

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-641 din 2021 Climate Corporation Emissions Trading GmbH. Locul prestării de servicii din punctul de vedere al TVA nu se poate schimba nici în ipoteza în care un participant la un lanț de tranzacții știa sau ar fi trebuit să știe că în amonte a existat o fraudă.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

27 octombrie 2022

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 44 – Locul de impozitare – Transfer al certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră – Destinatar implicat într-o fraudă privind TVA-ul în cadrul unui lanț de operațiuni – Persoană impozabilă care a cunoscut sau ar fi trebuit să cunoască existența fraudei”

În cauza C-641/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria), prin decizia din 11 octombrie 2021, primită de Curte la 20 octombrie 2021, în procedura

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

împotriva

Finanzamt Österreich,

CURTEA (Camera a opta)

compusă din doamna K. Jürimäe (raportoare), președinta Camerei a treia, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a opta, și domnii N. Jääskinen și M. Gavalec, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Climate Corporation Emissions Trading GmbH, de W. Standfest, Rechtsanwalt;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și B.-R. Killmann, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

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

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea dispozițiilor Directivei 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 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Climate Corporation Emission Trading GmbH (denumită în continuare „Climate Corporation”), pe de o parte, și Finanzamt Österreich (Administrația Fiscală, Austria), pe de altă parte, în legătură cu supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) a unor operațiuni care constau într-un transfer al certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru [...]

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

4 În cadrul titlului V din această directivă, intitulat „Locul operațiunilor taxabile”, capitolul 3, intitulat „Locul de prestare a serviciilor”, cuprinde articolul 44 din directiva menționată, care prevede:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

5 Acest articol 44 rezultă din Directiva 2008/8, care a modificat Directiva 2006/112 în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor. Considerentele (3) și (4) ale Directivei 2008/8 au următorul cuprins:

„(3) Pentru toate prestările de servicii locul de taxare ar trebui să fie, în principiu, locul în care are loc consumul. În cazul în care norma generală privind locul de prestare a serviciilor ar fi astfel modificată, anumite excepții de la această normă ar fi în continuare necesare din motive atât administrative, cât și de politică.

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

(4) În cazul prestărilor de servicii către persoane impozabile, norma generală privind locul de prestare a serviciilor ar trebui să ia în considerare locul unde este stabilit destinatarul, și nu cel unde este stabilit furnizorul. [...]"

6 În cadrul titlului IX din Directiva TVA, intitulat „Scutiri”, capitolul 1, intitulat „Dispoziții generale”, cuprinde articolul 131 din această directivă, care prevede:

„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.”

7 Acest titlu IX cuprinde de asemenea un capitol 4, intitulat „Scutiri pentru operațiunile intracomunitare”. În cadrul acestui capitol 4, articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității [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.”

8 Articolul 196 din această directivă prevede:

„TVA este datorată de orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA și căreia îi sunt prestate serviciile prevăzute la articolul 44, atunci când serviciile sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul statului membru respectiv.”

9 Articolul 273 primul paragraf din directiva menționată prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.”

Dreptul austriac

10 Conform articolului 3a alineatul (6) din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 23 august 1994 (BGBl. 663/1994), în versiunea aplicabilă împrejurărilor din litigiul principal (BGBl. I 52/2009):

„Sub rezerva alineatelor (8)-(16) și a articolului 3a, se consideră că prestările diferite furnizate unui întreprinzător, în sensul alineatului (5) punctele 1 și 2, sunt efectuate în locul în care clientul își desfășoară activitatea. Dacă prestarea diferită este furnizată la sediul comercial fix al unui întreprinzător, este decisiv locul acestui sediu comercial fix.”

11 În această privință, din cererea de decizie preliminară reiese că noțiunile de „întreprinzător” și „prestări diferite” utilizate în această dispoziție corespund noțiunilor de „persoană impozabilă” și, respectiv, de „prestări de servicii” utilizate în dreptul Uniunii Europene.

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

Litigiul principal și întrebarea preliminară

12 Între 1 și 20 aprilie 2010, Climate Corporation, cu sediul în Baden (Austria), a transferat cu titlu oneros certificate de emisii de gaze cu efect de seră către Bauduin Handelsgesellschaft mbH (denumită în continuare „Bauduin”), al cărei sediu este situat în Hamburg (Germania).

13 Printr-o decizie de stabilire a impozitului pe cifra de afaceri pentru anul 2010, adoptată la 27 ianuarie 2012, Finanzamt Baden Mödling (Administrația Fiscală din Baden Mödling, Austria) a calificat aceste transferuri de certificate de emisii de gaze cu efect de seră drept „livrări de bunuri” impozabile care nu intră în domeniul scutirii livrărilor intracomunitare. Potrivit acestei administrații fiscale, Bauduin a participat, în calitate de *missing trader*, la o fraudă privind TVA-ul de tip „carusel”, iar Climate Corporation știa sau ar fi trebuit să știe că aceste certificate ar fi utilizate în scopul deturnării TVA-ului.

14 La 27 februarie 2012, Climate Corporation a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la instanța de trimitere, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria).

15 Această instanță constată că transferurile de certificate de emisii de gaze cu efect de seră trebuie calificate drept „prestări de servicii”, iar nu „livrări de bunuri”, așa cum reiese din Hotărârea din 8 decembrie 2016, A și B (C-453/15, EU:C:2016:933).

16 Instanța menționată precizează că, în aceste împrejurări, în conformitate cu dispozițiile articolului 44 din Directiva TVA, ale articolului 3a alineatul (6) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri și ale dreptului german, locul de prestare a serviciilor furnizate de Climate Corporation către Bauduin se situează în Germania. Prin urmare, aceste prestări nu ar fi impozabile în Austria, ci în Germania, iar Bauduin ar fi obligată la plata TVA-ului în acest din urmă stat membru.

17 Or, potrivit constatărilor instanței de trimitere, Climate Corporation ar fi trebuit să știe că certificatele vândute către Bauduin erau utilizate în scopuri frauduloase de deturnare a TVA-ului.

18 În această privință, instanța de trimitere observă că, în contextul unor operațiuni care constau în livrări intracomunitare, Curtea a statuat, în Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455), că beneficiul dreptului de scutire de TVA pentru o astfel de livrare, al dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte și al dreptului de rambursare a TVA-ului trebuie să fie refuzat unei persoane impozabile care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin operațiunea invocată ca temei pentru aceste drepturi, participa la o fraudă privind TVA-ul săvârșită în cadrul unui lanț de livrare.

19 Instanța de trimitere ridică problema dacă această jurisprudență este aplicabilă prin analogie unor prestări de servicii transfrontaliere. O asemenea aplicare ar implica faptul că, într-un caz precum cel din litigiul principal, locul de prestare a serviciilor ar trebui considerat ca fiind situat în Austria, iar nu în Germania, în pofida modului contrar de redactare a articolului 44 din Directiva TVA, precum și a dispozițiilor naționale corespunzătoare.

20 Răspunsul la această întrebare nu ar fi evident întrucât ar exista atât asemănări, cât și diferențe între livrările intracomunitare și prestările de servicii transfrontaliere în cadrul Uniunii.

21 În aceste condiții, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

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

„[Directiva TVA] trebuie interpretată în sensul că autoritățile și instanțele naționale au obligația să considere ca fiind situat pe teritoriul național locul unei prestări de servicii situat în mod formal, în conformitate cu dreptul scris, în celălalt stat membru, în care se află sediul clientului, atunci când persoana impozabilă prestatoare ar fi trebuit să știe că participă, prin prestarea de servicii furnizată, la o fraudă privind TVA-ul săvârșită în cadrul unui lanț de operațiuni?”

Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară

22 Climate Corporation contestă admisibilitatea cererii de decizie preliminară. Pe de o parte, întrebarea preliminară ar fi adresată în mod ipotetic. Întrucât operațiunea în discuție în litigiul principal nu este impozabilă în Austria, ci în Germania, nu ar fi de competența unei instanțe austriece să solicite Curții să clarifice obligațiile fiscale ipotetice ale unei persoane impozabile într-un alt stat membru. Pe de altă parte, această întrebare ar rezulta dintr-un raționament prin analogie întemeiat pe Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455), care nu ar putea fi urmat ținând seama de diferențele dintre împrejurările din litigiul principal și cele din cauza în care s-a pronunțat această hotărâre.

23 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei cereri formulate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 31, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 21 februarie 2018, Kreuzmayr, C-628/16, și, EU:C:2018:84, punctul 23, precum și jurisprudența citată).

24 În speță, reiese fără echivoc din cererea de decizie preliminară că instanța de trimitere nu urmărește să fie lămurită cu privire la obligațiile unei persoane impozabile într-un alt stat membru decât cel căruia îi aparține. Dimpotrivă, aceasta urmărește în esență să stabilească dacă, în temeiul dreptului Uniunii, autoritățile fiscale ale statului membru căruia îi aparține pot supune la plata TVA-ului operațiunile care fac obiectul litigiului principal, chiar dacă, în opinia sa, locul acestor operațiuni se află în alt stat membru. În consecință, această cerere nu este ipotetică.

25 În plus, în măsura în care Climate Corporation pune la îndoială posibilitatea de a transpune prin analogie concluziile desprinse din Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455), într-un caz precum cel din litigiul principal, este suficient să se constate că această argumentație ține de răspunsul pe fond la întrebarea preliminară.

26 În consecință, cererea de decizie preliminară este admisibilă.

Cu privire la întrebarea preliminară

27 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispozițiile Directivei TVA trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în ceea ce privește o prestare de servicii furnizată de o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru către o persoană impozabilă stabilită într-un alt stat membru, autoritățile primului stat membru să aprecieze că locul

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

acestei prestări, care se situează, conform articolului 44 din această directivă, în acest alt stat membru, este totuși considerat a fi situat în primul stat membru atunci când prestatorul în cauză știa sau ar fi trebuit să știe că participă, prin prestarea menționată, la o fraudă privind TVA-ul săvârșită de destinatarul aceleiași prestări în cadrul unui lanț de operațiuni.

28 Cu titlu introductiv, trebuie precizat că, astfel cum a arătat instanța de trimitere, operațiunile care constau în transferul cu titlu oneros al certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră trebuie calificate drept prestări de servicii în sensul Directivei TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 decembrie 2016, A și B, C-453/15, EU:C:2016:933, punctul 30).

29 Or, locul unei prestări de servicii trebuie stabilit în conformitate cu dispozițiile capitolului 3 din titlul V din Directiva TVA. În această privință, secțiunile 2 și 3 din acest capitol prevăd normele generale pentru stabilirea locului de impozitare a prestărilor de servicii și, respectiv, dispoziții speciale privind prestări de servicii specifice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 37).

30 Obiectivul acestor dispoziții care determină locul de impozitare a prestărilor de servicii este de a evita, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpozitarea veniturilor (Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 42 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 7 mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punctul 25).

31 Astfel, prin stabilirea uniformă a locului de impozitare a prestărilor de servicii, dispozițiile menționate delimitează competențele statelor membre și stabilesc o repartizare rațională a domeniilor de aplicare respective ale legislațiilor naționale în materie de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctele 50 și 51).

32 În acest context, articolul 44 din Directiva TVA prevede o regulă generală pentru stabilirea locului de prestare a serviciilor.

33 Potrivit acestei reguli generale, locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, situat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul acestor prestări de servicii este locul unde este situat respectivul sediu comercial fix. În absența unui asemenea loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

34 În economia articolului 44 din Directiva TVA, sediul activității economice constituie astfel punctul de legătură prioritar în vederea stabilirii locului unei prestări de servicii, în timp ce celelalte două puncte de legătură pe care le prevede sunt derogatorii și, respectiv, subsidiare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctele 53-56).

35 În plus, nicio dispoziție din această directivă nu prevede o regulă specială pentru stabilirea locului de impozitare a unei operațiuni care constă în transferul cu titlu oneros al certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră.

36 Rezultă că, potrivit articolului 44 din Directiva TVA, locul unei operațiuni care constă într-un transfer cu titlu oneros de certificate de emisii de gaze cu efect de seră de către o persoană impozabilă

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

stabilită într-un stat membru către o altă persoană impozabilă stabilită în alt stat membru este situat în acest din urmă stat membru.

37 În speță, din explicațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că, în temeiul articolului 44 din Directiva TVA și al dispozițiilor corespunzătoare din dreptul național în cauză, locul operațiunilor în discuție în litigiul principal se situează în statul membru al destinatarului serviciilor prestate, și anume în Germania, și că, în conformitate cu articolul 196 din această directivă, precum și cu dispozițiile corespunzătoare din acest drept național, destinatarul respectiv este obligat la plata TVA-ului la Trezoreria publică. Or, destinatarul menționat ar fi săvârșit o fraudă privind TVA-ul, iar prestatorul de servicii în cauză ar fi trebuit să știe acest lucru.

38 Având în vedere aceste considerații preliminare, trebuie să se stabilească dacă, în pofida formulării clare a articolului 44 din Directiva TVA, locul unei operațiuni care constă într-un transfer cu titlu oneros de certificate de emisii de gaze cu efect de seră de către o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru către o altă persoană impozabilă stabilită în alt stat membru poate fi considerat a fi situat în statul membru al prestatorului atunci când această operațiune face parte dintr-o fraudă privind TVA-ul.

39 În această privință, reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii (Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 54, Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 43, precum și Hotărârea din 15 septembrie 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, punctul 27).

40 Astfel, Curtea a statuat că autoritățile și instanțele naționale pot sau chiar trebuie, în principiu, să refuze beneficiul drepturilor prevăzute de Directiva TVA, invocate în mod fraudulos sau abuziv, precum dreptul de scutire a unei livrări intracomunitare. Aceasta este situația atunci când o fraudă fiscală este săvârșită de persoana impozabilă însăși, dar și când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin operațiunea în cauză, participa la o fraudă privind TVA-ul săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de operațiuni (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punctele 51 și 52, Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 54, Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 42, precum și Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctele 49 și 50).

41 Cu toate acestea, în primul rând, spre deosebire de cauzele care au condus la jurisprudența amintită la punctul anterior, prezenta cauză nu privește invocarea unui drept precum dreptul de scutire a unei livrări intracomunitare, ci stabilirea locului unei operațiuni impozabile.

42 Or, o interpretare potrivit căreia, în caz de fraudă privind TVA-ul, locul unei prestări de servicii poate fi considerat a fi situat într-un alt stat membru decât cel determinat în temeiul dispozițiilor Directivei TVA referitoare la stabilirea locului de prestare a serviciilor ar fi contrară obiectivelor și economiei generale a acestor dispoziții, așa cum sunt reflectate la punctele 30 și 31 din prezenta hotărâre.

43 Astfel, o asemenea interpretare ar echivala cu a modula repartizarea competențelor fiscale între statele membre, așa cum este prevăzută în dispozițiile respective. Într-o situație precum cea din prezenta cauză, aceasta ar avea ca efect, în mod concret, să transfere, în lipsa oricărui temei juridic,

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

competența fiscală de la statul membru în care este stabilit destinatarul prestării de servicii în cauză la statul membru în care este stabilit furnizorul acestei prestări.

44 În plus, trebuie amintit că logica ce stă la baza dispozițiilor referitoare la stabilirea locului de prestare a serviciilor și care este reflectată de asemenea în considerentele (3) și (4) ale Directivei 2008/8, precum și la articolul 44 din Directiva TVA necesită ca, în măsura posibilului, impozitarea să fie efectuată la locul în care sunt consumate serviciile (a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 decembrie 2016, A și B, C-453/15, EU:C:2016:933, punctul 25, precum și jurisprudența citată). Or, o interpretare precum cea avută în vedere la punctul 42 din prezenta hotărâre ar echivala în cele din urmă cu transferul veniturilor fiscale către un alt stat membru decât cel al consumului final al acestor servicii.

45 În al doilea rând, este adevărat că, din punct de vedere factual, o prestare de servicii furnizată de o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru către o persoană impozabilă stabilită într-un alt stat membru prezintă similitudini cu o livrare intracomunitară, întrucât ambele implică persoane stabilite în două state membre. Nu este mai puțin adevărat că, în stadiul actual al dreptului Uniunii, regimul juridic al livrărilor intracomunitare și cel al prestărilor de servicii transfrontaliere în cadrul Uniunii sunt distincte.

46 Prin urmare, în ceea ce privește regimul primelor dintre acestea, orice livrare intracomunitară a unui bun, în sensul articolului 138 din Directiva TVA, are drept corolar o achiziție intracomunitară a acestuia, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (b) din această directivă. Livrarea intracomunitară și achiziția intracomunitară, care formează un al doilea fapt generator, reprezintă una și aceeași operațiune economică, în privința căreia competența fiscală se repartizează între statul membru din care a început expedierea unui bun și statul membru în care se încheie expedierea acestuia, care sunt responsabile pentru exercitarea competențelor care le sunt conferite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 22-24).

47 Astfel, livrarea intracomunitară a unui bun este scutită în statul membru din care a început expedierea acestui bun, fără a aduce atingere dreptului de deducere sau de rambursare a TVA-ului achitat în amonte în acest stat membru, în timp ce achiziția intracomunitară este supusă TVA-ului în statul membru în care se încheie expedierea (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 38 și jurisprudența citată).

48 Așadar, statul membru din care a început expedierea bunului respectiv poate refuza, dacă este cazul, să acorde o scutire întemeindu-se pe competențe care îi aparțin în temeiul articolului 131 din Directiva TVA și în scopul asigurării aplicării corecte și directe a scutirilor și de prevenire a oricărei posibile fraude, evaziuni fiscale sau abuz (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 51).

49 În schimb, acest regim al operațiunilor intracomunitare nu este aplicabil prestărilor de servicii transfrontaliere în cadrul Uniunii, în privința cărora numai un stat membru, stabilit în conformitate cu dispozițiile Directivei TVA, este investit cu competența fiscală.

50 Astfel, spre deosebire de competențele atribuite statului membru din care a început expedierea unui bun care face obiectul unei livrări intracomunitare, așa cum sunt prezentate la punctele 46-48 din prezenta hotărâre, statul membru în care este stabilit prestatorul unei prestări de servicii furnizate unei persoane impozabile stabilite într-un alt stat membru, al cărui loc se situează, conform articolului 44 din Directiva TVA, în acesta din urmă, nu este investit de această directivă cu nicio competență de a supune o asemenea prestare la plata TVA-ului.

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

51 Prin urmare, jurisprudența citată la punctul 40 din prezenta hotărâre nu poate fi aplicată prin analogie la stabilirea locului unei prestări de servicii.

52 Rezultă din cele ce precedă că locul unei prestări de servicii nu poate fi modificat cu încălcarea formulării clare a articolului 44 din Directiva TVA pentru motivul că operațiunea avută în vedere este afectată de o fraudă privind TVA-ul.

53 În aceste condiții, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, statele membre pot adopta măsuri pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și a preveni evaziunea. Totuși, aceste măsuri nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor asemenea obiective. În principiu, este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 40 și jurisprudența citată, Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 57 și 62, precum și Hotărârea din 1 iulie 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punctul 38).

54 Având în vedere ansamblul motivelor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că dispozițiile Directivei TVA trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în ceea ce privește o prestare de servicii furnizată de o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru către o persoană impozabilă stabilită într-un alt stat membru, autoritățile primului stat membru să aprecieze că locul acestei prestări, care se situează, conform articolului 44 din această directivă, în acest alt stat membru, este totuși considerat a fi situat în primul stat membru atunci când prestatorul în cauză știa sau ar fi trebuit să știe că participă, prin prestarea menționată, la o fraudă privind TVA-ul săvârșită de destinatarul aceleiași prestări în cadrul unui lanț de operațiuni.

Cu privire la cheltuielile de judecată

55 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 opta) declară:

Dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în ceea ce privește o prestare de servicii furnizată de o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru către o persoană impozabilă stabilită într-un alt stat membru, autoritățile primului stat membru să aprecieze că locul acestei prestări, care se situează, conform articolului 44 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8, în acest alt stat membru, este totuși considerat a fi situat în primul stat membru atunci când prestatorul în cauză știa sau ar fi trebuit să știe că participă, prin prestarea menționată, la o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată săvârșită de destinatarul aceleiași prestări în cadrul unui lanț de operațiuni.