

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

27 septembrie 2007\*

În cauza C-409/04,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Regatul Unit), prin Decizia din 6 mai 2004, primită de Curte la 24 septembrie 2004, în procedura

**The Queen**, la cererea:

**Teleos plc**,

**Unique Distribution Ltd**,

**Synectiv Ltd**,

**New Communications Ltd**,

**Quest Trading Company Ltd**,

**Phones International Ltd**,

**AGM Associates Ltd**,

**DVD Components Ltd**,

\* Limba de procedură: engleza.

**Fonecomp Ltd,**

**Bulk GSM Ltd,**

**Libratech Ltd,**

**Rapid Marketing Services Ltd,**

**Earthshine Ltd,**

**Stardex (UK) Ltd**

împotriva

**Commissioners of Customs & Excise,**

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (raportor) și A. Ó Caoimh, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 15 iunie 2006,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd și Stardex (UK) Ltd, de domnii N. Fleming și M. Conlon, precum și de doamna E. Sharpston, QC, de doamna P. Hamilton, de domnii P. Moser și A. Young, barristers, precum și de domnul D. Waelbroeck, avocat;
  
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna C. Jackson, în calitate de agent, asistată de domnul R. Anderson și de doamna R. Haynes, barristers;
  
- pentru guvernul elen, de domnii V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos și K. Georgiadis, precum și de doamna M. Tassopoulou, în calitate de agenți;
  
- pentru guvernul francez, de domnul G. de Bergues și de doamna C. Jurgensen-Mercier, în calitate de agenți;
  
- pentru Irlanda, de domnul D. O'Hagan, în calitate de agent, asistat de domnii E. Fitzsimons, SC, și B. Conway, BL;
  
- pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul G. De Bellis, avvocato dello Stato;

- pentru guvernul portughez, de domnul L. Fernandes și de doamna C. Lança, în calitate de agenți;
  
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și A. Weimar, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 11 ianuarie 2007,

pronunță prezenta

### **Hotărâre**

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 28a alineatul (3) primul paragraf și a articolului 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 (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000 (JO L 269, p. 44, denumită în continuare „A șasea directivă”).
  
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd și Stardex (UK) Ltd (denumite în continuare „Teleos și alții”), pe de o parte, și Commissioners of Customs & Excise (denumiți în continuare „Commis-

sioners”), care reprezintă autoritatea competentă în Regatul Unit în materie de colectare a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), pe de altă parte, cu privire la scutirea unor livrări intracomunitare.

## Cadrul juridic

### *Reglementarea comunitară*

- 3 Articolul 2 din A șasea directivă supune aplicării TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare, precum și importul de bunuri.
  
- 4 A șasea directivă cuprinde un titlu XVIa, denumit „Regim tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre”, care a fost introdus în aceasta 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/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110), și care conține articolele 28a-28m.
  
- 5 Potrivit articolului 28a din A șasea directivă:

„(1) Sunt supuse, de asemenea, taxei pe valoarea adăugată:

- (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 secțiunea 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.

În cazul în care bunurile achiziționate de către o persoană juridică neimpozabilă sunt expediate sau transportate dintr-un teritoriu terț sau importate de persoana juridică neimpozabilă în cauză într-un alt stat membru decât statul membru de sosire a bunurilor expediate sau transportate, se consideră că bunurile au fost expediate sau transportate din statul membru de import. Statul membru în cauză rambursează importatorului, conform definiției din articolul 21 alineatul (4), taxa pe valoarea adăugată plătită în legătură cu importarea bunurilor în măsura în care importatorul stabilește că achiziția sa a fost supusă taxei pe valoarea adăugată în statul membru de sosire a bunurilor expediate sau transportate.

[...]

(5) Este considerat livrare de bunuri cu titlu oneros:

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

[...]"

6 Articolul 28b secțiunea A din A șasea directivă 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 taxa pe valoarea adăugată 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).

[...]"

- 7 Articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă este formulat după cum urmează:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare și în condițiile pe care le stabilesc pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutiilor 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.”

- 8 Potrivit articolului 28d alineatul (1) din A șasea directivă:

„(1) Evenimentul generator al taxei are loc la efectuarea achiziției intracomunitare de bunuri. Se consideră că achiziția intracomunitară de bunuri este efectuată în momentul în care livrarea de bunuri similare se consideră efectuată pe teritoriul țării.”

- 9 Articolul 22 din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceeași directivă, prevede mai multe obligații pentru plătitorii de taxă, cu privire mai ales la înregistrările contabile, facturarea, declarația, precum și declarația recapitulativă, pe



care aceștia sunt obligați să le depună la administrația fiscală. Alineatul (8) al acestui articol este formulat după cum urmează:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei 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.”

### *Reglementarea națională*

- 10 Articolul 30 alineatul 8 din Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată (Value Added Tax Act 1994, denumită în continuare „Legea din 1994”) are următorul cuprins:

„Prin regulamente se poate prevedea aplicarea unei cote zero anumitor livrări de bunuri sau livrărilor de bunuri specificate în regulamente atunci când:

- (a) Commissioners au convingerea că bunurile au fost sau trebuie exportate către un loc situat în afara teritoriului statelor membre sau că livrarea respectivă implică în același timp:

- (i) transportul de bunuri în afara teritoriului Regatului Unit și

(ii) achiziționarea lor într-un alt stat membru de către o persoană plătitoare de TVA pentru această achiziție în temeiul dispozițiilor legislației statului membru [...]

(b) dacă este cazul, atunci când orice altă condiție care poate fi prevăzută în regulamente sau impusă de Commissioners este îndeplinită.”

11 Articolul 134 din Regulamentul din 1995 privind taxa pe valoarea adăugată (Value Added Tax Regulations 1995) prevede:

„Atunci când Commissioners au convingerea că:

(a) livrarea de bunuri de către o persoană impozabilă implică părăsirea de către acestea a Regatului Unit,

(b) livrarea este destinată unei persoane impozabile într-un alt stat membru,

(c) bunurile au fost transferate într-un alt stat membru și

(d) aceste bunuri nu sunt dintre cele pentru care persoana impozabilă a optat, în aplicarea articolului 50 A din [Legea din 1994], pentru o supunere la aplicarea TVA-ului pe baza marjei de profit la livrare,

livrarea, cu condiția îndeplinirii condițiilor pe care Commissioners au competența de a le stabili, va fi impozitată la cota zero.”

- 12 Alte prevederi detaliate privind scutirea livrărilor intracomunitare sunt enunțate în Circularele nr. 703 și 725, care, potrivit deciziei de trimitere, au parțial putere de lege.
- 13 Circulara nr. 703, destinată tuturor operatorilor economici activi în comerțul intracomunitar, prevede în special:

„8.4 Condiții de aplicare a cotei zero livrărilor având ca destinație alte state membre

Dacă livrați bunuri unor clienți înmatriculați în calitate de plătitori de TVA într-un alt stat membru al [Uniunii Europene], puteți să beneficiați în Regatul Unit de o taxare la cota zero a livrărilor dumneavoastră cu condiția:

- de a fi obținut și de a fi menționat pe facturile dumneavoastră pentru vânzări supuse TVA-ului numărul de identificare în scopuri de TVA intracomunitar, inclusiv codul țării din două litere al clientului dumneavoastră;
- ca bunurile să fie trimise sau transportate în afara Regatului Unit, având ca destinație un alt stat membru al [Uniunii] și

- ca, în termenul de trei luni începând de la data livrării, să obțineți și să păstrați documente comerciale valabile care dovedesc că bunurile au părăsit Regatul Unit.

[...]

În situația în care clientul dumneavoastră comunitar scoate el însuși bunurile sau ia măsurile necesare pentru a obține scoaterea bunurilor și părăsirea de către acestea a Regatului Unit, dumneavoastră trebuie:

- să obțineți confirmarea referitoare la modul în care bunurile vor părăsi Regatul Unit și cu privire la ce dovadă de precare a acestora vi se va trimite și
- să aveți în vedere să solicitați clientului dumneavoastră vărsarea unei garanții în cuantum echivalent cu cel al TVA-ului la plata căruia veți fi supus dacă nu obțineți dovada scoaterii din Regatul Unit a bunurilor. (Garanția va putea fi restituită atunci când veți fi obținut dovada că bunurile au părăsit Regatul Unit.)”

### **Acțiunea principală și întrebările preliminare**

<sup>14</sup> În anul 2002, Teleos și alții au vândut telefoane mobile unei societăți spaniole, Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (denumită în continuare „TT”). Potrivit contractelor de vânzare, locul de destinație al mărfurilor era situat, în general, în

Franța și, în anumite cazuri, în Spania. În cvasitotalitatea cazurilor, contractele erau încheiate conform uneia dintre clauzele de comerț internațional stabilite de Camera Internațională de Comerț (clauze denumite „Incoterms 2000”), și anume „franco uzină” („ex-works” sau EXW), ceea ce înseamnă că Teleos și alții erau obligați numai să pună bunurile la dispoziția TT într-un antrepozit situat în Regatul Unit, această din urmă societate fiind responsabilă de continuarea transportului către statul membru convenit. Antrepozitul aparținea Euro-Cellars Ltd, societate de depozitare vamală și de distribuție.

- 15 Pentru fiecare tranzacție, Teleos și alții primeau de la TT, la câteva zile după vânzare, exemplarul original timbrat și semnat al unei scrisori de trăsură CMR (scrisoare de expediere întocmită în temeiul Convenției referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele, semnată la Geneva la 19 mai 1956, astfel cum a fost modificată prin Protocolul din 5 iulie 1978), care descria bunurile și indica adresa de livrare, numele transportatorului și numărul de înmatriculare al vehiculului. O astfel de scrisoare, care conținea semnătura TT, se considera că atestă că telefoanele mobile au ajuns la destinația prevăzută.
- 16 La început, Commissioners au acceptat aceste documente ca dovadă a exportării bunurilor în afara Regatului Unit, astfel încât livrările menționate au fost scutite de TVA, beneficiind de aplicarea cotei zero, și Teleos și alții au avut dreptul la rambursarea taxei plătite aferente intrărilor. Totuși, cu ocazia verificărilor ulterioare, Commissioners au descoperit că, în anumite cazuri, destinația indicată în scrisorile de trăsură CMR era falsă, că transportatorii menționați în acestea fie nu existau, fie nu efectuau transporturi de telefoane mobile și că numerele de înmatriculare ale vehiculelor indicate corespundeau unor vehicule inexistente sau improprii pentru transportul unor astfel de mărfuri. Commissioners au concluzionat că telefoanele mobile nu părăsiseră niciodată Regatul Unit și, în consecință, au hotărât recuperarea TVA-ului aferent livrărilor menționate, pentru o sumă de mai multe milioane GBP, recunoscând totuși că Teleos și alții nu erau în niciun fel implicați în fraudă.

- 17 Din decizia de trimitere reiese că există dovezi potrivit cărora TT ar fi prezentat autorităților competente spaniole declarații fiscale referitoare la achiziția intracomunitară de telefoane mobile. Această societate ar fi declarat de asemenea o livrare ulterioară a acestor bunuri ca fiind livrare intracomunitară scutită și ar fi solicitat rambursarea TVA-ului achitat aferent intrărilor.
- 18 Instanța de trimitere consideră ca fiind dovedit că, pentru Teleos și alții, nu exista niciun motiv pentru a pune la îndoială indicațiile conținute în scrisorile de trăsură CMR sau autenticitatea acestora, că aceste societăți nu au participat la nicio fraudă și nu știau că telefoanele mobile nu părăsiseră Regatul Unit. Această instanță a ajuns, în plus, la concluzia potrivit căreia, după ce Teleos și alții făcuseră cercetări serioase și aprofundate în ceea ce privește atât TT, cât și Euro-Cellars Ltd, pentru a se asigura de fiabilitatea cumpărătorului, acestea nu dispuneau de niciun mijloc concret pentru a stabili inexactitatea declarațiilor conținute în scrisorile de trăsură menționate. În plus, nicio dovadă suplimentară, în afară de scrisorile de trăsură CMR, nu ar fi putut fi obținută în mod rezonabil, având în vedere natura operațiunii în cauză.
- 19 Teleos și alții au formulat o acțiune în fața instanței de trimitere împotriva deciziilor Commissioners de stabilire a recuperării TVA-ului, pe motiv că acestea nu aveau nicio justificare pe baza Celei de a șasea directive.
- 20 În aceste condiții, High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) În circumstanțele pertinente [ale acțiunii principale], termenul «expediat» care figurează la articolul 28a alineatul (3) (achiziție intracomunitară de bunuri) [din A șasea directivă] trebuie interpretat în sensul că este vorba de achiziție intracomunitară atunci când:

- a) dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar este transferat persoanei care le achiziționează și când bunurile livrate sunt puse la dispoziția persoanei care le achiziționează (care este înregistrată în scopuri de TVA într-un alt stat membru) de către furnizor în temeiul unui contract de vânzare «franco uzină», prin care persoana care achiziționează bunurile se angajează să le transporte către un stat membru diferit de cel al livrării, de la un antrepozit securizat situat în statul membru al furnizorului, și atunci când documentele contractuale sau celelalte înscrisuri justificative indică faptul că intenția părților este ca bunurile să fie ulterior transportate către o destinație situată într-un alt stat membru, însă bunurile nu au părăsit încă în mod fizic teritoriul statului membru de livrare; sau atunci când
- b) dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar este transferat persoanei care le achiziționează și când bunurile încep, dar nu finalizează în mod necesar traseul lor către un alt stat membru (în special dacă bunurile nu au părăsit încă în mod fizic teritoriul statului membru de livrare); sau atunci când
- c) dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar a fost transferat persoanei care le achiziționează și când bunurile au părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare și au început traseul lor către un alt stat membru?
- 2) Articolul 28c secțiunea A litera (a) [din A șasea directivă] trebuie interpretat în sensul că livrările de bunuri sunt scutite de TVA atunci când:
- bunurile sunt livrate unei persoane care le achiziționează înregistrate în scopuri de TVA într-un alt stat membru; și când

- persoana care achiziționează bunurile se angajează prin contract să le cumpere, înțelegându-se că, după ce a dobândit dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar în statul membru al furnizorului, acestuia îi va reveni sarcina de a transporta bunurile din statul membru al furnizorului către un al doilea stat membru, și când:
- a) dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care le achiziționează și când bunurile livrate au fost puse la dispoziția acesteia de către furnizor în temeiul unui contract de vânzare «franco uzină», prin care persoana care achiziționează bunurile se angajează să le transporte către un stat membru diferit de cel al livrării, de la un antrepozit securizat situat în statul membru al furnizorului, și atunci când documentele contractuale sau celelalte înscrisuri justificative indică faptul că intenția părților este ca bunurile să fie ulterior transportate către o destinație situată într-un alt stat membru, însă bunurile nu au părăsit încă în mod fizic teritoriul statului membru de livrare; sau atunci când
  - b) dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care le achiziționează și când bunurile au început, dar nu au finalizat în mod necesar traseul lor către un alt stat membru (în special, bunurile nu au părăsit încă în mod fizic teritoriul statului membru de livrare); sau atunci când
  - c) dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care le achiziționează și când bunurile au părăsit teritoriul statului membru de livrare și au început traseul lor către un al doilea stat membru; sau atunci când
  - d) dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care le achiziționează și când se poate dovedi de asemenea că bunurile au sosit efectiv în statul membru de destinație?



- 3) În circumstanțele pertinente [ale acțiunii principale], atunci când un furnizor care acționează cu bună-credință a prezentat autorităților competente din statul său membru, după introducerea unei cereri de rambursare, dovezi obiective care, la momentul depunerii lor, susțineau în aparență dreptul său la scutirea bunurilor în temeiul articolului 28c secțiunea A litera (a) [din A șasea directivă] și atunci când autoritățile competente au acceptat inițial aceste dovezi în vederea scutirii, în ce circumstanțe (dacă este cazul) autoritățile competente ale statului membru de livrare pot obliga totuși ulterior furnizorul să achite TVA-ul pe aceste bunuri, atunci când sunt aduse în atenția lor noi dovezi a) care pun la îndoială validitatea dovezilor precedente sau b) care demonstrează că dovezile furnizate erau false din punct de vedere material, fără totuși ca furnizorul să aibă cunoștință de aceasta și fără ca participarea sa să fie stabilită?
- 4) Răspunsul la a treia întrebare este afectat de faptul că există probe potrivit cărora persoana care achiziționează bunurile a prezentat declarații autorităților fiscale ale statului membru de destinație, în condițiile în care aceste declarații menționau, ca achiziții intracomunitare, bunurile cumpărate despre care este vorba în speță, persoana care achiziționează bunurile a indicat o sumă care era considerată că reprezintă taxa aferentă achiziției și a operat o deducere a aceleiași sume conform articolului 17 alineatul (2) litera (d) din A șasea directivă?”

### **Cu privire la întrebările preliminare**

#### *Observații introductive*

- 21 Cu titlu introductiv, trebuie să amintim că întrebările adresate de instanța de trimitere se înscriu în contextul regimului tranzitoriu al TVA-ului aplicabil

comerțului intracomunitar, instituit, în vederea eliminării frontierelor fiscale la 1 ianuarie 1993, prin Directiva 91/680. De la această dată, au fost eliminate definitiv impunerea de taxe la importuri și scutirea de la plata taxelor la exporturi în schimburile comerciale dintre statele membre (al doilea și al treilea considerent ale directivei menționate).

22 Într-adevăr, întrucât a constatat că nu erau încă îndeplinite condițiile care ar fi permis să se pună în aplicare principiul impozitării în statul membru de origine a bunurilor livrate fără a aduce atingere principiului conform căruia veniturile fiscale ar trebui să revină statului membru în care are loc consumul final, legiuitorul comunitar a instituit, prin titlul XVIa din A șasea directivă, un regim tranzitoriu de impozitare a schimburilor comerciale între statele membre întemeiat pe stabilirea unui nou fapt generator al taxei, și anume achiziția intracomunitară de bunuri (al șaptelea, al optulea, al nouălea și al zecelea considerent ale Directivei 91/680).

23 Este necesar să se constate, în această privință, că o livrare intracomunitară a unui bun și achiziția intracomunitară a acestuia reprezintă, în realitate, una și aceeași operațiune economică, deși aceasta din urmă creează diferite drepturi și obligații atât pentru părțile la tranzacție, cât și pentru autoritățile fiscale ale statelor membre respective.

24 Astfel, orice achiziție intracomunitară impozitată în statul membru de sosire a expediției sau a transportului intracomunitar de bunuri în temeiul articolului 28a alineatul (1) litera (a) primul paragraf din A șasea directivă are drept consecință o livrare scutită în statul membru de plecare a respectivei expediții sau a respectivului transport, în aplicarea articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din aceeași directivă (Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Rec., p. I-3227, punctul 29).

- 25 Rezultă că scutirea unei livrări intracomunitare corelative unei achiziții intracomunitare permite evitarea unei duble impuneri și, prin urmare, a încălcării principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun de TVA.

*Cu privire la prima și la a doua întrebare*

- 26 Prin intermediul primelor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 28a alineatul (3) primul paragraf și articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă trebuie, având în vedere termenul „expediat(e)” care figurează în aceste două dispoziții, să fie interpretate în sensul că achiziția intracomunitară a unui bun nu este efectuată și că scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat într-un alt stat membru și când, ca urmare a acestei expediții sau a acestui transport, acesta a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.
- 27 Condițiile care trebuie îndeplinite pentru ca o operațiune să poată fi calificată drept achiziție intracomunitară și supusă TVA-ului sunt prevăzute la articolul 28a din A șasea directivă. În plus față de condițiile care precizează calitatea de vânzător și de persoană care achiziționează bunurile, stabilite la alineatul (1) litera (a) din acest articol, alineatul (3) primul paragraf din același articol subordonează achiziția intracomunitară de îndeplinirea a două condiții, și anume, pe de o parte, transferul către persoana care achiziționează bunurile a dreptului de a dispune în calitate de proprietar de un bun corporal mobil și, pe de altă parte, expedierea sau

transportarea acestui bun către persoana care îl achiziționează de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunul „într-un alt stat membru decât cel din care bunurile sunt livrate sau transportate”.

- 28 Operațiunea care constituie consecința achiziției intracomunitare, și anume livrarea intracomunitară, este scutită de TVA dacă îndeplinește condițiile stabilite la articolul 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă. Spre deosebire de condițiile stabilite pentru achiziția intracomunitară, această dispoziție prevede că, pentru a beneficia de o scutire în temeiul livrării intracomunitare, bunurile trebuie să fie expediate sau transportate „în afara teritoriului menționat în articolul 3, dar în interiorul Comunității”, cu alte cuvinte expediția sau transportul trebuie să fie efectuat dintr-un stat membru care face parte din teritoriul comunitar în care sistemul comun de TVA este în vigoare către un alt stat membru al Comunității.
- 29 Rezultă din dosarul depus la Curte că prima condiție aferentă achiziției intracomunitare, și anume transferul dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar, este considerată ca fiind îndeplinită de către instanța de trimitere. Părțile din acțiunea principală nu sunt de acord totuși cu privire la cea de a doua condiție căreia îi este subordonată o astfel de achiziție. Dezacordul privește în special interpretarea care trebuie dată noțiunii „expediție” care figurează la articolul 28a alineatul (3) primul paragraf și la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă.
- 30 Teleos și alții apreciază că termenul „expediat(e)” înseamnă că bunurile respective sunt trimise către o destinație specială sau unui destinatar. Acestea se bazează pe o interpretare literală a acestui termen și susțin că o comparație a tuturor versiunilor lingvistice arată că termenul utilizat în fiecare dintre acestea pune accentul pe începutul procesului de expediere și nu implică transportul fizic complet al bunurilor în afara statului membru al furnizorului.

- 31 Teleos și alții consideră, prin urmare, că o livrare intracomunitară de bunuri este efectuată atunci când furnizorul a pus bunurile la dispoziția persoanei care le achiziționează în aplicarea clauzei „franco uzină”, prin care aceasta din urmă se angajează să le transporte către un alt stat membru, și că există probe care indică faptul că intenția părților este ca bunurile să fie ulterior transportate către o destinație situată într-un alt stat membru, chiar dacă acestea nu au părăsit încă în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.
- 32 Statele membre care au prezentat observații Curții și Comisia Comunităților Europene arată, în schimb, că folosirea termenului „expediat(e)” implică faptul ca bunurile să fi părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de expediere sau să fi ajuns în statul membru de destinație.
- 33 Cu siguranță, chiar dacă este adevărat că, potrivit unei interpretări literale, expresia „expediat sau transportat [...] către un stat membru”, cuprinsă la articolul 28a alineatul (3) primul paragraf din A șasea directivă, pare să pună accentul pe începutul procesului de expediere sau de transport, astfel cum susțin Teleos și alții, nu este mai puțin adevărat că, după cum susțin cea mai mare parte a statelor membre care au prezentat observații Curții, expresia „expediate sau transportate [...] în afara teritoriului [statului membru]”, care figurează la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din aceeași directivă, implică faptul ca bunurile să fi părăsit efectiv statul membru de livrare.
- 34 În aceste condiții, ținând cont de corelația necesară existentă între livrarea și achiziția intracomunitară, este necesar să se dea celor două dispoziții menționate la punctul precedent o interpretare care să le confere o semnificație și o întindere identice.

- 35 Or, în prezența mai multor interpretări literale posibile ale unei noțiuni, este necesar, pentru a determina întinderea acesteia, să se recurgă la contextul în care aceasta se înscrie, ținându-se cont de finalitățile și de economia Celei de a șasea directive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 iunie 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Rec., p. I-2561, punctele 16 și 17, Hotărârea din 5 iunie 1997, *SDC*, C-2/95, Rec., p. I-3017, punctul 22, și Hotărârea din 19 aprilie 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, Rep., p. I-3225, punctul 20).
- 36 Rezultă din obiectivul urmărit de regimul tranzitoriu prevăzut la titlul XVIa din A șasea directivă, și anume transferul veniturilor fiscale către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate (a se vedea Hotărârea *EMAG Handel Eder*, citată anterior, punctul 40), că acest regim a fost creat pentru a reglementa în special circulația intracomunitară a bunurilor.
- 37 Întrucât a înlocuit sistemul de importuri și de exporturi între statele membre, astfel cum a fost amintit la punctul 21 din prezenta hotărâre, acest regim se distinge în mod clar de cel care reglementează operațiunile efectuate în interiorul țării. Condiția prealabilă aplicării unui astfel de regim este caracterul intracomunitar al unei operațiuni și, mai ales, o circulație fizică de bunuri dintr-un stat membru către altul. Într-adevăr, această condiție referitoare la trecerea frontierelor între state membre este un element constitutiv al unei operațiuni intracomunitare care o distinge de cea care are loc în interiorul țării.
- 38 În plus, la fel ca și alte noțiuni care definesc operațiunile impozabile în temeiul Celei de a șasea directive (a se vedea Hotărârea din 12 ianuarie 2006, *Optigen* și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 44, precum și Hotărârea din 6 iulie 2006, *Kittel* și *Recolta Recycling*, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161,

punctul 41), noțiunile de livrare intracomunitară și de achiziție intracomunitară au un caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor respective.

39 Contrar argumentării prezentate de Teleos și alții, potrivit căreia intenția furnizorului și a persoanei care achiziționează bunurile de a efectua o operațiune intracomunitară este suficientă pentru calificarea ca atare a acesteia, trebuie să se constate că rezultă din jurisprudența Curții că o obligație pentru administrația fiscală de a proceda la anchete în vederea determinării intenției persoanei impozabile ar fi contrară obiectivelor sistemului comun de TVA de a asigura securitatea juridică și de a facilita actele inerente aplicării TVA-ului prin luarea în considerare, în afara unor cazuri excepționale, a naturii obiective a operațiunii respective (a se vedea Hotărârea din 6 aprilie 1995, BLP Group, C-4/94, Rec., p. I-983, punctul 24, și Hotărârile citate anterior Optigen și alții, punctul 45, precum și Kittel și Recolta Recycling, punctul 42).

40 În consecință, este necesară efectuarea calificării unei livrări sau a unei achiziții intracomunitare pe baza unor elemente obiective, precum existența unei circulații fizice a bunurilor respective între state membre.

41 Această interpretare este de asemenea susținută de contextul în care se înscriu livrarea și achiziția intracomunitară de bunuri. Într-adevăr, rezultă deja din modul de redactare a titlului XVIa din A șasea directivă că regimul tranzitoriu este aplicabil schimburilor comerciale dintre statele membre. Pe de altă parte, dispozițiile referitoare la acest regim folosesc mai multe expresii care lasă să se înțeleagă că există cel puțin două state membre implicate într-o operațiune ce constă într-o livrare, precum și într-o achiziție intracomunitară și că trebuie să existe un transfer de mărfuri între aceste state. Aceste expresii specifice, precum „într-un alt stat membru decât cel din care bunurile sunt livrate sau transportate”, „într-un alt stat membru decât statul membru de sosire a bunurilor expediate sau transportate” și „transferul efectuat de o persoană impozabilă de bunuri aparținând întreprinderii

sale într-un alt stat membru” figurează în special în articolul 28a alineatele (3) și (5) din A șasea directivă.

- 42 Date fiind considerațiile anterioare, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare adresate că articolul 28a alineatul (3) primul paragraf și articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, având în vedere termenul „expediat(e)” care figurează în aceste două dispoziții, trebuie să fie interpretate în sensul că achiziția intracomunitară a unui bun este efectuată, iar scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expediat sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

#### *Cu privire la a treia întrebare*

- 43 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă trebuie să fie interpretat în sensul că nu permite ca autoritățile competente din statul membru de livrare să oblige un furnizor, care a acționat cu bună-credință și a prezentat dovezi care justificau, la prima vedere, dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior TVA-ul pe aceste bunuri, atunci când astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fără să fie însă dovedită participarea furnizorului respectiv la fraudă fiscală.
- 44 Cu titlu introductiv, trebuie să se constate că, deși livrarea și achiziția intracomunitară de bunuri sunt supuse condiției obiective a transferului fizic al bunurilor în afara statului membru de livrare, astfel cum rezultă din răspunsul dat la primele două întrebări, se dovedește dificil pentru administrația fiscală, din cauza eliminării controlului la frontierele dintre statele membre, să se asigure dacă mărfurile au părăsit sau nu au părăsit în mod fizic teritoriul respectivului stat



membru. Din acest motiv, autoritățile fiscale procedează la o astfel de verificare în principal pe baza dovezilor furnizate de persoanele impozabile și a declarațiilor acestora din urmă.

45 Astfel cum rezultă din prima teză a articolului 28c secțiunea A din A șasea directivă, obligația de a stabili condițiile de aplicare a scutirii unei livrări intracomunitare revine statelor membre. Trebuie amintit totuși că, în exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică comunitară, printre care figurează în special principiul securității juridice și al proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții, C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Rec., p. I-7281, punctul 48, precum și Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții, C-384/04, Rec., p. I-4191, punctele 29 și 30).

46 Rezultă de asemenea din jurisprudența Curții referitoare la recuperarea *a posteriori* a TVA-ului că măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în vederea colectării taxei și a prevenirii evaziunii fiscale nu pot să fie utilizate în așa fel încât să afecteze neutralitatea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 52, Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel, C-454/98, Rec., p. I-6973, punctul 59, precum și Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 92).

47 Teleos și alții susțin că faptul că autoritățile fiscale ale unui stat membru atribuie întreaga sarcină a probei, precum și responsabilitatea de a achita TVA-ul furnizorului unui bun vândut în temeiul regimului livrării intracomunitare, în cazul în care se dovedește ulterior achiziției că persoana care achiziționează bunurile a săvârșit o fraudă și că bunurile nu au părăsit efectiv teritoriul statului membru de livrare, este incompatibil cu principiul securității juridice, al proporționalității și al neutralității fiscale. Acestea susțin de asemenea că măsurile luate împotriva lor de

către autoritățile fiscale afectează buna funcționare a pieței unice și împiedică libera circulație a mărfurilor.

48 În ceea ce privește, în primul rând, principiul securității juridice, trebuie amintit că acesta are o importanță deosebită atunci când este vorba de o reglementare susceptibilă să determine cheltuieli financiare, pentru a le permite celor interesați să cunoască cu exactitate întinderea obligațiilor pe care aceasta le-o impune (a se vedea Hotărârea din 15 decembrie 1987, Țările de Jos/Comisia, 326/85, Rec., p. 5091, punctul 24, precum și Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 72). Rezultă că este necesar, astfel cum subliniază în mod întemeiat Teleos și alții, precum și Comisia, ca persoanele impozabile să aibă cunoștința de obligațiile lor fiscale înainte de a încheia o operațiune.

49 În acțiunea principală, rezultă atât din dosar, cât și din observațiile prezentate Curții că nu există aparent nicio probă tangibilă care să permită, pe de o parte, să se concluzioneze că bunurile respective au fost transferate în afara teritoriului statului membru de livrare și, pe de altă parte, să se excludă săvârșirea de manipulări și de fraude. Este necesar totuși, pentru a se asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor, ca autoritățile naționale să prevadă condițiile în care sunt scutite livrările intracomunitare.

50 Astfel, ar fi contrar principiului securității juridice ca un stat membru, care a prevăzut condițiile pentru aplicarea scutirii unei livrări intracomunitare, stabilind o listă de documente ce trebuie prezentate autorităților competente, și care a acceptat inițial documentele prezentate de furnizor ca dovezi justificative ale dreptului la scutire, să poată ulterior să oblige acest furnizor să achite TVA-ul aferent acestei livrări în cazul în care se dovedește că, din cauza unei fraude săvârșite de persoana

care achiziționează bunurile despre care furnizorul nu avea și nu putea avea cunoștință, bunurile în cauză nu au părăsit, în realitate, teritoriul statului membru de livrare.

- 51 Or, a obliga persoana impozabilă să furnizeze o dovadă concludentă că bunurile au părăsit în mod fizic statul membru de livrare nu garantează aplicarea corectă și directă a scutirilor. Din contră, această obligație o plasează într-o situație de incertitudine în ceea ce privește posibilitatea aplicării scutirii în cazul livrării sale intracomunitare sau în ceea ce privește necesitatea de include TVA-ul în prețul de vânzare.
- 52 În al doilea rând, în ceea ce privește principiul proporționalității, este necesar să se amintească faptul că, la punctul 46 din Hotărârea Molenheide și alții, citată anterior, Curtea a hotărât că, potrivit acestui principiu, statele membre trebuie să recurgă la mijloace care, deși permit să se atingă în mod eficient obiectivul urmărit de dreptul intern, aduc totuși cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite prin legislația comunitară în cauză.
- 53 Astfel, deși este legitim ca măsurile adoptate de către statele membre să urmărească să protejeze cât mai eficient posibil drepturile Trezoreriei publice, acestea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în acest scop (a se vedea Hotărârile citate anterior Molenheide și alții, punctul 47, precum și Federation of Technological Industries și alții, punctul 30).
- 54 Guvernul Regatului Unit și cel italian susțin în această privință că în acțiunea principală este aplicabilă jurisprudența potrivit căreia faptul că importatorul de bună-credință este obligat la plata taxelor vamale datorate pentru importul unor mărfuri în privința cărora exportatorul a săvârșit o ilegalitate vamală, în condițiile în care importatorul nu a luat deloc parte la această ilegalitate, constituie o impunere care nu este nici disproporționată, nici contrară principiilor generale de drept a căror respectare o asigură Curtea (a se vedea Hotărârea din 14 mai 1996, Faroe

Seafood și alții, C-153/94 și C-204/94, Rec., p. I-2465, punctul 114, precum și Hotărârea din 17 iulie 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, Rec., p. I-4209, punctul 61).

- 55 Această argumentare nu poate fi acceptată.
- 56 Astfel cum subliniază în mod întemeiat Teleos și alții, precum și Comisia și după cum a subliniat avocatul general la punctele 78-82 din concluzii, aplicarea taxelor vamale referitoare la importuri provenind din exteriorul Uniunii Europene și supunerea la plata TVA-ului a unei achiziții intracomunitare nu sunt operațiuni comparabile.
- 57 Într-adevăr, regimul aplicabil schimburilor comerciale intracomunitare stabilește repartizarea competențelor în materie fiscală pe piața internă și permite administrației fiscale să se îndrepte atât către furnizor, cât și către persoana care achiziționează bunurile pentru a obține plata TVA-ului, în timp ce, în regimul vamal comun, taxele nu sunt recuperabile decât de la importator. Rezultă din aceasta că jurisprudența citată la punctul 54 din prezenta hotărâre nu este aplicabilă cauzei cu care este sesizată instanța de trimitere.
- 58 Desigur, obiectivul de prevenire a fraudei fiscale justifică uneori cerințe ridicate în ceea ce privește obligațiile furnizorilor. Cu toate acestea, orice repartizare a riscului între furnizor și administrația fiscală, ca urmare a unei fraude săvârșite de către un terț, trebuie să fie compatibilă cu principiul proporționalității. În plus, în loc să prevină fraudă fiscală, un regim care plasează toată responsabilitatea plății TVA-ului în sarcina furnizorului, independent de implicarea sau neimplicarea acestuia în fraudă, nu protejează în mod necesar sistemul armonizat de TVA împotriva fraudei și a abuzului persoanei care achiziționează bunurile. Aceasta din urmă, dacă ar fi

scutită de orice responsabilitate, ar putea, într-adevăr, să fie încurajată să nu expedieze sau să nu transporte bunurile în afara statului membru de livrare și să nu le declare în scopuri de TVA în statele membre de destinație avute în vedere.

59 În ceea ce privește, în al treilea rând, principiul neutralității fiscale, este necesar să se amintească faptul că acest principiu nu permite, printre altele, ca prestații asemănătoare, care se află, așadar, în concurență unele cu celelalte, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 7 decembrie 2006, Eurodental, C-240/05, Rec., p. I-11479, punctul 46).

60 Or, dacă furnizorii în cauză în acțiunea principală ar fi obligați să achite ei înșiși TVA-ul *a posteriori*, principiul menționat nu ar fi respectat, întrucât furnizorii care efectuează operațiunile pe teritoriul țării nu sunt niciodată grevați de taxa aferentă ieșirilor, dat fiind că este vorba despre un impozit indirect la consum. Prin urmare, persoanele impozabile care efectuează o operațiune intracomunitară, în condiții precum cele din acțiunea principală, ar fi într-o poziție mai puțin avantajoasă decât cea a persoanelor impozabile care efectuează o operațiune internă (a se vedea în acest sens, în ceea ce privește dreptul la deducere, Hotărârea Eurodental, citată anterior, punctul 47).

61 În ceea ce privește, în al patrulea rând, argumentul prezentat de Teleos și alții potrivit căruia măsurile luate de autoritățile din Regatul Unit împiedică libera circulație a mărfurilor, trebuie să se constate, pe de o parte, că rezultă din jurisprudența Curții că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de A șasea directivă (a se vedea Hotărârea din 29 aprilie 2004, Gemeente Leusden și Holin Groep, C-487/01 și C-7/02, Rec., p. I-5337, punctul 76, precum și Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 54), care poate, în anumite condiții, să justifice existența unor restricții privind libera circulație a mărfurilor.

- 62 Pe de altă parte, este important de asemenea, astfel cum susține în mod întemeiat Comisia, să se asigure ca situația operatorilor economici să nu fie mai puțin favorabilă decât cea care exista înainte de eliminarea controalelor la frontierele dintre statele membre, întrucât un astfel de rezultat ar fi contrar finalității pieței interne, care vizează facilitarea schimburilor comerciale dintre acestea din urmă.
- 63 Dat fiind că nu mai este posibil pentru persoanele impozabile să se bazeze pe documentele emise de autoritățile vamale, proba unei livrări și a unei achiziții intracomunitare trebuie să fie făcută prin alte mijloace. Deși este adevărat că regimul schimburilor comerciale intracomunitare a devenit mai expus la fraude, nu este mai puțin adevărat că și condițiile privind dovada stabilite de statele membre trebuie să respecte libertățile fundamentale instituite prin Tratatul CE, precum, în special, libera circulație a mărfurilor.
- 64 În această privință, este important de asemenea să se amintească faptul că, potrivit articolului 22 alineatul (8) din A șasea directivă, statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale, fără ca acestea să implice, în schimburile comerciale dintre statele membre, formalități la trecerea frontierei.
- 65 Pe de altă parte, potrivit unei jurisprudențe a Curții aplicabile acțiunii principale pe cale de analogie, nu ar fi contrar dreptului comunitar să se pretindă ca furnizorul să ia orice măsură care i s-ar putea pretinde în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală (a se vedea, în ceea ce privește fraudă de tip „carusel”, Hotărârile citate anterior Federation of Technological Industries și alții, punctul 33, precum și Kittel și Recolta Recycling, punctul 51).

- 66 Prin urmare, circumstanțele că furnizorul a acționat cu bună-credință, că a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere și că participarea sa la o fraudă este exclusă constituie elemente importante pentru a determina posibilitatea de a obliga acest furnizor să achite TVA-ul *a posteriori*.
- 67 În schimb, astfel cum subliniază Comisia, odată ce furnizorul și-a îndeplinit obligațiile referitoare la dovada unei livrări intracomunitare, atât timp cât obligația contractuală de a expedia sau de a transporta bunurile în afara statului membru de livrare nu a fost îndeplinită de către persoana care achiziționează bunurile, aceasta din urmă este cea care ar trebui să fie obligată la plata TVA-ului în acest stat membru.
- 68 Prin urmare, trebuie să se răspundă la cea de a treia întrebare adresată că articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă trebuie să fie interpretat în sensul că nu permite ca autoritățile competente din statul membru de livrare să oblige un furnizor, care a acționat cu bună-credință și a prezentat dovezi care justificau, la prima vedere, dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior TVA-ul pentru aceste bunuri, atunci când astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fără să fie însă stabilită participarea furnizorului menționat la fraudă fiscală, atât timp cât acesta din urmă a luat toate măsurile rezonabile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu îl determină să participe la o astfel de fraudă.

*Cu privire la a patra întrebare*

- 69 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă faptul că persoana care achiziționează bunurile a prezentat o

declarație autorităților fiscale ale statului membru de destinație referitoare la achiziția intracomunitară, precum cea în discuție în acțiunea principală, poate fi considerat ca o probă determinantă pentru scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare.

- 70 Având în vedere răspunsul dat primelor două întrebări, trebuie să se ia în considerare că, exceptând condițiile referitoare la calitatea persoanelor impozabile, 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.
- 71 În cadrul regimului tranzitoriu de achiziție și de livrare intracomunitară, este necesar, în vederea asigurării unei colectări corespunzătoare a TVA-ului, ca autoritățile fiscale competente să verifice, independent unele de celelalte, dacă sunt îndeplinite condițiile achiziției intracomunitare, precum și cele ale scutirii livrării corespunzătoare. În consecință, chiar dacă prezentarea de către cumpărător a unei declarații fiscale referitoare la achiziția intracomunitară poate constitui un indiciu al transferului efectiv al bunurilor în afara statului membru de livrare, o asemenea declarație nu are totuși o semnificație determinantă din punctul de vedere al probei unei livrări intracomunitare scutite.
- 72 Rezultă că trebuie să se răspundă la cea de a patra întrebare adresată că faptul că persoana care achiziționează bunurile a prezentat autorităților fiscale din statul membru de destinație o declarație referitoare la achiziția intracomunitară, precum cea în discuție în acțiunea principală, poate constitui o dovadă suplimentară care urmărește să stabilească faptul că bunurile au părăsit în mod efectiv teritoriul statului membru de livrare, dar nu constituie o dovadă determinantă pentru scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare.



## Cu privire la cheltuielile de judecată

73 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 treia) declară:

- 1) **Articolul 28a alineatul (3) primul paragraf și 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 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000, având în vedere termenul „expediat(e)” care figurează în aceste două dispoziții, trebuie să fie interpretate în sensul că achiziția intracomunitară a unui bun este efectuată, iar scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expediat sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.**
  
- 2) **Articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65, trebuie să fie interpretat în sensul că nu permite ca autoritățile competente din statul**

**membru de livrare să oblige un furnizor, care a acționat cu bună-credință și a prezentat dovezi care justificau, la prima vedere, dreptul său la scutirea unei livrări intracomunitare de bunuri, să achite ulterior taxa pe valoarea adăugată pentru aceste bunuri, atunci când astfel de dovezi se dovedesc a fi false, fără să fie însă stabilită participarea furnizorului menționat la fraudă fiscală, atât timp cât acesta din urmă a luat toate măsurile rezonabile aflate în puterea sa pentru a se asigura că livrarea intracomunitară pe care o efectuează nu îl determină să participe la o astfel de fraudă.**

- 3) Faptul că persoana care achiziționează bunurile a prezentat autorităților fiscale din statul membru de destinație o declarație referitoare la achiziția intracomunitară, precum cea în discuție în acțiunea principală, poate constitui o dovadă suplimentară care urmărește să stabilească faptul că bunurile au părăsit în mod efectiv teritoriul statului membru de livrare, dar nu constituie o dovadă determinantă pentru scutirea de taxa pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare.**

Semnături