

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-21/2016 Euro Tyre BV – Scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri la clienți ce dețin un cod valid de TVA în statul de destinație dar acest cod de TVA nu este valid în sistemul VIES.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

9 februarie 2017

„Trimitere preliminară – TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolele 131 și 138 – Condiții pentru scutirea unei livrări intracomunitare – Sistemul de schimb de informații privind TVA-ul (VIES) – Neînregistrarea persoanei care achiziționează bunurile – Refuzul beneficiului scutirii – Admisibilitate”

În cauza C-21/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de arbitraj administrativ), Portugalia], prin decizia din 30 noiembrie 2015, primită de Curte la 15 ianuarie 2016, în procedura

Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira,

CURTEA (Camera a noua),

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

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de R. Campos Laires și de M. Figueiredo, în calitate de agenți;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de G. Braga da Cruz, în calitate de agenți,

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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 131 și a articolului 138 alineatul (1) 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, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a principiului proporționalității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal (denumită în continuare „Euro Tyre”), pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală, Portugalia), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestei autorități de a scuti de taxa pe valoarea adăugată (TVA) mai multe operațiuni pe care Euro Tyre le-a calificat drept livrări intracomunitare de bunuri.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Conform articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. „Activitatea economică” este definită în această dispoziție ca fiind orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale. Dispoziția menționată prevede că exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.

4 Potrivit articolului 131 din această directivă:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

5 Articolul 138 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„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.”

6 Articolul 213 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

„Orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă.

Statele membre permit și pot solicita ca declarația să se facă prin mijloace electronice, în condițiile pe care le stabilesc.”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

7 Articolul 214 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că următoarele persoane sunt identificate printr-un număr individual:

(a) orice persoană impozabilă, cu excepția celor prevăzute la articolul 9 alineatul (2), care desfășoară, pe teritoriul statului respectiv, livrări de bunuri sau prestări de servicii care dau drept de deducere a taxei, altele decât livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care se plătește TVA exclusiv de clientul sau de persoana căreia îi sunt destinate bunurile sau serviciile, în conformitate cu articolele 194-197 și articolul 199;

(b) orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce efectuează achiziții intracomunitare de bunuri supuse TVA în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) și orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce exercită opțiunea prevăzută la articolul 3 alineatul (3) de a-și supune TVA achizițiile intracomunitare;

[...]

Regulamentele (CE) nr. 1798/2003 și (UE) nr. 904/2010

8 Potrivit articolului 27 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92 (JO 2003, L 264, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 85):

„Fiecare stat membru dispune de o bază de date electronică conținând un registru al persoanelor cărora le-au fost atribuite numere de identificare TVA în statul membru respectiv.”

9 Regulamentul nr. 1798/2003 a fost abrogat, cu efect de la 1 ianuarie 2012, prin Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată (JO 2010, L 268, p. 1).

10 Articolul 17 alineatul (1) din acest din urmă regulament prevede:

„Fiecare stat membru stochează următoarele informații într-un sistem electronic:

(a) informațiile pe care le culege în temeiul titlului XI capitolul 6 din Directiva [TVA];

(b) datele privind identitatea, activitatea, organizarea și adresa persoanelor cărora le-a atribuit un număr de identificare în scopuri de TVA, culese în temeiul articolului 213 din Directiva [TVA], precum și data la care numărul respectiv a fost eliberat;

[...]

Dreptul portughez

11 Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (Regimul TVA-ului în operațiunile intracomunitare, denumit în continuare „RITI”) transpune în dreptul portughez normele referitoare la tranzacțiile intracomunitare cuprinse în Directiva TVA.

12 Potrivit articolului 14 litera a) din RITI, sunt scutite de TVA:

„livrările de bunuri efectuate de o persoană impozabilă menționată la articolul 2 alineatul 1 litera a), în cazul în care bunurile sunt expediate sau transportate de către vânzător sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, de pe teritoriul național într-un alt stat membru, la cumpărător, cu condiția ca acesta să fie o persoană fizică sau juridică înregistrată în scopul taxei pe valoarea adăugată într-un alt stat membru, care a folosit numărul său de identificare fiscală pentru a efectua achiziția și este supus în statul respectiv unui regim de plată a taxei aferente achizițiilor intracomunitare de bunuri.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

13 Euro Tyre este o sucursală portugheză a unei societăți de drept neerlandez, Euro Tyre BV. Aceasta desfășoară activități de import, de export și de comercializare de pneuri de diferite mărci către vânzatori cu amănuntul stabiliți în Portugalia și în Spania. Pe piața spaniolă, ea își efectuează vânzările în parte direct și în parte prin intermediul unui distribuitor, și anume Euro Tyre Distribución de Neumáticos SL.

14 Litigiul principal privește mai multe vânzări efectuate de-a lungul perioadei cuprinse între anul 2010 și anul 2012 către Euro Tyre Distribución de Neumáticos. La data vânzărilor în cauză, aceasta din urmă era înregistrată ca persoană impozabilă în scopuri de TVA în Spania. În schimb, ea nu era încă supusă în acest stat membru regimului de impozitare a achizițiilor intracomunitare și nici înregistrată în sistemul de schimb de informații privind TVA-ul (denumit în continuare „sistemul VIES”). Abia la 19 martie 2013, serviciile fiscale spaniole i-au acordat statutul de operator intracomunitar și au înregistrat-o în acest sistem începând de la 1 iulie 2012.

15 Euro Tyre a declarat vânzările în cauză drept livrări intracomunitare scutite în temeiul articolului 14 litera a) din RITI.

16 În urma unui control fiscal în ceea ce privește anii 2010-2012, Inspeção Tributária (Serviciul de inspecție fiscală, Portugalia) a considerat totuși că condițiile pentru scutire prevăzute la articolul 14 litera a) din RITI nu erau îndeplinite, din moment ce la data vânzărilor în cauză Euro Tyre Distribución de Neumáticos nu era nici înregistrată pentru efectuarea de operațiuni intracomunitare în Spania, nici înregistrată în sistemul VIES.

17 În consecință, autoritatea fiscală și vamală a efectuat rectificări ale TVA-ului datorat de Euro Tyre pentru anii 2010-2012, majorat cu dobânzi de întârziere.

18 Euro Tyre a contestat aceste rectificări. În urma respingerii contestației sale administrative și a căii sale de atac ierarhice, aceasta a sesizat instanța de trimitere. În fața acestei instanțe, ea arată că condiția prevăzută la articolul 14 litera a) din RITI, potrivit căreia persoana care achiziționează bunurile trebuie să fie supusă unui regim de impozitare a achizițiilor intracomunitare de bunuri și să fie înregistrată în sistemul VIES, este urmarea unei transpuneri defectuoase a Directivei TVA. Astfel, o asemenea condiție nu ar figura la articolul 138 din această directivă și ar reprezenta cel mult o cerință de natură formală impusă numai de Republica Portugheză.

19 Instanța de trimitere ridică problema dacă scutirea livrărilor intracomunitare, prevăzută la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA, poate fi supusă condiției ca persoana care achiziționează bunurile, cu sediul într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

transportul bunurilor, să fie înregistrată în cel dintâi stat în vederea efectuării de operațiuni intracomunitare și să figureze în sistemul VIES.

20 În această privință, instanța menționată arată că, începând din luna iunie 2010, Euro Tyre Distribución de Neumáticos era înregistrată în scopuri de TVA în Spania în vederea operațiunilor naționale, cu un număr de identificare fiscală care figura pe toate facturile referitoare la vânzările în cauză, precum și în declarațiile recapitulative aferente acestora. În schimb, la data acestor vânzări, societatea în discuție, persoană impozabilă în scopuri de TVA, nu era supusă unui regim de impozitare a achizițiilor intracomunitare și nu era înregistrată în sistemul VIES. Euro Tyre avea cunoștință de această situație de fapt, însă se aștepta ca serviciile fiscale spaniole să acorde Euro Tyre Distribución de Neumáticos cu efect retroactiv statutul de operator intracomunitar. În plus, administrația fiscală portugheză ar fi considerat că în speță nu exista nicio situație de fraudă și nici de evaziune fiscală din partea Euro Tyre.

21 În aceste împrejurări, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de arbitraj administrativ), Portugalia] a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 131 și articolul 138 alineatul (1) din Directiva [TVA] trebuie interpretate în sensul că, în ceea ce privește livrarea intracomunitară de bunuri, se opun ca autoritățile fiscale ale unui stat membru să refuze scutirea de TVA vânzătorului unui bun, domiciliat în acest stat membru, pentru faptul că cumpărătorul, domiciliat în alt stat membru, nu este înregistrat în VIES și nici nu este supus în țara respectivă unui regim de plată a taxei aferente achizițiilor intracomunitare de bunuri, chiar dacă la momentul transmiterii dispune de un număr de identificare în scopuri de TVA valabil în acest alt stat membru, număr care a fost utilizat pe facturile aferente operațiunilor, atunci când sunt îndeplinite condițiile de fond cumulative pentru o livrare intracomunitară de bunuri, și anume atunci când dreptul de a dispune de bunul respectiv în calitate de proprietar a fost transmis cumpărătorului și când furnizorul atestă că bunul a fost expediat sau transportat într-un alt stat membru și că, în urma unei astfel de expedieri sau transport, același bun a părăsit fizic teritoriul statului membru de plecare, având ca destinație un cumpărător persoană impozabilă sau persoană juridică ce acționează ca atare într-un stat membru diferit de statul de plecare a bunurilor?

2) Principiul proporționalității se opune interpretării articolului 138 alineatul (1) din Directiva [TVA] în sensul că scutirea trebuie refuzată în cazul în care un vânzător cu domiciliul într-un stat membru are cunoștință de faptul că cumpărătorul, domiciliat în alt stat membru, deși este, în acest alt stat membru, titular al unui număr de identificare valabil în scopuri de TVA, nu este înregistrat în VIES și nici nu este supus în statul respectiv unui regim de plată a taxei aferente achizițiilor intracomunitare de bunuri, dar are convingerea că cumpărătorului îi va fi aprobată înregistrarea ca operator intracomunitar cu efect retroactiv?”

Cu privire la întrebările preliminare

22 Prin intermediul întrebărilor sale, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 131 și articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală a unui stat membru să refuze scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare pentru motivul că, la data acestei livrări, persoana care achiziționează bunurile, cu domiciliul în statul membru de destinație și titulară a unui număr de identificare în scopuri de TVA valabil pentru operațiunile efectuate în acest stat, nu este nici înregistrată în sistemul VIES, nici supusă unui regim de impozitare a achizițiilor intracomunitare. Instanța menționată ridică de asemenea problema dacă articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

interpretat în lumina principiului proporționalității, se opune unui astfel de refuz în cazul în care vânzătorul avea cunoștință de împrejurările caracteristice ale situației persoanei care achiziționează bunurile în ceea ce privește aplicarea TVA-ului și avea convingerea că ulterior persoana care achiziționează bunurile urma să fie înregistrată cu efect retroactiv în calitate de operator intracomunitar.

23 Trebuie amintit de la început că articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA prevede obligația statelor membre de a scuti livrările de bunuri care îndeplinesc condițiile care sunt enumerate în cuprinsul acestuia (Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 46).

24 Potrivit acestei dispoziții, statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Uniunii Europene, 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.

25 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, scutirea livrării intracomunitare a unui bun nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de acest bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când vânzătorul dovedește că bunul respectiv a fost expedit 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 (Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 31 și jurisprudența citată).

26 În speță, din elementele care figurează în decizia de trimitere reiese că întrebările adresate se întemeiază pe premisa potrivit căreia erau îndeplinite condițiile materiale ale unei livrări intracomunitare în sensul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA, astfel cum au fost amintite la punctele 24 și 25 din prezenta hotărâre. Scutirea de TVA a fost refuzată pentru simplul motiv că persoana care achiziționează bunurile nu era, la data vânzării în discuție în litigiul principal, înregistrată în vederea efectuării de operațiuni intracomunitare în Spania și nu era înregistrată în sistemul VIES. Persoana care achiziționează bunurile deținea în acest stat membru numai un număr de identificare în scopuri de TVA valabil pentru efectuarea de operațiuni în statul menționat, iar nu pentru efectuarea de operațiuni intracomunitare.

27 În această privință trebuie arătat că, desigur, în cadrul regimului tranzitoriu de taxare a schimburilor comerciale în interiorul Uniunii, identificarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA prin numere individuale urmărește să faciliteze determinarea statului membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate (Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 57, și Hotărârea din 14 martie 2013, Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, punctul 19). Astfel, articolul 214 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA impune statelor membre să adopte toate măsurile necesare pentru a se asigura că sunt identificate printr-un număr individual, printre altele, orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce efectuează achiziții intracomunitare.

28 Înregistrarea în sistemul VIES a persoanelor impozabile care efectuează operațiuni intracomunitare are de asemenea o importanță certă în acest context. Acest sistem urmărește să permită operatorilor să obțină confirmarea numărului de identificare în scopuri de TVA al partenerilor lor comerciali, iar administrațiilor fiscale naționale să controleze operațiunile intracomunitare și să identifice eventuale neregularități. Sistemul menționat răspunde astfel cerinței prevăzute la articolul 27 din Regulamentul nr. 1798/2003 și, începând de la 1 ianuarie 2012, la

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

articolul 17 din Regulamentul nr. 904/2010, ca statele membre să dispună de o bază de date electronică conținând un registru al persoanelor cărora le-au atribuit numere de identificare în scopuri de TVA.

29 Cu toate acestea, nici articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA, nici jurisprudența Curții nu menționează printre condițiile materiale ale unei livrări intracomunitare enumerate în mod exhaustiv obligația persoanei care achiziționează bunurile de a dispune de un număr de identificare în scopuri de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 59) și nici, *a fortiori*, obligația acesteia de a fi înregistrată în vederea efectuării de operațiuni intracomunitare și de a fi înregistrată în sistemul VIES.

30 Contrar celor arătate de guvernele portughez și polonez în fața Curții, astfel de obligații nu pot fi deduse nici din condiția potrivit căreia persoana care achiziționează bunurile trebuie să fie o persoană impozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 40).

31 Astfel, definiția persoanei impozabile, enunțată la articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, vizează numai o persoană care îndeplinește, în mod independent și oricare ar fi locul, o activitate economică, oricare ar fi scopurile sau rezultatele acestei activități, fără să condiționeze această calitate de deținerea de către respectiva persoană a unui număr de identificare în scopuri de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 49 și jurisprudența citată), eventual specific efectuării de operațiuni intracomunitare, sau ca persoana menționată să fie înregistrată în sistemul VIES. Rezultă, în plus, din jurisprudența Curții că o persoană impozabilă acționează în această calitate atunci când efectuează operațiuni în cadrul activității sale impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 49 și jurisprudența citată).

32 Prin urmare, nici obținerea de către persoana care achiziționează bunurile a unui număr de identificare în scopuri de TVA valabil în vederea efectuării de operațiuni intracomunitare, nici înregistrarea acesteia în sistemul VIES nu reprezintă condiții de fond pentru scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare. Este vorba numai despre cerințe de formă, care nu pot pune în discuție dreptul vânzătorului la scutirea de TVA în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale ale unei livrări intracomunitare (a se vedea prin analogie Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 60, Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 51, și Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 40).

33 În această privință, trebuie amintit că, în lipsa din Directiva TVA a unei dispoziții concrete în ceea ce privește probele pe care persoanele impozabile sunt obligate să le furnizeze pentru a beneficia de scutirea de TVA, revine statelor membre obligația de a stabili, în conformitate cu articolul 131 din această directivă, condițiile în care scutesc livrările intracomunitare în scopul de a asigura aplicarea corectă și simplă a scutirilor și de a preveni orice posibilă fraudă, evaziune sau abuz. Cu toate acestea, în exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului care fac parte din ordinea juridică a Uniunii (a se vedea Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 36 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 27).

34 Potrivit jurisprudenței Curții, o măsură națională depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a taxei în cazul în care condiționează în esență dreptul la scutirea de TVA

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

de respectarea unor obligații de formă fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se verifica dacă acestea erau îndeplinite. Astfel, operațiunile trebuie să fie impozitate luând în considerare caracteristicile lor obiective (Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 37 și jurisprudența citată).

35 Or, în ceea ce privește caracteristicile obiective ale unei livrări intracomunitare, din cuprinsul punctelor 23-25 din prezenta hotărâre rezultă că, dacă o livrare de bunuri îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA, această livrare este scutită de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 38 și jurisprudența citată).

36 Rezultă că principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată dacă aceste condiții de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de persoanele impozabile (Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 39).

37 Prin urmare, administrația unui stat membru nu poate în principiu să refuze scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare pentru simplul motiv că persoana care achiziționează bunurile nu este nici înregistrată în sistemul VIES, nici supusă unui regim de impozitare a achizițiilor intracomunitare.

38 Astfel, trebuie arătat că, potrivit jurisprudenței Curții, există numai două situații în care nerespectarea unei cerințe de formă poate determina pierderea dreptului la scutirea de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 43).

39 Pe de o parte, principiul neutralității fiscale nu poate fi invocat, în vederea scutirii de TVA, de o persoană impozabilă care a participat cu intenție la o fraudă fiscală ce a pus în pericol funcționarea sistemului comun de TVA (a se vedea Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 44 și jurisprudența citată).

40 Este necesar să se arate că, potrivit jurisprudenței Curții, nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă unui operator să acționeze cu bună-credință și să ia orice măsură care i s-ar putea pretinde în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală (Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 48 și jurisprudența citată). În ipoteza în care persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de persoana care a achiziționat bunurile și nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, scutirea ar trebui să îi fie refuzată (Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 54).

41 În speță, simpla împrejurare invocată de instanța de trimitere că vânzătorul, pe de o parte, avea cunoștință de faptul că, la data operațiunilor, persoana care achiziționează bunurile nu era nici înregistrată în sistemul VIES, nici supusă unui regim de impozitare a achizițiilor intracomunitare și, pe de altă parte, avea convingerea că ulterior persoana care achiziționează bunurile urma să fie înregistrată cu efect retroactiv în calitate de operator intracomunitar nu dă dreptul autorității fiscale naționale să refuze scutirea de TVA. Astfel, din elementele dosarului transmis de instanța de trimitere și arătate la punctul 20 din prezenta hotărâre reiese că nu exista în speță nicio situație de fraudă și nici de evaziune fiscală din partea Euro Tyre.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

42 Pe de altă parte, încălcarea unei cerințe de formă poate conduce la refuzul scutirii de TVA dacă această încălcare are ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond (a se vedea Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 46 și jurisprudența citată).

43 În speță, astfel cum reiese în esență de la punctul 26 din prezenta hotărâre, întrebările adresate se întemeiază pe premisa potrivit căreia erau îndeplinite condițiile materiale ale unei livrări intracomunitare în sensul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA. În plus, niciun element din dosarul prezentat Curții nu arată că încălcarea cerinței de formă în discuție în litigiul principal a împiedicat să se constate că aceasta era situația. Revine însă instanței de trimitere sarcina de a efectua verificările necesare în această privință.

44 În lumina considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 131 și articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală a unui stat membru să refuze scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare pentru simplul motiv că, la data acestei livrări, persoana care achiziționează bunurile, cu domiciliul în statul membru de destinație și titulară a unui număr de identificare în scopuri de TVA valabil pentru operațiunile efectuate în acest stat, nu este nici înregistrată în sistemul VIES, nici supusă unui regim de impozitare a achizițiilor intracomunitare, deși nu există niciun indiciu concret cu privire la existența unei fraude și se demonstrează că sunt îndeplinite condițiile de fond pentru scutire. În acest caz, articolul 138 alineatul (1) din directiva TVA, interpretat în lumina principiului proporționalității, se opune de asemenea unui astfel de refuz atunci când vânzătorul avea cunoștința de împrejurările caracteristice ale situației persoanei care achiziționează bunurile în ceea ce privește aplicarea TVA-ului și avea convingerea că ulterior persoana care achiziționează bunurile urma să fie înregistrată cu efect retroactiv în calitate de operator intracomunitar.

Cu privire la cheltuielile de judecată

45 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 noua) declară:

Articolul 131 și articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală a unui stat membru să refuze scutirea de taxa pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare pentru simplul motiv că, la data acestei livrări, persoana care achiziționează bunurile, cu domiciliul în statul membru de destinație și titulară a unui număr de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată valabil pentru operațiunile efectuate în acest stat, nu este nici înregistrată în sistemul de schimb de informații privind taxa pe valoarea adăugată, nici supusă unui regim de impozitare a achizițiilor intracomunitare, deși nu există niciun indiciu concret cu privire la existența unei fraude și s-a demonstrat că sunt îndeplinite condițiile de fond pentru scutire. În acest caz, articolul 138 alineatul (1) din directiva menționată, interpretat în lumina principiului proporționalității, se opune de asemenea unui astfel de refuz în cazul în care vânzătorul avea cunoștința de împrejurările caracteristice ale situației persoanei care achiziționează bunurile în ceea ce privește aplicarea taxei pe valoarea adăugată și avea convingerea că ulterior persoana care

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

achiziționează bunurile urma să fie înregistrată cu efect retroactiv în calitate de operator intracomunitar.

Semnături