Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

19 aprilie 2018*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Locul achiziției intracomunitare – Articolul 42 – Achiziție intracomunitară de bunuri care fac obiectul unei livrări ulterioare – Articolul 141 – Scutire – Operațiune triunghiulară – Măsuri de simplificare – Articolul 265 – Rectificarea declarației recapitulative”

În cauza C-580/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria), prin decizia din 19 octombrie 2016, primită de Curte la 17 noiembrie 2016, în procedura

Firma Hans Bühler KG

împotriva

Finanzamt Graz-Stadt,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, domnii C. Vajda și E. Juhász, doamna K. Jürimäe (raportor) și domnul C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul R. Schiano, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 octombrie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Firma Hans Bühler KG, de P. Schulte, Rechtsanwalt;

– pentru guvernul austriac, de G. Eberhard, de F. Koppensteiner și de S. Pfeiffer, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de B.-R. Killmann, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 30 noiembrie 2017,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: germana.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 141 litera (c), precum 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 (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva TVA”), coroborate cu articolul 41 primul paragraf, precum și cu articolele 197 și 263 din Directiva TVA.

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

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

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

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

[…]

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

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

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[…]

(b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:
(i) o persoană impozabilă care acționează ca atare sau o persoană juridică neimpozabilă, în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare și care nu poate beneficia de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282-292 și care nu este reglementată de articolul 33 sau 36;”.

5 Potrivit articolului 20 primul paragraf din Directiva TVA:

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

6 Articolul 40 din Directiva TVA prevede:

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

7 Potrivit articolului 41 din Directiva TVA:

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

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

8 Articolul 42 din Directiva TVA prevede:

„Articolul 41 primul paragraf nu se aplică și se consideră că TVA a fost aplicată 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 căreia îi sunt livrate bunurile a fost desemnată ca persoană obligată la plata TVA în conformitate cu articolul 197;

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

9 Articolul 141 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Fiecare stat membru adoptă măsuri specifice pentru a se asigura că TVA nu este aplicată 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 căreia urmează să-i efectueze livrarea ulterioară;

(d) persoana căreia urmează să-i 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 prevăzut la litera (d) a fost desemnat în conformitate cu articolul 197 ca persoană obligată la plata TVA pentru livrarea efectuată de persoana impozabilă nestabilită în statul membru în care este datorată taxa."

10 Articolul 197 din Directiva TVA prevede:

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

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

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

11 Articolul 262 din Directiva TVA prevede:

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

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

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

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

12 Potrivit articolului 263 din Directiva TVA:

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

[…]"

13 Articolul 265 din această directivă prevede:

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

(a) numărul de identificare în scopuri de TVA în statul membru respectiv și pe baza căruia s-a efectuat achiziția și livrarea ulterioară de bunuri;

(b) numărul de identificare în scopuri de TVA, în statul membru în care s-a încheiat expedierea sau transportul de bunuri, al destinatarului livrării ulterioare efectuate de persoana impozabilă;

(c) pentru fiecare destinatar al livrării ulterioare, valoarea totală, fără TVA, a livrărilor efectuate de persoana impozabilă în statul membru în care s-a încheiat expedierea sau transportul bunurilor.

(2) Valoarea menționată la alineatul (1) litera (c) se declară pentru perioada de depunere stabilită în conformitate cu articolul 263 alineatele (1)-(1b), în cursul căreia TVA a devenit eligibil."

Dreptul austriac

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

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

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

„Noțiune

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

Locul achiziției intracomunitare în cazul unei operațiuni triunghiulare

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

Scutirea în cazul achiziției intracomunitare de bunuri

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

a) atunci când întreprinzătorul (clientul) nu are domiciliul sau sediul pe teritoriul național, dar este totuși identificat în scopuri de TVA pe teritoriul [Uniunii];

b) atunci când achiziția se efectuează în scopul unei livrări ulterioare efectuate de întreprinzător (client) pe teritoriul național către o întreprindere sau către o persoană juridică identificată în scopuri de TVA pe teritoriul național;

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

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

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

Emiterea facturii de către client

(4) În cazul aplicării scutirii de la alineatul (3), factura trebuie că conțină 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.

Persoana obligată la plata TVA-ului

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

Obligațiile clientului

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

– numărul de identificare în scopuri de TVA de pe teritoriul național pe baza căruia a efectuat achiziția intracomunitară și livrarea ulterioară a bunurilor;

– numărul de identificare în scopuri de TVA al destinatarului livrării ulterioare efectuate de întreprinzător, care i-a fost atribuit acestuia în statul membru de destinație a bunurilor expediate sau transportate;

– pentru fiecare dintre acești destinatari, valoarea totală a livrărilor efectuate în acest mod de întreprinzător în statul membru de destinație a bunurilor expediate sau transportate. Se vor indica sumele aferente trimestrului calendaristic în care a luat naștere datoria fiscală.

Obligațiile destinatarului

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

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

„Emiterea facturii de către client

(4) Emiterea facturii se va face pe baza dispozițiilor aplicabile ale statului membru din care clientul 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 destinatarul prestației căruia i se transferă obligația de plată a TVA-ului achită prin notă de credit, emiterea facturii va respecta dispozițiile statului membru în care se efectuează livrarea.

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 cumpărător,

– 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.”

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

Litigiul principal și întrebările preliminare

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

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

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

21 La 8 februarie 2013, Firma Hans Bühler a depus la administrația fiscală austriacă declarații recapitulative pentru perioada cuprinsă între luna octombrie 2012 și luna 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 făcută nicio mențiune în rubrica „operațiuni triunghiulare”. Firma Hans Bühler a rectificat aceste declarații recapitulative abia prin scrisoarea din 10 aprilie 2013, arătând că operațiunile declarate făceau parte din categoria operațiunilor triunghiulare. La aceeași dată, ea a depus declarații recapitulative pentru luna februarie 2013 și pentru luna martie 2013.

22 Administrația financiară a orașului Graz a apreciat că operațiunile declarate de Firma Hans Bühler intrau în sfera „operațiunilor triunghiulare eșuate”, pentru motivul că această persoană impozabilă nu și-a îndeplinit obligațiile de declarare speciale și nu a făcut dovada că operațiunea fusese supusă TVA-ului la nivelul achiziției finale în Republica Cehă. Administrația financiară a orașului Graz a apreciat de asemenea că, deși achizițiile intracomunitare au fost efectuate în Republica Cehă, acestea sunt considerate totodată ca fiind desfășurate în Austria, întrucât Firma Hans Bühler a utilizat un număr austriac de identificare în scopuri de TVA. Prin urmare, administrația financiară a orașului Graz a decis să supună TVA-ului achizițiile intracomunitare realizate de Firma Hans Bühler.

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

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

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

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

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

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

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

27 Articolul 141 din Directiva TVA prevede un regim derogatoriu de la regula – prevăzută la articolul 2 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA – potrivit căreia achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru sunt supuse TVA-ului.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Directiva TVA. În această privință, trebuie notat că articolul 265 din Directiva TVA vizează statul membru care a atribuit cumpărătorului numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza căruia acesta și-a efectuat achizițiile.

38 Rezultă de aici că, atunci când un cumpărător este identificat în scopuri de TVA în mai multe state membre, numai numărul de identificare în scopuri de TVA sub care a efectuat achiziția intracomunitară trebuie să fie luat în considerare pentru a se aprecia dacă este îndeplinită condiția prevăzută la articolul 141 litera (c) din Directiva TVA.

39 Această interpretare este conformă cu obiectivele urmărite prin Directiva TVA și, mai exact, prin măsura de simplificare prevăzută la articolele 42, 141, 197 și 265 din Directiva TVA. Pe de o parte, regimul tranzitoriu al TVA-ului aplicabil comerțului intracomunitar, instituit prin 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/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO 1991, L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110), urmărește să transfere veniturile fiscale către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iunie 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punctul 37 și jurisprudența citată).

40 Pe de altă parte, din considerentul (38) al Directivei TVA reiese că, în ceea ce privește faptele generatoare de pe piața internă legate de schimburile comerciale intracomunitare de bunuri efectuate în perioada de tranziție de persoane impozabile nestabilite pe teritoriul statului membru în care are loc achiziția intracomunitară de bunuri, inclusiv operațiunile în lanț, este necesar a se prevedea măsuri de simplificare care să asigure un tratament egal în toate statele membre.

41 În această privință, după cum a arătat avocatul general la punctul 57 din concluzii, obiectul articolului 141 din Directiva TVA este de a se evita ca operatorul intermediar dintr-o suită de operațiuni, astfel cum este aceasta definită la același articol 141, să fie nevoit să îndeplinească obligații de identificare și de declarare în statul membru de destinație a bunurilor.

42 În această perspectivă, beneficiul regimului de simplificare instituit la articolele 42, 141, 197 și 265 din Directiva TVA nu îi poate fi refuzat unei persoane impozabile care face o achiziție în condițiile prevăzute la articolul 141 din Directiva TVA pentru simplul motiv că această persoană impozabilă este de asemenea identificată în scopuri de TVA în statul membru de plecare a expedierii sau a transportului intracomunitar. După cum a observat avocatul general la punctul 72 din concluzii, un asemenea refuz ar crea o diferență semnificativă în modul de tratare a persoanelor impozabile și ar risca să restrângă, fără justificare, exercitarea activităților economice pe baza identificărilor în scopuri de TVA ale persoanei impozabile.

43 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 141 litera (c) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că condiția pe care o prevede este îndeplinită atunci când persoana impozabilă este stabilită și identificată în scopuri de TVA în statul membru din care sunt expediate sau transportate bunurile, dar această persoană impozabilă utilizează numărul de identificare în scopuri de TVA din alt stat membru pentru achiziția intracomunitară în discuție.

Cu privire la a doua întrebare

44 Prin intermediul celei de a doua întrebări formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 42 și 265 din Directiva TVA coroborate cu articolul 263 din Directiva TVA trebuie să fie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală a unui stat membru să aplice articolul 41 primul paragraf din Directiva TVA pentru simplul motiv că, în cadrul unei achiziții

intracomunitare realizate în scopul unei livrări ulterioare pe teritoriul unui stat membru, depunerea declarației recapitulative prevăzute la articolul 265 din Directiva TVA nu a fost făcută în timp util de persoana impozabilă identificată în scopuri de TVA în acest stat membru.

45 Trebuie amintit că, prin derogare de la articolul 41 primul paragraf din Directiva TVA, care vizează statul membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA sub care cumpărătorul a efectuat achiziția intracomunitară în discuție, articolul 42 din Directiva TVA prevede că se consideră că achiziția intracomunitară este supusă TVA-ului în statul membru de destinație a transportului intracomunitar dacă sunt îndeplinite cele două condiții cumulative prevăzute la litera (a) și, respectiv, la litera (b) ale acestui articol 42.

46 În conformitate cu articolul 42 litera (a) din Directiva TVA, cumpărătorul intermediar trebuie să dovedească faptul că a efectuat achiziția sa în scopul unei livrări ulterioare, efectuată pe teritoriul statului membru identificat în conformitate cu articolul 40 din Directiva TVA, pentru care persoana căreia îi sunt livrate bunurile a fost desemnată ca persoană obligată la plata TVA-ului în conformitate cu articolul 197 din Directiva TVA.

47 Articolul 42 litera (b) din Directiva TVA adaugă o a doua condiție potrivit căreia cumpărătorul trebuie să îndeplinească obligațiile prevăzute la articolul 265 din Directiva TVA privind depunerea declarației recapitulative. Această din urmă dispoziție detaliază informațiile specifice referitoare la lanțul de operațiuni, astfel cum este acesta definit la articolul 141 din Directiva TVA, pe care operatorul intermediar trebuie să le furnizeze în declarația recapitulativă care trebuie depusă la administrația fiscală a statului membru care i-a atribuit numărul de identificare în scopuri de TVA sub care a efectuat achiziția intracomunitară.

48 În ceea ce privește articolul 263 din Directiva TVA, acesta prevede normele referitoare la termenele stabilite pentru depunerea unei declarații recapitulative.

49 Contrar celor susținute de guvernul austriac în fața Curții, trebuie arătat că, în timp ce articolul 42 litera (a) din Directiva TVA precizează condiția de fond cerută pentru a se considera că o achiziție precum cea în discuție în litigiul principal este supusă TVA-ului în conformitate cu articolul 40 din această directivă, articolul 42 litera (b) din Directiva TVA precizează modalitățile potrivit cărora trebuie să facă dovada impozitării în statul membru de destinație a transportului sau a expedierii intracomunitare, făcând trimitere la obligațiile specifice cărora trebuie să li se conformeze cumpărătorul cu ocazia depunerii declarației recapitulative. Astfel de obligații referitoare la declarațiile recapitulative trebuie considerate ca fiind de formă.

50 Or, în temeiul principiului neutralității fiscale, nerespectarea de către o persoană impozabilă a cerințelor de formă prevăzute la articolul 42 litera (b) din Directiva TVA nu poate conduce la repunerea în discuție a aplicării articolului 42 din această directivă, dacă, pe de altă parte, condițiile de fond enunțate la articolul 42 litera (a) menționat sunt îndeplinite (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 46, și Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 36). Astfel, refuzul aplicării articolului 42 din Directiva TVA pentru un asemenea motiv ar putea conduce la o dublă impozitare, întrucât cumpărătorul intermediar ar fi impozitat, în temeiul articolului 41 alineatul (1) din Directiva TVA, în statul membru care i-a atribuit numărul de identificare în scopuri de TVA pe care l-a utilizat pentru această operațiune, în timp ce cumpărătorul final ar fi de asemenea impozitat în temeiul articolului 141 litera (e) și al articolului 197 din Directiva TVA. În această privință, trebuie adăugat că, potrivit jurisprudenței Curții, articolele 41 și 42 din Directiva TVA urmăresc să garanteze aplicarea TVA-ului în cazul achiziției intracomunitare în cauză la nivelul cumpărătorului final, evitând totodată dubla impozitare a acestei operațiuni (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, EU:C:2010:217, punctul 35).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

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

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

Semnături