

Cauza C-409/04

The Queen, la cererea:

Teleos plc și alții

împotriva

Commissioners of Customs & Excise

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de

High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division]

„Așa se directivă TVA — Articolul 28a alineatul (3) primul paragraf și articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf — Achiziție intracomunitară — Livrare intracomunitară — Scutire — Bunuri expediate sau transportate într-un alt stat membru — Dovezi — Măsuri naționale pentru lupta împotriva fraudei”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Regim tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 28a alin. (3) primul paragraf și art. 28c secțiunea A lit. (a) primul paragraf]

2. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Regim tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 28c secțiunea A lit. (a) primul paragraf]

3. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Regim tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 28c secțiunea A lit. (a) primul paragraf]

1. Articolul 28a alineatul (3) primul paragraf și articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din Așa se directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2000/65, 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 expedit 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.

Condiția prealabilă aplicării regimului tranzitoriu prevăzut în titlul XVIa din Așa se directivă 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.

În plus, la fel ca și alte noțiuni care definesc operațiunile impozabile în temeiul Celei de a șasea directive, noțiunile de livrare intracomunitară și de achiziție intracomunitară au un caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor respective. 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.

(a se vedea punctele 37, 38, 40 și 42 și dispozitiv 1)

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 bunăcredință 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.

În primul rând, 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 taxa pe valoarea adăugată aferentă 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.

În al doilea rând, 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. Un regim care plasează toată responsabilitatea plății taxei pe valoarea adăugată în sarcina furnizorului, independent de implicarea sau neimplicarea acestuia în fraudă, nu protejează în mod necesar sistemul armonizat al taxei pe valoarea adăugată 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 taxă pe valoarea adăugată în statele membre de destinație avute în vedere.

În al treilea rând, dacă furnizorii ar fi obligați să achite ei înșiși taxa pe valoarea adăugată *a posteriori*, principiul neutralității fiscale 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 ar fi într-o poziție mai puțin avantajoasă decât cea a persoanelor impozabile care efectuează o operațiune internă.

În al patrulea rând, potrivit unei jurisprudențe a Curții aplicabile 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. Prin urmare, circumstanțele că furnizorul a acționat cu bunăcredință, că a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere și că participarea sa la o fraudă este exclusiv constituie elemente importante pentru a determina posibilitatea de a obliga acest furnizor să achite taxa pe valoarea adăugată *a posteriori*. În schimb, 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 taxei pe valoarea adăugată în acest stat membru.

(a se vedea punctele 50, 58, 60 și 65-67 și dispozitiv 2)

3. Faptul că persoana care achiziționează bunurile a prezentat autorităților fiscale din statul membru de destinație o declarație referitoare la achiziția intracomunitară poate constitui o dovadă suplimentară care urmează 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.

(a se vedea punctul 72 și dispozitiv 3)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

27 septembrie 2007(*)

„A șasea directivă TVA – Articolul 28a alineatul (3) primul paragraf și articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf – Achiziție intracomunitară – Livrare intracomunitară – Scutire – Bunuri expediate sau transportate într-un alt stat membru – Dovezi – Măsuri naționale pentru lupta împotriva fraudei”

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,

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),

compus? din domnul A. Rosas, pre?edinte de camer?, domnii A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (raportor) ?i A. Ó Caoimh, judec?tori,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 15 iunie 2006,

luând în considerare observa?iile 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 ?i Stardex (UK) Ltd, de domnii N. Fleming ?i M. Conlon, precum ?i de doamna E. Sharpston, QC, de doamna P. Hamilton, de domnii P. Moser ?i A. Young, barristers, precum ?i de domnul D. Waelbroeck, avocat;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna C. Jackson, în calitate de agent, asistat? de domnul R. Anderson ?i de doamna R. Haynes, barristers;
- pentru guvernul elen, de domnii V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos ?i K. Georgiadis, precum ?i de doamna M. Tassopoulou, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul francez, de domnul G. de Bergues ?i de doamna C. Jurgensen-Mercier, în calitate de agen?i;
- pentru Irlanda, de domnul D. O'Hagan, în calitate de agent, asistat de domnii E. Fitzsimons, SC, ?i 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 „Commissioners”), 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 fizică acționând ca atare sau de către o persoană juridică neimpozabilă în cazul în care vânzătorul este o persoană fizică 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 expediat 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 fizică 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 scutirilor prevăzute mai jos și pentru a preveni evaziunea, fraudele 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 prărsirea 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, destinat 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 plecare a acestora vi se va trimite și
- să aveți în vedere să solicitați clientului dumneavoastră vîrsarea 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

14 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 uzin” („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 aparține 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 trsur 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 modificat 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 trsur 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 trsur 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 trsur menționate. În plus, nicio dovadă suplimentară, în afară de scrisorile de trsur 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 uzin?», prin care persoana care achizi?ioneaz? bunurile se angajeaz? s? le transporte c?tre un stat membru diferit de cel al livr?rii, de la un antrepozit securizat situat în statul membru al furnizorului, ?i atunci când documentele contractuale sau celelalte înscrisuri justificative indic? faptul c? inten?ia p?r?ilor este ca bunurile s? fie ulterior transportate c?tre o destina?ie situat? într?un alt stat membru, îns? bunurile nu au p?r?sit înc? 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 achizi?ioneaz? ?i când bunurile încep, dar nu finalizeaz? în mod necesar traseul lor c?tre un alt stat membru (în special dac? bunurile nu au p?r?sit înc? 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 achizi?ioneaz? ?i când bunurile au p?r?sit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare ?i au început traseul lor c?tre un alt stat membru?

2) Articolul 28c sec?iunea A litera (a) [din A ?asea directiv?] trebuie interpretat în sensul c? livr?rile de bunuri sunt scutite de TVA atunci când:

– bunurile sunt livrate unei persoane care le achizi?ioneaz? înregistrate în scopuri de TVA într?un alt stat membru; ?i când

– persoana care achizi?ioneaz? bunurile se angajeaz? prin contract s? le cumpere, în?elegându-se c?, dup? 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 c?tre un al doilea stat membru, ?i când:

a) dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care le achizi?ioneaz? ?i când bunurile livrate au fost puse la dispozi?ia acesteia de c?tre furnizor în temeiul unui contract de vânzare «franco uzin?», prin care persoana care achizi?ioneaz? bunurile se angajeaz? s? le transporte c?tre un stat membru diferit de cel al livr?rii, de la un antrepozit securizat situat în statul membru al furnizorului, ?i atunci când documentele contractuale sau celelalte înscrisuri justificative indic? faptul c? inten?ia p?r?ilor este ca bunurile s? fie ulterior transportate c?tre o destina?ie situat? într?un alt stat membru, îns? bunurile nu au p?r?sit înc? 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 achizi?ioneaz? ?i când bunurile au început, dar nu au finalizat în mod necesar traseul lor c?tre un alt stat membru (în special, bunurile nu au p?r?sit înc? 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 achizi?ioneaz? ?i când bunurile au p?r?sit teritoriul statului membru de livrare ?i au început traseul lor c?tre 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 achizi?ioneaz? ?i când se poate dovedi de asemenea c? bunurile au sosit efectiv în statul membru de destina?ie?

3) În circumstan?ele pertinente [ale ac?iunii principale], atunci când un furnizor care ac?ioneaz? cu bun??credin?? a prezentat autorit??ilor competente din statul s?u membru, dup? introducerea unei cereri de rambursare, dovezi obiective care, la momentul depunerii lor, sus?ineau în aparen?? dreptul s?u la scutirea bunurilor în temeiul articolului 28c sec?iunea A litera

(a) [din A ?asea directiv?] ?i atunci când autorit??ile competente au acceptat ini?ial aceste dovezi în vederea scutirii, în ce circumstan?e (dac? este cazul) autorit??ile competente ale statului membru de livrare pot obliga totu?i ulterior furnizorul s? achite TVA?ul pe aceste bunuri, atunci când sunt aduse în aten?ia lor noi dovezi a) care pun la îndoial? validitatea dovezilor precedente sau b) care demonstreaz? c? dovezile furnizate erau false din punct de vedere material, f?r? totu?i ca furnizorul s? aib? cuno?tin?? de aceasta ?i f?r? ca participarea sa s? fie stabilit??

4) R?spunsul la a treia întrebare este afectat de faptul c? exist? probe potrivit c?rora persoana care achizi?ioneaz? bunurile a prezentat declara?ii autorit??ilor fiscale ale statului membru de destina?ie, în condi?iile în care aceste declara?ii men?ionau, ca achizi?ii intracomunitare, bunurile cump?rate despre care este vorba în spe??, persoana care achizi?ioneaz? bunurile a indicat o sum? care era considerat? c? reprezint? taxa aferent? achizi?iei ?i a operat o deducere a aceleia?i sume conform articolului 17 alineatul (2) litera (d) din A ?asea directiv??

Cu privire la întreb?rile preliminare

Observa?ii introductive

21 Cu titlu introductiv, trebuie s? amintim c? întreb?rile adresate de instan?a de trimitere se înscriu în contextul regimului tranzitoriu al TVA?ului aplicabil comer?ului intracomunitar, instituit, în vederea elimin?rii frontierelor fiscale la 1 ianuarie 1993, prin Directiva 91/680. De la aceast? dat?, au fost eliminate definitiv impunerea de taxe la importuri ?i scutirea de la plata taxelor la exporturi în schimburile comerciale dintre statele membre (al doilea ?i al treilea considerent ale directivei men?ionate).

22 Într?adev?r, întrucât a constatat c? nu erau înc? îndeplinite condi?iile care ar fi permis s? se pun? în aplicare principiul impozit?rii în statul membru de origine a bunurilor livrate f?r? a aduce atingere principiului conform c?ruia veniturile fiscale ar trebui s? revin? statului membru în care are loc consumul final, legiuitorul comunitar a instituit, prin titlul XVIa din A ?asea directiv?, un regim tranzitoriu de impozitare a schimburilor comerciale între statele membre întemeiat pe stabilirea unui nou fapt generator al taxei, ?i anume achizi?ia intracomunitar? de bunuri (al ?aptelea, al optulea, al nou?lea ?i al zecelea considerent ale Directivei 91/680).

23 Este necesar s? se constate, în aceast? privin??, c? o livrare intracomunitar? a unui bun ?i achizi?ia intracomunitar? a acestuia reprezint?, în realitate, una ?i aceea?i opera?iune economic?, de?i aceasta din urm? creeaz? diferite drepturi ?i obliga?ii atât pentru p?r?ile la tranzac?ie, cât ?i pentru autorit??ile fiscale ale statelor membre respective.

24 Astfel, orice achizi?ie intracomunitar? impozitat? în statul membru de sosire a expedi?iei sau a transportului intracomunitar de bunuri în temeiul articolului 28a alineatul (1) litera (a) primul paragraf din A ?asea directiv? are drept consecin?? o livrare scutit? în statul membru de plecare a respectivei expedi?ii sau a respectivului transport, în aplicarea articolului 28c sec?iunea A litera (a) primul paragraf din aceea?i directiv? (Hot?rârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, Rec., p. I?3227, punctul 29).

25 Rezult? c? scutirea unei livr?ri intracomunitare corelative unei achizi?ii intracomunitare permite evitarea unei duble impuneri ?i, prin urmare, a înc?lc?rii principiului neutralit??ii fiscale inerent sistemului comun de TVA.

Cu privire la prima ?i la a doua întrebare

26 Prin intermediul primelor dou? întreb?ri, care trebuie analizate împreun?, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 28a alineatul (3) primul paragraf ?i

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 Rezultat 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 considerat ca fiind îndeplinit de către instanța de trimitere. Părțile din acțiunea principală nu sunt de acord totuși cu privire la cea de a doua condiție careia îi este subordonat 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 uzin”, 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 că 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 susține Teleos și alții, nu este mai puțin adevărat că, după cum susține 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 că bunurile să fie puse 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, rezultatul deja din modul de redactare a titlului XVIa din A se vede 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 marfuri 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 se vede că.

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 se vede că, 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 expedit 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 se vede că 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 marfurile 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 se vede că, 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 Rezultatul de asemenea din jurisprudența Curții referitoare la recuperarea *a posteriori* a TVA-ului că marfurile 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 impune (a se vedea Hotărârea din 15 decembrie 1987, *Levi* 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 cunoștințe 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 manipulare 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 cunoștințe, 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 bunuri credinț este obligat la plata taxelor vamale datorate pentru importul unor mărfuri în privința cărora exportatorul a sârșit 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 sârșite 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

c?ruia m?surile luate de autorit??ile din Regatul Unit ?mpiedic? libera circula?ie a m?rfurilor, trebuie s? se constate, pe de o parte, c? rezult? din jurispruden?a Cur?ii c? lupta ?mpotriva fraudei, a evaziunii fiscale ?i a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut ?i ?ncurajat de A ?asea directiv? (a se vedea Hot?rârea din 29 aprilie 2004, Gemeente Leusden ?i Holin Groep, C?487/01 ?i C?7/02, Rec., p. I?5337, punctul 76, precum ?i Hot?rârea Kittel ?i Recolta Recycling, citat? anterior, punctul 54), care poate, ?n anumite condi?ii, s? justifice existen?a unor restric?ii privind libera circula?ie a m?rfurilor.

62 Pe de alt? parte, este important de asemenea, astfel cum sus?ine ?n mod ?ntemeiat Comisia, s? se asigure ca situa?ia operatorilor economici s? nu fie mai pu?in favorabil? dec?t cea care exista ?nainte de eliminarea controalelor la frontierele dintre statele membre, ?ntruc?t un astfel de rezultat ar fi contrar finalit??ii pie?ei interne, care vizeaz? facilitarea schimburilor comerciale dintre acestea din urm?.

63 Dat fiind c? nu mai este posibil pentru persoanele impozabile s? se bazeze pe documentele emise de autorit??ile vamale, proba unei livr?ri ?i a unei achizi?ii intracomunitare trebuie s? fie f?cut? prin alte mijloace. De?i este adev?rat c? regimul schimburilor comerciale intracomunitare a devenit mai expus la fraude, nu este mai pu?in adev?rat c? ?i condi?iile privind dovada stabilite de statele membre trebuie s? respecte libert??ile fundamentale instituite prin Tratatul CE, precum, ?n special, libera circula?ie a m?rfurilor.

64 ?n aceast? privin??, este important de asemenea s? se aminteasc? faptul c?, potrivit articolului 22 alineatul (8) din A ?asea directiv?, statele membre pot impune alte obliga?ii pe care le consider? necesare pentru colectarea taxei ?i pentru prevenirea evaziunii fiscale, f?r? ca acestea s? implice, ?n schimburile comerciale dintre statele membre, formalit??i la trecerea frontierei.

65 Pe de alt? parte, potrivit unei jurispruden?e a Cur?ii aplicabile ac?iunii principale pe cale de analogie, nu ar fi contrar dreptului comunitar s? se pretind? ca furnizorul s? ia orice m?sur? care i s?ar putea pretinde ?n mod rezonabil pentru a se asigura c? opera?iunea pe care o efectueaz? nu îl determin? s? participe la o fraud? fiscal? (a se vedea, ?n ceea ce prive?te fraud? de tip „carusel”, Hot?rârile citate anterior Federation of Technological Industries ?i al?ii, punctul 33, precum ?i Kittel ?i Recolta Recycling, punctul 51).

66 Prin urmare, circumstan?ele c? furnizorul a ac?ionat cu bun??credin??, c? a luat toate m?surile rezonabile care îi st?teau ?n putere ?i c? participarea sa la o fraud? este exclus? constituie elemente importante pentru a determina posibilitatea de a obliga acest furnizor s? achite TVA?ul *a posteriori*.

67 ?n schimb, astfel cum subliniaz? Comisia, odat? ce furnizorul ?i?a ?ndeplinit obliga?iile referitoare la dovada unei livr?ri intracomunitare, at?t timp c?t obliga?ia contractual? de a expedia sau de a transporta bunurile ?n afara statului membru de livrare nu a fost ?ndeplinit? de c?tre persoana care achizi?ioneaz? bunurile, aceasta din urm? este cea care ar trebui s? fie obligat? la plata TVA?ului ?n acest stat membru.

68 Prin urmare, trebuie s? se r?spond? la cea de a treia ?ntrebare adresat? c? articolul 28c sec?iunea A litera (a) primul paragraf din A ?asea directiv? trebuie s? fie interpretat ?n sensul c? nu permite ca autorit??ile competente din statul membru de livrare s? oblige un furnizor, care a ac?ionat cu bun??credin?? ?i a prezentat dovezi care justificau, la prima vedere, dreptul s?u la scutirea unei livr?ri intracomunitare de bunuri, s? achite ulterior TVA?ul pentru aceste bunuri, atunci c?nd astfel de dovezi se dovedesc a fi false, f?r? s? fie ?ns? stabilit? participarea furnizorului men?ionat la fraud? fiscal?, at?t timp c?t acesta din urm? a luat toate m?surile rezonabile aflate ?n puterea sa pentru a se asigura c? livrarea intracomunitar? 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 modificat 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 expedit 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 modificat 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

* Limba de procedură: engleza.