a) unor tranzacții legate de activități economice menționate la articolul 4 alineatul (2), desfășurate în alt țară, care ar îndeplini condițiile pentru deducerea impozitului, dacă s-ar desfășura pe teritoriul țării;

(b) tranzacțiilor scutite în temeiul articolului 14 alineatul (1) punctul (i), al articolului 15, al articolului 16 alineatul (1) secțiunile B, C, D și E și alineatul (2) și al articolului 28c secțiunile A și C;

(c) oricăreia dintre tranzacțiile scutite în temeiul articolului 13 secțiunea B literele (a) și (d) alineatele (1)-(5), dacă clientul este stabilit în afara Comunității sau dacă aceste tranzacții sunt direct legate de bunuri destinate exportului într-o țară din afara Comunității. [traducere neoficială]

4 Potrivit articolului 28a alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă:

„Sunt supuse, de asemenea, TVA-ului:

(a) achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă acționând ca atare sau de către o persoană juridică neimpozabilă în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare care nu este eligibilă pentru scutirea de taxă prevăzută la articolul 24 și care nu intră sub incidența regimurilor prevăzute la articolul 8 alineatul (1) litera (a) a doua teză sau la articolul 28b partea B alineatul (1).”

5 Articolul 28a alineatul (3) din A șasea directivă prevede:

„«Achiziție intracomunitară de bunuri» înseamnă achiziționarea dreptului de a dispune în calitate de proprietar de bunul corporal mobil expedit sau transportat către persoana care achiziționează bunurile de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile într-un alt stat membru decât cel din care bunurile sunt livrate sau transportate.”

6 Articolul 28b secțiunea A din A șasea directivă prevede:

„(1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul în care se află bunurile în momentul sosirii expediției sau a transportului la achizitor.

(2) Fără a aduce atingere alineatului (1), locul achiziției intracomunitare de bunuri menționate la articolul 28a alineatul (1) litera (a) este considerat totuși ca fiind pe teritoriul statului membru care a emis numărul de identificare pentru taxa pe valoarea adăugată sub care persoana care achiziționează bunurile a făcut achiziția, dacă persoana care achiziționează bunurile nu stabilește că achiziția în cauză a fost supusă taxei în conformitate cu alineatul (1).

Dacă, cu toate acestea, achiziția este supusă taxei în conformitate cu alineatul (1) în statul membru de sosire a expediției sau a transportului de bunuri după ce a fost supusă taxei în conformitate cu primul paragraf, suma impozabilă se reduce în consecință în statul membru care a emis numărul de identificare pentru taxa pe valoarea adăugată sub care persoana care achiziționează bunurile a făcut achiziția.

În sensul primului paragraf, se consideră că taxa a fost aplicată achiziției intracomunitare de bunuri în conformitate cu alineatul (1) atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

- persoana care a achiziționat bunurile dovedește că a efectuat achiziția intracomunitară în scopul unei livrări ulterioare, pe teritoriul statului membru identificat în conformitate cu primul paragraf, pentru care persoana creia îi sunt livrate bunurile a fost desemnată ca persoană obligată la plata taxei în conformitate cu articolul 28c secțiunea E alineatul (3);
- persoana care a achiziționat bunurile a îndeplinit obligațiile privind declarațiile prevăzute la articolul 22 alineatul (6) litera (b) ultimul paragraf.” [traducere neoficială]

7 Articolul 28c secțiunea E alineatul (3) din A șasea directivă prevede:

„Fiecare stat membru adoptă măsuri specifice pentru a se asigura că taxa pe valoarea adăugată nu este aplicată achiziției intracomunitare de bunuri efectuate pe teritoriul lui, în sensul articolului 28b secțiunea A alineatul (1), atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

- achiziția intracomunitară de bunuri este efectuată de către o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în cauză, dar este înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea

ad?ugat? în alt stat membru;

- achizi?ia intracomunitar? de bunuri este efectuat? în scopul unei livr?ri ulterioare a bunurilor respective, în statul membru în cauz?, de c?tre aceast? persoan? impozabil?;
- bunurile astfel achizi?ionate de c?tre aceast? persoan? impozabil? sunt expediate sau transportate direct, dintr?un alt stat membru decât cel în care persoana este identificat? în scopuri de tax? pe valoarea ad?ugat?, persoanei c?reia urmeaz? s??i efectueze livrarea ulterioar?;
- persoana c?reia urmeaz? s??i fie efectuat? livrarea ulterioar? este o alt? persoan? impozabil? sau o persoan? juridic? neimpozabil?, identificat? în scopuri de tax? pe valoarea ad?ugat? în respectiva ?ar?;
- acest destinatar a fost desemnat în conformitate cu articolul 21 punctul 1 litera (a) al treilea paragraf ca persoan? obligat? la plata taxei pentru livrarea efectuat? de persoana impozabil? nestabil? în aceast? ?ar?.” [traducere neoficial?]

8 Articolul 28d alineatul (1) din A ?asea directiv? prevede:

„Evenimentul generator are loc la efectuarea achizi?iei intracomunitare de bunuri. Se consider? c? achizi?ia intracomunitar? de bunuri este efectuat? în momentul în care livrarea de bunuri similare se consider? efectuat? pe teritoriul ??rii.”

9 Articolul 28h din A ?asea directiv?, astfel cum a fost modificat prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 de modificare a Directivei 77/388/CEE ?i de introducere a unor noi m?suri de simplificare privind taxa pe valoarea ad?ugat? – domeniul de aplicare a anumitor scutiri ?i modalit??i practice de aplicare, prevede:

„[...]

(b) fiecare persoan? impozabil? identificat? în scopuri de tax? pe valoarea ad?ugat? depune o declara?ie recapitulativ? a clien?ilor identifica?i în scopuri de tax? pe valoarea ad?ugat?, c?rora le?a furnizat bunuri în condi?iile men?ionate la articolul 28c sec?iunea A literele (a) ?i (d), precum ?i a destinatarilor identifica?i în scopuri de tax? pe valoarea ad?ugat? ai opera?iunilor prev?zute la al cincilea paragraf.

Declara?ia recapitulativ? se întocme?te pentru fiecare trimestru calendaristic din perioada de raportare, în conformitate cu procedurile ce urmeaz? a fi stabilite de statele membre, care adopt? m?surile necesare pentru a se asigura c? sunt respectate dispozi?iile privind cooperarea administrativ? în domeniul impozit?rii indirecte.

[...]” [traducere neoficial?]

Reglementarea na?ional?

10 Articolul 15 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting) din 28 iunie 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329, denumit? în continuare „Legea privind impozitul pe cifra de afaceri”) prevede:

„Taxa prev?zută la articolul 2 ?i dedus? de operatorul economic corespunde:

[...]

b. taxei datorate, în perioada de referin?ă, pentru achizi?iile intracomunitare, în sensul

articolului 17a alineatul 1, efectuate de operator, în măsura în care acest operator deține o factură întocmită conform cerințelor legale;

c. taxei datorate în perioada de referință:

[...]

pentru achizițiile intracomunitare, în sensul articolului 17a alineatul 1, efectuate de operator, altele decât cele prevăzute la litera b.

[...]

În cazul în care poate fi depusă o cerere de restituire a taxei în temeiul articolului 30 alineatele 1, 2 și 3, operatorul nu poate efectua deducerea taxei.

[...]"

11 Potrivit articolului 17a din această lege:

„O achiziție intracomunitară de bunuri este o achiziționare de bunuri în urma livrării acestora de către un operator în cadrul activității sale, aceste bunuri fiind expediate sau transportate dintr-un stat membru într-un alt stat membru.

[...]"

12 Articolul 17b din legea amintită prevede:

„Locul achiziției intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul de sosire a expediției sau a transportului.

Fără a aduce atingere dispozițiilor alineatului 1, achiziția intracomunitară este efectuată pe teritoriul statului membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA sub care s-a făcut achiziția, dacă persoana care achiziționează bunurile nu dovedește că s-a încasat taxa în conformitate cu alineatul 1.

[...]"

13 Articolul 30 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri prevede:

„La cererea persoanei impozabile, taxa datorată pentru achiziția intracomunitară de bunuri se restituie în cazul în care aceasta a fost încasată în aplicarea articolului 17b alineatul 2 sau dacă persoana interesată demonstrează că pentru aceeași achiziție s-a încasat taxa în statul membru de sosire a expediției sau a transportului.

[...]"

Acțiunile principale și întrebarea preliminară

Cauza C-536/08

14 X, întreprindere cu sediul în Țările de Jos, comercializează calculatoare și piese de calculator. În perioada cuprinsă între 1 ianuarie 1998 și 31 decembrie 1999, aceasta a cumpărat astfel de bunuri de la întreprinderi situate în alte state membre decât Țările de Jos și Spania (denumite în continuare „furnizorii”) și le-a revândut unor cumpărători stabiliți în Spania.

15 Furnizorii nu au înscris TVA-ul pe factura adresat? lui X, dar au men?ionat în cuprinsul acesteia num?rul de identificare în scopuri de TVA olandez al întreprinderii X. Ulterior, pe facturile adresate cump?r?torilor, X a f?cut men?iunea aplic?rii articolului 28c sec?iunea E alineatul (3) din A?asea directiv?.

16 În declara?ia sa referitoare la perioada cuprins? între 1 ianuarie 1998 ?i 30 septembrie 1998, X nu a inclus cuantumul TVA-ului datorat pentru achizi?iile intracomunitare. Aceasta nici nu a dedus TVA-ul pentru respectivele achizi?ii intracomunitare. În plus, X nu a declarat livr?rile intracomunitare, în sensul articolului 37a din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri ?i al articolului 22 alineatul (6) litera (b) ultimul paragraf din A?asea directiv?.

17 În schimb, pentru perioada cuprins? între 1 octombrie 1998 ?i 30 iunie 1999, X a men?ionat în declara?ia sa TVA-ul datorat pentru achizi?iile intracomunitare ?i a efectuat deducerea. În plus, aceasta a declarat livr?rile intracomunitare, în sensul dispozi?iilor citate la punctul precedent. Potrivit deciziei de trimitere, nu s?a dovedit c?, în cadrul tranzac?iilor la care se refer? punctul 14 din prezenta hot?râre, bunurile în cauz? fuseser? expediate sau transportate direct la destina?ie cump?r?torilor stabili?i în Spania.

18 Apreciînd c? X a achizi?ionat bunurile în cauz?, în sensul articolului 17a din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, Inspecteur van de Belastingdienst (denumit în continuare „Inspectorul”) a emis o decizie de rectificare a TVA-ului în sarcina persoanei interesate pentru perioada men?ionat? mai sus. Inspectorul a apreciat c? X achizi?ionase aceste bunuri în ??rile de Jos în conformitate cu articolul 17b din legea men?ionat? ?i cu articolul 28b sec?iunea A alineatul (2) din A?asea directiv?. În urma reclama?iei formulate de X împotriva acestei decizii, Inspectorul a men?inut modalitatea de impozitare, considerînd, printre altele, c? pentru respectivele achizi?ii intracomunitare X nu beneficia de niciun drept de deducere.

19 X a formulat o ac?iune împotriva deciziei respective în fa?a Gerechtshof te's?Gravenhage. Prin hot?rârea din 22 aprilie 2005, acesta a admis ac?iunea, a anulat decizia în litigiu ?i a redus suma care figura în decizia de rectificare. Staatssecretaris a introdus recurs în fa?a Hoge Raad der Nederlanden.

20 În aceste condi?ii, Hoge Raad der Nederlanden a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Articolul 17 alineatele (2) ?i (3) ?i articolul 28b [...] sec?iunea A alineatul (2) din A?asea directiv? trebuie interpretate în sensul c?, dac?, potrivit primului paragraf al acestui din urm? articol, locul unei achizi?ii intracomunitare de bunuri este considerat a fi situat pe teritoriul statului membru care a emis num?rul de identificare în scopuri de [TVA] sub care a efectuat achizi?ia persoana care a achizi?ionat bunurile, această persoan? are dreptul de a deduce imediat TVA-ul datorat astfel în acest stat?”

Cauza C?539/08

21 Facet, entitate fiscal? cu sediul în ??rile de Jos, comercializeaz? piese de calculator. În perioada cuprins? între 1 decembrie 2000 ?i 30 septembrie 2001, aceasta a cump?rat astfel de bunuri de la întreprinderi situate în Germania ?i în Italia (denumite în continuare „furnizorii”) ?i le?a revândut unor cump?r?tori stabili?i în Cipru (denumi?i în continuare „cump?r?torii”), care au un reprezentant fiscal stabilit în Grecia. Bunurile au fost transferate direct din Germania ?i din Italia în Spania.

22 Furnizorii nu au men?ionat TVA-ul pe facturi. În schimb, au men?ionat în cuprinsul acestora

numărul de identificare în scopuri de TVA olandez al Facet. Aceasta nu a înscris TVA-ul nici în facturile adresate cumpărătorilor ciprioți. Totuși, ea a menționat numărul de identificare elen pe care cumpărătorii îl comunicaseră.

23 În declarația sa dată în 2005 de Jos, Facet a menționat TVA-ul datorat pentru achizițiile intracomunitare și l-a dedus. De asemenea, aceasta a considerat că livrările către cumpărători sunt livrări intracomunitare, în sensul articolului 37a din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri și al articolului 22 alineatul (6) litera (b) ultimul paragraf din A șasea directivă, menționând numărul de identificare în scopuri de TVA elen al cumpărătorilor sau al reprezentanților lor fiscali. Totuși, cu privire la achizițiile în cauză, nici reprezentanții fiscali, nici cumpărătorii înșiși nu au completat declarații de achiziții intracomunitare. Mai mult, aceștia nu au declarat livrările intracomunitare și nici nu au depus o „declarație recapitulativă” în sensul articolului 22 alineatul (6) litera (b) ultimul paragraf din A șasea directivă. În plus, cumpărătorii nu erau înregistrați în scopuri de TVA în Spania și nu au completat declarații de achiziții intracomunitare în această țară.

24 Inspectorul a considerat că Facet efectuase achiziții intracomunitare și că nu avea dreptul la deducerea TVA-ului. În aceste condiții, a emis o decizie de rectificare.

25 Facet a formulat o acțiune împotriva deciziei Inspectorului în fața Gerechtshof te Amsterdam. Prin hotărârea din 27 februarie 2006, acesta a admis acțiunea, a anulat decizia în litigiu și a redus suma care figura în decizia de rectificare. Staatssecretaris a sesizat instanța de trimitere cu un recurs împotriva acestei hotărâri.

26 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții o întrebare identică cu cea formulată în cauza C-536/08.

Cu privire la întrebarea preliminară

27 Prin intermediul întrebării preliminare formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă persoana care a achiziționat bunurile beneficiază în temeiul articolului 17 alineatele (2) și (3) din A șasea directivă de un drept de deducere imediată a TVA-ului aplicat în amonte în ceea ce privește o achiziție intracomunitară, în situația prevăzută la articolul 28b secțiunea A alineatul (2) primul paragraf din directiva menționată.

28 Pentru a răspunde la această întrebare, este necesar să se amintească cu titlu introductiv că dreptul de deducere a TVA-ului constituie, ca parte integrantă din mecanismul TVA-ului, un principiu fundamental inerent sistemului comun de TVA și, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 15, și Hotărârea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Rep., p. I-3459, punctul 15).

29 Dreptul de deducere se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate anterior. Rezultă că orice limitare a dreptului de deducere a TVA-ului are incidență asupra nivelului sarcinii fiscale și trebuie să se aplice în același mod în toate statele membre (a se vedea Hotărârea PARAT Automotive Cabrio, citată anterior, punctul 16).

30 Articolul 28b secțiunea A din A șasea directivă, care face parte din regimul tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre prevăzută în cuprinsul titlului XVIa din această directivă, reglementează localizarea achizițiilor intracomunitare, precum cele în cauză în acțiunile principale. Obiectivul urmărit prin acest regim tranzitoriu este de a transfera încasările fiscale către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate (a se vedea Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Rec., p. I-3227, punctul 40).

31 Alineatul (1) al articolului enunț normă generală potrivit căreia locul achiziției intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul în care se află bunurile în momentul sosirii expediției sau a transportului la persoana care le-a achiziționat.

32 Trebuie menționat în această privință că, prin Directiva 92/111, a fost introdus un ultim paragraf în cuprinsul articolului 28b secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă, care prevede că, dacă persoana care a achiziționat bunurile dovedește că a efectuat achiziția intracomunitară în scopul unei livrări ulterioare, pe teritoriul statului membru identificat în conformitate cu alineatul (1) al acestui articol, pentru care persoana căreia îi sunt livrate bunurile a fost desemnată ca persoană obligată la plata taxei în conformitate cu articolul 28c secțiunea E alineatul (3) din această directivă, și dacă persoana care a achiziționat bunurile a îndeplinit obligațiile privind declarațiile prevăzute la articolul 22 alineatul (6) litera (b) ultimul paragraf din directivă menționată, în aceste condiții, se consideră că taxa a fost aplicată achiziției intracomunitare de bunuri potrivit normei generale prevăzute la articolul 28b secțiunea A alineatul (1).

33 Pentru a garanta aplicarea TVA-ului în cazul achiziției în cauză, articolul 28b secțiunea A alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă prevede că, dacă persoana care a achiziționat bunurile nu dovedește că operațiunea a fost supusă taxei în conformitate cu alineatul (1) al acestui articol, locul achiziției este considerat ca fiind pe teritoriul statului membru care a emis numărul de identificare pentru scopuri de TVA sub care persoana care a achiziționat bunurile a făcut achiziția (denumit în continuare „statul membru de identificare”).

34 În situația în care achiziția ar fi supusă TVA-ului, în conformitate cu articolul 28b secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă, în statul membru de sosire a expediției sau a transportului de bunuri după ce a fost supusă TVA-ului în conformitate cu articolul 28b secțiunea A alineatul (2) primul paragraf, acest din urmă articol prevede, la alineatul (2) al doilea paragraf, un mecanism corector ce constă în reducerea în consecință a bazei de impozitare în statul membru de identificare.

35 Rezultă că articolul 28b secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă urmărește, pe de o parte, să garanteze aplicarea TVA-ului în cazul achiziției intracomunitare în cauză și, pe de altă parte, să evite dubla impunere pentru aceeași achiziție.

36 Totuși, aplicarea mecanismului corector prevăzut la articolul 28b secțiunea A alineatul (2) al doilea paragraf din A șasea directivă este supusă îndeplinirii condițiilor cumulative enunțate la ultimul paragraf al acestui articol, astfel cum s-a amintit la punctul 32 din prezenta hotărâre.

37 În această privință, este important să se sublinieze, în primul rând, că Regulamentul (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92 (JO L 264, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 85) nu a fost adoptat cu scopul de a înființa un sistem de schimburi de informații între administrațiile fiscale ale statelor membre care să le permită să determine dacă achizițiile intracomunitare au fost efectiv supuse TVA-ului în statul membru de sosire a expediției sau a transportului de bunuri în cazul în care persoana impozabilă nu este în măsură să furnizeze ea însăși dovezile necesare în acest scop (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twou International, C-184/05, Rep., p. I-7897, punctul 34).

38 În al doilea rând, trebuie menționat că, în cazul în care sunt întrunite condițiile prevăzute la articolul 28c secțiunea E alineatul (3) din A șasea directivă, statul membru are obligația să ia măsurile specifice pentru a nu aplica TVA-ul în cazul „achizițiilor intracomunitare” de bunuri efectuate, în sensul articolului 28b secțiunea A alineatul (1) din directivă amintită, pe teritoriul său.

39 Prin urmare, se pune problema dacă trebuie acordat un drept de deducere imediat persoanei impozabile în cazul în care, astfel cum prevede articolul 28b secțiunea A alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă, în lipsa dovezii privind aplicarea TVA-ului în cazul achiziției intracomunitare în cauză în statul membru de sosire a expediției sau a transportului, respectiva persoană impozabilă este supusă acestei taxe în statul membru de identificare.

40 În această privință, trebuie amintit mai întâi că, potrivit articolului 17 alineatul (2) litera (d) din A șasea directivă, deducerea TVA-ului aplicat bunurilor și serviciilor intermediare pe care le-a achiziționat persoana impozabilă, în special în cadrul achizițiilor intracomunitare, este supusă condiției ca bunurile și serviciile astfel dobândite să fie utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile.

41 Or, în circumstanțe precum cele în cauză în acțiunile principale, este necontestat că bunurile impozabile în temeiul achizițiilor intracomunitare considerate ca fiind efectuate în statul membru de identificare, în aplicarea articolului 28b secțiunea A alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă, nu au fost introduse efectiv pe teritoriul statului membru respectiv.

42 În aceste condiții, nu se poate considera că operațiunile respective conferă „dreptul de deducere” în sensul articolului 17 din A șasea directivă. În consecință, astfel de achiziții intracomunitare nu pot beneficia de regimul general de deducere prevăzut la articolul amintit.

43 Trebuie subliniat că regimul general de deducere a taxei, precum cel prevăzut la articolul 17 din A șasea directivă, nu are vocația de a se substitui, într-o situație precum cea în cauză în acțiunile principale, regimului specific prevăzut la articolul 28b secțiunea A alineatul (2) al doilea paragraf din această directivă, întemeiat pe un mecanism de reducere a bazei de impozitare ce permite evitarea dublei impuneri.

44 În plus, acordarea unui drept de deducere într-o astfel de situație ar risca să aducă atingere efectului util al articolului 28b secțiunea A alineatul (2) al doilea și al treilea paragraf din A șasea directivă, dat fiind că persoana impozabilă, care a beneficiat de dreptul de deducere în statul membru de identificare, nu ar mai fi motivată să dovedească impozitarea achiziției intracomunitare în cauză în statul membru de sosire a expediției sau a transportului. O astfel de soluție ar putea, în cele din urmă, să pună în pericol aplicarea normei de bază potrivit căreia, în ceea ce privește o achiziție intracomunitară, se consideră că locul de impunere se situează pe teritoriul statului membru de sosire a expediției sau a transportului, mai precis al statului membru în care are loc consumul final, ceea ce reprezintă obiectivul regimului tranzitoriu.

45 Având în vedere considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 17 alineatele (2) și (3), precum și articolul 28b secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că persoana impozabilă aflată în situația prevăzută la primul paragraf al acestei din urmă dispoziții nu are dreptul de a deduce imediat TVA-ul aplicat în amonte în cazul unei achiziții intracomunitare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

46 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 a treia) declară:

Articolul 17 alineatele (2) și (3), precum și articolul 28b secțiunea A alineatul (2) 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/111/CE a Consiliului din 14 decembrie 1992, trebuie interpretate în sensul că persoana impozabilă aflată în situația prevăzută la primul paragraf al acestei dispoziții nu are dreptul de a deduce imediat taxa pe valoarea adăugată aplicată în amonte în cazul unei achiziții intracomunitare.

Semnături

* Limba de procedură: olandeza.