

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

YVES BOT

prezentate la 30 noiembrie 2017(1)

Cauza C-580/16

Firma Hans Bühler KG

[cerere de decizie preliminară formulată de
Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Livrarea unor bunuri expediate sau transportate în cadrul Uniunii Europene – Scutire – Livrare de către o persoană impozabilă dintr-un stat membru unui cumpărător dintr-un alt stat membru – Situație în care persoana impozabilă indică pe factură numărul său de identificare în scopuri de TVA dintr-un al treilea stat membru”

1. Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 141 litera (c) și a articolelor 42 și 265 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(2), în versiunea aplicabilă litigiului principal, coroborate cu articolul 41 alineatul (1) și cu articolele 197 și 263 din această directivă.
2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între societatea Firma Hans Bühler KG și Finanzamt Graz-Stadt (administrația financiară a orașului Graz, Austria) cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru operațiunile efectuate în perioada octombrie 2012-martie 2013.
3. Aceasta are ca obiect precizarea condițiilor de punere în aplicare a unei măsuri de simplificare a impozitării tranzacțiilor în care intervin trei persoane impozabile identificate în scopuri de TVA în trei state membre diferite.
4. În acest caz special de achiziții intracomunitare, desemnate în mod obișnuit drept „operațiuni triunghiulare” și reprezentate sub forma unei scheme precum cea reprodusă mai jos, un bun este livrat de către o persoană impozabilă A, identificată în scopuri de TVA într-un stat membru 1, unei persoane impozabile B, identificată în scopuri de TVA într-un stat membru 2, care, la rândul său, livrează același bun unei persoane impozabile C, identificată în scopuri de TVA într-un stat membru 3, bunul fiind expedit sau transportat în mod direct din statul membru 1 în statul membru 3.

Statul membru 2

Persoana impozabil? B

Statul membru 1

Persoana impozabil? A

Statul membru 3

Persoana impozabil? C

Circuitul transferului de proprietate

Mi?carea fizic? a bunului

5. Obiectivul urm?rit este ca persoana impozabil? B s? fie scutit? de TVA, pentru achizi?ia intracomunitar? efectuat? de ea, ?n statul membru de sosire a bunului ?i, prin urmare, ca ea s? fie scutit? de obliga?ia de identificare ?n scopuri de TVA (denumit? ?n continuare „identificare ?n scopuri de TVA”) ?n acest stat membru, impozitarea livr?rii ulterioare trebuind s? fie suportat? de persoana impozabil? C ?n acela?i stat membru.

6. Vom sus?ine c?, ?n cazul ?n care condi?iile de fond privind achizi?iile intracomunitare sunt ?ntrunite, beneficiul m?surii de simplificare prev?zute la articolul 141 din Directiva TVA nu poate fi refuzat persoanei impozabile B pentru motivul c? aceasta nu trebuie s? fie identificat? ?n scopuri de TVA ?n statul membru de plecare a bunurilor sau c? declara?ia recapitulativ? referitoare la opera?iunile ?n discu?ie nu a fost depus? sau rectificat? ?n termenul prev?zut.

I. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

7. Articolul 40 din Directiva TVA prevede:

„Locul unei achizi?ii intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul unde se ?ncheie expedierea sau transportul bunurilor c?tre persoana care le achizi?ioneaz?.”

8. Potrivit articolului 41 din aceast? directiv?:

„F?r? s? aduc? atingere articolului 40, locul unei achizi?ii intracomunitare de bunuri men?ionate la articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) este considerat a fi situat pe teritoriul statului membru care a emis num?rul de identificare ?n scopuri de TVA sub care a efectuat achizi?ia persoana care a achizi?ionat bunurile, cu excep?ia cazului ?n care persoana care achizi?ioneaz? bunurile dovede?te c? achizi?ia a fost supus? TVA ?n conformitate cu articolul 40.

?n cazul ?n care achizi?ia este supus? TVA ?n conformitate cu primul paragraf, ulterior ?n 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.”

9. Articolul 42 din directiva menționată 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 cîreia 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.”

10. Articolul 141 din aceeași directivă prevede:

„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 cîreia urmează să îi efectueze livrarea ulterioară;

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

(e) destinatarul prevăzută 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.”

11. Potrivit articolului 197 din Directiva TVA:

„(1) TVA este datorată de persoana cîreia 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 c?reia îi sunt livrate bunurile este o alt? persoan? impozabil? sau o persoan? juridic? neimpozabil?, identificat? în scopuri de TVA în statul membru în care este efectuat? livrarea;

(c) factura emis? de persoana impozabil? nestabilit? în statul membru în care este stabilit? persoana c?reia îi sunt livrate bunurile este întocmit? în conformitate cu capitolul 3 sec?iunile 3-5.

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

12. Articolul 262 din această directiv? prevede:

„Orice persoan? impozabil? înregistrat? în scopuri de TVA depune o declara?ie recapitulativ? în care men?ioneaz?:

(a) clien?ii înregistra?i în scopuri de TVA, c?rora le?a livrat bunuri în condi?iile men?ionate la articolul 138 alineatul (1) ?i alineatul (2) litera (c);

(b) persoanele înregistrate în scopuri de TVA c?rora le?a livrat bunuri, care la rândul lor i?au fost livrate prin intermediul achizi?iilor intracomunitare men?ionate la articolul 42 [...]”

13. Potrivit articolului 263 din directiva men?ionat?:

„(1) Declara?ia recapitulativ? se întocme?te pentru fiecare lun? calendaristic? într?un termen care nu dep??e?te o lun? ?i în conformitate cu procedurile care urmeaz? a fi stabilite de statele membre.

(1a) Cu toate acestea, statele membre pot autoriza persoanele impozabile, în condi?iile ?i limitele pe care le pot stabili, s? opteze pentru depunerea declara?iilor recapitulative pentru fiecare trimestru calendaristic, într?un termen care nu dep??e?te o lun? de la sfâr?itul trimestrului, atunci când valoarea total? trimestrial?, f?r? TVA, a livr?rilor de bunuri men?ionate la articolul 264 alineatul (1) litera (d) ?i la articolul 265 alineatul (1) litera (c) nu dep??e?te nici pentru trimestrul calendaristic respectiv, nici pentru vreunul dintre cele patru trimestre precedente suma de 50 000 [de euro] sau contravaloarea acestei sume în moneda na?ional?.

Posibilitatea prev?zut? la primul paragraf înceteaz? a fi aplicabil? odat? cu sfâr?itul lunii în care valoarea total?, f?r? TVA, a livr?rilor de bunuri men?ionate la articolul 264 alineatul (1) litera (d) ?i la articolul 265 alineatul (1) litera (c) dep??e?te, pentru trimestrul în curs, suma de 50 000 [de euro] sau contravaloarea acesteia în moneda na?ional?. În acest caz, se întocme?te declara?ia recapitulativ? pentru luna sau lunile scurse de la începutul trimestrului, într?un termen care nu dep??e?te o lun?.

(1b) Pân? la 31 decembrie 2011, statele membre pot fixa suma prev?zut? la alineatul (1a) la 100 000 [de euro] sau la contravaloarea acesteia în moneda na?ional?.

[...]

(2) Statele membre autorizeaz? ?i pot solicita ca declara?ia recapitulativ? men?ionat? la alineatul (1) s? fie depus? prin transferul electronic al fi?ierului, în condi?iile stabilite de acestea.”

14. Articolul 265 din aceea?i directiv? prevede:

„(1) În cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri, prevăzute la articolul 42, persoana imposibil 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 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 imposibil;

(c) pentru fiecare destinatar al livrării ulterioare, valoarea totală, fără TVA, a livrărilor efectuate de persoana imposibil 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 creia TVA a devenit eligibil.”

15. Potrivit articolului 266 din Directiva TVA:

„Prin derogare de la articolele 264 și 265, statele membre pot prevedea ca declarațiile recapitulative să conțină informații suplimentare.”

B. Dreptul austriac

16. Articolul 3 alineatul 8 din Umsatzsteuergesetz 1994 (Legea federală privind impozitul pe cifra de afaceri) din 23 august 1994(3) prevede:

„Achiziția intracomunitară se efectuează pe teritoriul statului membru în care se finalizează transportul sau expedierea. 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*.”

17. În versiunea aplicabilă în anul 2012(4), articolul 25 din UStG 1994, intitulat „Operațiunea triunghiulară”, prevede:

„Definiție

(1) O operațiune triunghiulară are loc atunci când trei întreprinderi din trei state membre diferite încheie 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 fiscală va fi anulată retroactiv.

Scutirea fiscală în cazul achiziției intracomunitare de bunuri

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

- a) atunci când întreprinzătorul (clientul) nu are domiciliul sau sediul pe teritoriul național, dar este totuși înregistrat în scopuri de TVA pe teritoriul [Uniunii];
- b) atunci când achiziția se efectuează în scopul unei livrări ulterioare efectuate de întreprinzătorul (client) pe teritoriul național către o întreprindere sau către o persoană juridică înregistrată 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 înregistrat 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)(5) 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 clientului

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

18. În conformitate cu articolul 21 alineatul 3 din UStG 1994, declarațiile recapitulative trebuie depuse până la sfârșitul lunii calendaristice care urmează perioadei de raportare.

II. Situația de fapt din litigiul principal și întrebările preliminare

19. Firma Hans Bühler, societate în comandită cu sediul și identificată în scopuri de TVA în Germania, exploatează în acest stat membru o întreprindere de producție și comerț. În perioada octombrie 2012-aprilie 2013(6), aceasta a fost de asemenea identificată în scopuri de TVA în Austria, întrucât intenționa să înființeze un sediu permanent în acest stat membru. La momentul trimiterii preliminare, acest proiect nu fusese încă pus în practică(7).

20. În perioada octombrie 2012-martie 2013, această societate a achiziționat, în mai multe rânduri, mărfuri de la furnizori stabiliți în Germania, pe care le-a vândut mai departe unui client stabilit și identificat în scopuri de TVA în Republica Cehă. Aceste bunuri au fost transportate de furnizorii germani în mod direct clientului ceh. Firma Hans Bühler a utilizat exclusiv numărul său austriac de identificare în scopuri de TVA pentru aceste operațiuni, pe care le-a considerat ca fiind triumphiulare.

21. Furnizorii germani au menționat numărul lor german de identificare în scopuri de TVA, precum și numărul austriac de identificare în scopuri de TVA al societății Firma Hans Bühler în facturile adresate acesteia. Aceasta din urmă a întocmit clientului său ceh facturi în care era menționat numărul său austriac de identificare și numărul ceh de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului și în care se preciza că operațiunile erau „operațiuni triumphiulare intracomunitare” și că, în consecință, TVA-ul era datorat de cumpărătorul final.

22. La 8 februarie 2013, Firma Hans Bühler a depus la administrația fiscală austriacă declarații recapitulative pentru perioada octombrie 2012-ianuarie 2013, în care a menționat numărul său austriac de identificare în scopuri de TVA, precum și numărul ceh de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului final. Nu a fost făcut nicio mențiune în rubrica „operațiuni triumphiulare”.

23. În continuare, la 10 aprilie 2013, Firma Hans Bühler a rectificat aceste declarații recapitulative, precizând că efectuase operațiuni triumphiulare, și a depus alte declarații recapitulative pentru lunile februarie și martie 2013.

24. Administrația financiară a orașului Graz a apreciat că operațiunile dintre furnizorii germani și Firma Hans Bühler trebuiau supuse TVA-ului pentru achiziții intracomunitare în Austria.

25. Aceasta a considerat că era vorba despre operațiuni triumphiulare „euate” pentru motivul că această persoană imposibil nu și-a îndeplinit obligațiile de declarare și nu a făcut dovada că operațiunea a fost supusă TVA-ului la nivelul achiziției finale în Republica Cehă. Administrația menționată a considerat de asemenea că, deși achizițiile intracomunitare au fost efectuate în Republica Cehă, acestea au fost considerate totodată ca fiind efectuate în Austria, dat fiind că Firma Hans Bühler utilizase un număr austriac de identificare în scopuri de TVA.

26. Acțiunea formulată de Firma Hans Bühler împotriva acestei decizii a fost respinsă de Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria) pentru motivul că acest cumpărător a pierdut beneficiul scutirii de TVA pentru achizițiile sale intracomunitare, în aplicarea articolului 25 alineatul 2 din UStG 1994, deoarece nu și-a îndeplinit obligațiile speciale de declarare impuse de

această dispoziție. 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 valid la data de 10 aprilie 2013 și că, din acest motiv, aceasta nu și-a îndeplinit nici obligațiile de declarare impuse la articolul 25 alineatul 6 din UStG 1994 pentru operațiunile din lunile februarie și martie 2013.

27. Firma Hans Bühler a formulat recurs împotriva acestei decizii la Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria).

28. Această instanță are îndoieli în ceea ce privește consensul dintre persoana impozabilă, administrația financiară a orașului Graz și Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) cu privire la aplicabilitatea normelor referitoare la operațiunile triumphiare.

29. După ce a arătat că doi „întreprinzători”, în sensul definiției care figurează la articolul 25 alineatul 1 din UStG 1994, sunt stabiliți în același stat membru, și anume Republica Federală, aceasta ridică problema consecinței care trebuie dedusă din faptul că bunurile au fost expediate sau transportate din acest stat membru, înănd seama de dispozițiile articolului 141 litera (c) din Directiva TVA, și, prin urmare, a elementului decisiv pentru calificarea operațiunii. În cazul în care ar fi vorba numai despre numărul de identificare în scopuri de TVA utilizat de persoana impozabilă, aceasta arată eventualele efecte ale unei asemenea soluții în cazul identificării cu unicul scop de a realiza operațiuni triumphiare.

30. În sfârșit, Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă) exprimă o divergență de analiză față de administrația financiară a orașului Graz și de Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) în ceea ce privește consecințele juridice ale nerespectării obligațiilor de declarare, înănd seama de articolele 41 și 42 din Directiva TVA, precum și de jurisprudența Curții referitoare la rectificarea facturilor.

31. 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 recapitulativă depusă în termen produce efectul neaplicării articolului 41 primul paragraf din Directiva [TVA]?”

III. Analiza noastră

A. Observații introductive

32. Prin intermediul primei întrebări preliminare, instanța de trimitere invită Curtea să se pronunțe, pentru prima dată, cu privire la condițiile de punere în aplicare a mecanismului creat la articolul 141 din Directiva TVA(8), care trebuie îndeplinite pentru ca achiziția intracomunitară de bunuri efectuată de o persoană impozabilă în scopul unei livrări ulterioare pe teritoriul aceluiași stat membru să nu fie supusă TVA-ului în acest stat membru.

33. Întrucât este vorba despre o măsură de simplificare, considerăm oportun să începem prin reezarea ei în contextul mai general al normelor aplicabile schimburilor comerciale intracomunitare de bunuri(9) în care se înscrie.
34. Articolul 141 din Directiva TVA reia în esență articolul 28c secțiunea E alineatul (3) prima a cincea liniuță din A șasea directivă.
35. Articolul 28c secțiunea E din A șasea directivă a fost introdus prin articolul 1 punctul 22 din Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388 în vederea eliminării frontierelor fiscale(10), care a inserat titlul XVIa, incluzând articolele 28a-28m, privind organizarea regimului tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale între statele membre(11) și, mai specific, cel al scutirilor.
36. Dispozițiile articolului 28c litera E din A șasea directivă nu au fost revizuite în esență de la modificarea lor prin articolul 1 punctul 13 din Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992 de modificare a Directivei 77/388 și de introducere a unor măsuri de simplificare privind taxa pe valoarea adăugată(12).
37. Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(13), care urmărește, potrivit considerentului (4) al acestui regulament, „să asigure aplicarea uniformă a actualului sistem TVA, prin adoptarea unor norme de punere în aplicare a Directivei [TVA], în special în ceea ce privește persoanele impozabile, livrarea de bunuri și prestarea de servicii și locul operațiunilor impozabile”, nu conține nicio dispoziție specială referitoare la scutirile privind operațiunile intracomunitare prevăzute la articolele 138-142 din Directiva TVA(14).
38. Astfel, articolul 141 din această directivă constituie un element al dispozitivului general de scutire a achizițiilor intracomunitare. Pentru a facilita înțelegerea mecanismului creat de această dispoziție(15), ni se pare de asemenea necesar să amintim unele noțiuni esențiale în materia schimburilor intracomunitare de bunuri, rezultate din Directiva TVA și din jurisprudența Curții.
39. Mai întâi, potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din această directivă, sunt supuse TVA-ului achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare(16).
40. La articolul 20 primul paragraf din directiva menționată, „[a]chiziția intracomunitară de bunuri” este definită ca fiind „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 expedierea sau transportul bunurilor”.
41. Articolul 42 din Directiva TVA privește cazul special al achiziției în scopul unei livrări ulterioare, precum la articolul 141 litera (b) din această directivă.
42. Locul unei achiziții intracomunitare de bunuri sau locul de impozitare a operațiunii „este considerat a fi”, în temeiul articolului 40 din directiva menționată, „locul unde se încheie expedierea sau transportul bunurilor către persoana care le achiziționează”.
43. În continuare, astfel cum a amintit Curtea:
- „o livrare intracomunitară a unui bun și achiziția intracomunitară a acestuia reprezintă, în

realitate, una ?i aceea?i opera?iune economic?, de?i aceasta din urm? creeaz? diferite drepturi ?i obliga?ii at?t pentru p?r?ile la tranzac?ie, c?t ?i pentru autorit?ile fiscale ale statelor membre respective”(17);

– „[a]stfel, orice achizi?ie intracomunitar? impozitat? ?n statul membru de sosire a expedi?iei sau a transportului intracomunitar de bunuri ?n temeiul articolului 28a alineatul (1) litera (a) primul paragraf din A ?asea directiv?[(18)] are drept consecin?? o livrare scutit? ?n statul membru de plecare a respectivei expedi?ii sau a respectivului transport, ?n aplicarea articolului 28c sec?iunea A litera (a) primul paragraf din aceea?i directiv?[(19)] (Hot?r?rea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232)”(20);

– „[r]ezult? c? scutirea unei livr?ri intracomunitare corelative unei achizi?ii intracomunitare permite evitarea unei duble impuneri ?i, prin urmare, a ?nc?lc?rii principiului neutralit?ii fiscale inerent sistemului comun de TVA”(21) ?i

– „achizi?ia intracomunitar? a unui bun este efectuat?, iar scutirea livr?rii intracomunitare nu devine aplicabil? dec?t atunci c?nd dreptul de a dispune de bun ?n calitate de proprietar a fost transmis persoanei care ?l achizi?ioneaz? ?i c?nd furnizorul dovede?te c? acest bun a fost expedit sau transportat ?n alt stat membru ?i c?, ?n urma acestei expedi?ii sau a acestui transport, bunul a p?r?sit ?n mod fizic teritoriul statului membru de livrare”(22).

44. ?n sfâr?it, numai opera?iunile triumphiulare fac obiectul unei dispozi?ii speciale ?n Directiva TVA, ?i anume articolul 141 din aceasta, care le define?te. Rezult? c? acestea trebuie realizate de trei persoane impozabile, identificate ?n scopuri de TVA ?n trei state membre diferite, cu aceast? particularitate c? bunurile respective sunt expediate sau transportate de prima persoan? impozabil? c?tre cea de a treia.

45. Prin urmare, acestea trebuie diferen?iate de opera?iunile succesive sau ?n lan? privind acelea?i bunuri, din care rezult? un transport intracomunitar unic(23), examinate anterior de Curte, de?i solu?iile pot fi apropiate(24).

46. Astfel, ?n asemenea situa?ii, era vorba despre a defini, ?n lipsa unei dispozi?ii specifice, condi?iile de punere ?n aplicare a principiului scutirii livr?rii intracomunitare pentru „a atinge ?n mod simplu obiectivul urm?rit [...], ?i anume transferul ?ncas?rilor fiscale c?tre statul membru ?n care are loc consumul final al bunurilor livrate”, ?i pentru „a asigura o delimitare clar? a suveranit?ii fiscale a statelor membre respective”(25).

47. Curtea a declarat, mai ?ntâi, c? „aceast? expediere sau acest transport poate s? corespund? numai uneia dintre cele dou? livr?ri, care va fi singura scutit? ?n temeiul articolului 28c sec?iunea A litera (a) primul paragraf din A ?asea directiv?”(26), ?i c? „[a]ceast? interpretare este valabil? indiferent care dintre persoanele impozabile – primul vânz?tor, cump?r?torul intermediar sau al doilea cump?r?tor – de?ine dreptul de a dispune de bunuri ?n timpul expedierii amintite sau al transportului amintit”(27).

48. Curtea a precizat ulterior(28) c? „stabilirea opera?iunii c?reia trebuie s? ?i corespund? acest transport, ?i anume prima sau a doua livrare [...], trebuie efectuat? având ?n vedere o apreciere global? a tuturor ?mprejur?rilor spe?ei pentru a stabili care dintre aceste dou? livr?ri ?ndepline?te toate condi?iile aferente unei livr?ri intracomunitare”(29).

49. Cu toate acestea, pentru a aplica articolul 141 din Directiva TVA, problema stabilirii livr?rii c?reia trebuie s? ?i corespund? transportul intracomunitar nu se ridic? având ?n vedere condi?iile enumerate la literele (b) ?i (c), ?i anume, pe de o parte, o achizi?ie de bunuri efectuat? „*?n scopul unei livr?ri ulterioare a bunurilor respective*”(30), ?n statul membru de sosire a bunurilor, de c?tre o

persoană impozabilă? și, pe de altă parte, o expediție sau un transport direct al bunurilor astfel dobândite către beneficiarul livrării ulterioare.

50. Prin urmare, deși întrebările adresate de instanța de trimitere privesc identificarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile în discuție în trei state membre diferite, considerăm necesar să subliniem(31) că operațiunea triunghiulară nu este caracterizată numai de această identificare. Condițiile în care este efectuată operațiunea economică respectiv sunt decisive. Astfel, aceasta trebuie realizată printr-un cumpărător intermediar sau, altfel spus, un cumpărător-revânzător, care decide, concomitent, să cumpere pentru a revinde și să asigure transportul bunurilor direct de la furnizorul său la clientul său. În acest caz, dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar va fi transmis în mod necesar primului cumpărător, întrucât este cel care „ia inițiativa transportului care realizează achiziția intracomunitară”(32).

51. În consecință, ni se pare esențial ca aceste împrejurări specifice, care permit efectuarea unei distincții între operațiunile triunghiulare și operațiunile succesive sau în lanț, să fie verificate în prealabil(33), înainte de a avea în vedere orice simplificare.

52. Aceeași este situația în ceea ce privește condițiile mai generale referitoare la operațiunile intracomunitare, cum ar fi realitatea expedierii sau a transportului(34), precum și desemnarea destinatarului final al livrării ulterioare ca fiind persoana obligată la plata TVA-ului în statul membru respectiv(35).

53. În consecință, în măsura în care achiziția intracomunitară în discuție în litigiul principal ar fi urmată de o livrare internă, s-ar putea răspunde în mod util la cele două întrebări adresate de instanța de trimitere referitoare la punerea în aplicare a măsurii de simplificare instituite în favoarea persoanei impozabile intermediare la articolul 141 din Directiva TVA.

B. Cu privire la prima întrebare preliminară

54. Prima întrebare preliminară privește examinarea condiției referitoare la identificarea în scopuri de TVA a fiecăreia dintre cele trei persoane impozabile într-un stat membru diferit, impusă în temeiul articolului 141 din Directiva TVA. Această întrebare invită să se precizeze dacă trebuie să se ia în considerare simpla constatare a utilizării a trei numere diferite de identificare sau, dimpotrivă, să se verifice existența unor identificări multiple ale persoanei impozabile intermediare.

55. Trebuie să se observe că singura restricție, exprimată în mod expres la acest articol 141 literele (a) și (e), este aceea ca persoana impozabilă care efectuează o livrare ulterioară în statul membru al locului achiziției intracomunitare a bunurilor, și anume locul sosirii acestora, să nu fie „stabilită” în acesta.

56. Diferitele versiuni lingvistice, în special cele în limbile spaniolă, germană, engleză, italiană și polonă(36), sunt redactate cu această unică rezervă.

57. Aceasta este justificată de obiectivul urmărit de dispoziția în cauză. Astfel, după cum se amintește la punctul 248 din raportul din 1994, „[o]biectul măsurilor de simplificare este de a evita ca operatorul [intermediar] să fie nevoit să se supună unor obligații de identificare[(37)] și de declarare în statul membru [al locului de sosire a bunurilor]”, atunci când acesta efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri urmată de o livrare internă în același stat membru, supus TVA-ului potrivit normelor aplicabile în acesta(38).

58. Este vorba, astfel, despre „dezactivarea» tax?rii achizi?iei intracomunitare, impozabil? în principiu în statul membru [al locului de sosire a transportului] ?i despre deplasarea c?tre subdobânditorul [final] a tax?rii vânz?rii intermediare de [operatorul intermediar]”(39).
59. În consecin??, dac? toate celelalte condi?ii prev?zute la articolul 141 din Directiva TVA sunt întrunite, în special cea referitoare la desemnarea persoanei impozabile supuse TVA?ului, utilizarea unui num?r de identificare în scopuri de TVA dintr?un stat membru pentru achizi?ia intracomunitar?, altul decât cel al statului membru de sosire a bunurilor, nu poate avea ca efect s? supun? această achizi?ie la plata TVA?ului în statul membru care a atribuit o identificare persoanei impozabile intermediare.
60. Totu?i, instan?a de trimitere ridic? problema aplicabilit??ii articolului 141 din Directiva TVA atunci când persoana impozabil? este stabilit? în statul membru de plecare a bunurilor ?i în special a interpret?rii literei (c) a acestui articol. Prin urmare, trebuie precizate toate elementele care trebuie supuse discu?iei.
61. În primul rând, astfel cum a ar?tat instan?a de trimitere, termenii care figureaz? la articolul 141 litera (c) din Directiva TVA, privind expedierea sau transportul bunurilor „dintr?un alt stat membru decât cel în care [operatorul intermediar] este identificat în scopuri de TVA”, ar putea fi interpreta?i literal în sensul c? sunt excluse cazurile în care persoana impozabil? este stabilit? sau chiar identificat? în statul membru de plecare a bunurilor, f?r? a se ?ine seama de alegerea privind identificarea care i s?ar oferi la efectuarea opera?iunii.
62. În al doilea rând, o astfel de interpretare nu ar fi izolat?. Astfel cum observ? autorii B. Terra ?i J. Kajus, excluderea identific?rii în statul membru de plecare a bunurilor este prev?zut? în diferite state membre(40).
63. În al treilea rând, aceasta ar avea o justificare practic?. Având în vedere c? stabilirea într?un stat membru creeaz? drepturi(41) ?i obliga?ii în materia tax?rii ?i a declara?iilor, m?sura de simplificare nu ar prezenta interes pentru persoana impozabil?.
64. În al patrulea rând, excluderea situa?iilor în care persoana impozabil? este identificat? în statul membru de plecare a bunurilor ar prezenta avantajul de a limita cazurile de ob?inere a unei identific?ri punctuale cu scopul de a justifica participarea la opera?iuni triunghiulare. Cu privire la acest aspect, Comisia a subliniat, în raportul s?u din 1994, interesul unei anumite vigilen?e(42), astfel cum a ar?tat instan?a de trimitere.
65. Consider?m c? aceste diverse argumente trebuie înl?turate, pentru motivele prezentate mai jos.
66. Se poate obiecta de la bun început c? o interpretare literal? a articolului 141 litera (c) din Directiva TVA(43) conduce la excluderea cazurilor de atribuire a unui num?r de identificare în scopuri de TVA în statul membru de plecare a bunurilor care nu sunt legate numai de stabilirea persoanei impozabile. Or, o astfel de excludere nu ar putea fi justificat? prin obliga?ii de declarare(44).
67. În continuare, mai fundamental, pornind de la constatarea lipsei unor dispozi?ii specifice referitoare la cazurile de identific?ri multiple, sus?inem c? articolul 141 din această directiv? trebuie s? fac? obiectul unei interpret?ri atât stricte, cât ?i teleologice.
68. Astfel, pe de o parte, o interpretare strict? a dispozi?iilor articolului 141 din Directiva TVA se impune datorit? obiectului lor, ?i anume instituirea unei m?suri de simplificare care are drept

consecin?? o excludere, cea referitoare la cazurile de identificare în statul membru de sosire a bunurilor. Altfel spus, excluderea identificării persoanei impozabile în statul membru de plecare a bunurilor nu poate fi dedus? din termeni generali.

69. Această logic? nu poate fi repus? în discu?ie, în ceea ce prive?te aplicarea articolului 141 litera (a) din această directiv?, de constatarea c? nu trebuie exclus? numai stabilirea în statul membru de sosire a bunurilor, ci ?i simpla identificare în scopuri de TVA a persoanei impozabile în acest stat membru. Astfel, această condi?ie se deduce în mod natural din obiectivul urm?rit de această dispozi?ie, acela de a evita identificarea persoanei impozabile intermediare. Raportul din 1994, în care se face referire la utilizarea de c?tre persoana impozabil? intermediar? a unui „num?r de identificare [...] atribuit de un alt stat membru decât cel de sosire a transportului bunurilor”, confirm? această analiz?(45).

70. Pe de alt? parte, apreciem, asemenea Comisiei, c? dispozi?iile articolului 141 din Directiva TVA trebuie interpretate în ansamblul lor ?i coroborate cu cele ale articolului 265(46) din această directiv?, men?ionat la articolul 42 din directiva amintit?, referitor la con?inutul declara?iei recapitulative care trebuie întocmit? în cazul unei achizi?ii intracomunitare în scopul unei livr?ri ulterioare. Termenii „num?rul de identificare în scopuri de TVA pe baza c?ruia [cump?r?torul] a efectuat [această?] achizi?i[e]” sugereaz? libertatea de a alege între diferite numere. Acest mod de redactare figureaz? de asemenea la articolul 41 din aceea?i directiv?, referitor la stabilirea locului achizi?iei intracomunitare de bunuri.

71. Această interpretare este justificat? de finalitatea mecanismului în discu?ie. În opinia noastră, controlul impozit?rii la locul final de consum al bunului este suficient pentru a justifica alegerea legiuitorului Uniunii de a nu exclude, la articolul 141 din Directiva TVA, simplificarea atunci când cump?r?torul intermediar dispune de o alt? identificare, care corespunde locului de stabilire a acestei persoane impozabile în statul membru de plecare a bunurilor(47).

72. O solu?ie contrar?, care ar împiedica o persoan? impozabil? s? î?i aleag? identificarea în scopuri de TVA, ar crea o diferen?? semnificativ? în modul de tratare a persoanelor impozabile ?i ar risca s? restrâng? exercitarea activit??ilor economice, în condi?iile în care num?rul individual de identificare în scopuri de TVA este doar un mijloc de prob?(48).

73. În plus, astfel cum a subliniat guvernul austriac(49), realit??ile economice justific? favorizarea recurgerii la reducerea sarcinii administrative(50) prin men?inerea libert??ii de alegere a persoanelor impozabile cu privire la identificarea lor pentru opera?iunile intracomunitare ?i prin asigurarea securit??ii juridice a tranzac?iilor pentru cump?r?torul final(51). De asemenea, în ?edin?? a fost invocat avantajul conferit de simplificare pentru gestiunea trezoreriei întreprinderii scutite de impozitare.

74. În sfâr?it, r?mâne de demonstrat interesul statului membru în care este identificat? persoana impozabil? intermediar? de a opune o alt? identificare în statul membru de plecare a bunurilor. Astfel, într?un asemenea caz, numai acest din urm? stat membru poate impozita livrarea.

75. Toate aceste elemente ne determin? s? consider?m c?, referitor la „ceea ce este necesar pentru a asigura perceperea corect? a taxei”(52) în statul membru de sosire a bunurilor, este suficient s? se constate utilizarea a trei identific?ri diferite în scopuri de TVA pentru a pune în aplicare mecanismul de simplificare prev?zut la articolul 141 din Directiva TVA, cu condi?ia, potrivit jurispruden?ei constante a Cur?ii(53), ca recurgerea la numere multiple de identificare în scopuri de TVA s? nu fie frauduloas?.

76. Astfel, dup? cum a amintit instan?a de trimitere, împrejur?ri precum cele descrise de

Comisie în raportul său din 1994(54) pot ridica întrebări cu privire la alegerea unui număr de identificare în scopuri de TVA în vederea efectuării de operațiuni triunghiulare(55).

77. În plus, într-un mod general, rezultat din Planul de acțiune privind TVA al Comisiei(56) c? în stadiul actual al legislației se impune o vigilență deosebită.

78. Având în vedere ansamblul acestor considerații, propunem să se răspundă la prima întrebare preliminară c? articolul 141 litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? persoana impozabilă care îndeplinește condițiile referitoare la identificare prevăzute la litera (a) a acestui articol trebuie să fi efectuat achiziția bunurilor prevăzută la litera (b) a acestui articol cu un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de un alt stat membru decât cel din care sunt expediate sau transportate bunurile pentru achiziția intracomunitară în discuție, nefiind important faptul c? aceasta este stabilită sau identificată în acest stat membru.

C. Cu privire la a doua întrebare preliminară

79. Această întrebare trebuie examinată doar în cazul confirmării existenței unor operațiuni triunghiulare.

80. Prin cea de a doua întrebare preliminară, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă respectarea cerințelor referitoare la întocmirea unei declarații recapitulative, astfel cum sunt prevăzute la articolele 263(57) și 265(58) din Directiva TVA, constituie o condiție de fond pentru aplicarea articolului 42 din această directivă și, în consecință, pentru scutirea de TVA a persoanei impozabile intermediare, în aplicarea mecanismului prevăzut la articolul 141 din directiva menționată(59).

81. Mai concret, instanța de trimitere ridică problema consecințelor care trebuie deduse din depunerea tardivă a declarațiilor recapitulative privind operațiunile efectuate în perioada octombrie-decembrie 2012(60), precum și a declarațiilor rectificative ulterioare acestora, menite să precizeze c? era vorba despre operațiuni triunghiulare(61).

82. Trebuie arătat c? la articolul 265 din Directiva TVA sunt enumerate informațiile care trebuie menționate de persoana impozabilă în declarația recapitativă pe care trebuie să o întocmească conform articolului 262 din această directivă. Consecințele acestei cerințe asupra stabilirii locului de impozitare sunt prevăzute la articolul 42 din directiva menționată.

83. Astfel, condițiile de fond necesare sunt precizate la articolul 42 litera (a) din Directiva TVA coroborat cu articolul 197 din această directivă și în special la alineatul (1) litera (a) al acestui articol. Rezultă c? acelea prevăzute la articolul 141 din directiva menționată trebuie să fie mai întâi întrunite pentru ca achiziția intracomunitară, efectuată „în scopul unei livrări ulterioare”(62), să fie considerată supusă TVA-ului în statul membru de sosire a bunurilor.

84. Cerința respectării „obligațiilor[or] prevăzute la articolul 265 privind depunerea declarației recapitulative”, care figurează la articolul 42 litera (b) din Directiva TVA, trebuie analizată diferit, în concordanță cu jurisprudența Curții, ca o condiție formală care permite numai asigurarea impozitării în statul membru în care are loc consumul final al bunurilor.

85. Astfel, trebuie amintit mai întâi, având în vedere modul de redactare a articolului 42 primul paragraf din Directiva TVA, c? articolul 42 litera (b) trebuie citit în lumina dispozițiilor articolului 41 din această directivă(63). Acesta are vocație să se aplice numai „cu excepția cazului în care persoana care achiziționează bunurile dovedește c? achiziția a fost supusă TVA în conformitate cu articolul 40”. Acești termeni, al căror sens este mai larg decât cel al articolului 42 din directiva menționată, referitor la simpla depunere a unei declarații recapitulative, exprimă un nivel de

exigen?? mai ridicat. Trebuie luat? de asemenea în considerare finalitatea acestor dispozi?ii, amintit? de Curte în Hot?rârea din 22 aprilie 2010, X ?i fiscale eenheid Facet?Facet Trading(64), ?i anume de „a garanta aplicarea TVA?ului în cazul achizi?iei în cauz?”(65).

86. În continuare, nu consider?m, spre deosebire de guvernul austriac, c? trebuie utilizat argumentul diferen?ei de redactare a articolului 42 din Directiva TVA în raport cu articolul 138 din această directiv?, care p?streaz? t?cerea cu privire la acest aspect. În opinia noastră, în stadiul actual al legisla?iei Uniunii(66), nu exist? niciun obstacol în calea apropierii de jurispruden?a constant? a Cur?ii, care poate fi transpus? în spe??, potrivit c?reia, în m?sura în care condi?iile materiale sau de fond ale unei livr?ri intracomunitare sunt îndeplinite, dreptul la scutirea de TVA nu poate fi subordonat altor cerin?e de ordin administrativ.

87. Astfel, Curtea a declarat c? refuzul scutirii de TVA a unei livr?ri intracomunitare care a avut loc efectiv nu poate fi întemeiat numai pe motivul c? dovada unei astfel de livr?ri nu a fost prezentat? în timp util(67). De altfel, Curtea a men?ionat „depunerea declara?iei recapitulative la administra?ia fiscal?” printre obliga?iile de form? care figureaz? la articolul 22 din A ?asea directiv?, în redactarea care rezult? din articolul 28h din această directiv?, devenit, cu privire la acest aspect, articolul 263 din Directiva TVA(68).

88. Aceea?i este situa?ia, în ceea ce prive?te ipotezele care pot fi transpuse în cauza principal?, a cerin?elor suplimentare fa?? de cea a unei identific?ri valabile, precum înregistrarea în sistemul de schimb de informa?ii privind TVA?ul [VAT Information Exchange System (VIES)], reglementarea de un regim de impozitare a achizi?iilor intracomunitare(69) sau transmiterea num?rului de identificare în scopuri de TVA al cump?r?torului(70).

89. Urmând aceea?i logic?, rectificarea unei facturi care vizeaz? un detaliu obligatoriu, ?i anume num?rul de identificare în scopuri de TVA, poate produce efecte retroactive(71). În plus, scutirea unei livr?ri intracomunitare nu poate fi refuzat? pentru simplul motiv c? administra?ia fiscal? a unui alt stat membru a efectuat o radiere cu efect retroactiv a num?rului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care a achizi?ionat bunul, de la o dat? anterioar? acestei livr?ri(72).

90. În sfâr?it, trebuie luat? în considerare, pe de o parte, obliga?ia oric?rei persoane impozabile identificate în scopuri de TVA de a întocmi declara?ii recapitulative(73), ceea ce permite o confruntare a informa?iilor furnizate. Pe de alt? parte, dintr?o perspectiv? mai larg?, trebuie men?ionat? evolu?ia reglement?rii Uniunii privind cooperarea administrativ? în domeniul TVA?ului(74). Astfel, Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativ? ?i combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea ad?ugată(75), intrat în vigoare la 1 ianuarie 2012, stabile?te norme ?i proceduri comune, în special pentru schimbul de informa?ii între autorit??ile na?ionale competente în scopul aplic?rii corecte a TVA?ului(76). Aceast? organizare atenueaz? în mod necesar consecin?ele unei declara?ii incomplete sau tardive.

91. Totu?i, acest „principiu al respingerii formalismului”(77), întemeiat în mod tradi?ional pe caracterul obiectiv al no?iunilor definite de Directiva TVA ?i pe principiul neutralit??ii fiscale, cunoa?te dou? excep?ii, aplicabile indiferent de beneficiul rezultat dintr?o norm? de drept al Uniunii(78). Este vorba, pe de o parte, de participarea inten?ionat? la o evaziune fiscal?(79) ?i, pe de alt? parte, de nedovedirea faptului c? cerin?ele de fond sunt îndeplinite(80).

92. În opinia noastră ?i contrar celor sus?inute de guvernul austriac(81), această excep?ie explic? solu?ia re?inut? în Hot?rârea din 22 aprilie 2010, X ?i fiscale eenheid Facet?Facet Trading(82), întrucât Curtea a constatat c? bunurile în cauz? nu fuseser? introduse efectiv pe teritoriul statului membru de identificare(83).

93. În consecință, apreciem că dreptul la scutirea de TVA trebuie să rezulte exclusiv din respectarea condițiilor prevăzute la articolul 141 și la articolul 42 litera (a) din Directiva TVA, aceea prevăzută la articolul 42 litera (b) din această directivă definind numai o modalitate practică de punere în aplicare.

94. Totuși, în cazul în care Curtea nu ar fi de acord cu această analiză, ar trebui luat în considerare, astfel cum a subliniat Comisia, faptul că în cauza principală dezbaterile nu priveau lipsa declarației recapitulative și nici a oricărei alte declarații.

95. Propunem, prin urmare, să se răspundă la cea de a doua întrebare preliminară că articolul 42 litera (b) din această directivă trebuie interpretat în sensul că se opune ca administrația fiscală a unui stat membru care a atribuit numărul de identificare în scopuri de TVA cu care persoana impozabilă a efectuat o achiziție intracomunitară în scopul unei livrări ulterioare să refuze scutirea de TVA a acesteia pentru simplul motiv că declarația recapitulativă prevăzută la articolul 265 din directiva menționată a fost transmisă tardiv sau rectificată ulterior de persoana impozabilă, în condițiile în care nu există niciun indiciu serios care să sugereze existența unei fraude și în care s-a stabilit că sunt întrunite condițiile de fond pentru scutire.

IV. Concluzie

96. Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria) după cum urmează:

„1) Articolul 141 litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că persoana impozabilă care îndeplinește condițiile referitoare la identificare prevăzute la litera (a) a acestui articol trebuie să fi efectuat achiziția bunurilor prevăzută la litera (b) a acestui articol cu un număr de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA) atribuit de un alt stat membru decât cel din care sunt expediate sau transportate bunurile pentru achiziția intracomunitară în discuție, nefiind important faptul că aceasta este stabilită sau identificată în acest stat membru.

2) Articolul 42 litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune ca administrația fiscală a unui stat membru care a atribuit numărul de identificare în scopuri de TVA cu care persoana impozabilă a efectuat o achiziție intracomunitară în scopul unei livrări ulterioare să refuze scutirea de TVA a acesteia pentru simplul motiv că declarația recapitulativă prevăzută la articolul 265 din această directivă a fost transmisă tardiv sau rectificată ulterior de persoana impozabilă, în condițiile în care nu există niciun indiciu serios care să sugereze existența unei fraude și în care s-a stabilit că sunt întrunite condițiile de fond pentru scutire.”

1 Limba originală: franceză.

2 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”.

3 BGBl. 663/1994, denumită în continuare „UStG 1994”.

4 BGBl. I, 34/2010.

5 Acest alineat a fost modificat prin Abgabenänderungsgesetz 2012 (Legea privind modificarea impozitării) din 14 decembrie 2012 (BGBl. I, 112/2012), cu efect de la 1 ianuarie 2013. Acesta prevede:

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

clientul își desfășoară 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 dispozițiile prezentei legi federale sunt aplicabile emiterii facturii, aceasta trebuie să conțină în plus următoarele date:

- o mențiune expresă referitoare la existența unei operațiuni triunghiulare intracomunitare 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.”

6 La punctul 7 din decizia de trimitere se precizează că, la 10 aprilie 2013, numărul de identificare în scopuri de TVA nu mai era valabil.

7 Înedin??, reprezentantul acestei societăți a precizat că aceasta renunșase la proiectul său.

8 Aceeași este situația în ceea ce privește dispozițiile echivalente ale celei de A șasea directive 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 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”). A se vedea punctul 34 și următoarele din prezentele concluzii.

9 Pentru o perspectivă istorică, a se vedea Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:7, punctele 24-29).

10 JO 1991, L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110.

11 La punctul 22 din Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548), Curtea a amintit că, „întrucât a constatat că nu erau încă îndeplinite condițiile care ar fi permis să se pună în aplicare principiul impozitării în statul membru de origine a bunurilor livrate fără a aduce atingere principiului conform căruia veniturile fiscale ar trebui să revină statului membru în care are loc consumul final, legiuitorul comunitar a instituit, prin titlul XVIa din A șasea directivă, un regim tranzitoriu de impozitare a schimburilor comerciale între statele membre întemeiat pe stabilirea unui nou fapt generator al taxei, și anume achiziția intracomunitară de bunuri (al șaptelea, al optulea, al nouălea și al zecelea considerent ale Directivei 91/680)”.

12 JO 1992, L 384, p. 47, data punerii în aplicare fiind stabilită, conform articolului 4 din această directivă, la 1 ianuarie 1993.

13 JO 2011, L 77, p. 1. Cu excepția anumitor dispoziții ale articolelor 3, 11, 23 și 24, acest regulament a intrat în vigoare în cea de a douăzecea zi de la publicarea în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* și se aplică de la 1 iulie 2011 (a se vedea articolul 65 din regulamentul menționat). Regulamentul (CE) nr. 1777/2005 al Consiliului din 17 octombrie 2005 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 77/388/CEE privind sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată a fost abrogat [(JO 2005, L 288, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 205); a se vedea articolul 64 din Regulamentul nr. 282/2011].

14 A se vedea, pentru viitor, Propunerea de regulament de punere în aplicare a Consiliului din 4 octombrie 2017 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește anumite scutiri pentru operațiunile intracomunitare [COM(2017) 568 final], care

privește exclusiv articolul 138 din Directiva TVA.

15 Trebuie menționat că acest mecanism nu este obligatoriu. Cumpărătorii pot alege să li se aplice regimul de principiu în care persoana impozabilă intermediară trebuie să îndeplinească obligațiile fiscale care îi revin fie în statul membru de plecare a bunului, în care efectuează o livrare intracomunitară, fie în statul membru de sosire a bunului, în care efectuează o achiziție intracomunitară, urmată de o livrare internă impozitată la clientul final.

16 Litera (a) a acestui articol prevede că se impozitează „livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

17 A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 23).

18 Devenit articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Directiva TVA.

19 Devenit articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

20 A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 24).

21 A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 25).

22 A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 42). A se vedea, pentru ilustrarea consecințelor nerespectării acestei cerințe, Hotărârea din 22 aprilie 2010, X și fiscale eenheid Facet/Facet Trading (C-536/08 și C-539/08, EU:C:2010:217, punctele 41 și 42).

23 A se vedea cu titlu ilustrativ, în ceea ce privește operațiuni care implică mai mult de două persoane impozabile, Hotărârea din 22 aprilie 2010, X și fiscale eenheid Facet/Facet Trading (C-536/08 și C-539/08, EU:C:2010:217), Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455), precum și Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599).

24 A se vedea, pentru comparația cu regimul aplicabil operațiunilor triunghiulare, Concluziile avocatului general Kokott în cauza EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punctul 65).

25 A se vedea Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punctul 40).

26 Devenit articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

27 A se vedea Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, dispozitiv, punctul 1).

28 A se vedea Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punctul 27 și următoarele).

29 A se vedea punctul 44 din această hotărâre.

30 Sublinierea noastră.

31 Astfel cum a procedat Curtea, în atenția părților, prin intermediul întrebării adresate pentru

a se răspunde oral în şedinţă.

32 Conform expresiei utilizate în Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punctul 66).

33 A se vedea pentru comparaţie ipotezele avute în vedere în Raportul Comisiei către Consiliu şi Parlamentul European din 23 noiembrie 1994 privind funcţionarea regimului tranzitoriu de percepere a TVA-ului în cadrul comerţului intracomunitar [COM(94) 515 final, denumit în continuare „raportul din 1994”], care precizează la punctul 247 că, „[î]n ipoteza inversă, în care B livrează bunurile în statul membru 1 sau în care cumpărătorul C se ocupă, în nume şi pe cont propriu, de transportul în statul membru de sosire 2 [a se citi «3» din motive de coerenţă cu punctul 4 din prezentele concluzii], B efectuează o achiziţie internă în statul membru 1, urmată de o livrare intracomunitară pornind din acest stat membru”. A se vedea, pentru ilustrarea primei ipoteze, Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punctele 12, 13 şi 40).

34 A se vedea punctul 43 a patra linie din prezentele concluzii.

35 Această cerinţă figurează la articolul 42 şi la articolul 141 litera (e) din Directiva TVA. În caz contrar, trebuie să se aplice articolul 41 din această directivă. Condiţia este formulată astfel: „cu excepţia cazului în care persoana care achiziţionează bunurile dovedeşte că achiziţia a fost supusă TVA în conformitate cu articolul 40”. A se vedea punctul 85 din prezentele concluzii, precum şi punctele 6 şi 17 din decizia de trimitere.

36 A se vedea observaţiile scrise ale guvernului austriac (punctul 7). Verificare liberă a coerenţei diferitor traduceri.

37 A se vedea articolul 214 din Directiva TVA, referitor la obligaţiile de identificare pentru orice operaţiune. A se vedea de asemenea în special, pentru reamintirea finalităţii, şi anume de a asigura buna funcţionare a sistemului TVA-ului, Hotărârea din 14 martie 2013, Ablesio (C-527/11, EU:C:2013:168, punctele 18 şi 19).

38 A se vedea raportul din 1994, punctul 246, referitor la principiile de impozitare.

39 A se vedea raportul din 1994, punctul 249.

40 Terra, B., şi Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT*, volumul 1, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2017, p. 619, în special nota de subsol 601. A se vedea de asemenea de exemplu circulara franceză BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912, disponibilă la următoarea adresă internet: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>, punctul 240, precum şi comentariul legislaţiei belgiene în Baltus, F., *La TVA:fondements et mécanismes*, ediţia a doua, Larcier, Bruxelles, 2016, p. 163.

41 În anumite legislaţii naţionale există legături între numerele de identificare socială sau fiscală a unei întreprinderi stabilite în statul respectiv. Astfel, pornind de la această identificare este atribuit automat numărul de TVA intracomunitar.

42 A se vedea punctele 252, 254 şi 255 din acest raport.

43 A se vedea punctul 61 din prezentele concluzii.

44 A se vedea punctul 63 din prezentele concluzii.

- 45 A se vedea punctul 251 din acest raport.
- 46 Mai precis, alineatul (1) litera (a) al articolului 265 din această directivă.
- 47 Această soluție se apropie de jurisprudența Curții potrivit căreia scutirea unei livrări intracomunitare nu trebuie să depindă de atribuirea sau de transmiterea unui număr de identificare în scopuri de TVA sau de radierea acestuia. A se vedea punctul 87 și următoarele din prezentele concluzii.
- 48 A se vedea Hotărârea din 14 martie 2013, Ablesio (C-527/11, EU:C:2013:168, punctele 20 și 32).
- 49 A se vedea punctele 9-11 din observațiile scrise ale acestui guvern.
- 50 A se vedea, pentru considerații mai generale privind legătura dintre acest obiectiv și strategia de creștere a Uniunii, în special pentru IMM-uri, expunerea de motive a Propunerii de regulament de punere în aplicare al Consiliului din 4 octombrie 2017 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare nr. 282/2011 în ceea ce privește anumite scutiri pentru operațiunile intracomunitare [COM(2017) 568 final, p. 3, punctul 6].
- 51 A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 48-50).
- 52 A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 29), și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 61).
- 53 A se compara cu Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 43 și jurisprudența citată).
- 54 A se vedea punctele 254 și 255 din acest raport.
- 55 Trebuie să se constate, în această privință, că în urma acestui raport nu a fost adoptat nicio dispoziție specifică cu ocazia modificării Directivei TVA și a redactării regulamentelor.
- 56 A se vedea Comunicarea Comisiei către Parlamentul European, Consiliu și Comitetul Economic și Social European din 4 octombrie 2017 intitulată „În continuarea Planului de acțiune privind TVA, Către un spațiu unic pentru TVA în UE – Momentul de acțiune” [COM(2017) 566 final, punctul 3.1.2, p. 11].
- 57 Mai precis, alineatul (1) primul paragraf, care corespunde articolului 28h din Așasea directivă, inserat prin Directiva 91/680, care înlocuiește articolul 22 alineatul (6) litera (b) al doilea paragraf prima teză din Așasea directivă.
- 58 Mai precis, alineatul (1) literele (a) și (b), care corespunde articolului 28h din Așasea directivă, inserat prin Directiva 91/680, care înlocuiește articolul 22 alineatul (6) litera (b) al cincilea paragraf prima și a doua linie din Așasea directivă.
- 59 A se vedea punctul 16 din observațiile scrise ale guvernului austriac.
- 60 A se vedea punctul 28 din decizia de trimitere, care precizează că declarațiile recapitulative au fost depuse la 8 februarie 2013, deși termenul pentru depunerea acestora expirase la 31 ianuarie 2013.
- 61 A se vedea punctele 5 și 31 din decizia de trimitere. Aceste declarații rectificative au fost

depuse la 10 aprilie 2013.

62 Articolul 42 litera (a) din directiva menționat?.

63 Corespunzător articolului 28b secțiunea A alineatul (2) primul și al doilea paragraf din A șasea directiv?. Putem arăta de asemenea, având în vedere elementele de analiz? prezentate de instan?a de trimitere și de guvernul austriac în observațiile sale scrise, c? poate fi vorba despre cazuri în care destinația final? a bunurilor nu este cunoscut? sau în care, mai general, una dintre condițiile de fond de la articolul 42 din Directiva TVA nu este îndeplinit?.

64 C-536/08 și C-539/08, EU:C:2010:217, punctele 32-36.

65 A se vedea punctul 33 din această hotărâre.

66 A se vedea, în ceea ce privește proiectele în curs, Comunicarea Comisiei către Parlamentul European, Consiliu și Comitetul Economic și Social European din 4 octombrie 2017 intitulat? „În continuarea Planului de acțiune privind TVA, Către un spațiu unic pentru TVA în UE – Momentul de a acționa [COM(2017) 566 final, punctul 3.1.1.1 litera (b), p. 9].

67 A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, dispozitiv, punctul 1).

68 A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 25).

69 A se vedea Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 37).

70 A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 51 și dispozitivul), precum și Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 52 și următoarele).

71 A se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, dispozitivul).

72 A se vedea Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona [C-273/11, EU:C:2012:547, punctele 60 și 61 (în ceea ce privește condiția de form?), precum și dispozitivul, punctul 2].

73 A se vedea articolele 262 și 263 din Directiva TVA.

74 A se compara cu Hotărârea din 22 aprilie 2010, X și fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 și C-539/08, EU:C:2010:217, punctul 37).

75 JO 2010, L 268, p. 1.

76 A se vedea următoarele considerente ale Regulamentului nr. 904/2010:

„(7) În vederea colectării taxei datorate, statele membre ar trebui să coopereze pentru a contribui la garantarea faptului că TVA este stabilit? corect. Prin urmare, statele membre trebuie nu numai să controleze aplicarea corect? a taxei datorate pe propriul teritoriu, ci ar trebui, în egal? m?sur?, să furnizeze asisten?? altor state membre pentru garantarea aplicării corecte a taxei datorate în alt stat membru ca urmare a unei activități desfășurate pe teritoriul propriu.

(8) Controlul aplicării corecte a TVA operațiunilor transfrontaliere impozabile într-un stat membru diferit de cel în care este stabilit furnizorul depinde în multe situații de informațiile care

sunt de?inute de statul membru de stabilire sau care pot fi ob?inute cu mult mai mult? u?urin?? de acesta din urm?. Prin urmare, supravegherea eficace a unor astfel de opera?iuni presupune ca statul membru de stabilire s? colecteze sau s? fie în m?sura s? colecteze informa?iile în cauz?.

[...]

(19) Statul membru de consum are responsabilitatea principal? de a asigura ca furnizorii f?r? sediu s? î?i îndeplineasc? obliga?iile. [...]"

77 Potrivit expresiei utilizate în Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauza Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:204, punctul 82 ?i urm?toarele). Ra?ionamentul s?u este întemeiat pe principiile enun?ate în Hot?rârea din 27 septembrie 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punctul 31), reluate recent în Hot?rârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, punctele 36-38).

78 A se vedea Hot?rârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti ?i al?ii (C?131/13, C?163/13 ?i C?164/13, EU:C:2014:2455, punctele 42-49).

79 A se vedea Hot?rârea din 20 octombrie 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punctele 44 ?i 45). A se vedea de asemenea, ca exemplu al unui caz de lips? frauduloas? a declara?iilor în statul membru de sosire a bunurilor, în cadrul unei rela?ii triunghiulare, îns? f?r? a se recurge la m?sura simplific?rii, Hot?rârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti ?i al?ii (C?131/13, C?163/13 ?i C?164/13, EU:C:2014:2455).

80 A se vedea Hot?rârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, punctele 42 ?i 43).

81 A se vedea punctele 23, 27 ?i 39 din observa?iile scrise ale acestui guvern.

82 C?536/08 ?i C?539/08, EU:C:2010:217.

83 A se vedea punctele 41 ?i 42 din această hot?râre.