



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
prezentate la 6 aprilie 2016*

Cauza C-24/15

Josef Plöckl
împotriva
Finanzamt Schrobenhausen

[cerere de decizie preliminară formulată de Finanzgericht München (Tribunalul Fiscal din München, Germania)]

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Taxa pe valoarea adăugată — A șasea directivă — Articolul 28c secțiunea A literele (a) și (d) — Transfer intracomunitar — Scutire — Posibilitatea statului de origine de a refuza scutirea ca urmare a necomunicării numărului de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul de destinație”

I – Introducere

1. Prin ordonanța din 4 decembrie 2014, primită de Curte la 21 ianuarie 2015, Finanzgericht München (Tribunalul Fiscal din München) a adresat o întrebare preliminară cu privire la interpretarea articolului 22 alineatul (8) și a articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf și litera (d) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2005/92/CE din 12 decembrie 2005 (JO L 345, p. 19) (denumită în continuare „A șasea directivă”).

2. Această problemă a fost ridicată în cadrul unui litigiu între domnul Plöckl și Finanzamt Schrobenhausen (Administrația financiară din Schrobenhausen), cu privire la refuzul acestuia din urmă de a scuti transferul efectuat de domnul Plöckl al unui autovehicul afectat întreprinderii sale de pe teritoriul Republicii Federale Germania pe teritoriul Regatului Spaniei, pentru motivul că domnul Plöckl nu i-a comunicat un număr de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA) atribuit de acest din urmă stat.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

3. Articolul 411 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) prevede abrogarea celei de A șasea directive.

* Limba originală: franceza.

4. Potrivit articolului 413 din Directiva 2006/112, aceasta intră în vigoare la 1 ianuarie 2007. Or, reiese din elementele de fapt comunicate de instanța de trimitere că operațiunea în discuție în litigiul principal, și anume transferul efectuat de domnul Plöckl al unui autoturism afectat întreprinderii sale din Germania în Spania s-a desfășurat la 20 octombrie 2006. Prin urmare, Directiva 2006/112 nu intrase în vigoare la data la care au avut loc faptele pertinente din litigiul principal.

5. Rezultă din considerațiile de mai sus că este necesar ca în prezenta cauză să se aplice dispozițiile celei de A șasea directive.

6. Articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă definește noțiunea „livrare de bunuri” ca fiind transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

7. Articolul 22 din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, prevede mai multe obligații în sarcina persoanelor impozabile, privind în special depunerea declarațiilor, înregistrările contabile, facturarea, plata TVA-ului, precum și depunerea unei declarații recapitulative.

8. Potrivit articolului 22 alineatul (8) din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea [TVA-ului] și pentru prevenirea evaziunii fiscale, sub rezerva principiului tratamentului egal pentru tranzacțiile interne și tranzacțiile desfășurate între statele membre de persoane impozabile și cu condiția ca aceste obligații să nu implice, în schimburile comerciale dintre statele membre, formalități la trecerea frontierei.”

9. Articolul 28a din A șasea directivă are următorul cuprins:

„(1) Sunt supuse, de asemenea, [TVA-ului]:

(a) achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă acționând ca atare sau de către o persoană juridică neimpozabilă în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare care nu este eligibilă pentru scutirea de [TVA] prevăzută la articolul 24 și care nu intră sub incidența regimurilor prevăzute la articolul 8 alineatul (1) litera (a) a doua teză sau la articolul 28b partea B alineatul (1).

[...]

(3) «Achiziție intracomunitară de bunuri» înseamnă achiziționarea dreptului de a dispune în calitate de proprietar de bunul corporal mobil expedit sau transportat către persoana care achiziționează bunurile de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile într-un alt stat membru decât cel din care bunurile sunt livrate sau transportate.

[...]

(5) Sunt considerate livrări de bunuri cu titlu oneros următoarele:

[...]

(b) transferul efectuat de o persoană impozabilă de bunuri aparținând întreprinderii sale într-un alt stat membru.

Sunt considerate transferate într-un alt stat membru următoarele: orice bun corporal expedit sau transportat de către sau în numele persoanei impozabile în afara teritoriului definit la articolul 3, dar în cadrul Comunității pentru nevoile întreprinderii sale, altele decât pentru una dintre următoarele tranzacții:

[...]

(6) Achizițiile intracomunitare de bunuri cu titlu oneros includ utilizarea de către o persoană impozabilă pentru nevoile întreprinderii sale a unor bunuri expediate sau transportate de către sau în numele persoanei impozabile în cauză dintr-un alt stat membru pe teritoriul căruia bunurile au fost produse, extrase, prelucrate, achiziționate, dobândite în conformitate cu definiția de la alineatul (1) sau importate de către persoana impozabilă în cadrul întreprinderii sale în acel alt stat membru.”

10. Articolul 28c secțiunea A literele (a) și (d) din A șasea directivă are următorul cuprins:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare și în condițiile pe care le stabilesc pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor prevăzute mai jos și pentru a preveni evaziunea, fraudă sau abuzurile, statele membre scutesc:

(a) livrările de bunuri, definite la articolul 5 [...], expediate sau transportate de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile în afara teritoriului menționat în articolul 3, dar în interiorul Comunității, efectuate pentru o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expediției sau a transportului de bunuri.

[...]

(d) livrările de bunuri definite la articolul 28a alineatul (5) litera (b) care ar îndeplini condițiile pentru scutirile menționate mai sus dacă ar fi îndeplinite pentru o altă persoană impozabilă.”

11. Instanța de trimitere citează de asemenea 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 L 264, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 85), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 885/2004 al Consiliului din 26 aprilie 2004 (JO L 168, p. 1, Ediție specială, 01/vol. 5, p. 53, denumit în continuare „Regulamentul nr. 1798/2003”).

12. Introdus în capitolul IV, intitulat „Schimbul de informații fără cerere prealabilă”, articolul 17 din Regulamentul nr. 1798/2003 prevede următoarele:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor capitolelor V și VI, autoritatea competentă a fiecărui stat membru transmite autorității competente a oricărui alt stat membru în cauză, prin schimb automat sau schimb automat structurat, informațiile menționate la articolul 1, în următoarele cazuri:

1. atunci când se consideră că impozitarea are loc în statul membru de destinație, iar eficacitatea sistemului de control depinde în mod obligatoriu de informațiile furnizate de statul membru de origine;
2. atunci când un stat membru are motive să creadă că s-a comis sau că este posibil să se fi comis o încălcare a legislației referitoare la TVA în celălalt stat membru;
3. atunci când există un risc de pierderi fiscale în celălalt stat membru.”

13. Capitolul V din Regulamentul nr. 1798/2003 este intitulat „Stocarea și schimbul de informații specifice tranzacțiilor intracomunitare”. În cadrul acestui capitol, articolul 22 alineatul (1) din acest regulament prevede:

„Fiecare stat membru dispune de o bază de date electronică în care stochează și prelucrează informațiile pe care le colectează în conformitate cu articolul 22 alineatul (6) litera (b), în versiunea din articolul 28h din [A șasea directivă].

[...]”

14. Articolele 23 și 24 din Regulamentul nr. 1798/2003 reglementează modalitățile de comunicare automată a datelor stocate în conformitate cu articolul 22, care privesc numerele de identificare în scopuri de TVA în fiecare stat membru, precum și valoarea totală a livrărilor intracomunitare de bunuri între două persoane care dețin astfel de numere.

B – Dreptul german

15. Potrivit articolului 3 alineatul 1a prima teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG”), în versiunea aplicabilă în anul în litigiu, prin livrări efectuate cu titlu oneros se înțelege transferul unui bun al întreprinderii de pe teritoriul național în alt stat din interiorul Comunității, efectuat de către un întreprinzător pentru a dispune de el, cu excepția transferului cu scopul unei utilizări temporare, inclusiv în situația în care întreprinzătorul a introdus bunul respectiv pe teritoriul național prin import. În conformitate cu cea de a doua teză a acestei prevederi, întreprinzătorul este considerat furnizor.

16. Potrivit articolului 4 alineatul 1 litera b) din UStG, livrările intracomunitare sunt scutite de taxă.

17. Articolul 6a din UStG definește livrările intracomunitare, printre altele, după cum urmează:

„[...]”

2. [...] [S]e consideră că reprezintă o livrare intracomunitară inclusiv transferul unui bun asimilat unei livrări.

3. Întreprinzătorul este cel care trebuie să probeze că sunt întrunite condițiile prevăzute la alineatele 1 și 2. [...]”

18. Articolul 17c din Regulamentul de aplicare privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, denumit în continuare „UStDV”), în versiunea în vigoare în anul în litigiu, prevede următoarele obligații în sarcina furnizorului:

„1. În cazul livrărilor intracomunitare (articolul 6a alineatele 1 și 2 din UStG), întreprinzătorul care intră sub incidența acestui regulament trebuie să dovedească prin documente contabile îndeplinirea condițiilor privind scutirea de TVA, inclusiv prin indicarea numărului de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului. Îndeplinirea acestor condiții trebuie să rezulte în mod clar și ușor de controlat din contabilitate.

[...]”

3. În cazul transferurilor asimilate unei livrări (articolul 6a alineatul 2 din UStG), întreprinzătorul trebuie să indice următoarele:

[...]”

2) adresa și numărul de identificare în scopuri de TVA al părții de întreprindere situate în celălalt stat membru;

[...]”

III – Litigiul principal și întrebarea preliminară

19. În anul 2006, domnul Plöckl a dobândit un autoturism nou, pe care l-a afectat întreprinderii sale individuale „HD Equipment”. La 20 octombrie 2006, el a expediat acest vehicul unui comerciant de autovehicule spaniol, cu scopul vânzării autoturismului în Spania. La 11 iulie 2007, autoturismul respectiv a fost vândut de întreprinderea HD Equipment întreprinderii spaniole D SL (denumită în continuare „D”).

20. În declarațiile sale cu privire la TVA, domnul Plöckl nu a declarat nicio sumă în ceea ce privește aceste operațiuni pentru anul 2006 și a declarat o livrare intracomunitară scutită pentru anul 2007. În registrele sale, acesta a consemnat că, la 20 octombrie 2006, a expediat vehiculul în Spania (fapt atestat printr-o scrisoare de trăsură CMR) și că în anul 2007 acesta a fost vândut întreprinderii D (fapt atestat printr-o factură din 11 iulie 2007). Domnul Plöckl nu a comunicat numărul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit întreprinderii sale în Spania și nu a declarat vreo cifră de afaceri în Spania. Reiese din dosarul transmis de instanța de trimitere că factura comunicată de domnul Plöckl menționa numărul de identificare în scopuri de TVA al întreprinderii D.

21. În cadrul unui control la fața locului, Administrația financiară din Schrobenhausen a considerat că în anul 2007 nu erau îndeplinite condițiile de scutire ale unei livrări intracomunitare și a emis o decizie rectificativă de impunere a TVA-ului pentru anul 2007. În cadrul procedurii inițiate ulterior în fața Finanzgericht München (Tribunalul Fiscal din München), această instanță a arătat că autovehiculul se afla deja în Spania în anul 2007, ceea ce a determinat Administrația financiară din Schrobenhausen să anuleze această decizie de impunere rectificativă.

22. În urma acestei anulări, Administrația financiară din Schrobenhausen a rectificat calcularea TVA-ului pentru anul 2006, considerând că transferul autovehiculului în anul 2006 în Spania era supus la plata TVA-ului și nu era scutit. Domnul Plöckl a depus contestație împotriva acestei decizii, pe care Administrația financiară din Schrobenhausen a respins-o ca neîntemeiată. În opinia acestei administrații, transferul respectiv nu era scutit de TVA dat fiind că domnul Plöckl nu comunicase un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit întreprinderii sale în Spania și, prin urmare, nu prezentase dovada contabilă necesară. Domnul Plöckl a formulat o acțiune împotriva acestei decizii.

23. Administrația fiscală germană nu a comunicat situația de fapt administrației fiscale spaniole.

24. Potrivit instanței de trimitere, părțile din litigiul principal sunt de acord că nu se ridică problema evaziunii fiscale.

25. Această instanță consideră că transferul autovehiculului în anul 2006 în Spania este supus TVA-ului în calitate de transfer efectuat de o persoană impozabilă al unui bun al întreprinderii sale către un alt stat membru conform articolului 28a alineatul (5) litera (b) din A șasea directivă. Locul acestui transfer s-ar afla în Germania, în temeiul articolului 8 alineatul (1) litera (a) prima teză din această directivă.

26. Instanța de trimitere exclude existența unei livrări intracomunitare către D în lipsa unei legături temporale și materiale suficiente între transferul vehiculului în Spania și vânzarea acestuia către D. În această privință, ea subliniază că vânzarea s-a efectuat la câteva luni după transfer și că în momentul acestui transfer cumpărătorul nu era cunoscut încă.

27. În consecință, ar reveni acestei instanțe sarcina de a stabili dacă transferul intracomunitar efectuat de domnul Plöckl poate beneficia de scutirea prevăzută la articolul 28c secțiunea A litera (d) din A șasea directivă, în special în raport cu împrejurarea că nu ar fi luat toate măsurile rezonabile pentru a comunica un număr spaniol de identificare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile spaniole.
28. Instanța de trimitere tinde să considere că un transfer intracomunitar care se derulează în circumstanțe precum cele descrise mai sus trebuie să beneficieze de această scutire.
29. Instanța de trimitere arată că, potrivit articolului 28c secțiunea A litera (d) din A șasea directivă, un transfer intracomunitar care ar beneficia de scutirea prevăzută la articolul 28c secțiunea A litera (a) din această directivă ar fi scutit de taxă „dacă ar fi îndeplinit pentru o altă persoană impozabilă”.
30. Instanța de trimitere constată că transferul intracomunitar în discuție în litigiul principal, în cazul în care ar fi fost efectuat pentru o altă persoană impozabilă, ar îndeplini efectiv condițiile stabilite pentru a beneficia de scutirea prevăzută la articolul 28c secțiunea A litera (a) din această directivă. Astfel, domnul Plöckl, persoană impozabilă, a expediat vehiculul din Germania în Spania pentru a continua să îl utilizeze în scopuri profesionale.
31. Această instanță adaugă că, cu excepția ipotezei fraudei, statele membre nu pot impune alte condiții în afara celor stabilite la articolul 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă, în special în ceea ce privește impunerea achiziției intracomunitare de bunuri corespunzătoare. În această privință, instanța de trimitere citează Hotărârile Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 70) și VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctele 30 și 55).
32. Tot potrivit acestei instanțe, cauza principală nu prezintă indicii serioase care să sugereze existența unei fraude. Domnul Plöckl ar fi săvârșit doar o eroare de drept atunci când a considerat că transferul autovehiculului și vânzarea ulterioară către D constituiau împreună o livrare intracomunitară scutită, fapt ce ar fi reflectat de conținutul declarațiilor sale în scopuri de TVA și de înregistrările sale contabile. Desigur, domnul Plöckl ar fi trebuit să declare un transfer intracomunitar scutit în Germania, precum și o achiziție intracomunitară [articolul 28a alineatul (6) din A șasea directivă], impozabilă în Spania [articolul 28b secțiunea A alineatul (1) din această directivă], care ar fi trebuit să fie urmată de o livrare de bunuri către D, impozabilă în Spania. Cu toate acestea, lipsa de impozitare a achiziției intracomunitare în Spania nu poate constitui o fraudă din moment ce domnul Plöckl ar fi beneficiat de un drept de deducere a TVA-ului datorat ca urmare a acestei achiziții intracomunitare.
33. În acest context, instanța de trimitere ridică problema posibilității administrației fiscale de a refuza beneficiul unei scutiri atunci când persoana impozabilă nu a comunicat numărul de identificare în scopuri de TVA al clientului său (în cazul unui transfer intracomunitar, partea din întreprinderea sa situată în alt stat membru).
34. Răspunsul care trebuie dat la această întrebare ar depinde, în mare parte, de interpretarea care trebuie dată Hotărârii VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) în contextul unui transfer intracomunitar. Potrivit instanței de trimitere, se poate deduce din cuprinsul punctelor 44, 46 și 51 din această hotărâre că o scutire de TVA trebuie să se acorde în cazul în care sunt îndeplinite cerințele de fond, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de persoana impozabilă. Situația nu ar fi diferită decât dacă încălcarea unor astfel de cerințe de formă ar avea ca efect împiedicarea probării cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite. Prin urmare, cerința de formă referitoare la numărul de identificare în scopuri de TVA nu ar putea repune în discuție dreptul la scutirea de TVA dacă sunt îndeplinite cerințele de fond, astfel cum s-ar întâmpla în cauza principală.

35. În aceste condiții, Finanzgericht München (Tribunalul Fiscal din München) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 22 alineatul (8) și articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf și litera (d) din [A șasea directivă] permit statelor membre să refuze scutirea fiscală aferentă unei livrări intracomunitare (în speță, transfer intracomunitar de bunuri) atunci când, într-adevăr, furnizorul nu a luat toate măsurile rezonabile pentru a îndeplini cerințele formale privind înregistrarea unui număr de identificare în scopuri de TVA, dar nu există indicii concrete privind evaziunea fiscală, bunul a fost transferat în alt stat membru și sunt îndeplinite și restul condițiilor pentru scutirea fiscală?”

IV – Procedura în fața Curții

36. Cererea de decizie preliminară a fost înregistrată la grefa Curții la 21 ianuarie 2015.

37. Administrația financiară din Schrobenhausen, guvernele elen și portughez, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise.

38. La ședința care a avut loc la 20 februarie 2016, s-au prezentat pentru a formula observații orale reprezentanții Administrației financiare din Schrobenhausen, guvernul german și Comisia.

V – Analiza întrebării preliminare

39. Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 22 alineatul (8) și articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf și litera (d) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală din statul de origine să refuze să scutească un transfer intracomunitar pentru motivul că persoana impozabilă nu a comunicat un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul de destinație, atunci când nu există indicii concrete privind evaziunea fiscală, bunul a fost transferat în alt stat membru și sunt îndeplinite și restul condițiilor pentru scutirea fiscală.

40. Un transfer intracomunitar constă în transferul de către o persoană impozabilă al unui bun corporal al întreprinderii sale de pe teritoriul unui stat membru pe teritoriul unui alt stat membru, pentru nevoile întreprinderii sale.

41. Acest tip de operațiune este, în principiu, scutit în statul de origine și supus la plata TVA-ului în statul de destinație, cu respectarea principiului neutralității TVA-ului. Litigiul principal are ca obiect refuzul statului de origine (în speță Republica Federală Germania) de a acorda scutirea pentru motivul că persoana impozabilă nu a comunicat autorităților din acest stat un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul de destinație (în speță Regatul Spaniei).

42. Trebuie să evidențiem trei constatări de fapt efectuate de instanța de trimitere. În primul rând, această instanță consideră că nu există indicii concrete privind fraudă. În al doilea rând, instanța menționată adaugă că toate cerințele prevăzute pentru a beneficia de scutire sunt îndeplinite, cu excepția obligației de a comunica numărul de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul de destinație. În al treilea rând, aceeași instanță precizează că comunicarea acestui număr nu ar fi contribuit la clarificarea situației de fapt, aceasta fiind cunoscută deja. În lumina acestor trei constatări, vom răspunde la întrebarea adresată.

A – Regimul aplicabil transferurilor intracomunitare

43. Regimul aplicabil transferurilor intracomunitare a fost instituit odată cu introducerea „regim[ului] tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre” prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388 în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110).

44. În cadrul acestui regim tranzitoriu, transferul intracomunitar este, pe de o parte, asimilat unei livrări de bunuri și scutit în statul de origine, precum și, pe de altă parte, asimilat unei achiziții intracomunitare supuse la plata TVA-ului în statul de destinație. Acest tratament al transferurilor intracomunitare este conform cu obiectivul regimului tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre, care este de a transfera încasările fiscale către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate**.

1. Asimilarea transferului intracomunitar cu o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în statul de origine

45. Un transfer intracomunitar nu constituie o livrare de bunuri în conformitate cu definiția prevăzută la articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă. Astfel, în temeiul acestei dispoziții, livrarea de bunuri necesită transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar. Or, în cadrul unui transfer intracomunitar, persoana impozabilă păstrează dreptul de a dispune de bunurile în discuție în calitate de proprietar, bunurile respective fiind transferate pur și simplu către o parte a întreprinderii sale care se situează în alt stat membru.

46. Acest element permite să se distingă transferurile intracomunitare de livrările intracomunitare „obișnuite”. Dacă dreptul de a dispune de un bun corporal în calitate de proprietar se transferă unei alte persoane impozabile (sau unei persoane juridice neimpozabile) care acționează ca atare în alt stat membru, operațiunea trebuie să fie calificată drept livrare intracomunitară „obișnuită”. În caz contrar, dacă dreptul respectiv nu este transferat, iar bunul în discuție rămâne afectat întreprinderii persoanei impozabile în cauză, operațiunea constituie un transfer intracomunitar.

47. Suntem astfel de acord cu analiza instanței de trimitere potrivit căreia operațiunile efectuate de domnul Plöckl nu trebuie calificate drept livrare intracomunitară „obișnuită” către D, ci drept transfer intracomunitar (materializat prin expedierea autovehiculului în Spania) urmat de o livrare a bunului către D (materializată prin vânzarea autovehiculului). Astfel, calificarea drept livrare intracomunitară impune, în opinia noastră, ca identitatea cumpărătorului să fie cunoscută în momentul efectuării transportului sau al expedierii bunului în alt stat membru, ceea ce, potrivit constatărilor instanței de trimitere***, nu se întâmplă în litigiul principal.

48. Din considerațiile de mai sus rezultă că, doar pe baza definiției prevăzute la articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă, un transfer intracomunitar nu ar trebui supus TVA-ului.

49. Cu toate acestea, articolul 28a alineatul (5) litera (b) din cea de A șasea directivă asimilează transferul intracomunitar cu o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros.

** Hotărârile Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 22), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punctele 37 și 38) și VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctele 27 și 28).

*** A se vedea punctul 26 din prezentele concluzii.

50. Utilizarea tehnicii asimilării are o implicație practică importantă. Astfel, un transfer intracomunitar poate fi supus TVA-ului numai atunci când sunt îndeplinite toate condițiile de asimilare prevăzute la articolul 28a alineatul (5) litera (b) din A șasea directivă. Cele cinci condiții de asimilare, astfel cum rezultă din această dispoziție, sunt următoarele:

- transferul trebuie efectuat de o persoană impozabilă sau în numele acesteia;
- transferul trebuie să privească un bun corporal al întreprinderii persoanei impozabile;
- bunul trebuie să fie expediat sau transferat în afara teritoriului menționat la articolul 3 din această directivă, dar în cadrul Uniunii (cu alte cuvinte, de pe teritoriul unui stat membru pe teritoriul unui alt stat membru);
- bunul trebuie să fie transferat pentru nevoile întreprinderii și
- bunul nu este transferat pentru nevoile uneia dintre tranzacțiile enumerate de dispoziția menționată****.

51. Adăugăm că, în temeiul normelor clasice de repartizare a sarcinii probei, revine autorităților fiscale sarcina de a prezenta dovada că aceste condiții de asimilare sunt îndeplinite, înainte de a supune un transfer intracomunitar TVA-ului. Desigur, sarcina care revine autorităților fiscale este facilitată de impunerea unor obligații declarative în sarcina persoanelor impozabile****, însă nu este mai puțin adevărat că aceste autorități nu pot supune un transfer intracomunitar TVA-ului fără a fi dovedit că sunt îndeplinite toate condițiile de asimilare.

52. În ceea ce privește locul transferului intracomunitar asimilat unei livrări de bunuri, este necesar să se aplice dispozițiile care reglementează locul livrărilor de bunuri. În temeiul articolului 8 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, locul acestui transfer intracomunitar „asimilat” este considerat a se afla pe teritoriul statului unde se găsesc bunurile la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor, și anume Republica Federală Germania în cauza principală.

2. Scutirea transferului intracomunitar în statul de origine

53. Articolul 28c secțiunea A litera (d) din A șasea directivă prevede că statele membre scutesc livrările de bunuri definite la articolul 28a alineatul (5) litera (b) din această directivă „care ar beneficia de scutirile prevăzute mai sus în cazul în care acestea ar fi efectuate pentru o altă persoană impozabilă”.

54. Din punct de vedere logic, este legitim să se ridice problema rațiunii existenței acestei dispoziții de extindere a domeniului de aplicare al scutirilor prevăzute la articolul 28c secțiunea A literele (a), (b) și (c) din A șasea directivă. Astfel, asimilarea prevăzută la articolul 28a alineatul (5) litera (b) din A șasea directivă nu este suficientă pentru a asigura că transferurile intracomunitare se înscriu în domeniul de aplicare al acestor scutiri?

55. În opinia noastră, această dispoziție de extindere era necesară ca urmare a menționării explicite a două persoane distincte, și anume vânzătorul și cumpărătorul, în fiecare dintre aceste dispoziții. Întrucât un transfer intracomunitar implică, prin definiție, o singură persoană, a fost necesar să se extindă domeniul lor de aplicare la transferurile intracomunitare care ar fi beneficiat de acestea în cazul în care ar fi fost efectuate „pentru o altă persoană impozabilă”.

**** În cadrul litigiului principal, este cert că transferul efectuat de domnul Plöckl îndeplinește această din urmă condiție, astfel încât nu este necesar să se analizeze operațiunile enumerate de această dispoziție.

***** A se vedea în special articolul 22 alineatul (4) din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta.

56. Trebuie să se examineze cerințele de fond care trebuie îndeplinite pentru ca un transfer intracomunitar să beneficieze de scutirea prevăzută la articolul 28c secțiunea A litera (d) din A șasea directivă. Aceste cerințe de fond variază în funcție de bunurile care fac obiectul tranzacției, și anume mijloace noi de transport, produse supuse accizelor sau alte bunuri, care sunt prevăzute la articolul 28c secțiunea A literele (a), (b) și, respectiv, (c) din A șasea directivă.

57. Având în vedere modul de redactare a întrebării preliminare, instanța de trimitere consideră că articolul 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă este relevant în cauza principală, respectiv dispoziția care instituie scutirea pentru „celelalte bunuri”. Această alegere presupune că autovehiculul transferat de domnul Plöckl nu era un „mijloc nou de transport” în sensul articolului 28a alineatul (2) și al articolului 28c secțiunea A litera (b) din această directivă, sarcina stabilirii acestui aspect revenind instanței de trimitere.

58. În consecință, este necesar să se identifice cerințele de fond prevăzute pentru a beneficia de scutirea stabilită la articolul 28c secțiunea A litera (a) coroborat cu articolul 28c secțiunea A litera (d) din A șasea directivă.

59. Pe de o parte, în temeiul articolului 28c secțiunea A litera (d) din această directivă, operațiunea în discuție trebuie să fie un transfer intracomunitar în sensul articolului 28a alineatul (5) litera (b) din directiva menționată. Prin urmare, operațiunea trebuie să îndeplinească cele cinci condiții de asimilare identificate la punctul 50 din prezentele concluzii.

60. Pe de altă parte, cerințele de fond impuse de articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din aceeași directivă sunt următoarele:

- bunurile trebuie să fie expediate sau transportate de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile în afara teritoriului menționat în articolul 3, dar în interiorul Uniunii (cu alte cuvinte, de pe teritoriul unui stat membru pe teritoriul unui alt stat membru), și
- livrarea trebuie să fie efectuată pentru o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expediției sau a transportului de bunuri.

61. În opinia noastră, îndeplinirea celor cinci condiții de asimilare identificate la punctul 50 din prezentele concluzii implică în mod necesar că cerințele de fond prevăzute la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă vor fi îndeplinite. În special, transferul unui bun „pentru nevoile întreprinderii sale” presupune că transferul este efectuat pentru o persoană impozabilă „care acționează ca atare”*****.

62. Prin urmare, singura cerință de fond suplimentară prevăzută la articolul 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă constă în excluderile definite la al doilea paragraf al acestei dispoziții. Totuși, niciun element din dosarul prezentat Curții nu sugerează că domnul Plöckl ar fi vizat de una sau alta dintre aceste excluderi. De altfel, dispoziția în cauză nu a fost menționată de instanța de trimitere în întrebarea preliminară adresată Curții.

***** Potrivit jurisprudenței, o persoană impozabilă acționează în această calitate atunci când efectuează operațiuni în cadrul activității sale impozabile. A se vedea în acest sens Hotărârea VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 49).

63. Din considerațiile de mai sus decurge că cerințele de fond pe care trebuie să le îndeplinească domnul Plöckl în cauza principală pentru a putea beneficia de scutirea stabilită la articolul 28c secțiunea A litera (a) coroborat cu articolul 28c secțiunea A litera (d) din A șasea directivă au o întindere echivalentă cu cea a condițiilor de asimilare stabilite la articolul 28a alineatul (5) litera (b) din această directivă, astfel cum au fost identificate la punctul 50 din prezentele concluzii. Acest element prezintă o importanță deosebită în răspunsul pe care îl propunem Curții *****.

3. Asimilarea transferului intracomunitar cu o achiziție intracomunitară efectuată cu titlu oneros în statul de destinație

64. Articolul 28a alineatul (3) din A șasea directivă definește achiziția intracomunitară a unui bun ca fiind achiziționarea dreptului de a dispune în calitate de proprietar de bunul corporal mobil expedit sau transportat către un alt stat membru decât cel din care bunurile sunt livrate sau transportate.

65. Având în vedere această definiție, un transfer intracomunitar nu poate constitui o achiziție intracomunitară în statul de destinație a bunului, dat fiind că acesta nu determină transferul către o altă persoană a dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar *****.

66. Transferurile intracomunitare sunt asimilate însă unor achiziții intracomunitare de bunuri cu titlu oneros prin articolul 28a alineatul (6) din A șasea directivă.

67. În ceea ce privește locul transferului intracomunitar asimilat unei achiziții intracomunitare, este necesar să se aplice dispozițiile care reglementează locul achizițiilor intracomunitare. În temeiul articolului 28b secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă, locul acestui transfer intracomunitar „asimilat” este considerat a se afla pe teritoriul statului în care se află bunurile în momentul sosirii expediției sau transportului la achizitor, și anume Regatul Spaniei în cauza principală.

B – Obligația de a comunica numărul de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul de destinație este o cerință de formă în vederea scutirii transferurilor intracomunitare

68. Litigiul principal are ca obiect refuzul Administrației financiare din Schrobenhausen de a scuti transferul efectuat de domnul Plöckl al unui autovehicul din Republica Federală Germania în Regatul Spaniei, pentru motivul că domnul Plöckl nu i-a comunicat un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de acest din urmă stat.

69. Administrația financiară din Schrobenhausen, guvernul german și Comisia au subliniat în cadrul ședinței de audiere a pledoariilor importanța funcției îndeplinite de comunicarea numărului de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul de destinație în scopul efectuării controlului tranzacțiilor intracomunitare. Dat fiind numărul considerabil al acestor tranzacții, ar fi imposibil în practică să se efectueze un control individualizat al fiecăreia dintre ele. În consecință, administrațiile fiscale ale statelor membre ar efectua un control automatizat al acestor tranzacții, care nu ar putea fi pus în aplicare în cazul în care persoanele impozabile nu ar avea obligația de a comunica numărul de identificare în scopuri de TVA al destinatarului în statul de destinație.

***** A se vedea punctele 100-103 din prezentele concluzii.

***** A se vedea punctele 45 și 46 din prezentele concluzii.

70. Instanța de trimitere și guvernul portughez au evocat de asemenea sistemul instituit prin Regulamentul nr. 1798/2003. Articolul 17 din acest regulament prevede un schimb automat de informații între administrațiile fiscale în trei ipoteze, și anume atunci când se consideră că impozitarea are loc în statul membru de destinație, iar eficacitatea sistemului de control depinde în mod obligatoriu de informațiile furnizate de statul membru de origine, atunci când un stat membru are motive să creadă că s-a comis sau că este posibil să se fi comis o încălcare a legislației referitoare la TVA în celălalt stat membru și atunci când există un risc de pierderi fiscale în celălalt stat membru.

71. În plus, articolele 22-24 din Regulamentul nr. 1798/2003 stabilesc stocarea electronică și schimbul automat de informații în ceea ce privește tranzacțiile intracomunitare privind numerele de identificare în scopuri de TVA în fiecare stat membru, precum și valoarea totală a livrărilor intracomunitare de bunuri între două persoane care dețin astfel de numere.

72. Întrucât jurisprudența Curții nu atribuie aceleași consecințe pentru încălcarea cerințelor de fond și cea a cerințelor de formă *****, este necesar să se stabilească dacă obligația de a comunica un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul de destinație este o cerință de formă sau o cerință de fond în vederea acordării scutirii în litigiu.

73. În observațiile scrise și orale, Administrația financiară din Schrobenhausen, precum și guvernele german și portughez au arătat că această obligație nu trebuie calificată drept cerință de formă, ci drept cerință „materială”, cerință „cvasimaterială” sau chiar cerință „formală cu efecte materiale”.

74. Considerăm totuși că obligația respectivă trebuie calificată drept cerință de formă, pentru motivele redate în continuare.

75. Pe de o parte, metodologia aplicată de către Curte pentru a identifica cerințele de fond care condiționează dreptul la scutire sau de deducere a TVA-ului constă într-o analiză a textului dispoziției celei de A șasea directive care stabilește dreptul revendicat *****.

76. În speță, scutirea solicitată de domnul Plöckl este stabilită la articolul 28c secțiunea A litera (a) coroborat cu articolul 28c secțiunea A litera (d) din A șasea directivă. Or, obligația de a comunica un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul de destinație nu este menționată în textul niciuneia dintre aceste două dispoziții. Cerințele de fond care pot fi identificate printr-o „analiză” a modului de redactare a acestor două dispoziții au fost enumerate la punctele 59 și 60 din prezentele concluzii.

77. Pe de altă parte, obligația de a se identifica în scopuri de TVA ***** și cea de a comunica numărul de identificare în scopuri de TVA ***** au fost considerate în mod constant ca cerințe de formă de către Curte în ceea ce privește atât dreptul de deducere, cât și scutirea livrărilor intracomunitare. În opinia noastră, nu există niciun motiv să revenim asupra acestei jurisprudențe în contextul scutirii transferurilor intracomunitare.

78. Din considerațiile de mai sus decurge că domnul Plöckl, prin faptul că nu a comunicat Administrației financiare din Schrobenhausen un număr spaniol de identificare în scopuri de TVA, a încălcat o cerință de formă impusă de legiuitorul german în scopul acordării scutirii transferurilor intracomunitare. Este necesar să se stabilească în prezent consecințele încălcării unei asemenea cerințe de formă în raport cu principiile stabilite de Curte.

***** A se vedea punctele 79-103 din prezentele concluzii.

***** A se vedea, în ceea ce privește scutirea livrărilor intracomunitare, Hotărârile Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 27 și 28), Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 30), Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 23), VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctele 29 și 30), precum și Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 31). A se vedea, în ceea ce privește dreptul de deducere, Hotărârea Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 41-43).

***** A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 22.

***** A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 23.

C – Jurisprudența cu privire la nerespectarea cerințelor de formă în materie de TVA

79. Scutirea transferurilor intracomunitare prevăzută la articolul 28c secțiunea A literele (a) și (d) din A șasea directivă poate fi refuzată de către autoritățile fiscale ale statului de origine ca urmare a încălcării unei cerințe de formă precum obligația de a comunica un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul de destinație?

80. Jurisprudența Curții în materie de TVA se caracterizează printr-o respingere a formalismului. Această respingere a formalismului se materializează în practică printr-o obligație a autorităților fiscale ale statelor membre de a acorda beneficiul unui drept dacă sunt îndeplinite toate cerințele de fond, și aceasta chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate*****.

81. Această respingere a formalismului cunoaște totuși două excepții. Pe de o parte, acest principiu nu poate fi invocat de o persoană impozabilă care a participat în mod intenționat la săvârșirea unei fraude cu privire la TVA*****. Pe de altă parte, acesta nu poate fi invocat de către o persoană impozabilă pentru a se elibera de obligația de a prezenta dovada că îndeplinește cerințele de fond*****. Vom expune în continuare motivele pentru care considerăm că aceste două excepții nu sunt aplicabile în împrejurări precum cele din litigiul principal, astfel încât Administrația financiară din Schrobenhausen trebuia să scutească transferul intracomunitar efectuat de domnul Plöckl.

82. Având în vedere anumite observații scrise și orale prezentate Curții, ne vom strădui de asemenea să respingem existența unei ipotetice a treia excepții de la principiul respingerii formalismului, care și-ar găsi sursa în Hotărârea VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), și în temeiul căreia scutirea fiscală ar putea fi refuzată atunci când persoana impozabilă nu a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a îndeplini cerințele de formă*****.

1. Principiul respingerii formalismului stabilit în Hotărârea Collée (C-146/05, EU:C:2007:549)

83. În Hotărârea Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), care privea refuzul de a scuti o livrare intracomunitară pentru motivul că dovada contabilă a acestei livrări a fost prezentată tardiv, Curtea a identificat sursele principiului respingerii formalismului în materie de TVA ca fiind, pe de o parte, caracterul obiectiv al noțiunilor definite de legislația referitoare la TVA și, pe de altă parte, principiul neutralității fiscale.

84. Conform termenilor utilizați de Curte, „o măsură națională care condiționează, în esență, dreptul la scutirea unei livrări intracomunitare de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se întreba dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura perceperea corectă a [TVA-ului]”*****.

85. Potrivit Curții, „operațiunile trebuie să fie impozitate luându-se în considerare caracteristicile lor obiective. Or, în ceea ce privește determinarea caracterului intracomunitar al unei livrări, rezultă din jurisprudența Curții că, dacă o livrare îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, nu este datorat TVA în temeiul unei astfel de livrări”*****.

***** A se vedea punctele 83-91 din prezentele concluzii.

***** A se vedea punctele 92-95 din prezentele concluzii.

***** A se vedea punctele 96-103 din prezentele concluzii.

***** A se vedea punctele 104-117 din prezentele concluzii.

***** Hotărârea Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 29).

***** Hotărârea Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 30).

86. În consecință, „principiul neutralității fiscale impune [...] ca scutirea de TVA să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de către persoanele impozabile”*****.

87. Acest principiu, potrivit căruia principiul neutralității fiscale impune ca deducerea sau scutirea de TVA „să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de către persoanele impozabile” (denumit în continuare „principiul respingerii formalismului”), a fost aplicat în numeroase rânduri de Curte în ceea ce privește atât dreptul de deducere*****, cât și scutirea livrărilor intracomunitare*****.

88. În plus, acest principiu a fost aplicat unor cerințe diferite de formă, precum obligația de a se identifica în scopuri de TVA*****, obligația de a comunica numărul de identificare în scopuri de TVA al cocontractantului*****, sau chiar obligațiile referitoare la depunerea unei declarații*****, la emiterea unei facturi***** și la efectuarea unei înregistrări contabile*****, în conformitate cu A șasea directivă.

89. În ceea ce privește litigiul principal, instanța de trimitere a constatat că domnul Plöckl îndeplinește toate cerințele prevăzute pentru a beneficia de scutirea transferului său intracomunitar, cu excepția obligației de a comunica un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul de destinație*****.

90. Întrucât această din urmă obligație este o cerință de formă, se poate deduce din această constatare că domnul Plöckl îndeplinește toate cerințele de fond prevăzute pentru a beneficia de această scutire. Prin urmare, Administrația financiară din Schrobenhausen era obligată, în principiu, să scutească transferul intracomunitar efectuat de domnul Plöckl.

91. Situația nu ar fi diferită decât dacă cazul domnului Plöckl ar intra sub incidența uneia dintre cele două excepții de la principiul respingerii formalismului. Pentru motivele prezentate în continuare, considerăm însă că această situație nu se regăsește în speță.

***** Hotărârea Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 31).

***** Hotărârile Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punctele 49-52), Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctele 62-65), Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, punctele 39-45), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctele 42-51), Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punctele 32-37), Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punctele 43-49), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctele 60-63), Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punctele 32 și 33), Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 35), Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 38-40), precum și Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 58-61).

***** Hotărârile Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctele 29-31), Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctele 59-61), VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctele 45 și 46) și Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punctele 35, 36 și 43).

***** Hotărârile Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctele 48-51), Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punctele 31-36), Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punctul 47), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctele 60 și 63), Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctele 59-63), Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punctul 33), precum și Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 60 și 61).

***** Hotărârile VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctele 47-51) și Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 43).

***** Hotărârile Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctele 60-64), Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, punctele 41-45) și Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 42-46).

***** Hotărârile Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punctele 49-53), Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, punctele 41-45), Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punctele 44-49) și Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 42-46).

***** Hotărârile Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctele 28-31), Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctele 60-64) și Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 42-46).

***** A se vedea punctul 42 din prezentele concluzii.

2. Prima excepție: participarea intenționată la o evaziune fiscală

92. Potrivit jurisprudenței Curții, principiul respingerii formalismului trebuie înlăturat atunci când persoana impozabilă a „participat în mod intenționat la o evaziune fiscală care a periclitat buna funcționare a sistemului comun al TVA-ului”. Curtea a statuat astfel că principiul neutralității fiscale, care stă la baza respingerii formalismului ***** , nu poate fi invocat în mod valabil de o persoană impozabilă care a participat în mod intenționat la o evaziune fiscală *****.

93. În această privință, trebuie amintit că, în cadrul procedurii inițiate în temeiul articolului 267 TFUE, Curtea nu este competentă nici să verifice, nici să aprecieze împrejurările de fapt referitoare la cauza principală. Revine, așadar, instanței naționale sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din această cauză pentru a stabili dacă persoana impozabilă a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea realizată nu o conducea la participarea la o fraudă fiscală *****.

94. Or, în speță, reiese din ordonanța de trimitere că părțile din litigiul principal nu contestă că domnul Plöckl nu a participat la o fraudă fiscală. Potrivit chiar textului întrebării preliminare adresate Curții, instanța de trimitere consideră că nu există indicii concrete privind evaziunea fiscală. Instanța de trimitere prezintă în această privință mai multe elemente. Pe de o parte, domnul Plöckl a comunicat toate datele pertinente către Administrația financiară din Schrobenhausen ***** , în special data expedierii autovehiculului în Spania, identitatea destinatarului acestei expediții (un revânzător), data vânzării autovehiculului în Spania, precum și identitatea și numărul de identificare în scopuri de TVA în Spania ale cumpărătorului (în speță D) ***** . Pe de altă parte, domnul Plöckl ar fi beneficiat oricum de deducerea TVA-ului datorat pentru transferul intracomunitar în Spania, dat fiind că acest transfer a fost efectuat pentru nevoile livrării de bunuri impozabile către D *****.

95. Din considerațiile de mai sus reiese că domnul Plöckl nu se încadrează, în opinia noastră, în prima excepție de la principiul respingerii formalismului.

3. A doua excepție: obligația de a prezenta dovada că cerințele de fond sunt îndeplinite

96. Potrivit jurisprudenței Curții, principiul respingerii formalismului trebuie să fie de asemenea înlăturat atunci când „efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite”. Această a doua excepție de la principiul formalismului, care privește probele care pot fi solicitate persoanelor impozabile de către autoritățile fiscale ale statelor membre, a fost stabilită de către Curte în ceea ce privește atât dreptul de deducere ***** , cât și scutirea livrărilor intracomunitare *****.

***** A se vedea punctele 83-87 din prezentele concluzii.

***** Hotărârile R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 54) și VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 46).

***** Hotărârile Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 53) și Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 41).

***** Conform termenilor utilizați de instanța de trimitere, comunicarea de către domnul Plöckl a unui număr spaniol de identificare în scopuri de TVA „nu ar fi contribuit la clarificarea situației de fapt, întrucât aceasta era cunoscută deja”. A se vedea punctul 42 din prezentele concluzii.

***** A se vedea punctul 20 din prezentele concluzii.

***** A se vedea punctul 32 din prezentele concluzii.

***** Hotărârile EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 71) și Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 39).

***** Hotărârile Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 31), Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 61) și VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 46).

97. Această excepție este conformă cu principiile clasice care guvernează sarcina probei, potrivit cărora revine persoanei care solicită un avantaj fiscal obligația de a prezenta dovada că îndeplinește cerințele stabilite în acest scop. În materia scutirii livrărilor intracomunitare, Curtea a precizat astfel că revine furnizorului de bunuri obligația de a dovedi îndeplinirea condițiilor prevăzute pentru aplicarea articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă *****.

98. Cu toate acestea, Curtea a stabilit o „excepție de la această excepție” care prezintă o importanță deosebită în prezenta cauză. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării dreptului revendicat *****.

99. În litigiul principal, comunicarea numărului de identificare în scopuri de TVA atribuit în Spania, care a fost impusă de Administrația financiară din Schrobenhausen, ar putea contribui la prezentarea dovezii privind calitatea de persoană impozabilă a domnului Plöckl în acest stat *****.

100. Cu toate acestea, regimul transferurilor intracomunitare, aplicabil în cauza principală, prezintă o particularitate în această privință. Ținând seama de faptul că, în temeiul articolului 28a alineatul (5) litera (b) din A șasea directivă, expedierea sau transportul bunului „pentru nevoile întreprinderii” persoanei impozabile constituie o condiție de fond pentru asimilarea unui transfer intracomunitar cu o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros și întrucât Administrația financiară din Schrobenhausen a constatat existența unei asemenea operațiuni impozabile, acesta mai poate să refuze scutirea de TVA prevăzută la articolul 28c secțiunea A litera (d) din această directivă pentru motivul că persoana impozabilă nu a prezentat dovada că acest transfer a fost efectuat pentru „o persoană impozabilă acționând ca atare”?

101. Astfel cum am arătat anterior, faptul transferării unui bun de către persoana impozabilă „pentru nevoile întreprinderii” (cerință de fond în stadiul asimilării transferului unei livrări de bunuri efectuate cu titlu oneros) presupune că transferul este efectuat pentru o persoană impozabilă „acționând ca atare”, cu alte cuvinte, acționând în cadrul activității sale impozabile (cerință de fond în stadiul scutirii transferului) *****.

102. Prin urmare, dat fiind că Administrația financiară din Schrobenhausen a decis să impoziteze transferul intracomunitar efectuat de domnul Plöckl, trebuie să se deducă de aici că Administrația financiară din Schrobenhausen dispunea de toate informațiile necesare pentru a dovedi că transferul a fost efectuat „pentru nevoile întreprinderii” și, așadar, pentru o persoană impozabilă „acționând ca atare”. Prezintă o relevanță deosebită, în această privință, faptul că Administrația financiară din Schrobenhausen dispunea de o factură comunicată de domnul Plöckl prin care se stabilea vânzarea autovehiculului în discuție către D *****. Adăugăm că instanța de trimitere consideră de asemenea stabilit faptul că domnul Plöckl a expediat autovehicul din Germania în Spania pentru a continua să îl utilizeze în scopuri profesionale *****.

***** Hotărârile Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 26), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 46) și VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 43).

***** Hotărârile Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punctul 51), Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 64), Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punctul 40), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 42), Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punctul 35), Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punctul 43), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctele 62 și 71), Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 40), precum și Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 59).

***** Hotărârea VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctele 48 și 49).

***** A se vedea punctul 61 din prezentele concluzii și jurisprudența citată la nota de subsol 6.

***** A se vedea punctul 20 din prezentele concluzii.

***** A se vedea punctul 30 din prezentele concluzii.

103. Reiese, în opinia noastră, că Administrația financiară din Schrobenhausen dispunea de datele necesare pentru a stabili că cerințele de fond necesare pentru a beneficia de scutirea în litigiu erau îndeplinite. Prin urmare, domnul Plöckl nu se încadrează în cea de a doua excepție de la principiul respingerii formalismului.

D – Cu privire la inexistența unei excepții, introdusă prin Hotărârea VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), de la principiul respingerii formalismului

104. Administrația financiară din Schrobenhausen, guvernul portughez și Comisia au dedus anumite argumente din unele fragmente din Hotărârea VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), în special din punctele 52 și 58 din aceasta, pentru a pleda în favoarea recunoașterii a ceea ce ar constitui, în opinia noastră, o a treia excepție de la principiul respingerii formalismului.

105. Potrivit acestora, Curtea ar fi permis autorităților fiscale să refuze beneficiul unui drept revendicat de o persoană impozabilă, în condițiile în care toate cerințele de fond sunt îndeplinite, atunci când această persoană impozabilă nu a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a îndeplini o cerință de formă. Această argumentație prezintă o importanță deosebită în prezenta cauză dat fiind că instanța de trimitere a solicitat în mod explicit Curții să se pronunțe în această privință.

106. În opinia noastră, o asemenea interpretare „strictă” a Hotărârii VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) trebuie respinsă pentru trei motive, prezentate în cele ce urmează.

107. În primul rând, considerăm că această interpretare strictă rezultă dintr-o interpretare eronată a Hotărârii VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). Amintim că această cauză privea refuzul scutirii prevăzute pentru livrările intracomunitare ca urmare a nerespectării unei cerințe de formă impuse furnizorului care consta în comunicarea numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile (a se vedea punctul 39 din acea hotărâre).

108. La punctele 40-47 din hotărârea menționată, Curtea își rezumă jurisprudența anterioară cu privire la limitările competenței statelor membre de a condiționa scutirea livrărilor intracomunitare de respectarea unor cerințe de formă, inclusiv a unor cerințe probatorii. În special, punctele 45 și 46 din aceeași hotărâre reamintesc că principiul neutralității TVA-ului impune respingerea formalismului, cu excepția ipotezei participării intenționate a persoanei impozabile la o fraudă. În schimb, Curtea nu face nicio aluzie cu privire la existența unei excepții de la respingerea formalismului dacă persoana impozabilă nu a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a îndeplini o cerință de formă.

109. La punctele 48-53 din Hotărârea VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), Curtea aplică principiile amintite anterior circumstanțelor specifice ale acelei cauze. În special, la punctul 51 din acea hotărâre, Curtea aplică principiul respingerii formalismului:

„Astfel, deși numărul de identificare în scopuri de TVA aduce proba statutului fiscal al persoanei impozabile și facilitează controlul fiscal al operațiunilor intracomunitare, este vorba însă numai despre o cerință de formă, care nu poate repune în discuție dreptul la scutirea de TVA în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale ale unei livrări intracomunitare.”

110. La punctul 52 din hotărârea menționată, care este reprodus în parte la punctul 58 din aceeași hotărâre și pe care se întemeiază interpretarea strictă avută în vedere de părțile menționate la punctul 104 din prezentele concluzii, Curtea examinează relevanța primei excepții de la acest principiu, și anume participarea persoanei impozabile la o fraudă fiscală, în raport cu circumstanțele concrete ale cauzei principale:

„În consecință, deși este legitim să se impună unui furnizor să acționeze cu bună-credință și să adopte orice măsură rezonabilă aflată în puterea sa *pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală* [...], statele membre ar depăși măsurile strict necesare pentru colectarea impozitului dacă ar refuza să acorde scutirea de TVA unei livrări intracomunitare pentru simplul motiv că numărul de identificare în scopuri de TVA nu a fost transmis de furnizor, *atunci când* acesta nu poate, cu bună-credință și după ce a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil, să transmită acest număr, dar transmite, pe de altă parte, alte indicații de natură să demonstreze în mod suficient că persoana care achiziționează bunurile este o persoană impozabilă acționând ca atare în operațiunea în cauză” (sublinierea noastră).

111. Potrivit interpretării pe care o dăm acestui punct 52, prima teză reamintește principiul primei excepții de la respingerea formalismului, în timp ce ultima teză, introdusă prin locuțiunea „atunci când”, efectuează o aplicare *in concreto* a acestei excepții. Curtea a statuat astfel că participarea furnizorului la o fraudă putea fi exclusă în raport cu circumstanța că acest furnizor nu putea, cu bună-credință și după ce a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil, să transmită numărul de identificare a persoanei care achiziționează bunurile. Punctul 53 din aceeași hotărâre confirmă această interpretare, din moment ce Curtea a concluzionat în aceasta că „nici una, nici cealaltă dintre aceste persoane implicate nu pare să fi *acționat în mod fraudulos*” (sublinierea noastră).

112. În consecință, și contrar susținerilor Administrației financiare din Schrobenhausen, ale guvernului portughez și ale Comisiei, punctul 52 din Hotărârea VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) nu stabilește o a treia excepție de la principiul respingerii formalismului, în temeiul căreia persoana impozabilă ar fi obligată să ia toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil *pentru a îndeplini orice cerință de formă*, cu riscul de a pierde beneficiul scutirii. În opinia noastră, Curtea a amintit și a aplicat numai prima excepție de la acest principiu, în temeiul căreia persoana impozabilă trebuie să adopte orice măsură rezonabilă aflată în puterea sa *pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu o determină să participe la o fraudă fiscală*, cu riscul de a pierde beneficiul scutirii.

113. În al doilea rând, existența unei a treia excepții de la principiul respingerii formalismului nu este susținută în jurisprudența anterioară sau ulterioară Hotărârii VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). Subliniem în această privință că Curtea nu a menționat existența acestei a treia excepții ipotetice, întemeiată pe dublul criteriu privind „buna-credință” și „măsurile care [...] pot fi impuse în mod rezonabil [persoanei impozabile]”, în niciuna dintre hotărârile pronunțate ulterior acestei hotărâri și în care a reafirmat principiul respingerii formalismului *****

114. În al treilea și ultimul rând, interpretarea strictă avută în vedere de Administrația financiară din Schrobenhausen, de guvernul portughez și de Comisie este ireconciliabilă cu soluțiile adoptate de Curte în hotărârile anterioare și ulterioare Hotărârii VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). Astfel, Curtea nu a pus niciodată în aplicare un criteriu de o asemenea severitate în aceste hotărâri.

***** Hotărârile Ablesio (C-527/11, EU:C:2013:168, punctul 32), Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 35), Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punctul 39), Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 38), precum și Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 58).

115. Jurisprudența privind încălcarea obligației de depunere a unei declarații, de emitere a unei facturi și de efectuare a unei înregistrări contabile în conformitate cu legislația referitoare la TVA ***** , a obligației de identificare în scopuri de TVA ***** sau chiar a obligației de a comunica numărul de identificare în scopuri de TVA al cocontractantului ***** permite ilustrarea acestei afirmații. Astfel, cu excepția unor circumstanțe excepționale precum cele care au determinat pronunțarea Hotărârii VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 53), persoana impozabilă care ia „toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil” va putea îndeplini întotdeauna astfel de cerințe de formă. Or, Curtea a statuat în numeroase rânduri că nerespectarea unei cerințe de formă nu putea conduce la pierderea dreptului de deducere sau a scutirii atunci când cerințele de fond sunt îndeplinite.

116. Considerăm că un criteriu de o asemenea severitate ar reduce sfera de aplicare a principiului respingerii formalismului la cazurile de forță majoră. Astfel, nerespectarea unei cerințe de formă ar conduce întotdeauna la pierderea dreptului revendicat, cu excepția circumstanțelor în care era imposibil pentru persoana impozabilă să le îndeplinească în pofida adoptării tuturor măsurilor care îi pot fi impuse în mod rezonabil. Nu există nicio îndoială, în opinia noastră, că o asemenea interpretare ar provoca un reviriment radical al jurisprudenței constante a Curții cu privire la respingerea formalismului în materie de TVA.

117. Din considerațiile de mai sus reiese că interpretarea strictă a Hotărârii VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), preconizată de Administrația financiară din Schrobenhausen, de guvernul portughez și de Comisie, în favoarea unei a treia excepții de la principiul respingerii formalismului trebuie respinsă.

E – Cu privire la imposibilitatea de a justifica refuzul scutirii în litigiu prin încălcarea altor obligații impuse de A șasea directivă sau în temeiul acesteia

118. În cadrul observațiilor scrise și orale prezentate Curții, mai multe obligații impuse de A șasea directivă sau în temeiul acesteia au fost invocate pentru a justifica refuzul de a acorda scutirea în litigiu ca urmare a necomunicării unui număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul de destinație.

119. O primă dispoziție invocată în acest context este prima teză a articolului 28c secțiunea A din A șasea directivă, potrivit căreia revine statelor membre sarcina de a stabili condițiile în care scutesc operațiunile intracomunitare „pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor prevăzute mai jos și pentru a preveni evaziunea, fraudă sau abuzurile”.

120. Reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că, în exercitarea competențelor conferite de această dispoziție, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, între care figurează în special principiile securității juridice și proporționalității, precum și protecției încrederii legitime *****.

121. În plus, este necesar să se arate că această teză nu a fost interpretată niciodată de Comisie în sensul că ar permite statelor membre să refuze o scutire pentru simplul motiv al încălcării unei cerințe de formă. Mai precis, Curtea a statuat în numeroase rânduri că simpla încălcare a unei cerințe de formă, în special a cerinței de comunicare a numărului de identificare a persoanei care

***** A se vedea jurisprudența citată la notele de subsol 24, 25 și 26.

***** A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 22.

***** A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 23.

***** Hotărârile Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 25), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 45), Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 36) și Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 27).

achiziționează bunurile, nu putea determina refuzul scutirii livrărilor intracomunitare prevăzute la articolul 28c secțiunea A litera (a) din cea de A șasea directivă *****. Nu vedem niciun motiv să revenim asupra acestei jurisprudențe în ceea ce privește transferurile intracomunitare.

122. O a doua dispoziție invocată pentru a justifica refuzul scutirii în litigiu și care face obiectul întrebării preliminare este articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, potrivit căruia „[s]tatele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea [TVA] și pentru prevenirea evaziunii fiscale”.

123. Trebuie să subliniem din nou că această dispoziție nu a fost interpretată niciodată în sensul că ar permite statelor membre să refuze o scutire pe motivul unei simple încălcări a unei cerințe de formă. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, măsurile necesare pe care le pot adopta statele membre în temeiul dispoziției menționate nu pot repune în discuție principiul fundamental al neutralității TVA-ului *****. Prin urmare, asemenea măsuri nu pot fi folosite în așa fel încât să pună în discuție principiul respingerii formalismului, care decurge din principiul neutralității TVA-ului *****.

124. Cu alte cuvinte, numai în cazul participării intenționate a persoanei impozabile la o fraudă fiscală, autoritățile fiscale pot refuza beneficiul unei scutiri ca urmare a nerespectării unei cerințe de formă. Această ipoteză este însă exclusă de instanța de trimitere în cadrul litigiului principal *****.

125. O a treia categorie de dispoziții din A șasea directivă a fost invocată pentru a justifica refuzul scutirii în litigiu, și anume cele care stabilesc anumite obligații formale în sarcina persoanelor impozabile, precum obligația de a întocmi o factură în care să se menționeze numerele de identificare a vânzătorului și a persoanei care achiziționează bunurile [articolul 22 alineatul (3) din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta] sau chiar obligația de a întocmi o declarație recapitulativă a persoanelor care au achiziționat bunuri identificate în scopuri de TVA, cărora persoana impozabilă le-a livrat bunuri în condițiile prevăzute la articolul 28c secțiunea A literele (a) și (d) din A șasea directivă [prevăzută la articolul 22 alineatul (6) litera (b) din această directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta].

126. Fără a repune în discuție posibilitatea de a aplica o sancțiune proporțională în cazul încălcării acestor obligații formale, nu vedem niciun motiv pentru care o asemenea încălcare ar putea conduce la pierderea scutirii prevăzute la articolul 28c secțiunea A litera (a) coroborat cu articolul 28c secțiunea A litera (d) din A șasea directivă. În special, aceste din urmă dispoziții nu condiționează acordarea acestei scutiri de respectarea unor obligații formale stabilite de alte dispoziții ale celei de A șasea directive.

127. O a patra categorie de dispoziții invocată pentru a justifica refuzul scutirii în litigiu privește obligația de declarare a transferului intracomunitar drept achiziție intracomunitară „asimilată” și supusă la plata TVA-ului în statul de destinație (și anume Regatul Spaniei).

***** A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 21.

***** A se vedea în special Hotărârile Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 26), VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 44) și Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 37). A se vedea de asemenea, în ceea ce privește articolul 273 din Directiva 2006/112, care a înlocuit articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, Hotărârile Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 49), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 47), precum și Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 62).

***** A se vedea punctele 83-87 din prezentele concluzii.

***** A se vedea punctul 94 din prezentele concluzii.

128. În litigiul principal, domnul Plöckl pare să fi considerat că transferul și vânzarea vehiculului în discuție în litigiul principal în Spania constituiau o livrare intracomunitară obișnuită prevăzută la articolul 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă. Prin urmare, acesta nu ar fi declarat o achiziție intracomunitară „asimilată” în statul de destinație. Astfel, în acest context, revenea întreprinderii D, cumpărătorul autovehiculului, sarcina să declare o achiziție intracomunitară.

129. Reiese însă dintr-o jurisprudență consacrată că scutirea unei livrări intracomunitare nu poate fi refuzată în statul de origine pentru motivul că achiziția intracomunitară corespunzătoare nu a fost declarată în statul de destinație*****.

130. În consecință, în litigiul principal, Administrația financiară din Schrobenhausen nu putea refuza scutirea în litigiu pentru motivul că domnul Plöckl nu declarase achiziția intracomunitară corespunzătoare în Spania. Situația ar fi diferită doar în cazul participării intenționate a persoanei impozabile la o fraudă fiscală***** – ipoteză care, amintim, a fost exclusă de instanța de trimitere în litigiul principal*****.

131. Din considerațiile de mai sus rezultă că refuzul de a acorda scutirea în litigiu ca urmare a necomunicării unui număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul de destinație nu poate fi justificat prin încălcarea unor obligații impuse de A șasea directivă sau în temeiul dispozițiilor menționate mai sus ale acesteia.

F – Cu privire la posibilitatea de a aplica o sancțiune în cazul încălcării acestei obligații

132. Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că Administrația financiară din Schrobenhausen nu putea refuza scutirea transferului intracomunitar în litigiu pentru motivul că domnul Plöckl nu respectase obligația de a comunica un număr spaniol de identificare în scopuri de TVA, întrucât:

- această obligație constituie o cerință de formă;
- nu există indicii concrete privind evaziunea fiscală și
- Administrația financiară din Schrobenhausen dispunea de datele necesare pentru a stabili că cerințele de fond erau îndeplinite.

133. În plus, apreciem că această concluzie este conformă cu principiul proporționalității. Astfel, refuzul de a acorda scutirea în litigiu și dubla impunere a transferului intracomunitar care ar putea decurge de aici***** ar constitui, în opinia noastră, o sancțiune disproporționată în măsura în care, după cum sugerează instanța de trimitere, domnul Plöckl ar fi considerat vinovat doar de săvârșirea unei erori în ceea ce privește calificarea juridică a operațiunii în discuție.

134. Cu toate acestea, obligația de a scuti transferul intracomunitar în litigiu în circumstanțele din litigiul principal nu înseamnă că autoritățile fiscale ale statului de origine nu pot sancționa lipsa comunicării de către persoana impozabilă a unui număr de identificare atribuit de statul de destinație.

***** Hotărârile Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 69-72) și VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctele 55-57).

***** Hotărârea R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punctele 51-55).

***** A se vedea punctul 94 din prezentele concluzii.

***** Transferul ar fi impus prima dată în statul de origine, ca livrare de bunuri (nescutită), și a doua oară în statul de destinație, ca achiziție intracomunitară.

135. Trebuie să subliniem, în această privință, că abordarea avută în vedere nu repune în discuție *principiul* obligației care revine persoanelor impozabile de a comunica numărul de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul de destinație în cazul transferului intracomunitar, în special în raport cu importanța sa în scopul controlului tranzacțiilor intracomunitare. În realitate, această abordare nu se distinge de cea propusă de Administrația financiară din Schrobenhausen, de guvernele german și portughez, precum și de Comisie decât în ceea ce privește *sanctiunea* aferentă acestei obligații.

136. Considerăm astfel, în raport cu jurisprudența Curții cu privire la respingerea formalismului, că încălcarea obligației de a comunica numărul de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul de destinație nu poate, contrar susținerilor acestor părți, să fie sancționată printr-un refuz al scutirii în litigiu.

137. Cu toate acestea, nu avem niciun fel de îndoieli că încălcarea acestei obligații poate face obiectul unei sancțiuni administrative. Rezultă astfel dintr-o jurisprudență constantă că persoana impozabilă care nu respectă cerințele de formă stabilite de A șasea directivă sau în temeiul acesteia este pasibilă de o sancțiune administrativă, conform măsurilor naționale de transpunere a acestei directive în dreptul național *****.

138. În lipsa unei armonizări a legislației Uniunii în domeniul sancțiunilor aplicabile în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de un sistem instituit prin această legislație, statele membre rămân, astfel, competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate. Acestea sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității *****.

139. Pentru a aprecia dacă sancțiunea în cauză este conformă cu principiul proporționalității, trebuie să se țină seama în special de natura și de gravitatea încălcării pe care această sancțiune urmărește să o sancționeze, precum și de modalitățile de stabilire a cuantumului acesteia *****.

140. În temeiul acestor principii, este posibil ca autoritățile fiscale ale statelor membre să aplice o sancțiune administrativă persoanei impozabile care nu respectă o cerință de formă precum obligația de a comunica numărul de identificare atribuit de statul de destinație. Cuantumul acestei sancțiuni poate reflecta, printre altele, importanța, subliniată în cadrul ședinței de audiere a pledoariilor, a comunicării acestui număr în scopul controlului transferurilor intracomunitare *****. În cadrul ședinței de audiere a pledoariilor, Administrația financiară din Schrobenhausen a admis că legislația germană prevede efectiv posibilitatea de a aplica o amendă administrativă în cazul nerespectării acestei obligații. În orice caz, aprecierea finală a caracterului proporțional al sancțiunii în discuție revine doar instanței de trimitere *****.

***** Hotărârea Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 52), precum și, în acest sens, Hotărârea Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 63).

***** Hotărârile Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punctul 44) și, în acest sens, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punctul 34).

***** Hotărârile Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punctul 47) și Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punctul 35).

***** A se vedea punctele 69-71 din prezentele concluzii.

***** Hotărârea Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punctul 48).

VI – Concluzie

141. Având în vedere considerațiile ce precedă, propunem Curții să răspundă după cum urmează la întrebarea preliminară adresată de Finanzgericht München (Tribunalul Fiscal din München):

„Articolul 22 alineatul (8) și articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf și litera (d) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2005/92/CE a Consiliului din 12 decembrie 2005, trebuie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală a statului de origine să refuze să scutească un transfer intracomunitar pentru motivul că persoana impozabilă nu a comunicat un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul de destinație, atunci când nu există indicii concrete privind evaziunea fiscală, bunul a fost transferat în alt stat membru, iar celelalte condiții ale scutirii sunt de asemenea îndeplinite.”