

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a patra)

19 aprilie 2018(*)

„Trimitere preliminar? – Fiscalitate – Taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Locul achizi?iei intracomunitare – Articolul 42 – Achizi?ie intracomunitar? de bunuri care fac obiectul unei livr?ri ulterioare – Articolul 141 – Scutire – Opera?iune triunghiular? – M?suri de simplificare – Articolul 265 – Rectificarea declara?iei recapitulative”

În cauza C?580/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativ?, Austria), prin decizia din 19 octombrie 2016, primit? de Curte la 17 noiembrie 2016, în procedura

Firma Hans Bühler KG

împotriva

Finanzamt Graz?Stadt,

CURTEA (Camera a patra),

compus? din domnul T. von Danwitz, pre?edinte de camer?, domnii C. Vajda ?i E. Juhász, doamna K. Jürimäe (raportor) ?i domnul C. Lycourgos, judec?tori,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul R. Schiano, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 11 octombrie 2017,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Firma Hans Bühler KG, de P. Schulte, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul austriac, de G. Eberhard, de F. Koppensteiner ?i de S. Pfeiffer, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de L. Lozano Palacios ?i de B.?R. Killmann, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 30 noiembrie 2017,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 141 litera (c), precum ?i a articolelor 42 ?i 265 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul

comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva TVA”), coroborate cu articolul 41 primul paragraf, precum și cu articolele 197 și 263 din Directiva TVA.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Firma Hans Bühler KG, pe de o parte, și Finanzamt Graz-Stadt (administrația financiară a orașului Graz, Austria), pe de altă parte, în legătură cu plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru operațiuni realizate între luna octombrie 2012 și luna martie 2013.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentele (10) și (38) ale Directivei TVA au următorul cuprins:

„(10) În [perioada] de tranziție, operațiunile intracomunitare efectuate de persoane impozabile, altele decât persoanele scutite de la plata impozitului, sunt impozitate în statul membru de destinație, în conformitate cu respectivele cote și în condițiile stabilite de către statul membru respectiv.

[...]

(38) În ceea ce privește faptele generatoare de pe piața internă legate de schimburile comerciale intracomunitare de bunuri efectuate în perioada de tranziție de persoane impozabile nestabilite pe teritoriul statului membru în care are loc achiziția intracomunitară de bunuri, inclusiv operațiunile în lanț, este necesar să se prevadă măsuri de simplificare care să asigure un tratament egal în toate statele membre. În acest sens, este necesar să se armonizeze dispozițiile privind sistemul de impozitare și persoana obligată la plata TVA datorată pentru asemenea operațiuni. Cu toate acestea, este necesar să se excludă, în principiu, din regimurile respective bunurile care sunt destinate a fi livrate în etapa de vânzare cu amănuntul.”

4 Articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Directiva TVA prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:

(i) o persoană impozabilă care acționează ca atare sau o persoană juridică neimpozabilă, în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare și care nu poate beneficia de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282-292 și care nu este reglementată de articolul 33 sau 36;”

5 Potrivit articolului 20 primul paragraf din Directiva TVA:

„«Achiziție intracomunitară de bunuri» înseamnă obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către persoana care achiziționează aceste bunuri, de către furnizor, sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, într-un alt stat membru decât cel în care a început expediția sau transportul bunurilor.”

6 Articolul 40 din Directiva TVA prevede:

„Locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul unde se încheie expedierea sau transportul bunurilor către persoana care le achiziționează.”

7 Potrivit articolului 41 din Directiva TVA:

„Fără să aducă atingere articolului 40, locul unei achiziții intracomunitare de bunuri menționate la articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) este considerat a fi situat pe teritoriul statului membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA sub care a efectuat achiziția persoana care a achiziționat bunurile, cu excepția cazului în care persoana care achiziționează bunurile dovedește că achiziția a fost supusă TVA în conformitate cu articolul 40.

În cazul în care achiziția este supusă TVA în conformitate cu primul paragraf, ulterior în temeiul articolului 40 achiziția fiind supusă TVA în statul membru în care se încheie transportul sau expediția bunurilor, baza de impozitare se reduce în mod corespunzător în statul membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA sub care a efectuat achiziția persoana care a achiziționat bunurile.”

8 Articolul 42 din Directiva TVA prevede:

„Articolul 41 primul paragraf nu se aplică și se consideră că TVA a fost aplicat achiziției intracomunitare de bunuri în conformitate cu articolul 40 atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

(a) persoana care a achiziționat bunurile dovedește că a efectuat achiziția intracomunitară în scopul unei livrări ulterioare, pe teritoriul statului membru identificat în conformitate cu articolul 40, pentru care persoana careia îi sunt livrate bunurile a fost desemnată ca persoană obligată la plata TVA în conformitate cu articolul 197;

(b) persoana care a achiziționat bunurile a îndeplinit obligațiile prevăzute la articolul 265 privind depunerea declarației recapitulative.”

9 Articolul 141 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Fiecare stat membru adoptă măsuri specifice pentru a se asigura că TVA nu este aplicat achiziției intracomunitare de bunuri pe teritoriul lui, efectuată în conformitate cu articolul 40, atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

(a) achiziția de bunuri este efectuată de către o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în cauză, dar este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru;

(b) achiziția de bunuri este efectuată în scopul unei livrări ulterioare a bunurilor respective, în statul membru în cauză, de către persoana impozabilă prevăzută la litera (a);

(c) bunurile astfel achiziționate de către persoana impozabilă prevăzută la litera (a) sunt expediate sau transportate direct, dintr-un alt stat membru decât cel în care persoana este identificată în scopuri de TVA, persoanei careia urmează să îi efectueze livrarea ulterioară;

(d) persoana careia urmează să îi fie efectuat livrarea ulterioară este o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, identificată în scopuri de TVA în statul membru în cauză;

(e) destinatarul prevăzut la litera (d) a fost desemnat în conformitate cu articolul 197 ca persoană obligată la plata TVA pentru livrarea efectuată de persoana impozabilă nestabilită în statul membru în care este datorată taxa.”

10 Articolul 197 din Directiva TVA prevede:

„(1) TVA este datorată de persoana careia îi sunt livrate bunurile, în cazul în care se îndeplinesc următoarele condiții:

(a) operațiunea taxabilă este o livrare de bunuri efectuată în conformitate cu condițiile stabilite la articolul 141;

(b) persoana careia îi sunt livrate bunurile este o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, identificată în scopuri de TVA în statul membru în care este efectuată livrarea;

(c) factura emisă de persoana impozabilă nestabilită în statul membru în care este stabilită persoana careia îi sunt livrate bunurile este întocmită în conformitate cu capitolul 3 secțiunile 3-5.

(2) Atunci când un reprezentant fiscal este desemnat ca persoană obligată la plata TVA în temeiul articolului 204, statele membre pot prevedea o derogare de la alineatul (1) din prezentul articol.”

11 Articolul 262 din Directiva TVA prevede:

„Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA depune o declarație recapitulativă în care menționează:

(a) clienții înregistrați în scopuri de TVA, cărora le-a livrat bunuri în condițiile menționate la articolul 138 alineatul (1) și alineatul (2) litera (c);

(b) persoanele înregistrate în scopuri de TVA cărora le-a livrat bunuri, care la rândul lor i-au fost livrate prin intermediul achizițiilor intracomunitare menționate la articolul 42;

(c) persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile înregistrate în scopuri de TVA, cărora le-a prestat servicii, altele decât serviciile care sunt scutite de TVA în statul membru în care operațiunea este impozabilă și pentru care beneficiarul are obligația de a plăti TVA în temeiul articolului 196.”

12 Potrivit articolului 263 din Directiva TVA:

„(1) Declarația recapitulativă se întocmește pentru fiecare lună calendaristică într-un termen care nu depășește o lună și în conformitate cu procedurile care urmează a fi stabilite de statele membre.

[...]”

13 Articolul 265 din această directivă prevede:

„(1) În cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri, prevăzute la articolul 42, persoana impozabilă identificată în scopuri de TVA în statul membru care i-a atribuit numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza căruia a efectuat aceste achiziții menționează în mod clar următoarele informații în declarația recapitulativă:

- (a) numărul de identificare în scopuri de TVA în statul membru respectiv și pe baza căruia s-a efectuat achiziția și livrarea ulterioară de bunuri;
- (b) numărul de identificare în scopuri de TVA, în statul membru în care s-a încheiat expedierea sau transportul de bunuri, al destinatarului livrării ulterioare efectuate de persoana impozabilă;
- (c) pentru fiecare destinatar al livrării ulterioare, valoarea totală, fără TVA, a livrărilor efectuate de persoana impozabilă în statul membru în care s-a încheiat expedierea sau transportul bunurilor.
- (2) Valoarea menționată la alineatul (1) litera (c) se declară pentru perioada de depunere stabilită în conformitate cu articolul 263 alineatele (1)-(1b), în cursul căreia TVA a devenit eligibil.”

Dreptul austriac

14 Articolul 3 alineatul (8) din Anhang (Binnenmarkt) (anexă [piața internă]) la Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 23 august 1994 (BGBl. 663/1994, denumită în continuare „UStG 1994”) prevede:

„Achiziția intracomunitară se efectuează pe teritoriul statului membru în care se finalizează expedierea sau [...] transportul bunului. În cazul în care, în raporturile sale cu furnizorul, clientul utilizează un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de alt stat membru, până la data la care clientul face dovada că achiziția a fost supusă TVA-ului în statul membru menționat în prima frază, se consideră că achiziția s-a efectuat pe teritoriul statului membru care a atribuit numărul de identificare în scopuri de TVA. În cazul prezentei dovezi, articolul 16 se aplică *mutatis mutandis*.”

15 Articolul 25 din UStG 1994, în versiunea aplicabilă în anul 2012 (BGBl. I, 34/2010), intitulat „Operațiunea triunghiulară”, are următorul cuprins:

„Noțiune

(1) O operațiune triunghiulară are loc atunci când trei întreprinderi din trei state membre diferite efectuează operațiuni referitoare la același bun care ajunge de la primul furnizor direct la ultimul client și sunt îndeplinite cerințele de la alineatul (3). O astfel de operațiune are loc și atunci când ultimul client este o persoană juridică ce nu este întreprinzător sau nu achiziționează bunul pentru întreprinderea sa.

Locul achiziției intracomunitare în cazul unei operațiuni triunghiulare

(2) Se consideră că o achiziție intracomunitară, în sensul articolului 3 alineatul (8) a doua teză, a fost supusă TVA-ului atunci când întreprinzătorul (clientul) probează operațiunea triunghiulară, precum și faptul că și-a îndeplinit obligația privind depunerea unei declarații în sensul alineatului 6. În cazul în care întreprinzătorul nu își îndeplinește această obligație, scutirea va fi anulată retroactiv.

Scutirea în cazul achiziției intracomunitare de bunuri

(3) Achiziția intracomunitară este scutită de taxă în următoarele situații:

- a) atunci când întreprinzătorul (clientul) nu are domiciliul sau sediul pe teritoriul național, dar este totuși identificat în scopuri de TVA pe teritoriul [Uniunii];
- b) atunci când achiziția se efectuează în scopul unei livrări ulterioare efectuate de

întreprinzător (client) pe teritoriul național către o întreprindere sau către o persoană juridică identificată în scopuri de TVA pe teritoriul național;

c) atunci când bunurile achiziționate provin dintr-un alt stat membru decât cel în care întreprinzătorul (clientul) este identificat în scopuri de TVA;

d) atunci când dreptul de a dispune de bunurile achiziționate este transferat direct de la prima întreprindere sau de la primul client către ultimul client (destinatar);

e) atunci când, potrivit alineatului (5), taxa este datorată de destinatar.

Emiterea facturii de către client

(4) În cazul aplicării scutirii de la alineatul (3), factura trebuie să conțină următoarele date:

- o mențiune expresă referitoare la existența unei operațiuni triunghiulare intracomunitară și la obligația de plată a TVA-ului ce revine ultimului client,
- numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza căruia întreprinzătorul (clientul) a efectuat achiziția intracomunitară și livrarea ulterioară a bunurilor, precum și
- numărul de identificare în scopuri de TVA al destinatarului livrării.

Persoana obligată la plata TVA-ului

(5) În cazul unei operațiuni triunghiulare, taxa este datorată de destinatarul livrării taxabile atunci când factura emisă de client corespunde dispozițiilor alineatului (4).

Obligațiile clientului

(6) În scopul îndeplinirii obligației de declarare în sensul alineatului (2), întreprinderea trebuie să includă în declarația recapitulativă următoarele mențiuni:

- numărul de identificare în scopuri de TVA de pe teritoriul național pe baza căruia a efectuat achiziția intracomunitară și livrarea ulterioară a bunurilor;
- numărul de identificare în scopuri de TVA al destinatarului livrării ulterioare efectuate de întreprinzător, care i-a fost atribuit acestuia în statul membru de destinație a bunurilor expediate sau transportate;
- pentru fiecare dintre acești destinatari, valoarea totală a livrărilor efectuate în acest mod de întreprinzător în statul membru de destinație a bunurilor expediate sau transportate. Se vor indica sumele aferente trimestrului calendaristic în care a luat naștere datoria fiscală.

Obligațiile destinatarului

(7) În cadrul calculului taxei în temeiul articolului 20, la valoarea stabilită se va adăuga valoarea datorată în temeiul alineatului (5)."

16 Alineatul (4) al acestei dispoziții a fost modificat începând de la 1 ianuarie 2013 și are următorul cuprins (în versiunea BGBl. I, 112/2012):

„Emiterea facturii de către client

(4) Emiterea facturii se va face pe baza dispozițiilor aplicabile ale statului membru din care

clientul îşi desfăşoară activitatea de întreprinzător. În cazul în care livrarea se efectuează de la sediul permanent al clientului, se aplică dreptul statului membru în care este situat sediul permanent. În cazul în care destinatarul prestaţiei cîrăia i se transferă obligaţia de plată a TVA-ului achită prin notă de credit, emiterea facturii va respecta dispoziţiile statului membru în care se efectuează livrarea.

În cazul în care dispoziţiile prezentei legi federale sunt aplicabile emiterii facturii, aceasta trebuie să conţină în plus următoarele date:

- o menţiune expresă referitoare la existenţa unei operaţiuni triunghiulare intracomunitare şi la obligaţia de plată a TVA-ului ce revine ultimului cumpărător,
- numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza cărăia întreprinzătorul (clientul) a efectuat achiziţia intracomunitară şi livrarea ulterioară a bunurilor, precum şi
- numărul de identificare în scopuri de TVA al destinatarului livrării.”

17 În conformitate cu articolul 21 alineatul 3 din UStG 1994, declaraţiile recapitulative trebuie să fie depuse pînă la sfîrşitul lunii care urmează perioadei de raportare.

Litigiul principal şi întrebările preliminare

18 Firma Hans Bühler, societate în comandită stabilită şi identificată în scopuri de TVA în Germania, exploatează în acest stat membru o întreprindere de producţie şi comerţ. În perioada cuprinsă între luna octombrie 2012 şi luna martie 2013, aceasta a fost de asemenea identificată în scopuri de TVA în Austria, unde intenţiona să înfiinţeze un sediu permanent.

19 În această perioadă, Firma Hans Bühler a utilizat numărul austriac de identificare în scopuri de TVA exclusiv pentru operaţiunile care se derulau în felul următor: aceasta cumpăra de la furnizori stabiliţi în Germania produse pe care le revindea ulterior unui client stabilit şi identificat în scopuri de TVA în Republica Cehă. Produsele erau expediate de furnizorii germani direct cumpărătorului final ceh.

20 Furnizorii germani menţionau în facturile adresate societăţii Firma Hans Bühler numărul austriac de identificare în scopuri de TVA al acesteia, precum şi numărul lor german de identificare în scopuri de TVA. La rîndul său, Firma Hans Bühler adresa cumpărătorului final facturi în care indica numărul său austriac de identificare în scopuri de TVA şi numărul ceh de identificare în scopuri de TVA al clientului său. Aceste facturi indicau de asemenea faptul că operaţiunile erau „operaţiuni triunghiulare intracomunitare” şi că, prin urmare, cumpărătorul final era obligat la plata TVA-ului.

21 La 8 februarie 2013, Firma Hans Bühler a depus la administraţia fiscală austriacă declaraţii recapitulative pentru perioada cuprinsă între luna octombrie 2012 şi luna ianuarie 2013, în care a menţionat numărul său austriac de identificare în scopuri de TVA, precum şi numărul ceh de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului final. Nu a fost făcută nicio menţiune în rubrica „operaţiuni triunghiulare”. Firma Hans Bühler a rectificat aceste declaraţii recapitulative abia prin scrisoarea din 10 aprilie 2013, arătînd că operaţiunile declarate făceau parte din categoria operaţiunilor triunghiulare. La aceeaşi dată, ea a depus declaraţii recapitulative pentru luna februarie 2013 şi pentru luna martie 2013.

22 Administraţia financiară a oraşului Graz a apreciat că operaţiunile declarate de Firma Hans Bühler intrau în sfera „operaţiunilor triunghiulare eşuate”, pentru motivul că această persoană imposibilă nu şi-a îndeplinit obligaţiile de declarare speciale şi nu a făcut dovada că operaţiunea

fusese supus TVA-ului la nivelul achiziției finale în Republica Cehă. Administrația financiară a orașului Graz a apreciat de asemenea că, deși achizițiile intracomunitare au fost efectuate în Republica Cehă, acestea sunt considerate totodată ca fiind desfășurate în Austria, întrucât Firma Hans Bühler a utilizat un număr austriac de identificare în scopuri de TVA. Prin urmare, administrația financiară a orașului Graz a decis să supună TVA-ului achizițiile intracomunitare realizate de Firma Hans Bühler.

23 Firma Hans Bühler a atacat această decizie la Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria), care i-a respins acțiunea. Potrivit acestei instanțe, pentru a se stabili dacă Firma Hans Bühler putea beneficia de scutire de TVA pentru achizițiile sale intracomunitare, trebuia ca aceasta să își îndeplinească obligațiile de declarare speciale. Or, operațiunile triumphiulare nu erau menționate în declarațiile recapitulative inițiale referitoare la perioada cuprinsă între luna octombrie 2012 și luna ianuarie 2013. Acest fapt ar fi făcut-o să piardă beneficiul scutirii, în temeiul articolului 25 alineatul 2 din UStG 1994. Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a considerat de asemenea că numărul austriac de identificare în scopuri de TVA al societății Firma Hans Bühler nu mai era valabil la data de 10 aprilie 2013 și că, din acest motiv, aceasta nu și-a îndeplinit nici obligațiile de declarare cu privire la operațiunile din luna februarie 2013 și din luna martie 2013.

24 Firma Hans Bühler a formulat recurs împotriva deciziei Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) la Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria). Instanța de trimitere își exprimă îndoiala cu privire la aprecierea administrației financiare a orașului Graz și la cea a Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) în legătură cu impozitarea operațiunilor în discuție.

25 În aceste condiții, Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 141 litera (c) din Directiva [TVA], de care, în temeiul articolului 42 (coroborat cu articolul 197) din Directiva [TVA], depinde neaplicarea articolului 41 primul paragraf din Directiva [TVA], trebuie interpretat în sensul că cerința prevăzută de acesta nu este îndeplinită atunci când persoana impozabilă este stabilită și identificată în scopuri de TVA în statul membru din care sunt expediate sau transportate bunurile, chiar dacă, pentru achiziția intracomunitară concretă, această persoană impozabilă utilizează numărul de identificare în scopuri de TVA atribuit de un alt stat membru?

2) Articolele 42 și 265 [din Directiva TVA] coroborate cu articolul 263 din Directiva [TVA] trebuie interpretate în sensul că numai declarația recapitativă depusă în termen produce efectul neaplicării articolului 41 primul paragraf din Directiva [TVA]?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

26 Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 141 litera (c) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că condiția pe care o prevede nu este îndeplinită atunci când persoana impozabilă este stabilită și identificată în scopuri de TVA în statul membru din care sunt expediate sau transportate bunurile și nici măcar atunci când această persoană impozabilă utilizează numărul de identificare în scopuri de TVA din alt stat membru pentru achiziția intracomunitară în discuție.

27 Articolul 141 din Directiva TVA prevede un regim derogatoriu de la regula – prevăzută la articolul 2 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA – potrivit căreia achizițiile intracomunitare de

bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru sunt supuse TVA-ului.

28 Articolul 141 menționează stabilește condițiile cumulative în care fiecare stat membru adoptă măsuri specifice pentru a se asigura că TVA-ul nu este aplicat achizițiilor intracomunitare de bunuri pe teritoriul său, realizate în conformitate cu articolul 40 din Directiva TVA, și anume atunci când acesta este statul membru de destinație a expedierii sau a transportului intracomunitar.

29 Printre aceste condiții, articolul 141 litera (a) din Directiva TVA impune ca achiziția de bunuri să fie efectuată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru de destinație a expedierii sau a transportului intracomunitar, dar care este identificat în scopuri de TVA în alt stat membru.

30 Articolul 141 litera (b) din Directiva TVA adaugă că achiziția bunurilor este efectuată în scopul unei livrări ulterioare a bunurilor respective, în statul membru în cauză, de către persoana impozabilă prevăzută la articolul 141 litera (a) din Directiva TVA.

31 Articolul 141 litera (c) din Directiva TVA, singura dispoziție din acest articol la care se referă întrebările instanței de trimitere, impune ca bunurile care fac obiectul achiziției intracomunitare în discuție să fie expediate sau transportate direct, dintr-un alt stat membru decât cel în care persoana impozabilă este identificată în scopuri de TVA, persoanei careia aceasta urmează să îi efectueze livrarea ulterioară.

32 Această din urmă dispoziție stabilește condiția referitoare la statul membru de plecare a transportului intracomunitar pentru ca achiziția intracomunitară să poată beneficia de măsura de simplificare prevăzută la articolul 141 din Directiva TVA.

33 Potrivit unei jurisprudențe constante, în ceea ce privește interpretarea unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de termenii utilizați de aceasta, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia, C-156/98, EU:C:2000:467, punctul 50, și Hotărârea din 26 iulie 2017, Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, punctul 73).

34 În această privință, modul de redactare a articolului 141 litera (c) din Directiva TVA ar putea, în sine, să lase să se înțeleagă că, întrucât bunurile în discuție în litigiul principal au fost expediate în Republica Cehă din Germania, iar Firma Hans Bühler deținea un număr german de identificare în scopuri de TVA, acesteia din urmă ar trebui să i se refuze beneficiul scutirii de TVA.

35 Cu toate acestea, după cum arată Comisia Europeană în observațiile sale scrise, din contextul articolului 141 litera (c) din Directiva TVA, precum și din obiectivele acestei directive reiese că condiția prevăzută de această dispoziție desemnează un alt stat membru decât cel în care cumpărătorul este identificat în scopuri de TVA pentru achiziția specifică pe care o realizează.

36 În această privință, în contextul celorlalte dispoziții ale Directivei TVA, articolul 141 litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat, pe de o parte, în raport cu faptul că, dacă statul membru de plecare a transportului ar fi de asemenea cel în care cumpărătorul este identificat în scopuri de TVA pentru achiziția bunurilor care fac obiectul transportului, aceasta ar însemna că operațiunea respectivă a avut loc în acest stat membru și nu poate fi calificată drept „operațiune intracomunitară” în sensul articolului 20 primul paragraf din Directiva TVA. În acest caz, articolul 141 din Directiva TVA, referitor la achizițiile intracomunitare, nu ar fi aplicabil.

37 Pe de altă parte, după cum a arătat avocatul general la punctul 70 din concluzii, articolul 141 litera (c) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în lumina articolelor 42 și 265 din această

directiv?, care precizeaz? ?i completeaz? condi?iile de aplicare a m?surii de simplificare prev?zute la articolul 141 din Directiva TVA. În aceast? privin??, trebuie notat c? articolul 265 din Directiva TVA vizeaz? statul membru care a atribuit cump?r?torului num?rul de identificare în scopuri de TVA pe baza c?ruia acesta ?i?a efectuat achizi?iile.

38 Rezult? de aici c?, atunci când un cump?r?tor este identificat în scopuri de TVA în mai multe state membre, numai num?rul de identificare în scopuri de TVA sub care a efectuat achizi?ia intracomunitar? trebuie s? fie luat în considerare pentru a se aprecia dac? este îndeplinit? condi?ia prev?zută la articolul 141 litera (c) din Directiva TVA.

39 Aceast? interpretare este conform? cu obiectivele urm?rite prin Directiva TVA ?i, mai exact, prin m?sura de simplificare prev?zută la articolele 42, 141, 197 ?i 265 din Directiva TVA. Pe de o parte, regimul tranzitoriu al TVA?ului aplicabil comer?ului intracomunitar, instituit prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea ad?ugată ?i de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea elimin?rii frontierelor fiscale (JO 1991, L 376, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 110), urm?re?te s? transfere veniturile fiscale c?tre statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 14 iunie 2017, Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis, C?26/16, EU:C:2017:453, punctul 37 ?i jurispruden?a citat?).

40 Pe de alt? parte, din considerentul (38) al Directivei TVA reiese c?, în ceea ce prive?te faptele generatoare de pe pia?a intern? legate de schimburile comerciale intracomunitare de bunuri efectuate în perioada de tranzi?ie de persoane impozabile nestabilite pe teritoriul statului membru în care are loc achizi?ia intracomunitar? de bunuri, inclusiv opera?iunile în lan?, este necesar a se prevedea m?suri de simplificare care s? asigure un tratament egal în toate statele membre.

41 În aceast? privin??, dup? cum a ar?tat avocatul general la punctul 57 din concluzii, obiectul articolului 141 din Directiva TVA este de a se evita ca operatorul intermediar dintr-o suit? de opera?iuni, astfel cum este aceasta definit? la acela?i articol 141, s? fie nevoit s? îndeplineasc? obliga?ii de identificare ?i de declarare în statul membru de destina?ie a bunurilor.

42 În aceast? perspectiv?, beneficiul regimului de simplificare instituit la articolele 42, 141, 197 ?i 265 din Directiva TVA nu îi poate fi refuzat unei persoane impozabile care face o achizi?ie în condi?iile prev?zute la articolul 141 din Directiva TVA pentru simplul motiv c? aceast? persoan? impozabil? este de asemenea identificat? în scopuri de TVA în statul membru de plecare a expedierii sau a transportului intracomunitar. Dup? cum a observat avocatul general la punctul 72 din concluzii, un asemenea refuz ar crea o diferen?? semnificativ? în modul de tratare a persoanelor impozabile ?i ar risca s? restrâng?, f?r? justificare, exercitarea activit??ilor economice pe baza identific?rilor în scopuri de TVA ale persoanei impozabile.

43 Având în vedere ansamblul considera?iilor care preced?, trebuie s? se r?spund? la prima întrebare c? articolul 141 litera (c) din Directiva TVA trebuie s? fie interpretat în sensul c? condi?ia pe care o prevede este îndeplinit? atunci când persoana impozabil? este stabilit? ?i identificat? în scopuri de TVA în statul membru din care sunt expediate sau transportate bunurile, dar aceast? persoan? impozabil? utilizeaz? num?rul de identificare în scopuri de TVA din alt stat membru pentru achizi?ia intracomunitar? în discu?ie.

Cu privire la a doua întrebare

44 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri formulate, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolele 42 ?i 265 din Directiva TVA coroborate cu articolul 263 din Directiva TVA trebuie s? fie interpretate în sensul c? se opun ca administra?ia fiscal? a unui stat

membru s? aplice articolul 41 primul paragraf din Directiva TVA pentru simplul motiv c?, în cadrul unei achizi?ii intracomunitare realizate în scopul unei livr?ri ulterioare pe teritoriul unui stat membru, depunerea declara?iei recapitulative prev?zute la articolul 265 din Directiva TVA nu a fost f?cut? în timp util de persoana impozabil? identificat? în scopuri de TVA în acest stat membru.

45 Trebuie amintit c?, prin derogare de la articolul 41 primul paragraf din Directiva TVA, care vizeaz? statul membru care a emis num?rul de identificare în scopuri de TVA sub care cump?r?torul a efectuat achizi?ia intracomunitar? în discu?ie, articolul 42 din Directiva TVA prevede c? se consider? c? achizi?ia intracomunitar? este supus? TVA?ului în statul membru de destina?ie a transportului intracomunitar dac? sunt îndeplinite cele dou? condi?ii cumulative prev?zute la litera (a) ?i, respectiv, la litera (b) ale acestui articol 42.

46 În conformitate cu articolul 42 litera (a) din Directiva TVA, cump?r?torul intermediar trebuie s? dovedeasc? faptul c? a efectuat achizi?ia sa în scopul unei livr?ri ulterioare, efectuat? pe teritoriul statului membru identificat în conformitate cu articolul 40 din Directiva TVA, pentru care persoana c?reia îi sunt livrate bunurile a fost desemnat? ca persoan? obligat? la plata TVA?ului în conformitate cu articolul 197 din Directiva TVA.

47 Articolul 42 litera (b) din Directiva TVA adaug? o a doua condi?ie potrivit c?reia cump?r?torul trebuie s? îndeplineasc? obliga?iile prev?zute la articolul 265 din Directiva TVA privind depunerea declara?iei recapitulative. Aceast? din urm? dispozi?ie detaliaz? informa?iile specifice referitoare la lan?ul de opera?iuni, astfel cum este acesta definit la articolul 141 din Directiva TVA, pe care operatorul intermediar trebuie s? le furnizeze în declara?ia recapitativ? care trebuie depus? la administra?ia fiscal? a statului membru care i?a atribuit num?rul de identificare în scopuri de TVA sub care a efectuat achizi?ia intracomunitar?.

48 În ceea ce prive?te articolul 263 din Directiva TVA, acesta prevede normele referitoare la termenele stabilite pentru depunerea unei declara?ii recapitulative.

49 Contrar celor sus?inute de guvernul austriac în fa?a Cur?ii, trebuie ar?tat c?, în timp ce articolul 42 litera (a) din Directiva TVA precizeaz? condi?ia de fond cerut? pentru a se considera c? o achizi?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal este supus? TVA?ului în conformitate cu articolul 40 din aceast? directiv?, articolul 42 litera (b) din Directiva TVA precizeaz? modalit??ile potrivit c?rora trebuie s? fac? dovada impozit?rii în statul membru de destina?ie a transportului sau a expedierii intracomunitare, f?când trimitere la obliga?iile specifice c?rora trebuie s? li se conformeze cump?r?torul cu ocazia depunerii declara?iei recapitulative. Astfel de obliga?ii referitoare la declara?iile recapitulative trebuie considerate ca fiind de form?.

50 Or, în temeiul principiului neutralit??ii fiscale, nerespectarea de c?tre o persoan? impozabil? a cerin?elor de form? prev?zute la articolul 42 litera (b) din Directiva TVA nu poate conduce la repunerea în discu?ie a aplic?rii articolului 42 din aceast? directiv?, dac?, pe de alt? parte, condi?iile de fond enun?ate la articolul 42 litera (a) men?ionat sunt îndeplinite (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, punctul 46, ?i Hot?rârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, punctul 36). Astfel, refuzul aplic?rii articolului 42 din Directiva TVA pentru un asemenea motiv ar putea conduce la o dubl? impozitare, întrucât cump?r?torul intermediar ar fi impozitat, în temeiul articolului 41 alineatul (1) din Directiva TVA, în statul membru care i?a atribuit num?rul de identificare în scopuri de TVA pe care l?a utilizat pentru aceast? opera?iune, în timp ce cump?r?torul final ar fi de asemenea impozitat în temeiul articolului 141 litera (e) ?i al articolului 197 din Directiva TVA. În aceast? privin??, trebuie ad?ugat c?, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, articolele 41 ?i 42 din Directiva TVA urm?resc s? garanteze aplicarea TVA?ului în cazul achizi?iei intracomunitare în cauz? la nivelul cump?r?torului final, evitând totodat? dubla impozitare a acestei opera?iuni (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 22 aprilie 2010, X ?i fiscale eenheid Facet/Facet Trading, C?536/08 ?i

51 Rezultatul de aici este că articolul 42 din Directiva TVA se aplică din momentul în care condițiile de fond sunt îndeplinite. În acest sens, prezintă relevanță faptul că numărul de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului este valabil la momentul operațiunilor. În schimb, este lipsit de relevanță faptul că acest număr nu mai este valabil la data de depunere a declarațiilor recapitulative.

52 În orice caz, un stat membru nu poate să prevadă, fără să depășească ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei, posibilitatea unei rectificări a declarațiilor recapitulative referitoare la operațiunile triunghiulare, lipsind totodată de efect această rectificare prin refuzul aplicării retroactive de către operatorul intermediar a articolului 42 din Directiva TVA, dacă acest operator prezintă dovada că au fost îndeplinite condițiile de fond. Cu toate acestea, pentru a sancționa încălcarea unor cerințe de formă, statele membre pot avea în vedere alte sancțiuni decât refuzul aplicării articolului 42 din Directiva TVA, precum aplicarea unei amenzi sau a unei sancțiuni pecuniare proporționale cu gravitatea încălcării (a se vedea prin analogie Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 42).

53 Or, din decizia de trimitere reiese că declarațiile recapitulative inițiale pentru perioada cuprinsă între luna octombrie 2012 și luna decembrie 2012 erau complete, dar au fost depuse la 8 februarie 2013, cu întârziere. Administrația financiară a orașului Graz a apreciat de asemenea că Firma Hans Bühler nu și-a îndeplinit obligațiile de declarare pentru luna februarie 2013 și pentru luna martie 2013, dat fiind că numărul de identificare în scopuri de TVA al acestei societăți nu mai era valabil la data depunerii declarațiilor recapitulative privind operațiunile realizate în cursul acestei perioade.

54 În ceea ce privește această din urmă perioadă, trebuie arătat că nu se poate considera că simpla împrejurare că numărul de identificare în scopuri de TVA al societății Firma Hans Bühler nu mai era valabil la data depunerii declarațiilor recapitulative în discuție în litigiul principal încalcă articolul 265 din Directiva TVA. Astfel, această dispoziție nu impune ca numărul de identificare în scopuri de TVA de care dispune persoana impozabilă să fie încă valabil la data depunerii declarației recapitulative. Potrivit chiar termenilor dispoziției menționate, declarația recapitulativă trebuie să menționeze numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza căruia persoana impozabilă „a efectuat” achizițiile intracomunitare în discuție, iar nu pe cel de care dispune la data depunerii declarației recapitulative.

55 În ceea ce privește declarațiile recapitulative care au fost depuse cu întârziere, principiul neutralității fiscale impune ca articolul 42 din Directiva TVA să poată fi aplicat dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la articolul 42 litera (a) din Directiva TVA, chiar dacă condiția de formă prevăzută la articolul 42 litera (b) din Directiva TVA nu a fost îndeplinită în timp util. Prin urmare, administrația fiscală a unui stat membru nu poate, în principiu, să impoziteze o achiziție intracomunitară pentru simplul motiv că cumpărătorul nu a depus în timp util o declarație recapitulativă completată în mod corespunzător referitoare la operațiunea sa.

56 Trebuie adăugat însă, după cum arată avocatul general la punctul 91 din concluzii, că există două cazuri în care nerespectarea unei cerințe de formă poate justifica neaplicarea articolului 42 din Directiva TVA (a se vedea prin analogie Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punctele 43, 44 și 46).

57 Pe de o parte, încălcarea unei cerințe de formă poate conduce la refuzul aplicării articolului 42 din Directiva TVA dacă o persoană imposibilă a participat cu intenție la o fraudă fiscală ce a pus în pericol funcționarea sistemului comun al TVA-ului (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 39 și jurisprudența citată).

58 În cauza principală, niciun element al dosarului nu sugerează că Firma Hans Bühler era implicat într-o fraudă.

59 Pe de altă parte, nerespectarea unei cerințe de formă poate justifica refuzul aplicării articolului 42 din Directiva TVA dacă această nerespectare are ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 42 și jurisprudența citată).

60 Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă faptul că declarațiile recapitulative inițiale privind perioada cuprinsă între luna octombrie 2012 și luna decembrie 2012 au fost depuse cu întârziere a avut ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond.

61 În lumina considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolele 42 și 265 din Directiva TVA coroborate cu articolul 263 din Directiva TVA trebuie să fie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală a unui stat membru să aplice articolul 41 primul paragraf din Directiva TVA pentru simplul motiv că, în cadrul unei achiziții intracomunitare realizate în scopul unei livrări ulterioare pe teritoriul unui stat membru, depunerea declarației recapitulative prevăzute la articolul 265 din Directiva TVA nu a fost făcută în timp util de persoana imposibilă identificată în scopuri de TVA în acest stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

62 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 patra) declară:

1) **Articolul 141 litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, trebuie să fie interpretat în sensul că condiția pe care o prevede este îndeplinită atunci când persoana imposibilă este stabilită și identificată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA) în statul membru din care sunt expediate sau transportate bunurile, dar această persoană imposibilă utilizează numărul de identificare în scopuri de TVA din alt stat membru pentru achiziția intracomunitară în discuție.**

2) **Articolele 42 și 265 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2010/45, coroborate cu articolul 263 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2010/45, trebuie să fie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală a unui stat membru să aplice articolul 41 primul paragraf din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2010/45, pentru simplul motiv că, în cadrul unei achiziții intracomunitare realizate în scopul unei livrări ulterioare pe teritoriul unui stat membru, depunerea declarației recapitulative prevăzute la articolul 265 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2010/45, nu a fost făcută în timp util de persoana**

impozabil? identificat? în scopuri de tax? pe valoarea ad?ugat? (TVA) în acest stat membru.

Semn?turi

* Limba de procedur?: germana.