Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL NICHOLAS EMILIOU
prezentate la 7 aprilie 2022 [1]

Cauza C-696/20

B.
împotriva
Dyrektor Izby Skarbowej w W.

[cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia)]

„Cerere de decizie preliminară – Directiva TVA – Articolul 41 – Aplicabilitate – Livrare intracomunitară nescutită – Recalificarea unei operațiuni în cadrul unui lanț de operațiuni de către autoritatea fiscală – Obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente operațiunii calificate în mod eronat drept o operațiune internă de o parte – Principiul proporționalității”

I. Introducere

1. Comiterea unei erori la începutul unui exercițiu matematic care, în rest, este bine executat poate conduce, în general, la două rezultate posibile, în funcție de personalitatea profesorului. Profesorul fie acordă puncte pentru partea rezolvată în mod corect, fie notează cu strictețe exercițiul finalizat în mod eronat. Se pare că, dacă autoritățile fiscale s-ar comporta ca niște profesori de matematică, cel mai probabil acestea ar acorda note în conformitate cu cel de al doilea scenariu, cel puțin pe baza situației de fapt din prezenta cauză.

2. B este o societate stabilită în Țările de Jos care a acționat ca intermediar într-un lanț de operațiuni care implică cel puțin trei operatori. B a achiziționat bunuri de la BOP, o societate cu sediul în Polonia, și le-a revândut propriilor clienți situați în alte state membre.

3. Deși acest lanț nu a implicat nicio fraudă și deși taxa pe valoarea adăugată (TVA-ul) a fost în fapt declarată în fiecare etapă, autoritățile poloneze au considerat totuși că acest lucru a fost realizat în mod incorect, deoarece livrarea asociată transportului prin care bunurile au fost expediate direct de la BOP către clienții finali ai B a fost stabilită în mod eronat. În timp ce B a tratat prima operațiune (livrarea de la BOP către B) ca fiind o operațiune internă, iar a doua operațiune (livrările efectuate de B către clienții săi) ca fiind o operațiune intracomunitară, transportul fiind atribuit acestei din urmă operațiuni, autoritățile poloneze au atribuit transportul și, prin urmare, caracterul intracomunitar primei operațiuni.

[1] Limba originală: engleza.

4. Această recalificare a determinat autoritățile poloneze să aplice ficțiunea prevăzută la articolul 41 din Directiva TVA [2], care stabilește că locul unei achiziții intracomunitare de bunuri (și, prin urmare, locul impozitării) este, pe scurt, statul membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA sub care a acționat persoana care achiziționează bunurile, cu excepția cazului în care TVA-ul a fost aplicat în locul în care se încheie transportul bunurilor. Întrucât B nu a putut furniza dovezi că a aplicat TVA-ul în cazul achiziției intracomunitare recalificate în statele membre de destinație finală a bunurilor, autoritățile poloneze s-au întemeiat pe numărul de identificare în scopuri de TVA polonez pe care B l-a utilizat pentru această achiziție pentru a solicita plata TVA-ului.

5. Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), instanța de trimitere sesizată cu cauza, observă însă că taxa a fost deja aplicată de clienții societății B. Prin urmare, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la aspectul dacă articolul 41 din Directiva TVA, interpretat în lumina principiilor neutralității și proporționalității, se opune situației rezultate, în care taxa a fost, potrivit acestei instanțe, achitată de două ori, și anume de către clienții societății B în statul membru de destinație a bunurilor și, de asemenea, de către B în Polonia, prin aplicarea normei naționale de transpunere a acestei dispoziții.

II. Cadrul juridic

1. Dreptul Uniunii Europene

6. Potrivit articolului 20 din Directiva TVA:

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

[…]”

7. Potrivit articolului 40 din Directiva TVA, „locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul unde se încheie expedierea sau transportul bunurilor către persoana care le achiziționează”.

8. Articolul 41 din Directiva TVA are următorul cuprins:

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

În cazul în care achiziția este supusă TVA în conformitate cu primul paragraf, ulterior în temeiul articolului 40 achiziția fiind supusă TVA în statul membru în care se încheie transportul sau

[2] Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

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 138 alineatul (1) din Directiva TVA, în versiunea anterioară adoptării Directivei (UE) 2018/1910 [3], prevedea următoarele:

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.”

10. Articolul 1 punctul 3 din Directiva 2018/1910 prevede:

„Articolul 138 [din Directiva TVA] se modifică după cum urmează:

(a) alineatul (1) se înlocuiește cu următorul text:

«(1) Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor, dar în interiorul Comunității, de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile, atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

(a) bunurile sunt livrate unei persoane impozabile sau unei persoane juridice neimpozabile care acționează ca atare în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor;

(b) persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă pentru care este efectuată livrarea este identificată în scopuri de TVA în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor și a indicat furnizorului acest număr de identificare în scopuri de TVA;»

[…]”

2. Drept național

11. Articolul 25 din ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii din 11 martie 2004, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) are următorul cuprins:

„1. Achiziția intracomunitară de bunuri se consideră efectuată pe teritoriul statului membru unde se află bunurile în momentul încheierii expedierii sau transportului acestora.

2. Sub rezerva aplicării alineatului 1 în cazul în care persoana care achiziționează bunurile menționată la articolul 9 alineatul 2 a indicat, la achiziția intracomunitară de bunuri, numărul care i-a fost alocat pentru operațiuni intracomunitare de un anumit stat membru, altul decât

[3] Directiva Consiliului din 4 decembrie 2018 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește armonizarea și simplificarea anumitor norme din sistemul taxei pe valoarea adăugată pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre (JO 2018, L 311, p. 3).

statul membru în care se află bunurile în momentul încheierii expedierii sau transportului acestora, achiziția intracomunitară de bunuri se consideră efectuată și în acel stat membru, cu excepția situației în care persoana care achiziționează bunurile face dovada că achiziția intracomunitară de bunuri:

1) a fost impozitată în statul membru în care se află bunurile în momentul încheierii expedierii sau transportului acestora ori

2) a fost considerată impozitată în statul membru în care se află bunurile în momentul încheierii expedierii ori transportului acestora, ca urmare a aplicării procedurii simplificate într-o operațiune triunghiulară intracomunitară, prevăzută în secțiunea XII."

III. Situația de fapt, procedura națională și întrebarea preliminară

12. B este o societate stabilită în Țările de Jos și înregistrată în scopuri de TVA în acest stat membru. La data faptelor (aprilie 2012), aceasta era de asemenea înregistrată în scopuri de TVA în Polonia.

13. În această perioadă, ea a acționat în calitate de intermediar în cadrul unui lanț de livrări referitoare la aceleași bunuri și la care au participat cel puțin trei operatori diferiți. B a achiziționat bunuri de la BOP și apoi le-a revândut propriilor clienți. Bunurile au fost expediate direct de la furnizorul inițial din Polonia (BOP) către ultimul operator din lanțul de livrări.

14. Atunci când a achiziționat bunurile de la BOP, B a utilizat numărul său de identificare în scopuri de TVA polonez. B a considerat aceste livrări ca fiind livrări interne și, în consecință, le-a aplicat cota de TVA de 23 %. În continuare, B a calificat livrările pe care le-a efectuat către clienții săi drept livrări intracomunitare supuse unei cote de 0 %. Acești clienți au declarat TVA-ul aplicabil achiziției intracomunitare.

15. Prin decizia din 11 iunie 2015, Dyrektor Urzedu Kontroli Skarbowej w R. [directorul Autorității de Control Fiscal din R., Polonia] (denumit în continuare „autoritatea fiscală de prim grad") a recalificat operațiunea în cauză după ce a concluzionat că livrarea căreia îi trebuia atribuit transportul a fost identificată în mod eronat. În timp ce B a atribuit transportul celei de a doua livrări (către clienții săi), autoritatea fiscală de prim grad a considerat că transportul ar fi trebuit să fie atribuit primei livrări din lanț efectuate de BOP către B. În consecință, aceasta a considerat că prima operațiune a reprezentat o livrare intracomunitară care ar fi trebuit să fie declarată drept achiziție intracomunitară de către B în statul membru de destinație a bunurilor, scop în care B ar fi trebuit să se înregistreze în statul respectiv, în timp ce livrările efectuate de B către clienții săi în acest stat ar fi trebuit să fie impozitate ca operațiuni interne.

16. În plus, întrucât B a utilizat numărul său de identificare în scopuri de TVA polonez, și anume un număr de TVA dat de un alt stat membru decât cel în care s-a încheiat transportul bunurilor în cauză, autoritatea fiscală de prim grad a decis, în temeiul articolului 25 alineatul 2 punctul 1 din Legea privind TVA-ul, care transpune articolul 41 din Directiva TVA, că B trebuia să declare în Polonia TVA-ul aferent achiziției sale intracomunitare (recalificate). În același timp, aceasta a

confirmat că BOP avea obligația de a factura TVA pentru livrarea sa către B la cota de 23 %[4] și că B nu avea dreptul de a deduce respectivul TVA achitat în amonte[5].

17. Prin decizia din 11 septembrie 2015, Dyrektor Izby Skarbowej w W. (directorul Camerei Fiscale din W) a confirmat în esență aceste constatări[6].

18. B a atacat această decizie la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Varșovia, Polonia), care a respins acțiunea ca nefondată.

19. Această instanță a împărtășit opinia autorităților fiscale potrivit căreia B calificase în mod eronat ambele livrări în cauză și a stabilit în mod eronat livrarea căreia ar fi trebuit să îi fie atribuit transportul.

20. B a formulat recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă), aceasta fiind instanța de trimitere.

21. B susține în fața acestei instanțe că articolul 25 alineatul 1 și alineatul 2 punctul 1 din Legea privind TVA-ul a fost aplicat în mod eronat, întrucât aceste dispoziții se aplică numai achizițiilor intracomunitare, iar nu situațiilor naționale (și anume, astfel cum explică B, atunci când transportul bunurilor începe în statul membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA). B susține, de asemenea, că a existat o aplicare incorectă a articolului 25 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul, precum și a articolului 41 din Directiva TVA coroborat cu articolul 16 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011[7], întrucât articolul 25 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul a fost aplicat unei operațiuni care fusese deja impozitată ca operațiune internă în Polonia. În sfârșit, B susține că articolul 25 alineatul 2 punctul 1 din Legea privind TVA-ul a fost aplicat în mod incorect în situația sa, întrucât livrările în cauză fuseseră impozitate în statele membre în care s-a încheiat transportul (de către propriii clienți).

22. Instanța de trimitere arată că TVA-ul a fost plătit în fiecare etapă a lanțului în cauză și că nu există niciun indiciu de fraudă. Această instanță precizează că aprecierea eronată de către B a livrărilor în cauză a condus la datorarea TVA-ului de către acest operator în Polonia.

23. Aceasta arată de asemenea că autoritățile fiscale poloneze nu au competența de a verifica întregul lanț de livrări în cauză, ceea ce înseamnă că TVA-ul plătit de clienții societății B în statul membru de destinație a bunurilor nu poate fi luat în considerare. În opinia instanței de trimitere, aceasta conduce la o sarcină fiscală disproporționată pentru B.

4 Din decizia de trimitere reiese că lipsa scutirii livrării intracomunitare recalificate rezultă din norma națională, în vigoare la momentul relevant, potrivit căreia scutirea nu poate fi acordată în cazul în care cumpărătorul a acționat sub numărul său de identificare în scopuri de TVA național.

5 Decizia de trimitere nu conține informații cu privire la motivele pentru care societății B i-a fost refuzat dreptul de deducere.

6 Din decizia de trimitere reiese că Dyrektor Izby Skarbowej w W. a anulat decizia autorității fiscale de prim grad și a stabilit un cuantum ușor mai ridicat al diferenței de TVA care trebuia rambursată pentru luna aprilie 2012. De asemenea, se arată că această modificare este irelevantă pentru întrebarea preliminară, întrucât Dyrektor Izby Skarbowej w W. a confirmat constatările de fapt și de drept efectuate în primă instanță.

7 Regulamentul de punere în aplicare 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 (JO 2011, L 77, p. 1).

24. În acest context, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții de Justiție următoarele întrebări preliminare:

„Articolul 41 din [Directiva TVA] și principiile proporționalității și neutralității se opun aplicării, într-o situație precum cea din litigiul principal, a unei dispoziții naționale precum cea prevăzută la articolul 25 alineatul 2 din [Legea privind TVA-ul] în cazul unei operațiuni de achiziție intracomunitară efectuată de o persoană impozabilă:

– dacă achiziția în cauză a fost deja supusă impozitării pe teritoriul statului membru în care se încheie expedierea de către persoanele care achiziționează bunurile de la persoana impozabilă respectivă;

– dacă se stabilește că activitatea persoanei impozabile nu era legată de nicio fraudă fiscală, ci era rezultatul unei identificări eronate a livrărilor din cadrul unor operațiuni în lanț și că numărul de identificare în scopuri de TVA polonez a fost indicat de aceasta pentru livrări interne, iar nu intracomunitare?”

25. B, Dyrektor Izby Skarbowej w W., guvernul polonez, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise în prezenta cauză. Aceste părți au prezentat de asemenea argumente orale în cadrul ședinței care a avut loc la 27 ianuarie 2022.

IV. Apreciere

26. Pentru ca articolul 41 din Directiva TVA să fie aplicabil, trebuie să existe, printre altele, o achiziție intracomunitară de bunuri. Calificarea ca atare a unei anumite livrări în cadrul unui lanț (precum prima livrare în discuție în litigiul principal) depinde de „atribuirea transportului”. Întrucât părțile au prezentat puncte de vedere diferite cu privire la modul în care ar trebui să fie analizat acest aspect, vom începe prezentele concluzii prin formularea unor observații preliminare cu privire chiar la acest aspect (A). Vom aborda apoi problema care se află în centrul prezentei cauze, aplecându-ne către raționamentul care stă la baza articolului 41 din Directiva TVA (B) și examinând aplicabilitatea acestuia în situația din litigiul principal (C).

A. Observații preliminare privind atribuirea transportului

27. Subliniem că, în cadrul aprecierii tratamentului fiscal al livrărilor de bunuri care fac parte dintr-un lanț, este extrem de important să se stabilească segmentul exact al acestui lanț căruia ar trebui să i se atribuie transportul care are loc în acest context. Această atribuire determină partea din livrări care trebuie calificată drept livrare intracomunitară și care, prin urmare, trebuie să fie scutită de TVA de statele membre, astfel cum prevede articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

28. Această dispoziție, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, prevedea că „[s]tatele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care

începe expedierea sau transportul bunurilor”[8].

29. Atunci când a interpretat această dispoziție, Curtea a statuat că, în cadrul unui lanț de livrări succesive care au ocazionat doar un singur transport intracomunitar, transportul „nu poate fi atribuit decât uneia dintre aceste livrări, care va fi, prin urmare, singura scutită […]”[9].

30. Curtea a statuat că la întrebarea care este livrarea din lanț căreia i se atribuie transportul trebuie să se răspundă pe baza unei aprecieri globale a tuturor împrejurărilor speciale din speță[10]. În acest context, Curtea a subliniat importanța determinării momentului în care a avut loc transferul dreptului de a dispune de bun ca un proprietar.[11]

31. În speță, B și Dyrektor Izby Skarbowej w W. au adoptat opinii diferite cu privire la aspectul atribuirii transportului cu care bunurile de la primul operator din lanț (BOP) au fost expediate la ultimul (clienții societății B). În timp ce B a considerat că acest transport trebuia atribuit celei de a doua livrări din cadrul lanțului, și anume propriilor livrări către clienții săi, Dyrektor Izby Skarbowej w W. a considerat că transportul trebuia atribuit primei livrări (efectuate de BOP către B). Această diferență de perspectivă s-a reflectat în consecință în aprecierile lor respective cu privire la care dintre livrări constituia o livrare intracomunitară. Acest lucru a influențat, la rândul său, opiniile lor cu privire la tratamentul fiscal al fiecăreia dintre livrările în cauză.

32. În cadrul prezentei proceduri, B se întemeiază mai exact pe articolul 36a din Directiva TVA pentru a susține că poziția sa cu privire la atribuirea transportului este conformă cu al doilea alineat al acestei dispoziții.

33. Observăm că articolul 36a din Directiva TVA clarifică într-adevăr aspectul legat de atribuirea transportului în cadrul unui lanț de livrări prevăzând, la al doilea alineat, că „expedierea sau transportul este atribuit numai livrării de bunuri efectuate de către operatorul intermediar în cazul în care operatorul intermediar [precum B în speță] a comunicat furnizorului său numărul de identificare în scopuri de TVA care i-a fost eliberat de către statul membru din care sunt expediate sau transportate bunurile”. Astfel, dacă ar fi aplicabilă în prezenta cauză, această dispoziție ar confirma poziția adoptată de B. Cu toate acestea, în opinia noastră, B nu o poate invoca, în speță, întrucât această dispoziție a fost introdusă în Directiva TVA prin Directiva 2018/1910[12], și anume la mai mulți ani după efectuarea operațiunii în cauză. Ca atare, aceasta nu este aplicabilă *ratione temporis* în prezenta cauză. În plus, nu vedem niciun element, nici în textul Directivei 2018/1910, nici în lucrările pregătitoare, care să susțină afirmația făcută de B potrivit căreia conținutul articolului 36a alineatul (2) din Directiva TVA reflectă jurisprudența anterioară a Curții.

34. Din propunerea Comisiei care a condus la adoptarea Directivei 2018/1910 reiese că această dispoziție a fost introdusă ca urmare a solicitării formulate de statele membre cu privire la operarea de „ameliorări legislative pentru a spori securitatea juridică pentru operatori în ceea ce

8 Articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA a fost modificat prin Directiva 2018/1910. Discutăm mai pe larg această modificare mai jos, la punctul 57 din prezentele concluzii.

9 A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punctul 70 și jurisprudența citată), sau Hotărârea din 23 aprilie 2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, punctul 43 și jurisprudența citată).

10 A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punctul 27), sau Hotărârea din 23 aprilie 2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, punctul 43 și jurisprudența citată).

11 A se vedea recent Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punctele 70 și 72), și Hotărârea din 10 iulie 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, punctul 39). A se vedea de asemenea, pentru alte orientări, Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punctele 58-64), în care subliniază în mod specific riscul legat de pierderea accidentală a bunurilor în timpul transportului.

12 A se vedea mai sus nota de subsol 3 din prezentele concluzii.

privește stabilirea livrării din cadrul lanțului de operațiuni căreia trebuie să i se atribuie transportul intracomunitar”[13]. De asemenea, alte *lucrări pregătitoare* evidențiază o intenție a legiuitorului Uniunii de a „evita folosirea unor abordări diferite în rândul statelor membre, ceea ce ar putea duce la o impozitare dublă sau la lipsa impozitării, și pentru a spori securitatea juridică pentru operatori”[14]. Această preocupare este exprimată în prezent în considerentul (6) al Directivei 2018/1910.

35. Aceste elemente confirmă, în opinia noastră, că atribuirea transportului în discuție în litigiul principal trebuie apreciată în lumina jurisprudenței amintite la punctul 30 din prezentele concluzii, care reflectă situația anterioară adoptării acestei directive. Această concluzie este confirmată de nota explicativă privind așa-numitele „soluții rapide”, în care se afirmă că „Directiva TVA, în formularea sa anterioară datei de 1 ianuarie 2020, nu prevedea nicio regulă concretă pentru atribuirea transportului intracomunitar de bunuri”, care trebuia, așadar, să fie efectuată pe baza unei „[evaluări generale] a tuturor circumstanțelor specifice în fiecare caz particular”[15].

36. Aceste precizări fiind făcute, amintim că revine instanței de trimitere, care are competența exclusivă de a stabili și de a aprecia situația de fapt din litigiul principal[16], sarcina de a determina atribuirea transportului în cadrul lanțului de livrări în cauză[17]. Analiza care urmează nu este, așadar, pertinentă decât în cazul în care instanța de trimitere confirmă că transportul trebuie atribuit primei livrări în cauză.

B. Raționamentul care stă la baza articolului 41 din Directiva TVA

37. O achiziție intracomunitară de bunuri trebuie să fie impozitată, în general, în statele membre în care se încheie transportul bunurilor. Acest lucru este prevăzut la articolul 40 din Directiva TVA și reflectă regula principală a regimului actual al sistemului comun de TVA care atribuie autoritatea de impozitare statului în care are loc consumul final al bunurilor livrate[18].

38. Prin derogare (dar fără a aduce atingere acestei din urmă reguli principale), articolul 41 din Directiva TVA stabilește locul unei achiziții intracomunitare de bunuri (și, prin urmare, locul impozitării) ca fiind, de asemenea, statul membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA sub care a acționat persoana care a achiziționat bunurile, cu excepția cazului în care TVA-ul a fost aplicată în locul în care se încheie transportul bunurilor.

[13] Propunerea de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește armonizarea și simplificarea anumitor norme din sistemul taxei pe valoarea adăugată și introducerea sistemului definitiv de impozitare a comerțului dintre statele membre [COM(2017) 569 final], p. 11 *in fine*.

[14] A se vedea documentul Consiliului ST 10335 2018 INIT din 20 iunie 2018, considerentul (7) al textului propus.

[15] Comisia Europeană, Note explicative privind modificările TVA în UE în ceea ce privește regimul de stocuri la dispoziția clientului, operațiunile în lanț și scutirea pentru livrările intracomunitare de bunuri („soluțiile rapide din 2020”), Directiva (UE) 2018/1910 a Consiliului, Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2018/1912 al Consiliului, Regulamentul (UE) 2018/1909 al Consiliului, 2019 (denumite în continuare „Notele explicative privind soluțiile rapide din 2020”), punctul 3.2.

[16] A se vedea de exemplu Hotărârea din 13 ianuarie 2022, Benedetti Pietro e Angelo și alții (C-377/19, EU:C:2022:4, punctul 37 și jurisprudența citată).

[17] Pentru orientări, a se vedea, de exemplu, trimiterile care figurează la notele de subsol 10 și 11 de mai sus.

[18] A se vedea considerentul (10) al Directivei TVA și, de exemplu, Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punctul 43 și jurisprudența citată).

39. Astfel cum a statuat Curtea, articolul 41 din Directiva TVA „urmărește, pe de o parte, să garanteze aplicarea TVA-ului în cazul achiziției intracomunitare în cauză și, pe de altă parte, să evite dubla impunere pentru aceeași achiziție” [19].

40. Obiectivul de a evita pierderile fiscale reflectă incertitudinea cu privire la statul membru în care se va încheia efectiv expedierea sau transportul [20]. O achiziție intracomunitară de bunuri are loc în urma unei livrări intracomunitare de bunuri, care, în principiu, trebuie să fie scutită în temeiul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA [21]. Prin urmare, pentru a evita pierderile fiscale, este important să se asigure că aceeași operațiune este supusă impozitării de către persoana care efectuează achiziția.

41. Este adevărat că, în vederea atingerii acestui obiectiv, articolul 41 din Directiva TVA creează posibilitatea unei duble impuneri, întrucât creează două locuri de achiziție a bunurilor, unul în statul membru care emite numărul de identificare în scopuri de TVA, care este locul fictiv de achiziție, iar celălalt în statul membru în care se încheie transportul bunurilor (care este locul real de achiziție).

42. Cu toate acestea, o astfel de dublă impunere ar trebui să fie doar temporară, întrucât articolul 41 al doilea paragraf din Directiva TVA prevede un mecanism corector care constă în posibilitatea operatorului în cauză de a demonstra că operațiunea a fost impozitată în conformitate cu articolul 40 din Directiva TVA, și anume în statul membru în care se încheie transportul. În această situație, „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”.

43. Făcând posibilă utilizarea acestui mecanism corector, articolul 41 din Directiva TVA urmărește evitarea dublei impuneri [22]. Este vorba despre o altă expresie a obiectivului de a transfera veniturile fiscale către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor [23].

C. Aplicabilitatea articolului 41 din Directiva TVA în situația din litigiul principal

44. Aspectul legat de aplicabilitatea articolului 41 din Directiva TVA în situația din litigiul principal a fost abordat, în cadrul prezentei proceduri, din unghiuri diferite. Pentru a aborda aceste unghiuri diferite, vom examina mai întâi argumentul invocat de B potrivit căruia aplicabilitatea articolului 41 din Directiva TVA este exclusă în totalitate, întrucât B a efectuat achiziția utilizând numărul de identificare în scopuri de TVA din Polonia, și anume utilizând numărul de identificare în scopuri de TVA al statului membru de origine a bunurilor (1).

[19] A se vedea, în contextul articolului 28b secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă, care corespunde articolului 41 din Directiva TVA, Hotărârea din 22 aprilie 2010, X (C-536/08 și C-539/08, EU:C:2010:217, punctul 35). 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 1977, L 145, p. 1).

[20] În contextul articolului 28b secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă, care corespunde articolului 40 din Directiva TVA, s-a arătat că „nu este suficient de sigur faptul că [transferul bunurilor dintr-un stat membru în altul] a avut loc atât timp cât bunurile nu au trecut frontiera”. Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:7, punctul 46).

[21] A se vedea de asemenea propunerea Comisiei [COM(2017) 569 final], p. 2, citată mai sus, la nota de subsol 13.

[22] În contextul celei de A șasea directive, Hotărârea din 22 aprilie 2010, X (C-536/08 și C-539/08, EU:C:2010:217, punctul 35).

[23] *Ibidem*, punctul 44. A se vedea mai sus punctul 37 din prezentele concluzii.

45. Întrucât vom concluziona că această din urmă împrejurare nu se opunea aplicării articolului 41 din Directiva TVA la data faptelor, vom aborda atunci întrebarea instanței de trimitere cu privire la relevanța faptului că clienții societății B au plătit taxa aferentă celei de a *doua* operațiuni din lanțul în discuție (2).

46. În această privință, vom concluziona de asemenea că această împrejurare nu are incidență asupra aplicării articolului 41 din Directiva TVA. La acest punct, ne vom extinde analiza dincolo de formularea expresă a întrebării și vom examina împrejurarea că autoritățile naționale au tratat *prima livrare* din lanțul în discuție după recalificarea acesteia drept livrare intracomunitară nescutită. Având în vedere această împrejurare specifică, vom concluziona că aplicarea normelor naționale de transpunere a articolului 41 din Directiva TVA creează o sarcină fiscală disproporționată și nu este permisă (3).

1. Articolul 41 din Directiva TVA este aplicabil în cazul în care operatorul intermediar utilizează numărul de identificare în scopuri de TVA emis de statul membru de origine a bunurilor?

47. B susține că articolul 41 din Directiva TVA nu se poate aplica în litigiul principal, întrucât, la momentul la care B a achiziționat bunurile de la BOP, aceasta a utilizat numărul său de identificare polonez în scopuri de TVA, număr emis de statul membru de origine a bunurilor. În opinia societății B, o astfel de situație constituie o livrare internă căreia nu i se poate aplica articolul 41 din Directiva TVA.

48. Admitem că situația de fapt din prezenta cauză nu reflectă un scenariu tipic avut în vedere cu ocazia discutării articolului 41 din Directiva TVA. Într-adevăr, un astfel de scenariu ar implica trei state membre și, de exemplu, o persoană impozabilă stabilită în Țările de Jos care ar achiziționa, sub numărul său de identificare în scopuri de TVA din Țările de Jos, bunuri în Polonia pentru a fi livrate în Germania [24]. În această situație, autoritățile neerlandeze ar acționa pe baza ficțiunii prevăzute la articolul 41 din Directiva TVA pentru a „asigura” colectarea taxei, cu excepția cazului în care (și până când) taxa este plătită efectiv în statul membru de destinație finală a bunurilor (Germania, în exemplul dat).

49. Acestea fiind spuse, din perspectiva noastră, nici modul de redactare a articolului 41 din Directiva TVA, nici contextul sau finalitatea acestuia [25] nu cuprind niciun element care ar limita aplicarea acestei dispoziții la scenariul care implică trei state membre și care, în orice caz, ar susține poziția adoptată de B atunci când este examinată în lumina dispozițiilor Directivei TVA care erau aplicabile la data faptelor.

50. În ceea ce privește, *în primul rând*, modul de redactare, din articolul 41 din Directiva TVA reiese că autoritățile statului membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA își pot exercita competențele prevăzute de această dispoziție atunci când există o achiziție intracomunitară de bunuri și când comerciantul a acționat sub numărul de identificare în scopuri

[24] A se vedea, cu titlu ilustrativ, exemple practice date în acest sens în Ben Terra, Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2021, punctul 11.3.1, și în contextul legislației germane de transpunere a articolului 41 din Directiva TVA, de Marchal *în* Rau/Dürrwächter, *Umsatzsteuerrecht*, UStG, § 3d, punctul 16, sau de Hummel *în* Mössner u.a., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, punctul 14.387.

[25] Amintim că, „în ceea ce privește interpretarea unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de termenii utilizați de aceasta, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte”. A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punctul 33 și jurisprudența citată).

de TVA atribuit de respectivul stat membru. Aceste condiții par să fi fost îndeplinite în litigiul principal. În schimb, modul de redactare a acestei dispoziții nu condiționează aplicarea sa de o identificare specifică în scopuri de TVA [26].

51. *În al doilea rând*, analizând contextul normativ mai larg, B susține că ar trebui să se țină seama de articolul 20 din Directiva TVA din care ar rezulta, potrivit acestei părți, că, pentru a exista o achiziție intracomunitară de bunuri, comerciantul trebuie să fi acționat sub un număr de identificare în scopuri de TVA emis de un alt stat membru decât cel de origine a bunurilor.

52. Articolul 20 din Directiva TVA definește noțiunea de „achiziție intracomunitară de bunuri” și precizează că aceasta înseamnă „obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către persoana care achiziționează aceste bunuri, de către furnizor, sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, într-un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor”.

53. B a explicat în ședință în esență că articolul 41 din Directiva TVA nu poate extinde noțiunea de „achiziție intracomunitară”, astfel cum este definită la articolul 20 din aceeași directivă. În opinia societății B, articolul 41 din Directiva TVA nu face decât să instituie un mecanism special de impozitare a achizițiilor intracomunitare. Potrivit societății B, noțiunea de achiziție intracomunitară impune ca statul membru din care pleacă bunurile să fie diferit de statul membru de destinație a acestora. Cu toate acestea, potrivit societății B, *in casu*, autoritățile poloneze au impozitat achiziția intracomunitară de bunuri în statul membru de origine, chiar dacă aceste bunuri au fost transportate tocmai din acest stat. Într-o astfel de situație, potrivit societății B, operațiunea trebuie să fie impozitată drept operațiune internă.

54. Contrar celor susținute de B, nu înțelegem în ce mod, în temeiul normelor Directivei TVA aplicabile *ratione temporis* situației din litigiul principal, definiția prevăzută la articolul 20 din Directiva TVA ar face ca stabilirea aspectului dacă o operațiune este o achiziție intracomunitară sau nu să depindă de utilizarea unui anumit număr de identificare în scopuri de TVA.

55. Înainte de adoptarea Directivei 2018/1910 [27], Curtea s-a întemeiat pe modul de redactare a articolului 20 și a articolului 138 alineatul (1) (în versiunea în vigoare la momentul respectiv) din Directiva TVA pentru a considera că „locul identificării în scopuri de TVA a unui operator nu este un criteriu de calificare drept livrare intracomunitară sau drept achiziție intracomunitară” [28].

56. Astfel, noțiunea de achiziție intracomunitară definită la articolul 20 din Directiva TVA este legată de noțiunea de livrare intracomunitară de la articolul 138 alineatul (1) din aceeași directivă, întrucât nu poate exista, în principiu, o achiziție intracomunitară decât în cazul în care, în primul rând, există o livrare intracomunitară [29]. Întrucât aplicabilitatea articolului 41 din

[26] Spre deosebire de alte dispoziții ale Directivei TVA. A se vedea, de exemplu, articolul 141 literele (a), (c) și (d) din Directiva TVA.

[27] A se vedea mai sus nota de subsol 3 din prezentele concluzii.

[28] Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punctul 42). A se vedea de asemenea Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 30 și jurisprudența citată).

[29] Ținând seama de faptul că „noțiunile de livrare și de achiziție intracomunitare au un caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor în cauză”. A se vedea de exemplu Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punctul 28 și jurisprudența citată).

Directiva TVA impune existența unei achiziții intracomunitare, astfel cum rezultă din textul său, această dispoziție este, la rândul său, legată atât de articolul 20, cât și de articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA [30].

57. Observăm că jurisprudența Curții menționată la punctul 55 de mai sus trebuie interpretată în prezent în lumina modificărilor ulterioare aduse textului articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA. Această dispoziție definește condițiile materiale în care o livrare intracomunitară trebuie să fie scutită. Mai precis, până la adoptarea Directivei 2018/1910 [31], obligația de scutire intervenea atunci când „dreptul de a dispune de acest bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că bunul respectiv a fost expediat sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, același bun a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare” [32]. Prin adoptarea Directivei 2018/1910, legiuitorul Uniunii a adăugat o nouă condiție potrivit căreia „persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă pentru care este efectuată livrarea [trebuie să fie] identificată în scopuri de TVA în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor” și persoana respectivă „a indicat furnizorului acest număr de identificare în scopuri de TVA”, astfel cum este prevăzut în prezent la articolul 138 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

58. Rezultă că faptul că cumpărătorul utilizează un număr de identificare în scopuri de TVA, atribuit de un alt stat membru *decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor*, a devenit o condiție de fond suplimentară pentru scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri [33].

59. În opinia noastră, acest lucru are o consecință asupra interpretării articolului 20 din Directiva TVA în forma sa actuală, întrucât, astfel cum s-a arătat la punctul 40 de mai sus, o achiziție intracomunitară are loc, în mod logic, ulterior unei livrări intracomunitare. Cu alte cuvinte, prima nu poate interveni atunci când cea de a doua lipsește, întrucât livrarea intracomunitară și achiziția intracomunitară constituie în esență două fețe ale aceleiași monede. La rândul său, modificarea condițiilor materiale pentru scutirea livrărilor intracomunitare în temeiul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA afectează, de asemenea, în prezent domeniul de aplicare al articolului 41 din Directiva TVA, întrucât, astfel cum s-a arătat și după cum susține în mod întemeiat, în principiu, B, pentru ca articolul 41 din Directiva TVA să se aplice, trebuie să existe o achiziție intracomunitară în sensul articolului 20 din Directiva TVA.

60. Cu toate acestea, modificarea importantă a modului de redactare a articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA, care transformă numărul de identificare în scopuri de TVA dintr-o cerință formală într-una de fond, a fost efectuată de legiuitorul Uniunii odată cu adoptarea Directivei 2018/1910 [34], în timp ce prezenta cauză intră totuși sub incidența regimului anterior în cadrul căruia numărul de identificare în scopuri de TVA nu era considerat a fi o cerință de fond, ci mai

[30] A se vedea Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza X (C-84/09, EU:C:2010:252, punctul 49), în care arată că „statele membre trebuie să se bazeze […] pe o interpretare unitară a dispozițiilor privind scutirea livrărilor intracomunitare (articolul 138 din [Directiva TVA]) și privind impozitarea achiziției intracomunitare (articolul 20 din [Directiva TVA])”.

[31] A se vedea mai sus nota de subsol 3 din prezentele concluzii.

[32] A se vedea de exemplu Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 24 și jurisprudența citată).

[33] Notele explicative privind soluțiile rapide pentru 2020, a se vedea nota de subsol 15 de mai sus, punctul 1.1., p. 9. A se vedea de asemenea propunerea Comisiei [COM(2017) 569]; a se vedea nota de subsol 13 de mai sus, p. 10 și 11.

[34] Considerentul (3) al Directivei 2018/1910 reamintește că „Consiliul a invitat Comisia să aducă anumite îmbunătățiri normelor Uniunii în materie de TVA pentru operațiunile transfrontaliere, în ceea ce privește rolul numărului de identificare în scopuri de TVA în contextul scutirii pentru livrările intracomunitare, regimul de stocuri la dispoziția clientului, operațiunile în lanț și dovada transportului în scopul scutirii pentru operațiunile intracomunitare”. A se vedea de asemenea considerentul (7).

degrabă una formală [35]. Prin urmare, astfel cum am arătat deja, faptul că B a utilizat numărul de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul membru de origine a bunurilor nu exclude, în sine, caracterul intracomunitar al operațiunii și aplicabilitatea articolului 41 din Directiva TVA în situația de fapt din litigiul principal.

61. În aceste condiții, vom examina în continuare dacă cele două obiective urmărite de articolul 41 din Directiva TVA, și anume prevenirea evaziunii fiscale și a dublei impuneri, susțin interpretarea propusă de noi în ceea ce privește această dispoziție.

62. În această privință, observăm că ambele obiective menționate pot fi urmărite în mod eficient de autoritățile statului membru de origine a bunurilor atunci când acesta din urmă este și statul membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA utilizat pentru operațiunea respectivă.

63. Curtea a statuat că „atribuirea unui astfel de număr aduce proba statutului fiscal al persoanei impozabile în vederea aplicării TVA-ului și facilitează controlul fiscal al operațiunilor intracomunitare” [36]. Nu există niciun motiv de îndoială cu privire la faptul că numărul de identificare în scopuri de TVA poate îndeplini acest rol și poate facilita controlul fiscal atunci când acest control este efectuat de autoritățile statului membru de origine a bunurilor și atunci când acestea acționează în temeiul articolului 41 din Directiva TVA.

64. Mai exact, statul membru de origine a bunurilor, precum Polonia în speță, va acționa ca locul considerat a fi locul achiziției intracomunitare în cauză, pe baza ficțiunii prevăzute la articolul 41 din Directiva TVA, pentru a asigura colectarea taxei și pentru a preveni evaziunea fiscală. De asemenea, acesta va fi în măsură să asigure evitarea dublei impuneri prin aplicarea mecanismului corectiv, în cazul în care comerciantul în cauză face dovada plății taxei în statul membru de destinație finală a bunurilor.

65. Cu alte cuvinte, rolul pe care statul membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA îl îndeplinește atunci când acționează, pe baza ficțiunii prevăzute la articolul 41 din Directiva TVA, nu este în niciun fel afectat atunci când statul membru respectiv este și țara de origine a bunurilor.

66. Având în vedere aceste considerații, apreciem că faptul că un operator intermediar dintr-un lanț de livrări, precum B, care acționează într-o perioadă în care Directiva 2018/1910 nu se aplică *ratione temporis*, a utilizat un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul membru de origine a bunurilor nu are incidență asupra aplicabilității articolului 41 din Directiva TVA în cazul achiziției efectuate de respectivul operator.

2. Relevanța aplicării taxei la achiziționarea, în statul membru de destinație, de către clienții operatorului intermediar într-un lanț de livrări de bunuri

67. Nu se contestă că, în speță, TVA-ul a fost aplicat în fiecare etapă a lanțului în cauză, inclusiv de către clienții societății B la achiziționarea de bunuri în statul membru de destinație.

[35] A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punctele 41 și 42), sau Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 29 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Notele explicative privind soluțiile rapide pentru 2020, citate mai sus, la nota de subsol 15, punctul 4.3.1., p. 71.

[36] Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 60).

68. Instanța de trimitere subliniază acest din urmă fapt și solicită în esență să se stabilească dacă această împrejurare specifică împiedică autoritățile naționale să impună societății B plata TVA-ului pentru achiziția intracomunitară de bunuri recalificată, prin aplicarea dispoziției naționale de transpunere a articolului 41 din Directiva TVA. Această întrebare se întemeiază pe premisa potrivit căreia nu a existat o fraudă și pe baza faptului că comerciantul care acționează în calitate de operator intermediar în lanț (în speță, B) a săvârșit o eroare în calificarea livrărilor respective din cadrul operațiunii în cauză.

69. Înțelegem că instanța de trimitere consideră că societății B i-a fost impusă o sarcină fiscală disproporționată, deoarece, pe de o parte, clienții societății B au aplicat TVA-ul în statul membru de destinație finală a bunurilor (pentru ceea ce ar fi considerat a fi o achiziție intracomunitară) și, pe de altă parte, autoritățile fiscale poloneze au solicitat B să plătească TVA-ul pentru prima livrare efectuată către B de BOP după ce livrarea respectivă a fost recalificată drept intracomunitară și tratată potrivit dispozițiilor naționale de transpunere a articolului 41 din Directiva TVA.

70. Comisia face, în principiu, aceeași observație.

71. Cu toate acestea, nu considerăm că faptul că clienții societății B au impozitat achiziția de bunuri în statul membru de destinație are vreun rol în aprecierea aplicabilității articolului 41 din Directiva TVA.

72. Această concluzie rezultă din motivul foarte simplu că taxa aplicată de clienții societății B privește achiziționarea de către *aceștia* de bunuri care le sunt livrate de B, în timp ce litigiul principal privește aplicabilitatea articolului 41 din Directiva TVA în cazul achiziționării de către B a bunurilor care i-au fost livrate de BOP. Cu alte cuvinte, taxa aplicată de clienții societății B este o taxă aplicată celei de *a doua* livrări din lanțul în cauză, în timp ce litigiul principal privește impozitarea *primei* livrări din același lanț. Este vorba despre două operațiuni diferite și, ca atare, obligațiile fiscale care le privesc reprezintă o povară pentru operatori diferiți.

73. Prin urmare, considerăm că aplicarea TVA-ului de către clienții societății B nu ar putea fi invocată de B în fața autorităților poloneze în cadrul mecanismului corector (în cazul în care aplicabilitatea articolului 41 din Directiva TVA ar fi confirmată). În opinia noastră, în primul rând, modul de redactare a acestei dispoziții exclude această posibilitate, întrucât ficțiunea achiziției în statul membru de înregistrare în scopuri de TVA nu se mai aplică atunci când „persoana care achiziționează bunurile dovedește că *achiziția* a fost supusă TVA în [statul membru de destinație a bunurilor]”[37]. Termenul „achiziția” se referă în mod logic, în opinia noastră și, în esență astfel cum a susținut în principiu guvernul polonez, la achiziția intracomunitară efectuată de „persoana care achiziționează bunurile” și care este astfel potențial supusă la plată TVA-ului în temeiul articolului 41 din Directiva TVA.

74. În al doilea rând, luarea în considerare a aplicării TVA-ului de către clienții societății B pentru a modera sarcina fiscală suportată chiar de B nu poate contribui la niciunul dintre cele două obiective urmărite de articolul 41 din Directiva TVA.

75. În această privință, acesta nu asigură colectarea efectivă a taxei, deoarece, în esență, în aceste condiții, nu se putea colecta nicio taxă pentru o anumită achiziție intracomunitară în baza ficțiunii prevăzute la articolul 41 din Directiva TVA. *A fortiori*, mecanismul corector pus în aplicare în

[37] Sublinierea noastră.

aceste condiții nu ar putea fi invocat pentru a evita dubla impunere, întrucât, în ipoteza analizată, B nu ar fi supusă la plata taxei în statul membru de destinație a bunurilor, iar taxa ar fi astfel, în principiu, rambursată unui operator care, în această ipoteză, nu a plătit nicio taxă în statul membru de destinație.

76. Având în vedere cele de mai sus, concluzionăm că articolul 41 din Directiva TVA, precum și principiile neutralității și proporționalității nu se opun aplicării articolului 25 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri efectuate de o persoană impozabilă atunci când persoanele care achiziționează bunurile de la această persoană impozabilă au aplicat TVA-ul la achiziționarea acestor bunuri pe teritoriul statului membru în care se încheie transportul.

77. În aceste condiții, suntem de acord cu instanța de trimitere și cu Comisia că situația de fapt din speță, astfel cum a fost prezentată în decizia de trimitere, pare într-adevăr să indice o problemă de sarcină fiscală disproporționată, care, în opinia noastră, împiedică în cele din urmă aplicarea articolului 41 din Directiva TVA în litigiul principal.

78. Cu toate acestea, spre deosebire de instanța de trimitere și de Comisie, considerăm că, pentru a aprecia dacă B a fost supusă unei sarcini fiscale incompatibile cu principiile neutralității TVA-ului și proporționalității, trebuie să se pună accentul pe obligațiile fiscale ale societății B aferente *primei livrări* în cauză, întrucât litigiul principal privește în mod specific acest operator și această operațiune.

79. În această privință, considerăm problematic faptul că reglementarea națională de transpunere a articolului 41 din Directiva TVA a fost aplicată unei achiziții intracomunitare (recalificate) ce corespundea unei livrări intracomunitare (recalificate) care, cu toate acestea, nu a fost scutită.

3. Relevanța nescutirii livrării intracomunitare recalificate

80. Instanța de trimitere arată că, deși livrarea efectuată de BOP către B a fost recalificată de autoritățile poloneze din livrare internă în livrare intracomunitară, aceste autorități au susținut că această livrare nu putea fi scutită. Autoritățile fiscale au considerat că BOP era obligată să perceapă cota de TVA de 23 % pentru livrarea intracomunitară recalificată, întrucât B a utilizat numărul de identificare în scopuri de TVA polonez. Astfel, B trebuia să plătească TVA-ul facturat acesteia de BOP. În plus, după cum arată instanța de trimitere, dreptul societății B de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru respectiva operațiune a fost refuzat [38]. Instanța de trimitere adaugă de asemenea că acest aspect nu este vizat de întrebarea preliminară, dar arată că acest refuz a avut drept consecință faptul că societatea B a fost impozitată, în total, cu 46 % TVA.

81. În observațiile sale scrise, B face trimitere la aceste fapte pentru a susține că ele împiedică aplicarea articolului 41 din Directiva TVA.

82. Astfel cum a subliniat în mod întemeiat guvernul polonez în ședință, aceste elemente nu sunt menționate în întrebarea preliminară. Cu toate acestea, întrucât ele sunt menționate în mod clar în decizia de trimitere (și au fost comentate de B în observațiile sale scrise și în ședință), le vom

[38] Astfel cum s-a arătat la nota de subsol 5 de mai sus, decizia de trimitere nu conține nicio informație cu privire la motivele acestui refuz.

analiza în continuare pentru a oferi instanței de trimitere un răspuns util în interesul soluționării cauzei cu care este sesizată. Este evident, totuși, că aprecierea juridică a acestor elemente nu intră în domeniul de aplicare al prezentei cauze [39].

83. Pentru a înțelege articolul 41 din Directiva TVA, această dispoziție trebuie plasată în contextul sistemului mai larg al Directivei TVA, în temeiul căreia, pe de o parte, livrările intracomunitare sunt, în principiu, scutite în statele membre de origine a bunurilor și, pe de altă parte, achizițiile intracomunitare sunt impozitate în statul membru de destinație [40]. Aceasta este expresia obiectivului de a atribui colectarea veniturilor fiscale statelor membre ale consumului final al bunurilor.

84. În cadrul acestui regim mai larg, articolul 41 din Directiva TVA urmărește să asigure colectarea TVA-ului prin stabilirea ficțiunii locului unei achiziții intracomunitare ca fiind statul membru de identificare în scopuri de TVA. Având în vedere că o achiziție intracomunitară de bunuri are, în principiu, drept corolar o livrare intracomunitară scutită, este important să se asigure că operațiunea rezultată este impozitată fie în statul membru de identificare în scopuri de TVA, fie în statul membru unde are loc achiziția (reală).

85. Acestea fiind spuse, amintim că măsurile adoptate de statele membre pentru a asigura perceperea și colectarea corectă a taxei și pentru a preveni frauda nu pot fi utilizate astfel încât să aducă atingere neutralității TVA-ului care se opune ca operatorii economici care efectuează aceleași operațiuni să fie tratați în mod diferit în ceea ce privește perceperea TVA-ului și care urmărește să degreveze în întregime persoana impozabilă de sarcina TVA-ului în cadrul activităților sale economice [41]. În plus, în conformitate cu principiul proporționalității, măsurile utilizate pentru a asigura colectarea eficientă a taxei „nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în acest scop” [42].

86. Faptul că autoritățile naționale au decis să considere livrarea intracomunitară efectuată de BOP către B, după recalificarea acesteia, drept operațiune „nescutită” înseamnă că taxa a fost într-adevăr aplicată acestei operațiuni în Polonia.

87. Deși impozitarea sa efectivă în statul de origine a bunurilor nu aduce atingere autorității statului membru de destinație [43], această impozitare face, în opinia noastră, ca necesitatea aplicării articolului 41 din Directiva TVA să devină lipsită de relevanță, întrucât, astfel cum am arătat mai sus, taxa a fost aplicată și nu mai există motive de îngrijorare în ceea ce privește o posibilă evaziune fiscală.

[39] În măsura în care este relevant, amintim că, potrivit unei jurisprudențe constante, scutirea unei livrări intracomunitare trebuie acordată în funcție de îndeplinirea condițiilor de fond. Aceste condiții includ în prezent numărul de identificare în scopuri de TVA, astfel cum s-a explicat mai sus la punctele 57-61 din prezentele concluzii. Cu toate acestea, prezenta cauză nu intră *ratione temporis* sub incidența acestei noi reguli.

[40] A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 24 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea propunerea Comisiei [COM(2017) 569 final], p. 2, citată mai sus, la nota de subsol 13.

[41] A se vedea, pentru ambele aspecte ale principiului neutralității, Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, punctul 57 și jurisprudența citată).

[42] Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 53 și jurisprudența citată).

[43] Articolul 16 din Regulamentul de punere în aplicare 282/2011, menționat în nota de subsol 7 de mai sus, prevede: „În cazul în care a avut loc o achiziție intracomunitară de bunuri în înțelesul articolului 20 din [Directiva TVA], statul membru în care se încheie expediția sau transportul își exercită competența de impozitare, indiferent de regimul TVA aplicat operațiunii în statul membru în care a început expediția sau transportul […]” A se vedea de asemenea Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza X (C-84/09, EU:C:2010:252, punctul 49).

88. Întemeindu-se pe regimul general al livrărilor scutite și al achizițiilor impozitate, articolul 41 din Directiva TVA prevede că statul membru de înregistrare în scopuri de TVA intervine pentru a preveni pierderile care pot apărea ca urmare a scutirii fiscale în țara de origine a bunurilor. Cu toate acestea, întrucât, *in casu*, nu a existat nicio scutire în statul membru de origine a bunurilor, nu a existat, în opinia noastră, niciun risc de evaziune fiscală. Prin urmare, nu exista niciun motiv pentru ca statul membru de înregistrare în scopuri de TVA să intervină, astfel cum susține în esență B.

89. Este adevărat că, în cazul în care B ar plăti taxa pentru achiziția sa intracomunitară recalificată în statul membru de destinație a bunurilor, aceasta ar putea invoca mecanismul corectiv prevăzut la articolul 41 din Directiva TVA, astfel cum a confirmat guvernul polonez în ședință. Sarcina fiscală suplimentară care rezultă în prezent din aplicarea în cazul B a articolului 25 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul, luată în considerare în mod izolat, ar fi astfel atenuată. Totuși, acest lucru nu schimbă premisa de la care se pleacă, și anume că, urmare a neacordării scutirii în cazul livrării intracomunitare în discuție, aplicarea acestei dispoziții a devenit inutilă și a dus la o sarcină fiscală inutilă.

90. În aceste condiții, considerăm că, prin aplicarea articolului 25 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul în cazul unei achiziții intracomunitare rezultate dintr-o livrare intracomunitară nescutită, autoritățile naționale au încălcat principiul proporționalității.

91. Sarcina fiscală inutilă care a fost impusă societății B ca urmare a aplicării articolului 25 alineatul (2) din Legea privind TVA-ul pare agravată, în plus, de refuzul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru achiziția intracomunitară recalificată. Cu toate acestea, nu considerăm că această împrejurare este, în sine, decisivă pentru concluzia la care am ajuns mai sus cu privire la inaplicabilitatea articolului 41 din Directiva TVA. În opinia noastră, această concluzie ar fi aceeași chiar și în cazul în care dreptul de deducere ar fi acordat, întrucât această împrejurare nu ar afecta faptul că livrarea intracomunitară recalificată în cauză nu a fost scutită, ceea ce, astfel cum am explicat, lipsește de efect util aplicarea articolului 41 din Directiva TVA.

92. Din cele de mai sus rezultă că articolul 41 din Directiva TVA și principiul proporționalității se opun aplicării articolului 25 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri atunci când această achiziție a rezultat dintr-o livrare intracomunitară care nu a fost considerată ca fiind scutită, verificarea acestui aspect rămânând în sarcina instanței de trimitere.

V. Concluzie

93. Propunem Curții să răspundă Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) după cum urmează:

Articolul 41 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiile neutralității și proporționalității nu se opun aplicării articolului 25 alineatul 2 din ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii din 11 martie 2004, denumită „Legea privind TVA-ul”) în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri efectuate de o persoană impozabilă atunci când persoanele care achiziționează bunurile de la această persoană impozabilă au aplicat taxa pe valoarea adăugată (TVA) la achiziționarea acestor bunuri pe teritoriul statului membru în care se încheie transportul.

Cu toate acestea, articolul 41 din Directiva 2006/112 și principiul proporționalității se opun aplicării articolului 25 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri atunci când această achiziție a rezultat dintr-o livrare intracomunitară care nu a fost considerată ca fiind scutită, verificarea acestui aspect rămânând în sarcina instanței de trimitere.