



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

27 septembrie 2012*

„Fiscalitate — Taxa pe valoarea adăugată — Livrare de bunuri — Impozitarea operațiunilor în lanț — Refuz de acordare a scutirii ca urmare a faptului că nu a fost furnizat numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile”

În cauza C-587/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 10 noiembrie 2010, primită de Curte la 15 decembrie 2010, în procedura

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

împotriva

Finanzamt Plauen,

cu participarea:

Bundesministerium der Finanzen,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președinte de cameră, doamna A. Prechal, domnii K. Schiemann, L. Bay Larsen și doamna C. Toader, judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: doamna A. Impellizzeri, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 7 martie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR), de T. Küffner, de S. Maunz și de T. Streit, Rechtsanwälte;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de P. Gentili, avvocato dello Stato;

* Limba de procedură: germana.

— pentru Comisia Europeană, de W. Mölls și de C. Soulay, în calitate de agenți,
după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 21 iunie 2012,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea celei de A șasea directive 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 în ultimul rând prin Directiva 98/80/CE a Consiliului din 12 octombrie 1998 (JO L 281, p. 31, denumită în continuare „A șasea directivă”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (denumită în continuare „VSTR”), pe de o parte, și Finanzamt Plauen, pe de altă parte, privind refuzul acestuia din urmă de a acorda scutirea de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru o livrare de bunuri efectuată de o filială a acestei societăți.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă definește noțiunea „persoană impozabilă” după cum urmează:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.” [traducere neoficială]

- 4 Articolul 22 din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, prevede mai multe obligații în sarcina plătitorilor de taxă, în cadrul sistemului intern, cu privire mai ales la înregistrările contabile, facturarea, declarația, precum și declarația recapitulativă pe care aceștia sunt obligați să le depună la administrația fiscală.
- 5 Articolul 22 alineatul (1) litera (c) prima și a treia liniuță din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, prevede:

„Statele membre adoptă măsurile necesare pentru identificarea prin intermediul unui număr individual:

- a fiecărei persoane impozabile, cu excepția celor menționate la articolul 28a alineatul (4), care efectuează, pe teritoriul țării, livrări de bunuri sau prestări de servicii care îi dau dreptul la deducere [...]

[...]

- a persoanelor impozabile care efectuează, pe teritoriul țării, achiziții intracomunitare de bunuri pentru a realiza, în afara țării, operațiuni care fac parte din activitățile economice la care face referire articolul 4 alineatul (2).” [traducere neoficială]

- 6 Articolul 22 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, precizează:

„Fiecare persoană impozabilă emite o factură sau un alt document care servește drept factură pentru bunurile și serviciile pe care le-a livrat sau prestat unei alte persoane impozabile sau unei persoane juridice neimpozabile. Fiecare persoană impozabilă emite o factură [...] și pentru bunurile livrate în condițiile prevăzute la [articolul 28c secțiunea A]. [...]” [traducere neoficială]

- 7 Articolul 22 alineatul (3) litera (b) al doilea paragraf din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, prevede:

„Factura indică, de asemenea:

[...]

— în cazul tranzacțiilor menționate la [articolul 28c secțiunea A litera (a)], numărul cu care persoana impozabilă este identificată pe teritoriul țării și numărul cu care este identificată într-un alt stat membru;

[...]” [traducere neoficială]

- 8 Articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale, sub rezerva respectării principiului tratamentului egal pentru operațiunile interne și operațiunile 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.” [traducere neoficială]

- 9 Articolul 28a alineatul (1) litera (a) primul și al doilea paragraf și alineatul (3) primul paragraf din A șasea directivă prevede:

„(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 taxă 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).

Prin derogare de la primul paragraf, nu sunt supuse [TVA-ului] achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate de o persoană impozabilă sau de o persoană juridică neimpozabilă, în condițiile prevăzute la alineatul 1a.

[...]

(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.” [traducere neoficială]

10 Articolul 28b secțiunea A din directiva menționată prevede:

„(1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul în care se află bunurile în momentul sosirii expediției sau a transportului la achizitor.

(2) Fără a aduce atingere alineatului (1), locul achiziției intracomunitare de bunuri menționate la articolul 28a alineatul (1) litera (a) este considerat totuși ca fiind pe teritoriul statului membru care a emis numărul de identificare pentru [TVA] sub care persoana care achiziționează bunurile a făcut achiziția, dacă persoana care achiziționează bunurile nu stabilește că achiziția în cauză a fost supusă taxei în conformitate cu alineatul (1).

Dacă, cu toate acestea, achiziția este supusă taxei în conformitate cu alineatul (1) în statul membru de sosire a expediției sau a transportului de bunuri după ce a fost supusă taxei în conformitate cu primul paragraf, suma impozabilă se reduce în consecință în statul membru care a emis numărul de identificare pentru [TVA] sub care persoana care achiziționează bunurile a făcut achiziția.

[...]” [traducere neoficială]

11 Articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă prevede:

„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.” [traducere neoficială]

Dreptul german

12 Articolul 6a din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG”) definește livrarea intracomunitară după cum urmează:

„1. Se realizează o livrare intracomunitară [articolul 4 punctul 1 litera b)] atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

- 1) comerciantul sau cumpărătorul a transportat sau a expeditat obiectul livrării în restul teritoriului comunitar;
- 2) cumpărătorul este:
 - a) un comerciant care a achiziționat obiectul livrării pentru întreprinderea sa,
 - b) o persoană juridică ce nu este comerciant sau nu a achiziționat obiectul livrării pentru întreprinderea sa sau
 - c) orice alt cumpărător în cazul livrării unui vehicul nou

și

3) achiziționarea obiectului livrării este supusă, în ceea ce îl privește pe cumpărătorul din alt stat membru, dispozițiilor privind impozitul pe cifra de afaceri.

[...]

3. Respectarea condițiilor prevăzute la alineatele 1 și 2 trebuie dovedită de comerciant [...]"

13 Articolul 17c alineatul 1 din Regulamentul de aplicare a taxei pe cifra de afaceri (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) impune furnizorului următoarele obligații:

„În cazul livrărilor intracomunitare (articolul 6a alineatele 1 și 2 din [UStG]), comerciantul care intră sub incidența domeniului de aplicare al 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. Contabilitatea trebuie să reflecte în mod clar și ușor verificabil că s-au îndeplinit aceste condiții.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

14 În noiembrie 1998, o filială a VSTR, cu sediul în Germania, a vândut două concasoare către Atlantic International Trading Co. (denumită în continuare „Atlantic”), cu sediul în Statele Unite. Atlantic avea o sucursală în Portugalia, dar care nu era înregistrată în niciun stat membru al Uniunii în scopuri de TVA.

15 Filiala VSTR a solicitat Atlantic să îi comunice numărul de identificare în scopuri de TVA. Aceasta i-a răspuns că a revândut bunurile în cauză unei întreprinderi din Finlanda și i-a comunicat numărul de identificare în scopuri de TVA al întreprinderii finlandeze menționate, pe care filiala l-a verificat.

16 Aceste bunuri au fost ulterior ridicate de la sediul filialei VSTR de o întreprindere de transporturi mandatată de Atlantic în vederea transportării inițial pe uscat la Lübeck (Germania), apoi transportate pe cale maritimă în Finlanda.

17 Filiala VSTR a emis către Atlantic o factură fără TVA pentru livrarea concasoarelor de piatră, în care era indicat numărul de identificare în scopuri de TVA al întreprinderii finlandeze căreia i-au fost revândute aceste bunuri.

18 Finanzamt Plauen a considerat totuși că livrarea dintre filiala VSTR și Atlantic nu putea fi scutită de TVA, pentru motivul că prima nu a furnizat numărul de identificare în scopuri de TVA al celei de a doua.

19 Sesizată în primă instanță, Sächsisches Finanzgericht a respins acțiunea în anulare introdusă de VSTR împotriva acestei decizii a Finanzamt Plauen.

20 VSTR a introdus în consecință un recurs în fața Bundesfinanzhof, invocând că motivul de refuz al scutirii de TVA invocat de Finanzamt Plauen este contrar celei de A șasea directive. Acesta susține, dimpotrivă, că statele membre pot, fără ca aceasta să contravină dreptului Uniunii, să supună scutirea unei livrări intracomunitare condiției ca persoana care achiziționează bunurile să dețină un număr de identificare în scopuri de TVA într-un stat membru.

21 Bundesfinanzhof constată că operațiunea din acțiunea principală a dus la două livrări succesive, prima de la filiala VSTR către Atlantic, a doua de la Atlantic către întreprinderea finlandeză.

- 22 Bundesfinanzhof apreciază că prima livrare ar putea fi scutită de TVA ca livrare intracomunitară, cu condiția ca, printre altele, conform articolului 6a alineatul 1 prima teză punctul 3 din UStG, dobândirea bunurilor de către cumpărător să fie efectiv supusă impozitării în Finlanda. Instanța menționată consideră că o astfel de condiție ar putea să implice ca persoana care achiziționează bunurile să dispună efectiv de un număr de identificare în scopuri de TVA în statul membru de destinație pentru ca administrația din acest din urmă stat membru să poată supune operațiunea plății TVA-ului.
- 23 Bundesfinanzhof consideră că scutirea de TVA ar putea fi refuzată, în aplicarea articolului 17c alineatul 1 prima teză din Regulamentul de aplicare a taxei pe cifra de afaceri, care impune furnizorului să transmită dovada contabilă a numărului de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului.
- 24 Instanța menționată precizează că, deși articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă nu impune în mod expres ca, pentru scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare, persoana care achiziționează bunurile să opereze sub un număr individual de identificare în scopuri de TVA, o asemenea cerință ar putea totuși să rezulte din condiția, prevăzută de dispoziția menționată, ca această persoană care achiziționează bunurile să fie o „persoană impozabilă [...] acționând ca atare într-un alt stat membru”. Bundesfinanzhof se întreabă, pe de altă parte, dacă, ținând seama de articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, și de articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din această directivă, această condiție nu permite statelor membre să impună o asemenea modalitate de probă furnizorului, în special în ipoteza în care, precum în acțiunea principală, persoana care achiziționează bunurile, cu sediul într-un stat terț, nu este înregistrată în niciun stat membru și în care, pe de altă parte, furnizorul nu a dovedit că persoana care achiziționează bunurile a declarat achiziția intracomunitară administrației fiscale.
- 25 Instanța de trimitere se întreabă de asemenea dacă obligația de a furniza numărul de identificare în scopuri de TVA nu s-ar putea justifica prin corespondența, instituită de A șasea directivă și consacrată de jurisprudența Curții, dintre scutirea livrării intracomunitare și impozitarea achiziției intracomunitare.
- 26 Bundesfinanzhof a hotărât, în consecință, să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) A șasea directivă [...] permite supunerea calificării ca livrare intracomunitară scutită de TVA condiției ca persoana impozabilă să facă dovada contabilă a numărului de identificare în scopuri de [TVA] al persoanei care achiziționează bunurile?

2) Prezintă relevanță pentru răspunsul la această întrebare:

- faptul că persoana care achiziționează bunurile este un întreprinzător cu sediul într-un stat terț care a expedit obiectul livrării, în cadrul unor operațiuni în lanț, dintr-un stat membru în alt stat membru, fără a fi însă înregistrat ca persoană plătitoare de TVA în vreun stat membru, și
- aspectul dacă persoana impozabilă a dovedit că persoana care achiziționează bunurile a depus o declarație fiscală referitoare la achiziția intracomunitară?”

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

- 27 Articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, care scutește de la plata TVA-ului livrările intracomunitare de bunuri, face parte din regimul tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre prevăzut în cuprinsul titlului XVIa din această directivă, al cărui obiectiv este de a transfera încasările fiscale către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate (a se vedea în special Hotărârea din 7 decembrie 2010, R, C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 37).
- 28 Mecanismul creat prin regimul tranzitoriu menționat constă, pe de o parte, în scutirea de către statul membru de plecare a livrării care stă la baza expedierii sau a transportului intracomunitar, completată cu dreptul la deducerea sau la rambursarea TVA-ului aferent intrărilor plătit în acest stat membru, și, pe de altă parte, în impozitarea de către statul membru de sosire a achiziției intracomunitare. Acesta asigură astfel o delimitare clară a suveranității fiscale a statelor membre vizate (a se vedea în acest sens în special Hotărârea R, citată anterior, punctul 38) și permite evitarea dublei impunerii, precum și, prin urmare, asigurarea neutralității fiscale inerente sistemului comun al TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, Rep., p. I-7797, punctul 25, și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 23).
- 29 În ceea ce privește condițiile în care o operațiune poate fi calificată ca livrare intracomunitară în sensul articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, rezultă din jurisprudență că intră sub incidența acestei noțiuni și sunt, așadar, scutite de TVA livrările de bunuri expediate sau transportate de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile în afara teritoriului unui stat membru, dar în interiorul Uniunii, efectuate pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expediției sau a transportului de bunuri (a se vedea în special Hotărârea R, citată anterior, punctul 40).
- 30 Exceptând aceste condiții referitoare la calitatea de persoană impozabilă, la transferul dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar și la deplasarea fizică a bunurilor dintr-un stat membru în altul, nicio altă condiție nu ar putea fi pretinsă pentru a califica o operațiune ca fiind livrare sau achiziție intracomunitară de bunuri (a se vedea Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 70), precizându-se că noțiunile de livrare intracomunitară și de achiziție intracomunitară au caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor respective (a se vedea în special Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 38).
- 31 Deși întrebările adresate de instanța de trimitere se referă la calitatea de persoană impozabilă a persoanei care achiziționează bunurile, Curtea consideră totuși necesar să furnizeze instanței de trimitere indicații cu privire la condiția privind transportul. Astfel, din moment ce litigiul principal privește o operațiune în care bunurile vândute au făcut obiectul a două livrări succesive, dar al unui singur transport comunitar, calificarea ca livrare intracomunitară a primei livrări, între filiala VSTR și Atlantic, care, pentru acest motiv, poate fi scutită de TVA în aplicarea articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, depinde de aspectul dacă, astfel cum sugerează decizia de trimitere, acest transport poate efectiv să corespundă primei livrări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Rec., p. I-3227, punctul 45, și Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, Rep., p. I-13335, punctul 21).
- 32 Răspunsul la această întrebare depinde de o apreciere globală a tuturor împrejurărilor specifice ale speței (a se vedea Hotărârea Euro Tyre Holding, citată anterior, punctul 27) și în special de stabilirea momentului la care dreptul de a dispune de bun ca proprietar a fost transmis destinatarului final (a se vedea Hotărârea Euro Tyre Holding, citată anterior, punctele 31-35). Astfel, în ipoteza în care al doilea

transfer al dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar a avut loc înainte de a interveni transportul intracomunitar, acesta nu ar mai putea să corespundă primei livrări în favoarea primei persoane care achiziționează bunurile (a se vedea în acest sens Hotărârea Euro Tyre Holding, citată anterior, punctul 33).

- 33 Astfel, în acțiunea principală, livrarea efectuată de filiala VSTR către Atlantic nu ar constitui o livrare intracomunitară scutită de TVA în temeiul articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, în ipoteza în care al doilea transfer de proprietate asupra bunurilor în cauză, de la Atlantic către întreprinderea finlandeză, ar fi avut loc înainte de a interveni transportul intracomunitar al acestor bunuri către Finlanda.
- 34 În ceea ce privește elementele de apreciere care trebuie reținute, Curtea a statuat deja că, atunci când prima persoană care achiziționează bunurile a obținut dreptul de a dispune de acestea în calitate de proprietar pe teritoriul statului membru al primei livrări, când își manifestă intenția de a transporta aceste bunuri către un alt stat membru și se prezintă cu numărul de identificare în scopuri de TVA atribuit de acest din urmă stat, transportul intracomunitar ar trebui să corespundă primei livrări, cu condiția ca dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar să fi fost transferat celei de a doua persoane care achiziționează bunurile în statul membru de destinație a transportului intracomunitar (a se vedea Hotărârea Euro Tyre Holding, citată anterior, punctele 44 și 45).
- 35 Cu toate acestea, Curtea a apreciat că această situație nu se regăsește dacă, după transferul către persoana care achiziționează bunurile al dreptului de a dispune de acestea în calitate de proprietar, furnizorul care a efectuat prima livrare a fost informat de această persoană care achiziționează bunurile cu privire la faptul că bunurile vor fi revândute unei alte persoane impozabile înainte de a fi părăsit statul membru de livrare (Hotărârea Euro Tyre Holding, citată anterior, punctul 36).
- 36 Din decizia de trimitere reiese că faptele din acțiunea principală ar corespunde în parte acestei din urmă ipoteze, întrucât Atlantic ar fi precizat filialei VSTR, înainte de transportul bunurilor în cauză către Finlanda, că acestea au fost deja revândute unei întreprinderi finlandeze, al cărei număr de identificare în scopuri de TVA i l-a comunicat.
- 37 Aceste împrejurări nu pot fi totuși de natură să demonstreze, în sine, că transferul către întreprinderea finlandeză al dreptului de a dispune de bunurile în cauză ca proprietar ar fi avut loc înainte de transportul acestora către Finlanda și revine instanței naționale obligația de a aprecia dacă aceasta a fost sau nu a fost situația, ținând seama de ansamblul împrejurărilor speței.
- 38 În consecință, trebuie să se răspundă la cele două întrebări adresate, având în vedere că livrarea din acțiunea principală ar putea constitui o livrare intracomunitară.

Cu privire la cele două întrebări adresate

- 39 Prin intermediul celor două întrebări adresate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca administrația fiscală a unui stat membru să condiționeze scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare de transmiterea de către furnizor a numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile. Instanța de trimitere solicită Curții să precizeze dacă faptul că persoana care achiziționează bunurile are sediul într-un stat terț, fără să fie, pe de altă parte, înregistrată într-un stat membru, sau faptul că furnizorul dovedește că persoana care achiziționează bunurile a declarat achiziția intracomunitară sunt de natură să modifice răspunsul la aceste întrebări.

- 40 Condiția enunțată la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, potrivit căreia persoana care achiziționează bunurile trebuie să fie o „persoană impozabilă [...] acționând ca atare într-un alt stat membru”, nu implică, în sine, ca persoana care achiziționează bunurile să opereze sub un număr de identificare în scopuri de TVA în cadrul achiziției în cauză.
- 41 Întrebările adresate de instanța de trimitere trebuie, așadar, interpretate ca privind modalitățile de probă care pot fi impuse furnizorului pentru a demonstra că, în cadrul operațiunii în cauză, este îndeplinită condiția privind calitatea de persoană impozabilă a persoanei care achiziționează bunurile.
- 42 În această privință, Curtea a statuat deja că, în lipsa unei dispoziții cu privire la acest subiect din A șasea directivă, aceasta prevăzând numai la articolul 28c secțiunea A prima parte a frazei că statele membre stabilesc condițiile în care scutesc livrările intracomunitare de bunuri, problema mijloacelor de probă care pot fi furnizate de persoanele impozabile pentru a beneficia de scutirea de TVA intră în competența statelor membre (a se vedea în special Hotărârile citate anterior Collée, punctul 24, și R, punctul 43).
- 43 Curtea a precizat de asemenea 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, inclusiv a celor impuse de statele membre pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutiților și pentru a preveni orice posibilă fraudă, evaziune sau abuz (a se vedea în special Hotărârea R, citată anterior, punctul 46).
- 44 Pe de altă parte, articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, conferă statelor membre posibilitatea de a adopta măsuri pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale, cu condiția în special ca acestea să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor asemenea obiective (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Collée, punctul 26, și R, punctul 45). Aceste măsuri nu pot, în consecință, să fie utilizate astfel încât să repună în cauză neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului (a se vedea Hotărârile citate anterior Teleos și alții, punctul 46, precum și Collée, punctul 26).
- 45 Astfel, condiționarea, în esență, a dreptului la scutirea de TVA a 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 colectarea taxei (a se vedea Hotărârea Collée, citată anterior, punctul 29).
- 46 Astfel, 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, și situația nu ar fi diferită decât dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite (a se vedea Hotărârea Collée, citată anterior, punctul 31), sub rezerva totuși a faptului ca furnizorul de bunuri să nu fi participat în mod intenționat la o evaziune fiscală care a periclitat buna funcționare a sistemului comun al TVA-ului. În această din urmă ipoteză, Curtea a statuat astfel că principiul neutralității fiscale nu ar putea fi invocat în mod valabil de această persoană (a se vedea Hotărârea R, citată anterior, punctul 54).
- 47 Rezultă din cele ce precedă că statele membre au posibilitatea de a impune furnizorului de bunuri obligația de a prezenta dovada că persoana care achiziționează bunuri este persoană impozabilă, acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expedierii sau a transportului de bunuri în cauză, în măsura în care principiile generale de drept, în special cerința proporționalității, sunt respectate.

- 48 În ceea ce privește aspectul dacă aceste cerințe sunt respectate în ipoteza în care, precum în acțiunea principală, un stat membru impune furnizorului obligația de a transmite numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile, nu se poate contesta faptul că acest număr de identificare este strâns legat de calitatea de persoană impozabilă în regimul instituit prin A șasea directivă. Articolul 22 alineatul (1) litera (c) prima și a treia liniuță din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, impune astfel statelor membre să adopte măsurile necesare pentru ca o persoană impozabilă să fie identificată printr-un număr individual.
- 49 Această dovadă nu poate totuși, în toate cazurile, să depindă în mod exclusiv de furnizarea acestui număr, din moment ce definiția persoanei impozabile, enunțată la articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă, vizează numai o persoană care îndeplinește, în mod independent și oricare ar fi locul, una dintre activitățile economice menționate la alineatul (2) al acestui articol, oricare ar fi scopurile sau rezultatele acestei activități, fără să condiționeze această calitate de faptul ca respectiva persoană să dețină un număr de identificare în scopuri de TVA. Rezultă în plus din jurisprudență că o persoană impozabilă acționează în această calitate atunci când efectuează operațiuni în cadrul activității sale impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 42).
- 50 De asemenea, nu se poate exclude ca un furnizor să nu dispună, pentru un motiv sau altul, de numărul respectiv, cu atât mai mult cu cât respectarea acestei obligații de către furnizor depinde de informațiile primite de la persoana care achiziționează bunurile.
- 51 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 pune în discuție dreptul la scutirea de TVA în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale ale unei livrări intracomunitare (a se vedea Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punctul 60).
- 52 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 (a se vedea Hotărârea Euro Tyre Holding, citată anterior, punctul 38), 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.
- 53 În această privință, din decizia de trimitere reiese că, în acțiunea principală, furnizorul a solicitat numărul de identificare societății Atlantic și că aceasta, care nu deținea un astfel de număr, i-a transmis numărul de identificare al celei de a doua persoane care a achiziționat bunurile. Astfel, astfel, nici una, nici cealaltă dintre aceste persoane implicate nu pare să fi acționat în mod fraudulos. Pe de altă parte, livrarea din acțiunea principală privește bunuri care, prin natura lor, par să fie destinate utilizării în cadrul unei activități economice.
- 54 Faptul că persoana care achiziționează bunurile este, precum în acțiunea principală, stabilită într-un stat terț nu poate în principiu să justifice un răspuns diferit. Astfel, nici regimul tranzitoriu al celei de A șasea directive referitor la livrarea intracomunitară, nici jurisprudența Curții privind acest subiect nu stabilesc nicio diferență în funcție de locul de stabilire al persoanei care achiziționează bunurile.
- 55 Referitor la împrejurarea potrivit căreia furnizorul ar fi prezentat declarația fiscală a persoanei care achiziționează bunurile privind achiziția sa intracomunitară, trebuie amintit că, astfel cum s-a statuat la punctul 30 din prezenta hotărâre, exceptând condițiile referitoare la calitatea de persoană impozabilă,

la transferul dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar și la deplasarea fizică a bunurilor dintr-un stat membru în altul, nicio altă condiție nu ar putea fi pretinsă pentru a califica o operațiune ca fiind livrare sau achiziție intracomunitară de bunuri. Astfel, pentru a beneficia de scutire în temeiul articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, nu i se poate impune furnizorului să aducă elemente de probă referitoare la achiziția intracomunitară de bunuri în cauză.

- 56 Pe de altă parte, o asemenea declarație nu poate fi considerată ca reprezentând, în sine, o probă concludentă privind calitatea de persoană impozabilă a persoanei care achiziționează bunurile, ci poate, cel mult, să constituie doar un indiciu (a se vedea prin analogie Hotărârea citată anterior, Teleos și alții, punctul 71, precum și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, Rep., p. I-7897, punctul 37).
- 57 În consecință, nici împrejurarea că furnizorul a prezentat sau nu a prezentat această declarație nu este de natură să modifice răspunsul la întrebările adresate de instanța de trimitere.
- 58 Ținând seama de cele ce precedă, trebuie, în consecință, să se răspundă la cele două întrebări că articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca administrația fiscală a unui stat membru să condiționeze scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare de transmiterea de către furnizor a numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile, sub rezerva totuși ca acordarea acestei scutiri să nu fie refuzată pentru simplul motiv că această obligație nu a fost respectată atunci când furnizorul 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.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf 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 98/80/CE a Consiliului din 12 octombrie 1998, trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca administrația fiscală a unui stat membru să condiționeze scutirea de taxa pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare de transmiterea de către furnizor a numărului de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată al persoanei care achiziționează bunurile, sub rezerva totuși ca acordarea acestei scutiri să nu fie refuzată pentru simplul motiv că această obligație nu a fost respectată atunci când furnizorul 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.

Semnături