HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

16 decembrie 2010*

În cauza C-430/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 9 octombrie 2009, primită de Curte la 2 noiembrie 2009, în procedura

Euro Tyre Holding BV

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

* Limba de procedură: olandeza.

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues, președinte de cameră, domnii A. Arabadjiev, U. Lõhmus (raportor), A. Ó Caoimh și doamna P. Lindh, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Euro Tyre Holding BV, de domnul T. C. van Zwieten, belastingadviseur;

— pentru guvernul olandez, de doamnele C. Wissels și B. Koopman, în calitate de agenți;

— pentru guvernul elen, de domnul K. Georgiadis, precum și de doamnele M. Germani și M. Tassopoulou, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de domnii D. Triantafyllou și W. Roels, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 96/95/CE a Consiliului din 20 decembrie 1996 (JO L 338, p. 89, denumită în continuare „A șasea directivă"), coroborat cu articolul 8 alineatul (1) literele (a) și (b), cu articolul 28a alineatul (1) litera (a) și cu articolul 28b secțiunea A alineatul (1) din aceeași directivă.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între societatea Euro Tyre Holding BV (denumită în continuare „ETH"), pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe), pe de altă parte, având ca obiect o serie de decizii de rectificare privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul") aplicate acestei societăți ca urmare a unei operațiuni privind bunuri care au făcut obiectul a două livrări succesive.

Cadrul juridic

A șasea directivă

3 Articolul 8 alineatul (1) literele (a) și (b) din A șasea directivă prevede:

„Locul de livrare a bunurilor se consideră:

(a) atunci când bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor sau de client sau de o terță persoană, locul unde se găsesc bunurile la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor către client. […]

(b) în cazul în care bunurile nu sunt expediate sau transportate, locul unde se găsesc bunurile la momentul la care este efectuată livrarea.” [traducere neoficială]

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

„Sunt supuse, de asemenea, [TVA-ului]:

(a) achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă acționând ca atare sau de către o persoană juridică neimpozabilă în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care

acționează ca atare, care nu este eligibilă pentru scutirea de taxă prevăzută la articolul 24 și care nu intră sub incidența regimurilor prevăzute la articolul 8 alineatul (1) litera (a) a doua teză sau la articolul 28b partea B alineatul (1)."

5 Articolul 28b secțiunea A alineatul (1) din directiva menționată prevede:

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

6 Articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din aceeași directivă are următorul conținut:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare și în condițiile pe care le stabilesc pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor prevăzute mai jos și pentru a preveni evaziunea, frauda sau abuzurile, statele membre scutesc:

(a) livrările de bunuri, definite la articolul 5 [...], expediate sau transportate de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile în afara teritoriului menționat în articolul 3, dar în interiorul Comunității, efectuate pentru o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expediției sau a transportului de bunuri."

7 Articolul 22 din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, prevede mai multe obligații în sarcina plătitorilor de taxă, cu privire mai ales la înregistrările contabile, facturarea, declarația, precum și declarația recapitulativă pe care aceștia sunt obligați să le depună la administrația fiscală. Alineatul (6) litera (b) primul paragraf al acestui articol este formulat după cum urmează:

„[F]iecare persoană impozabilă identificată în scopuri de [TVA] depune, de asemenea, o declarație recapitulativă a clienților identificați în scopuri de [TVA] cărora le-a furnizat bunuri în condițiile menționate la articolul 28c secțiunea A literele (a) și (d), precum și a destinatarilor identificați în scopuri de [TVA] ai operațiunilor prevăzute la al cincilea paragraf." [traducere neoficială]

Reglementarea națională

8 Reiese din observațiile scrise adresate Curții de guvernul olandez că dispozițiile naționale aplicabile în acțiunea principală sunt cele care rezultă din Legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting 1968) din 28 iunie 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329, denumită în continuare „Legea din 1968").

9 Potrivit articolului 5 din Legea din 1968, locul de livrare se situează, în cazul în care bunul care face obiectul livrării este expediat sau transportat, în locul în care începe expedierea sau transportul.

10 În temeiul articolului 9 alineatul 2 litera b) din Legea din 1968, taxa este de 0 % pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii enumerate în tabelul II din legea menționată, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile stabilite printr-o măsură administrativă generală.

11 Poziția a.6 din tabelul menționat, în forma sa în vigoare la data faptelor din acțiunea principală, menționa „bunurile care sunt transportate către un alt stat membru, atunci când aceste bunuri sunt impozitate ca urmare a unei achiziții intracomunitare a acestor bunuri".

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

12 ETH este o societate olandeză a cărei activitate comercială consta în furnizarea de piese de schimb pentru automobile și pentru alte vehicule. În cursul perioadei cuprinse între 1 octombrie 1997 și 31 ianuarie 1999, aceasta a vândut mai multe loturi de pneuri, în condiții de livrare „franco depozit", către două societăți cu sediul în Belgia, Miroco BVBA și VBS BVBA (denumite în continuare „Miroco" și, respectiv, „VBS" sau, împreună, „cumpărătorii"). Aceste condiții de livrare presupuneau că ETH trebuia să livreze mărfurile la depozitul său situat în Venlo (Țările de Jos) și că transportul de la acest depozit trebuia să se facă pe cheltuiala și pe riscul cumpărătorilor. La momentul încheierii contractelor de vânzare, cumpărătorii au anunțat ETH că mărfurile vor fi transportate către Belgia.

13 ETH a emis cumpărătorilor facturi aferente respectivelor vânzări, în care nu se menționa TVA-ul. Cumpărătorii plătiseră mărfurile anterior livrării acestora.

14 Înainte de livrarea mărfurilor în executarea contractelor de vânzare, cumpărătorii le-au revândut, fiecare în parte, către Banden Decof NV (denumită în continuare „Decof"), o societate cu sediul în Belgia, prevăzând condiții de livrare potrivit cărora transportul mărfurilor către sediul Decof se efectua pe cheltuiala și pe riscul Miroco sau al VBS, după caz.

15 Mărfurile au fost ridicate de un reprezentant al Miroco sau al VBS de la depozitul ETH din Țările de Jos și au fost transportate direct către sediul Decof din Belgia într-un camion cu șofer pus la dispoziția societăților menționate cu titlu oneros de către Decof. La momentul fiecărei ridicări de mărfuri, șoferul a remis ETH o declarație pe care a semnat-o și care indica faptul că mărfurile erau transportate către Belgia. ETH a fost informată ulterior că mărfurile nu fuseseră transportate la adresa cumpărătorilor. ETH nu a intervenit în transport.

16 Anterior livrărilor, administrația fiscală confirmase, la cererea ETH, că numerele de identificare în scopuri de TVA ale cumpărătorilor erau corecte. Prin urmare, ETH a prezentat, în legătură cu livrările menționate, declarația prevăzută la articolul 22 alineatul (6) litera (b) din A șasea directivă.

17 Ca urmare a unei investigații efectuate în 1999 în cadrul ETH, inspectorul, în calitate de autoritate competentă în Țările de Jos în materie de percepere a TVA-ului, a respins declarația de aplicare a cotei zero a taxei și a adresat acestei societăți două decizii de rectificare a TVA-ului privind perioada cuprinsă între 1 ianuarie 1997 și 31 decembrie 1998 și, respectiv, perioada referitoare la luna ianuarie 1999. După o primă contestație, inspectorul a anulat deciziile de rectificare în temeiul faptului că acestea conțineau o eroare în ceea ce privește numele destinatarului. După ce a corectat respectiva eroare, acesta a emis două noi decizii de rectificare. Ca urmare a unei noi contestații, inspectorul menționat a redus cuantumul primei rectificări și a confirmat cuantumul aferent celei de a doua rectificări.

18 ETH a formulat o acțiune împotriva acestor din urmă decizii de rectificare în fața Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. În hotărârea din 6 martie 2007, această instanță a statuat că transportul intracomunitar care a avut loc între Țările de Jos și Belgia s-a înscris în contextul livrărilor efectuate de cumpărători către Decof. Prin urmare, ținând seama de Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Rec., p. I-3227), ETH nu ar fi fost îndreptățită să aplice, în ceea ce privește livrările sale către

cumpărători, scutirea în temeiul livrării intracomunitare prevăzută la articolul 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă. Cu toate acestea, instanța menționată a considerat, pe baza altor motive, că acțiunea era în parte întemeiată și a procedat la o reducere a celor două rectificări contestate. ETH a declarat recurs împotriva hotărârii menționate în fața instanței de trimitere.

19 Acestea sunt împrejurările în care Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În lumina articolului 28c secțiunea A teza introductivă și litera (a) din A șasea directivă coroborat cu articolul 8 alineatul (1) literele (a) și (b), cu articolul 28a alineatul (1) litera (a) primul paragraf și cu articolul 28b secțiunea A [alineatul (1)] din [aceeași] directivă, în situația în care au fost efectuate două livrări succesive ale acelorași bunuri între persoane impozabile care acționează ca atare, astfel încât se realizează o expediere sau un transport intracomunitar unic, cum se poate stabili cărei livrări trebuie să îi corespundă transportul intracomunitar atunci când transportul este efectuat de persoana sau pe seama persoanei care acționează atât în calitate de cumpărător, în cadrul primei livrări, cât și în calitate de vânzător, în cadrul celei de a doua livrări?”

Cu privire la întrebarea preliminară

20 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, în situația în care un bun face obiectul a două livrări succesive între diferite persoane impozabile care acționează ca atare, dar al unui singur transport intracomunitar, acest transport trebuie să corespundă primei livrări sau celei de a doua, această operațiune fiind asimilată, pentru acest motiv, noțiunii de livrare intracomunitară în sensul articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă coroborat cu articolul 8 alineatul (1) literele (a) și (b), cu articolul 28a

alineatul (1) litera (a) primul paragraf și cu articolul 28b secțiunea A alineatul (1) din aceeași directivă.

21 Din decizia de trimitere reiese că, prin această întrebare, instanța națională urmărește să obțină o precizare referitoare la răspunsul pe care Curtea l-a oferit în Hotărârea EMAG Handel Eder, citată anterior. Astfel, la punctul 45 din această hotărâre, precum și la punctul 1 primul paragraf din dispozitiv, Curtea a statuat că, atunci când două livrări succesive privind aceleași bunuri, efectuate cu titlu oneros între persoane impozabile acționând ca atare, dau naștere unei expedieri intracomunitare unice sau unui transport intracomunitar unic al acestor bunuri, această expediere sau acest transport poate să corespundă numai uneia dintre cele două livrări, care va fi singura scutită în temeiul articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă. În această privință, instanța de trimitere arată că Curtea nu a precizat în ce mod trebuie să se determine care este livrarea, dintre cele două, căreia trebuie să îi corespundă transportul.

22 Cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii EMAG Handel Eder, citată anterior, se situa într-un context factual similar celui din acțiunea principală. Astfel, această cauză avea ca obiect două livrări succesive ale aceluiași bun care făcuse obiectul unui transport intracomunitar unic. Precum în acțiunea principală, cele două livrări implicau trei persoane impozabile cu sediul în două state membre diferite. Cu toate acestea, în cauza menționată, cumpărătorul intermediar primise o cerere de furnizare a unor bunuri din partea cumpărătorului final înainte de a achiziționa aceste bunuri de la furnizor, în timp ce acțiunea principală privește o situație în care cumpărătorul intermediar revinde cumpărătorului final bunurile pe care le-a achiziționat în prealabil de la furnizorul său, fără să fi existat o comandă prealabilă.

23 La punctul 38 din Hotărârea EMAG Handel Eder, citată anterior, Curtea a statuat că, chiar dacă două livrări succesive determină o singură deplasare a unor bunuri, aceste livrări trebuie considerate ca fiind succesive în timp.

24 În ceea ce privește locul acestor două livrări, Curtea a considerat că, dacă livrarea care determină expedierea sau transportul intracomunitar de bunuri și care are, așadar, drept corolar o achiziție intracomunitară impozitată în statul membru de sosire a expedierii menționate sau a transportului respectiv este prima dintre cele două livrări succesive, a doua livrare este considerată a fi situată în locul în care a fost efectuată achiziția intracomunitară care a precedat-o, și anume în statul membru de sosire. Dimpotrivă, dacă livrarea care a determinat expedierea sau transportul intracomunitar de bunuri este a doua dintre cele două livrări succesive, prima livrare, care a fost realizată în mod necesar înainte de expedierea sau de transportul bunurilor, este considerată a fi situată în statul membru de plecare a acestei expedieri sau a acestui transport (Hotărârea EMAG Handel Eder, citată anterior, punctul 50).

25 Prin urmare, numai locul livrării care determină expedierea sau transportul intracomunitar de bunuri este stabilit în conformitate cu articolul 8 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, acest loc fiind considerat a fi situat în statul membru de plecare a acestei expedieri sau a acestui transport. Locul celeilalte livrări este stabilit în conformitate cu articolul 8 alineatul (1) litera (b) din aceeași directivă. Un asemenea loc este considerat a fi situat fie în statul membru de plecare, fie în statul membru de sosire a expedierii menționate sau a transportului menționat, după cum această livrare este prima sau a doua dintre cele două livrări succesive (Hotărârea EMAG Handel Eder, citată anterior, punctul 51).

26 Aceste considerații pot fi transpuse în privința unor împrejurări precum cele din cauza principală.

27 În ceea ce privește aspectul de a stabili cărei livrări trebuie să îi corespundă transportul intracomunitar dacă acesta este efectuat de către persoana sau pe seama persoanei care, în calitate de prim cumpărător și al doilea furnizor, a fost implicată în cele două livrări, trebuie să se constate că A șasea directivă nu prevede nicio normă generală în această privință. Răspunsul la această întrebare depinde de o apreciere globală a

tuturor împrejurărilor specifice care permit să se stabilească ce livrare îndeplinește toate condițiile aferente unei livrări intracomunitare.

28 În această privință, trebuie amintit că, precum alte noțiuni care definesc operațiunile taxabile în sensul celei de A șasea directive (a se vedea printre altele Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 44, precum și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 41), noțiunile de livrare și de achiziție intracomunitare au un caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor în cauză (Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, Rep., p. I-7797, punctul 38, și Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 39).

29 Rezultă de asemenea din jurisprudența Curții că o scutire a livrării intracomunitare a unui bun în sensul articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă nu devine aplicabilă decât dacă dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează, dacă furnizorul dovedește că acest bun a fost expediat sau a fost transportat într-un alt stat membru și, ca urmare a acestei expedieții sau a acestui transport, dacă bunul respectiv a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare (a se vedea în acest sens Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 42, Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, Rep., p. I-7897, punctul 23, și Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X, C-84/09, Rep., p. I-11645, punctul 27).

30 Chiar dacă întrebarea instanței de trimitere privește numai condiția referitoare la transportul intracomunitar, trebuie să se țină seama deopotrivă de celelalte două condiții enumerate la punctul precedent, în măsura în care împrejurările în care acestea din urmă sunt respectate pot avea importanță în contextul aprecierii condiției în discuție în acțiunea principală.

31 În primul rând, în ceea ce privește transferul dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar în cadrul livrărilor efectuate în mod succesiv, trebuie amintit că Curtea a statuat, la punctul 38 din Hotărârea EMAG Handel Eder, citată anterior, că clientul intermediar nu poate transfera către cel de al doilea client dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar decât dacă l-a primit în prealabil de la primul vânzător.

32 În împrejurări precum cele din acțiunea principală, trebuie, așadar, să se considere că ridicarea mărfurilor de la depozitul ETH de către reprezentantul primei persoane care a achiziționat bunurile trebuie considerată ca reprezentând transferul către aceasta al dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar, element care corespunde astfel primei livrări.

33 Totuși, această împrejurare nu este suficientă în sine pentru a concluziona că prima livrare constituie o livrare intracomunitară. Astfel, nu se poate exclude ca al doilea transfer al dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar să poată avea loc de asemenea pe teritoriul statului membru al primei livrări, și aceasta înainte de a interveni transportul intracomunitar. Într-un asemenea caz, transportul intracomunitar nu ar mai putea să corespundă acestei livrări.

34 În cazul în care persoana care achiziționează bunurile obține dreptul de a dispune de acestea în calitate de proprietar în statul membru de livrare și se angajează să le transporte către statul membru de destinație, cum se întâmplă în cazul livrărilor care au drept condiție ridicarea mărfurilor de la depozitul furnizorului, trebuie luate în considerare, în măsura posibilului, intențiile cumpărătorului la momentul achiziției, dacă acestea sunt susținute de elemente obiective (a se vedea în acest sens Hotărârea X, citată anterior, punctul 47 și jurisprudența citată).

35 În speță, dacă cumpărătorii, în calitate de prime persoane care achiziționează bunurile, și-au manifestat intenția de a le transporta către un alt stat membru decât statul de livrare și s-au prezentat cu numărul de identificare în scopuri de TVA atribuit de acest alt stat membru, ETH putea să considere că operațiunile pe care le efectua constituiau livrări intracomunitare.

36 Cu toate acestea, după transferul către persoana care achiziționează bunurile al dreptului de a dispune de acestea în calitate de proprietar, furnizorul care a efectuat prima livrare ar putea fi obligat la plata TVA-ului aferent acestei operațiuni dacă a fost informat de această persoană cu privire la faptul că bunurile vor fi revândute unei alte persoane impozabile înainte de a fi părăsit statul membru de livrare și dacă, în urma acestei informații, acesta a omis să emită persoanei care achiziționează bunurile o factură rectificată ce include TVA-ul.

37 În continuare, în ceea ce privește condiția privind dovada, în măsura în care aceasta constituie una dintre condițiile de scutire amintite la punctul 29 din prezenta hotărâre, trebuie să se arate că, deși revine, în principiu, furnizorului obligația de a dovedi că bunul a fost expediat sau a fost transportat într-un alt stat membru, în condițiile în care dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar este transferat persoanei care le achiziționează pe teritoriul statului membru de livrare și în care revine acestei persoane obligația de a expedia sau de a transporta bunurile în afara statului membru de livrare, dovada pe care furnizorul o poate prezenta autorităților fiscale depinde în esență de elementele pe care le primește în acest scop de la persoana care achiziționează bunurile.

38 Este adevărat că reiese din jurisprudența Curții că este legitim să se impună, într-un asemenea caz, ca furnizorul să acționeze cu bună-credință și să adopte orice măsură rezonabilă aflată în puterea sa pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală. Cu toate acestea, odată ce furnizorul și-a îndeplinit obligațiile referitoare la dovada unei livrări intracomunitare, în măsura în care persoana care achiziționează bunurile nu și-a îndeplinit obligația contractuală de a le expedia sau de a le transporta în afara statului membru de livrare, aceasta din urmă este cea care ar trebui să fie obligată la plata TVA-ului în respectivul stat

membru (a se vedea în acest sens Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctele 66 și 67).

39 Reiese din dosar că, în acțiunea principală, pentru calificarea livrării sale drept intracomunitară și pentru scutirea acesteia de la plata TVA-ului, ETH s-a întemeiat pe numărul de identificare în scopuri de TVA din Belgia al cumpărătorilor, a cărui verificare a fost solicitată de ETH autorităților fiscale olandeze, și pe declarația cumpărătorilor, furnizată la momentul ridicării mărfurilor de la depozitul său, indicând că acestea vor fi transportate către Belgia. Revine instanței de trimitere obligația de a aprecia, pe baza condițiilor pe care dreptul național le prevede în acest scop, dacă, acționând astfel, ETH și-a îndeplinit obligațiile privind dovada și obligația de diligență.

40 În sfârșit, în ceea ce privește condiția referitoare la expedierea sau la transportul bunului în afara statului membru de livrare, trebuie să se precizeze că, deși, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 45 din Hotărârea EMAG Handel Eder, citată anterior, nu este pertinent să se stabilească cine deține dreptul de a dispune de bunuri în timpul transportului intracomunitar, împrejurarea că acest transport este efectuat de proprietarul bunului sau pe seama acestuia ar putea să aibă totuși un rol în cadrul deciziei de a stabili dacă respectivul transport corespunde primei sau celei de a doua livrări. Cu toate acestea, în cazul în care transportul este efectuat de către persoana sau pe seama persoanei care participă la cele două operațiuni, precum în acțiunea principală, această împrejurare nu este decisivă.

41 Prin urmare, faptul că, în acțiunea principală, a doua persoană care achiziționează bunurile a fost implicată în transport nu este un element care să permită să se concluzioneze că acest transport trebuie să corespundă celei de a doua livrări.

42 De asemenea, împrejurarea că bunurile nu au fost transportate la adresa primelor persoane care le achiziționează nu permite să se excludă faptul că transportul a fost

efectuat în cadrul primei livrări, în măsura în care aplicarea scutirii unei livrări intracomunitare este supusă condiției potrivit căreia transportul trebuie să se finalizeze într-un alt stat membru decât statul membru de livrare, adresa la care transportul se finalizează fiind lipsită de relevanță în această privință.

43 Această interpretare nu este infirmată de modul de redactare a articolului 28c secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă, potrivit căruia locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul în care se află bunurile în momentul sosirii expediției sau a transportului la achizitor. Astfel cum reiese din jurisprudența Curții, obiectivul urmărit de regimul tranzitoriu de impozitare a schimburilor comerciale dintre statele membre, în care se înscrie respectiva dispoziție, este de a transfera venitul fiscal către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 aprilie 2010, X și fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 și C-539/08, Rep., p. I-3581, punctele 30 și 31), iar nu de a stabili care este persoana care a efectuat o achiziție intracomunitară.

44 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că, atunci când un bun face obiectul a două livrări succesive între diferite persoane impozabile care acționează ca atare, dar al unui singur transport intracomunitar, stabilirea operațiunii căreia trebuie să îi corespundă acest transport, și anume prima sau a doua livrare – această operațiune fiind asimilată, pentru acest motiv, noțiunii de livrare intracomunitară în sensul articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă coroborat cu articolul 8 alineatul (1) literele (a) și (b), cu articolul 28a alineatul (1) litera (a) primul paragraf și cu articolul 28b secțiunea A alineatul (1) din aceeași directivă –, trebuie efectuată având în vedere o apreciere globală a tuturor împrejurărilor speței pentru a stabili care dintre aceste două livrări îndeplinește toate condițiile aferente unei livrări intracomunitare.

45 În împrejurări precum cele din acțiunea principală, în care prima persoană care achiziționează bunurile, care a obținut dreptul de a dispune de acestea în calitate

de proprietar pe teritoriul statului membru al primei livrări, își manifestă intenția de a transporta aceste bunuri către un alt stat membru și se prezintă cu numărul de identificare în scopuri de TVA atribuit de acest din urmă stat, transportul intracomunitar ar trebui să corespundă primei livrări, cu condiția ca dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar să fi fost transferat celei de a doua persoane care achiziționează bunurile în statul membru de destinație a transportului intracomunitar. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă această condiție este îndeplinită în litigiul cu care este sesizată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

46 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

Atunci când un bun face obiectul a două livrări succesive între diferite persoane impozabile care acționează ca atare, dar al unui singur transport intracomunitar, stabilirea operațiunii căreia trebuie să îi corespundă acest transport, și anume prima sau a doua livrare – această operațiune fiind asimilată, pentru acest motiv, noțiunii de livrare intracomunitară în sensul articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 96/95/CE a Consiliului din 20 decembrie 1996, coroborat cu articolul 8 alineatul (1) literele (a) și (b), cu

articolul 28a alineatul (1) litera (a) primul paragraf și cu articolul 28b secțiunea A alineatul (1) din aceeași directivă –, trebuie efectuată având în vedere o apreciere globală a tuturor împrejurărilor speței pentru a stabili care dintre aceste două livrări îndeplinește toate condițiile aferente unei livrări intracomunitare.

În împrejurări precum cele din acțiunea principală, în care prima persoană care achiziționează bunurile, care a obținut dreptul de a dispune de acestea în calitate de proprietar pe teritoriul statului membru al primei livrări, își manifestă intenția de a transporta aceste bunuri către un alt stat membru și se prezintă cu numărul de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atribuit de acest din urmă stat, transportul intracomunitar ar trebui să corespundă primei livrări, cu condiția ca dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar să fi fost transferat celei de a doua persoane care achiziționează bunurile în statul membru de destinație a transportului intracomunitar. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă această condiție este îndeplinită în litigiul cu care este sesizată.

Semnături