

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

Cazul C – 386/2016 TORIDAS – Definierea noțiunii de livrare intracomunitară de bunuri din punctul de vedere al TVA, când transportul este efectuat de un cumparator înregistrat în al doilea stat membru dar bunurile sunt transportate în al treilea stat membru.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

26 iulie 2017(

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 138 alineatul (1) – Calificarea unei operațiuni drept livrare intracomunitară – Scutirea livrărilor intracomunitare de bunuri – Intenția persoanei care achiziționează bunurile de a revinde bunurile cumpărate unei persoane impozabile într-un alt stat membru înaintea ieșirii lor de pe teritoriul primului stat membru – Eventuala incidență a prelucrării unei părți a bunurilor înaintea expedierii lor”

În cauza C-386/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei), prin decizia din 4 iulie 2016, primită de Curte la 12 iulie 2016, în procedura

„Toridas” UAB

împotriva

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

în prezența:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

CURTEA (Camera a noua),

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

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru „Toridas” UAB, de R. Mištautas, advokatas;
- pentru guvernul lituanian, de D. Kriauciūnas, de K. Dieninis și de D. Stepanienė, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de A. Steiblytė, în calitate de agenți,

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

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

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 138 alineatul (1), a articolului 140 litera (a) și a articolului 141 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”) coroborate cu articolele 33 și 40 din această directivă.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „Toridas” UAB, pe de o parte, și Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Direcția Națională Fiscală de pe lângă Ministerul Finanțelor al Republicii Lituania), pe de altă parte, în legătură cu calificarea unor operațiuni realizate de Toridas între anii 2008 și 2010 drept livrări intracomunitare și cu plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente acestor operațiuni, majorată cu penalități de întârziere și cu o amendă fiscală.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

4 Potrivit articolului 20 din această directivă:

„«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.”

5 Articolul 32 din directiva menționată prevede:

„Atunci când bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor sau de client sau de o terță persoană, locul livrării este considerat a fi locul unde se găsesc bunurile la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor către client.

Cu toate acestea, în cazul în care expedierea sau transportul bunurilor începe într-un teritoriu terț sau într-o țară terță, atât locul livrării de către importatorul desemnat sau recunoscut în temeiul articolului 201 ca fiind persoană obligată la plata TVA, cât și locul oricărei livrări ulterioare sunt considerate a fi situate în statul membru de import al bunurilor.”

6 Potrivit articolului 33 din aceeași directivă:

„(1) Prin derogare de la articolul 32, locul livrării de bunuri expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia dintr-un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul

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

bunurilor este considerat a fi locul unde se află bunurile la momentul la care se încheie expedierea sau transportul bunurilor la client, în cazul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

(a) livrarea de bunuri este efectuată pentru o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei achiziții intracomunitare de bunuri nu sunt supuse TVA în temeiul articolului 3 alineatul (1) sau pentru orice altă persoană neimpozabilă;

(b) bunurile livrate nu sunt mijloace de transport noi sau bunuri livrate după asamblare sau instalare, cu sau fără funcționare de probă, de către furnizor sau în numele acestuia.

(2) În cazul în care bunurile livrate sunt expediate sau transportate dintr-un teritoriu terț sau dintr-o țară terță și importate de furnizor într-un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor la client, se consideră că bunurile au fost expediate sau transportate din statul membru de import.”

7 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.”

8 Articolul 138 alineatul (1) din această directivă are următorul cuprins:

„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.”

9 Potrivit articolului 140 din directiva menționată:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a) achiziția intracomunitară de bunuri a căror livrare de către persoane impozabile este scutită în toate circumstanțele pe teritoriul lor respectiv;

[...]”

10 Articolul 141 din aceeași directivă prevede:

„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);

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

- (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 persoana obligată la plata TVA pentru livrarea efectuată de persoana impozabilă nestabilită în statul membru în care este datorată taxa.”

Dreptul lituanian

11 Articolul 49 alineatul 1 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Legea privind TVA-ul a Republicii Lituania), în versiunea aplicabilă în cauza principală (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), are următorul cuprins:

„Sun taxate cu 0 % livrările de bunuri către o persoană impozabilă și înregistrată în scopuri de TVA într-un alt stat membru, transportate de pe teritoriul național către un alt stat membru (indiferent de persoana care le transportă – vânzătorul bunurilor, persoana care le achiziționează sau un terț care acționează în numele acestora).”

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 Toridas este o societate stabilită și identificată în scopuri de TVA în Lituania. Între 1 iulie 2008 și 31 decembrie 2010, aceasta a importat în Lituania din Kazahstan pește congelat (denumite în continuare „mărfurile în cauză”). Mărfurile în cauză erau ulterior vândute către Megalain OÜ, societate stabilită și identificată în scopuri de TVA în Estonia (denumite în continuare „primele livrări”). Aceste vânzări între Toridas și Megalain erau guvernate de un contract de cooperare încheiat la 10 octombrie 2006. Potrivit acestui contract, Megalain se angaja să scoată mărfurile în cauză de pe teritoriul lituanian într-un termen de 30 de zile și să furnizeze Toridas documente care să dovedească faptul că mărfurile au părăsit în mod efectiv acest teritoriu. Toridas se angaja, la rândul său, să asigure preluarea mărfurilor respective, inclusiv depozitarea lor, și să achite cheltuielile efectuate până la ieșirea lor efectivă din Lituania.

13 Din decizia de trimitere reiese că, în practică, în aceeași zi sau în ziua următoare cumpărării mărfurilor în cauză de la Toridas, Megalain le revindea unor cumpărători stabiliți și identificați în scopuri de TVA în alte state membre ale Uniunii Europene, și anume în Danemarca, în Germania, în Țările de Jos și în Polonia (denumite în continuare „livrările ulterioare”).

14 O parte a mărfurilor în cauză era expedită imediat după revânzare din Lituania către aceste alte state membre, fără a trece prin Estonia. O altă parte era transportată la sediile societății Plungės šaltis, situate în Lituania, pentru a fi sortată, înghețată și ambalată, înainte de a fi transportată direct la cumpărători în statele membre de destinație menționate la punctul anterior. În toate cazurile, Megalain își asuma sarcina de a efectua sortarea, înghețarea, ambalarea, precum și exportul mărfurilor în cauză.

15 În ceea ce privește primele livrări, pe facturile emise de Toridas pentru Megalain se arăta că operațiunile erau taxate cu TVA de 0 %, ca livrări intracomunitare de bunuri, conform articolului 49 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul. Facturile indicau de asemenea că adresa locului de încărcare și

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 livrare a mărfurilor în cauză era cea a antrepozitelor societăților Kauno žuvis sau Plungės šaltis, situate pe teritoriul lituanian.

16 În ceea ce privește livrările ulterioare, facturile erau întocmite de Megalain fără TVA, în temeiul dispozițiilor Directivei TVA privind scutirea achizițiilor intracomunitare de bunuri. Acestea indicau de asemenea locul de încărcare a mărfurilor în cauză, și anume sediile societăților Kauno žuvis sau Plungės šaltis situate în Lituania, și un loc de livrare, și anume o adresă în statul membru al fiecărui cumpărător.

17 În urma unui control fiscal având ca obiect plata TVA-ului, inspecția fiscală lituaniană a considerat că primele livrări erau livrări interne, taxate cu TVA-ul standard, iar nu livrări intracomunitare care beneficiază de scutire de TVA. Această apreciere, inițial confirmată de Direcția Națională Fiscală de pe lângă Ministerul Finanțelor al Republicii Lituania, a fost infirmată de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Comisia pentru Litigii Fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania).

18 Sesizat de Direcția Națională Fiscală de pe lângă Ministerul Finanțelor al Republicii Lituania, Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania) a anulat decizia Comisiei pentru Litigii Fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania și a stabilit că aprecierea administrațiilor fiscale locale și centrale era întemeiată.

19 Toridas a atacat cu apel această hotărâre la instanța de trimitere.

20 Această instanță ridică problema calificării, în scopuri de TVA, a primelor livrări. Arătând că aceste operațiuni erau urmate de livrări ulterioare și că mărfurile în cauză făcuseră obiectul unei singure expedieri sau al unui singur transport intracomunitar, instanța menționată se întrebă dacă primele livrări sau livrările ulterioare trebuie calificate drept livrări intracomunitare, scutite în temeiul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

21 Potrivit instanței de trimitere, este cert că transportul mărfurilor în cauză către cumpărătorii finali a fost într-adevăr efectuat și că aceștia din urmă au declarat în statele lor membre respective achizițiile intracomunitare corespunzătoare. În plus, instanța de trimitere arată că elementele de probă care figurează în dosar permit să se considere în mod rezonabil că Toridas avea cunoștință de toate împrejurările semnificative privind livrările ulterioare. Ținând seama de considerațiile din Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), și mai precis de punctul 36 din această hotărâre, instanța de trimitere are îndoieli că primele livrări pot beneficia de scutirea prevăzută la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

22 Această instanță arată, în schimb, că, pentru același lot de mărfuri, lanțul de două livrări succesive implica operatori identificați în state membre diferite și că Megalain acționa ca intermediar. Acest lucru ar putea conduce la concluzia că operațiunile economice, în ansamblul lor, ar putea fi considerate operațiuni așa-numite „triunghiulare”, care implică trei operatori, stabiliți și identificați în scopuri de TVA în trei state membre diferite, care realizează două livrări succesive care nu fac obiectul unui singur transport intracomunitar. Pe acest temei, ele ar putea intra sub incidența articolului 141 din Directiva TVA. În sfârșit, instanța menționată ridică problema incidenței prelucrării unei părți a mărfurilor în cauză asupra aplicării unei eventuale scutiri a primelor livrări.

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

23 Mai mult, instanța de trimitere se teme că, dat fiind că Megalain este identificată în scopuri de TVA în Estonia, un eventual refuz al scutirii primelor livrări ar conduce la o dublă taxare a aceleiași operațiuni economice, atât la nivelul livrării, cât și la nivelul achiziției.

24 În aceste condiții, Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 138 alineatul (1), articolul 140 litera (a) și/sau articolul 141 din Directiva [TVA] coroborate în special cu articolele 33 și 40 din aceeași directivă trebuie interpretate în sensul că, în circumstanțe precum cele în discuție în prezenta cauză [...], livrarea de mărfuri de către o persoană impozabilă stabilită într-un prim stat membru trebuie să fie scutită în cazul în care, înainte de încheierea respectivei operațiuni de livrare, cumpărătorul (o persoană identificată în scopuri de TVA în al doilea stat membru) își exprimă intenția de a vinde mărfurile imediat, înainte de a le scoate de pe teritoriul primului stat membru, către o persoană impozabilă stabilită într-un al treilea stat membru, mărfurile respective fiind apoi transportate (expediate) în al treilea stat membru?

2) Faptul că o parte dintre mărfuri au fost prelucrate la cererea persoanei impozabile stabilite (identificate în scopuri de TVA) în al doilea stat membru, înainte de a fi transportată către al treilea stat membru, prezintă relevanță pentru răspunsul la prima întrebare?”

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

25 Prin intermediul celor două întrebări, instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea articolului 33, a articolului 40, a articolului 138 alineatul (1), a articolului 140 litera (a) și a articolului 141 din Directiva TVA. Aceasta dorește, în special, să afle dacă livrări de bunuri cum sunt primele livrări pot fi scutite în temeiul dispozițiilor Directivei TVA aplicabile operațiunilor intracomunitare.

26 Trebuie să se constate însă că numai articolul 138 alineatul (1) din această directivă privește scutirea unor livrări de bunuri, în timp ce articolul 140 litera (a), articolul 141 și articolul 40 din Directiva TVA se aplică numai achizițiilor intracomunitare de bunuri. De asemenea, trebuie să se arate că articolul 33 din Directiva TVA privește locul livrării bunurilor, în timp ce cererea de trimitere preliminară privește regimul de scutire a livrărilor de bunuri.

27 În aceste condiții, prezenta cerere de decizie preliminară trebuie analizată numai în măsura în care privește interpretarea articolului 40 și a articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

Cu privire la prima întrebare

28 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări cum sunt cele din cauza principală, o livrare de bunuri efectuată de o persoană impozabilă stabilită într-un prim stat membru este scutită de TVA în temeiul acestei dispoziții în cazul în care, înainte de încheierea acestei operațiuni de livrare, persoana care achiziționează bunurile, identificată în scopuri de TVA într-un al doilea stat membru, îl informează pe furnizor că mărfurile vor fi revândute imediat unei

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

persoane impozabile stabilite într-un al treilea stat membru, înainte de a le scoate din primul stat membru și de a le transporta către această a treia persoană impozabilă.

29 Potrivit articolului 138 alineatul (1) din această directivă, statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Uniunii, 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.

30 Dintr-o jurisprudență constantă a Curții rezultă că scutirea livrării intracomunitare a unui bun în sensul acestui articol nu devine aplicabilă decât dacă dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează, dacă furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau a fost transportat într-un alt stat membru și, ca urmare a acestei expediții sau a acestui transport, dacă bunul respectiv a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punctul 29 și jurisprudența citată).

31 Trebuie amintit de asemenea că o livrare intracomunitară care intră sub incidența articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA are drept corolar o achiziție intracomunitară, astfel cum este definită la articolul 20 din această directivă, și că, prin urmare, trebuie să se dea celor două dispoziții o interpretare care să le confere o semnificație și o întindere identice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 34).

32 Or, din articolul 20 din directiva menționată reiese că o achiziție poate fi calificată drept achiziție intracomunitară numai cu condiția ca bunul să fi fost expedit sau transportat către persoana care achiziționează acest bun.

33 Trebuie să se considere, așadar, că condițiile de aplicare a articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA nu pot fi îndeplinite dacă bunul care face obiectul livrării nu este expedit sau transportat către persoana care îl achiziționează și a cărei achiziție reprezintă corolarul livrării în cauză.

34 În ceea ce privește operațiuni care, precum cele în discuție în litigiul principal, formează un lanț de două livrări succesive care au determinat un singur transport intracomunitar, din jurisprudența Curții reiese, pe de o parte, că transportul intracomunitar poate fi imputat numai uneia dintre cele două livrări, care va fi, prin urmare, singura scutită în aplicarea articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punctul 45).

35 Pe de altă parte, pentru a stabili căreia dintre cele două livrări trebuie să îi corespundă transportul intracomunitar, se impune să se facă o apreciere globală a tuturor împrejurărilor specifice ale speței (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punctul 27, și Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 32).

36 În temeiul acestei aprecieri, trebuie în special să se stabilească momentul la care dreptul de a dispune de bun ca proprietar a fost transmis destinatarului final. Astfel, în ipoteza în care al doilea transfer al aceluși drept a avut loc înainte de a interveni transportul intracomunitar, acesta nu ar mai putea să corespundă primei livrări în favoarea primei persoane care achiziționează bunurile (a se vedea

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

în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 32 și jurisprudența citată).

37 În cazul a două livrări succesive care au determinat un singur transport intracomunitar, pentru a stabili căreia dintre cele două livrări trebuie să îi corespundă acest transport, trebuie stabilit dacă respectivul transport a intervenit după a doua livrare. Dacă această situație s-ar regăsi în speță, numai a doua livrare ar trebui calificată drept livrare intracomunitară și ar beneficia, dacă este cazul, de scutirea prevăzută la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

38 În speță, din elementele conținute în decizia de trimitere reiese că livrarea efectuată de Megalain către cumpărătorii finali a avut loc înainte să intervină transportul intracomunitar.

39 Decizia de trimitere precizează de asemenea că operatorul intermediar, Megalain, identificat în scopuri de TVA în Estonia, nu era destinatarul transportului intracomunitar al mărfurilor în cauză, întrucât acestea au fost transportate direct în statele membre în care erau stabiliți cumpărătorii finali, și anume în Danemarca, în Germania, în Țările de Jos și în Polonia.

40 În consecință, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, primele livrări în discuție în cauza principală constituie livrări interne care nu pot beneficia de scutire de TVA în temeiul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

41 Această concluzie nu este afectată de faptul că operatorul intermediar era stabilit și identificat în scopuri de TVA în Estonia. Desigur, instanța de trimitere consideră, în esență, că, dacă s-ar considera că primele livrări trebuiau calificate drept operațiuni impozabile, ar putea rezulta un risc de dublă taxare, dat fiind că Megalain și-a declarat achizițiile în Estonia.

42 Cu toate acestea, din textul articolului 20 și al articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA reiese că locul identificării în scopuri de TVA a unui operator nu este un criteriu de calificare drept livrare intracomunitară sau drept achiziție intracomunitară.

43 Instanța de trimitere consideră, în esență, că, dacă s-ar aprecia că primele livrări trebuiau calificate drept operațiuni impozabile, ar putea rezulta un risc de dublă taxare. Cu toate acestea, astfel cum a arătat Comisia în observațiile sale scrise, acest risc nu poate fi considerat apt să justifice scutirea acestor operațiuni, dat fiind că o aplicare corectă a Directivei TVA permite să se evite dubla impunere și să se asigure neutralitatea fiscală.

44 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări cum sunt cele din cauza principală, o livrare de bunuri efectuată de o persoană impozabilă stabilită într-un prim stat membru nu este scutită de TVA în temeiul acestei dispoziții atunci când, înainte de încheierea acestei operațiuni de livrare, persoana care achiziționează bunurile, identificată în scopuri de TVA într-un al doilea stat membru, informează furnizorul că mărfurile vor fi revândute imediat într-un al treilea stat membru, înainte de a le scoate din primul stat membru și de a le transporta către această a treia persoană impozabilă, cu condiția ca această a doua livrare să fi fost într-adevăr efectuată și ca mărfurile să fi fost transportate apoi din primul stat membru către statul membru al celei de a treia persoane impozabile. Identificarea în scopuri de TVA a primei persoane care achiziționează bunurile într-un stat membru diferit de cel al locului primei livrări sau de cel al locului achiziției finale nu este un criteriu de calificare a unei operațiuni intracomunitare și nu este nici, în sine, un element de probă suficient pentru a demonstra caracterul intracomunitar al unei operațiuni.

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

Cu privire la a doua întrebare

45 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere urmărește, în esență, să se stabilească dacă, în scopul interpretării articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA, o prelucrare a bunurilor în cursul unui lanț de două livrări succesive, cum este cel în discuție în litigiul principal, la ordinul intermediarului care achiziționează mărfurile și efectuată înainte de transportul lor către statul membru al cumpărătorului final are o incidență asupra condițiilor de scutire a primei livrări.

46 Din cererea de decizie preliminară reiese că o parte a mărfurilor în discuție în litigiul principal a fost prelucrată, și anume sortată, înghețată și ambalată la ordinul Megalain după livrările ulterioare și înaintea transportării lor către statele membre în care erau stabiliți cumpărătorii finali. Or, instanța de trimitere consideră că din analiza dispozițiilor Directivei TVA se poate deduce, în caz de scutire, că aceleași mărfuri, neprelucrate, sunt cele care trebuie livrate.

47 În această privință, trebuie să se arate că articolul 138 alineatul (1) din această directivă prevede obligația statelor membre de a scuti livrările de bunuri care îndeplinesc condițiile materiale care sunt enumerate în mod exhaustiv la acest articol (Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 29). Or, prelucrarea bunurilor care au făcut obiectul unei livrări nu face parte dintre condițiile materiale prevăzute la articolul menționat.

48 În ceea ce privește un lanț de două livrări cum sunt cele în discuție în cauza principală, este suficient să se constate că din răspunsul la prima întrebare reiese că primele livrări nu pot fi calificate drept livrări intracomunitare, întrucât niciun transport intracomunitar nu le poate fi imputat. Or, o eventuală prelucrare a bunurilor ulterioară acestor prime livrări nu este de natură să schimbe această constatare.

49 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că, în scopul interpretării articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA, o prelucrare a bunurilor în cursul unui lanț de două livrări succesive, cum este cel în discuție în litigiul principal, la ordinul intermediarului care achiziționează mărfurile și efectuată înainte de transportul lor către statul membru al cumpărătorului final nu are nicio incidență asupra condițiilor de scutire a primei livrări, întrucât această prelucrare este ulterioară primei livrări.

Cu privire la cheltuielile de judecată

50 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:

1) Articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări cum sunt cele din cauza principală, o livrare de bunuri efectuată de o persoană impozabilă stabilită într-un prim stat membru nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată în temeiul acestei dispoziții atunci când, înainte de încheierea acestei operațiuni de livrare, persoana care achiziționează bunurile, identificată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată într-un al doilea stat membru, informează furnizorul că mărfurile vor fi revândute imediat într-un al treilea stat membru, înainte de a le scoate din primul stat membru și de a le transporta

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

către această a treia persoană impozabilă, cu condiția ca această a doua livrare să fi fost într-adevăr efectuată și ca mărfurile să fi fost transportate apoi din primul stat membru către statul membru al celei de a treia persoane impozabile. Identificarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a primei persoane care achiziționează bunurile într-un stat membru diferit de cel al locului primei livrări sau de cel al locului achiziției finale nu este un criteriu de calificare a unei operațiuni intracomunitare și nu este nici, în sine, un element de probă suficient pentru a demonstra caracterul intracomunitar al unei operațiuni.

2) În scopul interpretării articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112, o prelucrare a bunurilor în cursul unui lanț de două livrări succesive, cum este cel în discuție în litigiul principal, la ordinul intermediarului care achiziționează mărfurile și efectuată înainte de transportul lor către statul membru al cumpărătorului final nu are nicio incidență asupra condițiilor de scutire a primei livrări, întrucât această prelucrare este ulterioară primei livrări.

Semnături

* Limba de procedură: lituaniana.