

Cauza C-146/05

Albert Collée

împotriva

Finanzamt Limburg an der Lahn

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Bundesfinanzhof)

„A șasea directivă TVA — Articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf — Livrare intracomunitară — Refuz de scutire — Dovada livrării prezentată tardiv”

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. 28c secțiunea A litera (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 litera (a) primul paragraf]

1. Articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680, trebuie interpretat în sensul că nu permite ca administrația fiscală a unui stat membru să refuze scutirea de taxă pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare, care a avut loc în mod efectiv, numai pentru motivul că dovada unei astfel de livrări nu a fost prezentată în timp util.

O măsură națională care condiționează, în esență, dreptul la scutire al unei livrări intracomunitare de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se întreba dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura perceperea corectă a taxei. Într-adevăr, operațiunile trebuie să fie impozitate luându-se în considerare caracteristicile lor obiective. Or, în ceea ce privește determinarea caracterului intracomunitar al unei livrări, dacă o livrare îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, nu este datorată nicio taxă pe valoarea adăugată în temeiul unei astfel de livrări. În consecință, din moment ce este incontestabil faptul că a fost efectuată o livrare intracomunitară, principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de taxă să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de către persoanele impozabile. Situația nu ar fi diferită decât dacă efectul încetării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite.

Pe de altă parte, o cerință potrivit căreia înscrisurile cerute trebuie înregistrate imediat după executarea operațiunii, fără să fie totuși prevăzut un termen precis în această privință, ar fi de natură să afecteze principiul securității juridice. Într-adevăr, este important să se permită ca

modificările aduse calificării unei livrări intracomunitare după realizarea operațiunii să fie luate în considerare în contabilitatea persoanelor impozabile. În consecință, caracterul intracomunitar al unei livrări trebuie să fie recunoscut în cazul unei regularizări ulterioare a contabilității, cu condiția să fie îndeplinite criteriile obiective pe care se întemeiază noțiunile care definesc această operațiune.

(a se vedea punctele 29-33 și 41 și dispozitivul)

2. Cu ocazia analizării dreptului la scutirea de taxa pe valoarea adăugată aferentă unei astfel de livrări, instanța de trimitere nu trebuie să ia în considerare faptul că persoana impozabilă a disimulat, inițial și în deplină cunoștință de cauză, existența unei livrări intracomunitare decât dacă există un risc de pierdere de venituri fiscale și dacă acesta nu a fost eliminat în mod complet de către persoana impozabilă.

Într-adevăr, pentru a asigura neutralitatea taxei pe valoarea adăugată, este de competența statelor membre să prevadă, în ordinea lor juridică internă, posibilitatea de corectare a oricărei taxe facturate pe nedrept, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință. Cu toate acestea, atunci când emitentul facturii a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere de venituri fiscale, principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată impune ca taxa facturată pe nedrept să poată fi regularizată, fără ca o astfel de regularizare să poată fi condiționată de buna credință a emitentului menționat. Aceleași reguli se aplică, de asemenea, unei regularizări a contabilității în scopul de a obține scutirea unei livrări intracomunitare.

În final, dreptul comunitar nu împiedică statele membre să considere, în anumite condiții, disimularea existenței unei operațiuni intracomunitare ca o tentativă de fraudă cu privire la taxa pe valoarea adăugată și să aplice, într-un astfel de caz, amenziile sau sancțiunile pecuniare prevăzute de dreptul lor intern. Cu toate acestea, asemenea sancțiuni trebuie să fie proporționale cu gravitatea abuzului.

(a se vedea punctele 35 și 40 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

27 septembrie 2007(*)

„A șasea directivă TVA – Articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf – Livrare intracomunitară – Refuz de scutire – Dovada livrării prezentată tardiv”

În cauza C-146/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin Decizia din 10 februarie 2005, primită de Curte la 1 aprilie 2005, în procedura

Albert Collée, în calitate de având-cauză cu titlu universal al societății Collée KG,

împotriva

Finanzamt Limburg an der Lahn,

CURTEA (Camera a treia),

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

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

av nd în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 15 iunie 2006,

lu nd în considerare observa?iile prezentate:

- pentru domnul Collée, în calitate de având?cauz? cu titlu universal al societ??ii Collée KG, de domnul M. Preisinger, Steuerberater;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma ?i F. Huschens, precum ?i de doamna C. Schulze?Bahr, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul Massella Ducci Teri, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Comunit??ilor Europene, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 11 ianuarie 2007,

pronun?? prezenta

Hot r re

1 Cererea de pronun?are a unei hotărâri preliminare prive?te interpretarea articolului 28c sec?iunea A litera (a) primul paragraf din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO L 376, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 110, denumit?  n continuare „A ?asea directiv?”).

2 Aceast? cerere a fost formulat?  n cadrul unui litigiu între domnul Collée, în calitate de având?cauz? cu titlu universal al societ??ii Collée KG (denumit?  n continuare „Collée”), pe de o parte, ?i Finanzamt Limburg an der Lahn (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de alt? parte, cu privire la refuzul acestuia din urm? de a acorda scutirea de impozitul pe cifra de afaceri (denumit în continuare „TVA”) pentru o livrare intracomunitar? efectuat?  n cursul exerci?iului financiar 1994.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitar?

3 În temeiul articolului 2 din A 7asea directivă, se aplică TVA livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană plătitoare de impozit.

4 Directiva 91/680 a introdus, în cadrul Celei de a 7asea directive, titlul XVIa, intitulat „Regim tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre”.

5 Dreptul la scutirea livrărilor intracomunitare de bunuri este prevăzut la articolul 28c secțiunea A din A 7asea directivă, care are următorul cuprins:

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

(a) livrările de bunuri, definite la articolul 5 și la articolul 28a alineatul (5) litera (a), 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.

[...]”

6 Articolul 22 din A 7asea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceeași directivă, prevede formalitățile ce revin plătitorului de TVA. Acesta prevede în special:

„[...]

(2) (a) Fiecare persoană impozabilă face înregistrări contabile suficient de detaliate pentru aplicarea taxei pe valoarea adăugată și verificarea acesteia de către autoritatea fiscală;

[...]

(3) (a) Fiecare persoană impozabilă emite o factură sau un alt document care servește drept factură pentru bunurile și serviciile pe care le-a livrat sau prestat unei alte persoane impozabile sau unei persoane juridice neimpozabile. Fiecare persoană impozabilă emite o factură sau un alt document care servește drept factură și pentru livrările de bunuri menționate la articolul 28b secțiunea B alineatul (1) și pentru bunurile livrate în condițiile menționate la articolul 28c secțiunea A. Persoana impozabilă păstrează câte o copie a fiecărui document emis.

[...]

(4) (a) Fiecare persoană impozabilă depune o declarație până la termenul limită stabilit de statele membre. Termenul nu poate depăși două luni de la sfârșitul fiecărei perioade fiscale. Perioada fiscală este stabilită de fiecare stat membru la o lună, două luni sau un trimestru. Cu toate acestea, statele membre pot stabili perioade diferite, cu condiția ca acestea să nu depășească un an;

(b) declarația include toate informațiile necesare pentru calcularea taxei exigibile și a deducerilor care trebuie operate, inclusiv, dacă este cazul și în măsura în care se dovedește necesar pentru stabilirea bazei de impozitare, cuantumul total al tranzacțiilor relevante supuse taxei și deducerilor și cuantumul tuturor tranzacțiilor scutite;

[...]

(8) Statele membre pot impune alte obligații pe care le consider 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

7 Potrivit articolului 4 alineatul 1 litera b din Legea din 1993 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565, denumit în continuare „UStG”), livrările intracomunitare care fac parte din operațiunile prevăzute la articolul 1 alineatul 1 punctul 1 din această lege sunt scutite de TVA.

8 Articolul 6a alineatul 1 din UStG prevede că o livrare intracomunitară presupune ca, printre altele, comerciantul sau clientul să transporte ori să expedieze obiectul livrării către restul teritoriului comunitar.

9 Conform articolului 6a alineatul 3 din UStG, comerciantul este cel care trebuie să probeze că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la alineatul 1 din același articol. Ministerul federal al Finanțelor poate, cu aprobarea Bundesratului, să determine prin regulament modalitățile prin care comerciantul trebuie să facă proba transportului sau expedierii bunurilor care fac obiectul unei livrări intracomunitare.

10 În această privință, articolul 17a alineatul 1 din Regulamentul de aplicare din 1993 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, p. 601) prevede că, în cazul livrărilor intracomunitare, comerciantul căruia îi este aplicabil acest regulament trebuie să dovedească, prin documente justificative, că el însuși sau persoana care achiziționează a transportat ori a expediat obiectul livrării către restul teritoriului comunitar.

11 În plus, conform articolului 17c alineatul 1 din regulamentul de aplicare menționat, comerciantului îi revine obligația de a prezenta dovezi contabile în sensul că sunt îndeplinite condițiile pentru scutirea de TVA. Această dispoziție precizează în special că „trebuie să rezulte în mod clar și ușor de controlat din contabilitate” faptul că au fost îndeplinite aceste condiții de către comerciant.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

12 Collée era societatea-mamă a unei societăți cu răspundere limitată de drept german (denumită în continuare „GmbH”), care comercializa automobile în calitate de concesionar agreat al societății comerciale pe acțiuni A (denumită în continuare „AAG”). În primăvara anului 1994, GmbH a încheiat un contract de vânzare cu privire la 20 de vehicule de prezentare, cu un concesionar belgian, și anume B, care a plătit în contul GmbH prețul net de vânzare și, după ce GmbH a primit plata, a ridicat vehiculele de la sediul acesteia din urmă recurgând la propriul său transportator.

13 GmbH, care, din motive de exclusivitate teritorială, nu putea pretinde plata unui comision de către AAG decât pentru vânzări unor clienți stabiliți în vecinătatea sa, a recurs la un distribuitor de automobile, și anume S, care acționa în calitate de intermediar. În schimbul unui comision, acesta din urmă a cumpărat și revândut, fictiv, vehiculele de prezentare. GmbH a emis către S facturile aferente acestei vânzări fictive, menționând TVA-ul. S a pus la dispoziția GmbH facturi în alb, care au fost ulterior utilizate în numele distribuitorului S în legătură cu livrarea vehiculelor către B. În declarațiile sale referitoare la TVA-ul pentru lunile iulie-septembrie ale anului 1994, S

a solicitat plata taxei achitate în amonte și care îi fusese facturat? de către GmbH.

14 În urma unui control special pe care l-a efectuat în cursul lunii octombrie a anului 1994, Finanzamt i-a refuzat distribuitorului S dreptul de a deduce din facturi TVA-ul plătit în amonte, în măsura în care stabilise caracterul fictiv al vânzărilor încheiate între GmbH și S, întrucât acesta din urmă nu intervenise decât de formă.

15 Luând cunoștință de acest control, Collée l-a informat pe S că facturile aferente lunilor iulie-septembrie ale anului 1994 au rămas fără obiect și, la 25 noiembrie 1994, a anulat înregistrările contabile aferente acestora și a înscris veniturile corespunzătoare în contul „livrări intracomunitare scutite”, înregistrând operațiunea în declarația sa provizorie privind TVA-ul pentru luna noiembrie a anului 1994.

16 Printr-o decizie de impunere rectificativă din 12 februarie 1998, aferentă TVA-ului pentru anul 1994, Finanzamt a majorat cifra de afaceri impozabilă a societății Collée cu un quantum echivalent cu cel al prețului de vânzare a automobilelor livrate către B, dar a refuzat să acorde acesteia din urmă dreptul de a beneficia de scutire pentru această livrare, pentru motivul că înregistrările necesare nu fuseseră efectuate în mod neîntrerupt și imediat după executarea operațiunii în cauză.

17 Întrucât contestația îndreptată împotriva deciziei de impunere menționată a fost respinsă, la fel ca și acțiunea introdusă la Finanzgericht, domnul Collée a introdus recurs („Revision”) la Bundesfinanzhof. În susținerea acestuia, domnul Collée invocă existența unei evidențe contabile referitoare la contractul de vânzare, la transferul prețului de vânzare și la confirmarea ridicării de către B a vehiculelor, care a fost ulterior completată prin facturile emise de GmbH către B. Fiind el însuși convins că aceste documente comerciale sunt de natură să dovedească existența unei livrări comunitare, domnul Collée a solicitat rectificarea deciziei de impunere menționate, astfel încât livrarea de vehicule de prezentare efectuată la începutul anului 1994 să fie considerată scutită.

18 Instanța de trimitere arată că, din jurisprudența sa referitoare la cerințele probei unei livrări la export într-un stat terț – care ar fi, în egală măsură, aplicabil litigiului cu care aceasta este sesizat –, rezultatul documentelor justificative fac parte integrantă din proba contabilă și că înregistrările necesare în acest scop trebuie să fie efectuate în mod neîntrerupt și imediat după executarea operațiunii în cauză. Întrucât a stabilit că această ultimă condiție nu este îndeplinită în speță, instanța de trimitere se întreabă care ar fi modalitățile prin care, în dreptul comunitar, trebuie rezolvat conflictul dintre obligația de a face proba livrării intracomunitare și principiul proporționalității.

19 În consecință, considerând că soluția litigiului cu care este sesizat necesită interpretarea Celei de a șasea directive, Bundesfinanzhof a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Poate administrația fiscală să refuze scutirea unei livrări intracomunitare, care există în mod incontestabil, doar pentru motivul că persoana impozabilă nu a prezentat în timp util dovada contabilă prevăzută în acest scop?

2) Răspunsul la această întrebare depinde de împrejurarea dacă persoana impozabilă a disimulat inițial, în cunoștință de cauză, existența unei livrări intracomunitare?”

Cu privire la întrebările preliminare

20 Prin intermediul întrebărilor adresate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere

solicitat să se stabilească, în esență, dacă articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu permite ca administrația fiscală a unui stat membru să refuze scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare, care a avut loc în mod efectiv, doar pentru motivul că dovada unei astfel de livrări nu a fost prezentată în timp util. Instanța menționată se întreabă și dacă este pertinent în această privință faptul că persoana impozabilă, inițial și în cunoștință de cauză, a disimulat existența unei livrări intracomunitare.

21 Trebuie să se amintească, de la bun început, că obligația statelor membre de a scuti livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă. Din această dispoziție rezultă că statele membre scutesc livrările de bunuri expediate sau transportate în afara teritoriului unui stat membru, dar în interiorul Comunității, de către vânzător ori de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, efectuate pentru o altă persoană impozabilă ori pentru o persoană juridică neimpozabilă acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expediției sau a transportului de bunuri.

22 Ca derogare de la principiul fundamental inerent sistemului comun al TVA-ului, potrivit căruia taxa se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție (a se vedea în special Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Supergaz, C-62/93, Rec., p. I-1883, punctul 16, Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 54, precum și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 49), scutirea menționată își găsește temeiul în regimul tranzitoriu al TVA-ului aplicabil comerțului intracomunitar, în cadrul căruia impozitarea schimburilor dintre statele membre se bazează pe principiul atribuirii venitului fiscal statului membru în care are loc consumul final (a se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, Rep., p. I-7897, punctul 22).

23 Astfel, scutirea unei livrări intracomunitare în statul membru de plecare a expediției sau a transportului comunitar de bunuri, careia îi corespunde o achiziție intracomunitară impozitată în statul membru de sosire a expediției sau a transportului menționat, permite evitarea dublei impuneri și, prin urmare, încalcă principiul neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, Rep., p. I-7797, punctele 24 și 25).

24 În ceea ce privește probele pe care persoanele impozabile sunt obligate să le prezinte pentru a beneficia de scutirea de TVA, trebuie să se constate că nicio dispoziție din A șasea directivă nu privește în mod direct această problemă. La articolul 28c secțiunea A prima parte a tezei, directiva prevede numai că este de competența statelor membre să prevadă condițiile în care scutesc livrările intracomunitare de bunuri (Hotărârea Twoh International, citată anterior, punctul 25).

25 Desigur, articolul 22 din A șasea directivă prevede anumite obligații de formă care le revin plătitorilor de taxă în legătură cu înregistrările contabile, facturarea, declararea, precum și depunerea declarației recapitulative la administrația fiscală. Totuși, alineatul (8) al aceluiași articol conferă statelor membre posibilitatea de a impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale.

26 Or, dintr-o jurisprudență constantă rezultă că măsurile necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale, pe care le pot adopta statele membre în temeiul articolului 22 alineatul (8) din A șasea directivă, nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfriș și alții, C-110/98 și C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 52, și Ordonanța din 3 martie 2004, Transport Service, C-395/02, Rec., p. I-1991, punctul 29). Aceste măsuri nu pot, prin urmare, să fie folosite

în a?a fel încât s? pun? în discu?ie neutralitatea TVA?ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA?ului instituit de legisla?ia comunitar? în materie (a se vedea Hot?rârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth ?i Strobel, C?454/98, Rec., p. I?6973, punctul 59, precum ?i Hot?rârea din 21 februarie 2006, Halifax ?i al?ii, C?255/02, Rec., p. I?1609, punctul 92).

27 Guvernul german sus?ine c? cerin?ele privind proba prin documente justificative ?i acte contabile respect? principiul propor?ionalit??ii, întrucât nu afectează în mod sistematic dreptul la scutirea de TVA în ceea ce prive?te o livrare intracomunitar?. Pe de o parte, aceste cerin?e ar urm?ri un obiectiv în mod expres prev?zut la articolul 28c sec?iunea A litera (a) primul paragraf din A ?asea directiv?, ?i anume o prelevare legal? ?i direct?, precum ?i combaterea abuzurilor ?i, pe de alt? parte, acestea ar fi necesare pentru a împiedica fraudele de tip „carusel”.

28 În această privin?, este necesar s? se sublinieze c? refuzul scutirii de TVA în cauza principal? nu rezult?, potrivit deciziei de trimitere, din cerin?a legisla?iei germane potrivit c?reia pl?titorul de tax? este obligat s? fac? proba livr?rii intracomunitare prin documente justificative ?i acte contabile. În fapt, acest refuz este consecin?a jurispruden?ei Bundesfinanzhof, potrivit c?reia înregistr?rile necesare în vederea probei contabile trebuie efectuate în mod neîntrerupt ?i imediat dup? executarea opera?iunii în cauz?, condi?ie care nu era îndeplinit? în cauza men?ionat?, în condi?iile în care existen?a livr?rii intracomunitare este stabilit? în mod clar, astfel cum, de altfel, a admis ?i Finanzamt.

29 În ceea ce prive?te, în primul rând, întrebarea dac? administra?ia fiscal? poate refuza s? scuteasc? de TVA o livrare intracomunitar? numai pentru motivul c? dovada contabil? a acestei livr?ri a fost prezentat? tardiv, trebuie s? se constate c? o m?sur? na?ional? care condi?ioneaz?, în esen?, dreptul la scutire al unei livr?ri intracomunitare de respectarea unor obliga?ii de form?, f?r? a lua în considerare cerin?ele de fond ?i, mai ales, f?r? a se întreba dac? acestea erau îndeplinite, dep??e?te ceea ce este necesar pentru a asigura perceperea corect? a taxei.

30 Într?adev?r, opera?iunile trebuie s? fie impozitate luându-se în considerare caracteristicile lor obiective (a se vedea în special Hot?rârile citate anterior, Optigen ?i al?ii, punctul 44, precum ?i Kittel ?i Recolta Recycling, punctul 41). Or, în ceea ce prive?te determinarea caracterului intracomunitar al unei livr?ri, rezult? din jurispruden?a Cur?ii c?, dac? o livrare îndepline?te condi?iile prev?zute la articolul 28c sec?iunea A litera (a) primul paragraf din A ?asea directiv?, nu este datorat TVA în temeiul unei astfel de livr?ri (Ordonan?a Transport Service, citat? anterior, punctele 18 ?i 19).

31 În consecin?, în cauza principal?, din moment ce rezult? din decizia de trimitere c? este incontestabil faptul c? a fost efectuat? o livrare intracomunitar?, principiul neutralit??ii fiscale impune – astfel cum în mod corect arat? ?i Comisia Comunit??ilor Europene – ca scutirea de TVA s? fie acordat? dac? cerin?ele de fond sunt îndeplinite, chiar dac? anumite cerin?e de form? nu au fost respectate de c?tre persoanele impozabile. Situa?ia nu ar fi diferit? decât dac? efectul înc?lc?rii unor astfel de cerin?e de form? ar fi s? împiedice probarea cu certitudine a faptului c? cerin?ele de fond au fost îndeplinite. Îns?, nu aceasta pare s? fie situa?ia în cauza principal?.

32 Pe de alt? parte, trebuie s? se sublinieze c? cerin?a potrivit c?reia înscrisurile cerute trebuie înregistrate imediat dup? executarea opera?iunii, f?r? s? fie totu?i prev?zut un termen precis în această privin?, este de natur? s? afecteze principiul securit??ii juridice, care face parte din ordinea juridic? comunitar? ?i care trebuie s? fie respectat de c?tre statele membre în exercitarea competen?elor pe care le confer? directivele comunitare (a se vedea Hot?rârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries ?i al?ii, C?384/04, Rec., p. I?4191, punctul 29).

33 Într?adev?r, astfel cum a subliniat în mod corect avocatul general la punctul 35 din concluzii,

este important s? se permit? ca modific?rile aduse calific?rii unei livr?ri intracomunitare dup? realizarea opera?iunii s? fie luate ?n considerare ?n contabilitatea persoanelor impozabile. Astfel de regulariz?ri, dac? este cazul, se pot dovedi necesare ca urmare a consecin?elor care s?au produs ?n mod independent de voin?a acestora din urm?. ?n consecin??, caracterul intracomunitar al unei livr?ri trebuie s? fie recunoscut ?n cazul unei regulariz?ri ulterioare a contabilit??ii, cu condi?ia s? fie ?ndeplinite criteriile obiective pe care se ?ntemeiaz? no?iunile care definesc aceast? opera?iune.

34 ?n ceea ce prive?te, ?n al doilea r?nd, ?ntrebarea dac? faptul c? persoana impozabil? a disimulat ini?ial existen?a unei livr?ri intracomunitare este pertinent pentru r?spunsul care trebuie dat instan?ei de trimitere ?i, ?n consecin??, dac? scutirea de TVA poate fi condi?ionat? de buna?credin?? a persoanei impozabile, trebuie s? se constate c? r?spunsul la aceast? ?ntrebare depinde de existen?a unui risc de pierdere de venituri fiscale pentru statul membru respectiv.

35 ?ntr?adev?r, la punctul 18 din Hot?r?rea din 13 decembrie 1989, Genius Holding (C?342/87, Rec., p. 4227), Curtea a statuat c?, pentru a asigura neutralitatea TVA?ului, este de competen?a statelor membre s? prevad?, ?n ordinea lor juridic? intern?, posibilitatea de corectare a oric?rei taxe facturate pe nedrept, cu condi?ia ca emitentul facturii s? demonstreze buna sa credin??. Cu toate acestea, la punctele 60 ?i 63 din Hot?r?rea Schmeink & Cofreth ?i Strobel, citat? anterior, Curtea a precizat c?, atunci c?nd emitentul facturii a eliminat complet, ?n timp util, riscul de pierdere de venituri fiscale, principiul neutralit??ii TVA?ului impune ca taxa facturat? pe nedrept s? poat? fi regularizat?, f?r? ca o astfel de regularizare s? poat? fi condi?ionat? de buna?credin?? a emitentului men?ionat (a se vedea Hot?r?rea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou ?i al?ii, C?78/02?C?80/02, Rec., p. I?13295, punctul 50). Acelea?i reguli se aplic?, de asemenea, unei regulariz?ri a contabilit??ii ?n scopul de a ob?ine scutirea unei livr?ri intracomunitare.

36 ?n consecin??, este de competen?a instan?ei na?ionale s? verifice, ?in?nd cont de toate ?mprejur?rile pertinente ale cauzei cu care este sesizat?, dac? prezentarea cu ?nt?rziere a dovezii contabile era susceptibil? de a cauza o pierdere de venituri fiscale sau de a compromite prelevarea TVA?ului.

37 ?n aceast? privin??, trebuie s? se constate c? nu ar putea s? fie considerat? ca o pierdere de venituri fiscale neperceperea TVA?ului aferent unei livr?ri intracomunitare care, ini?ial, fusese calificat? ?n mod eronat ca livrare efectuat? ?n interiorul ??rii ?i care d? na?tere, ?n principiu, la o percepere de TVA. ?ntr?adev?r, conform principiului teritorialit??ii fiscale, astfel de venituri apar?in statului membru ?n care are loc consumul final.

38 ?n plus, este de competen?a instan?ei na?ionale s? verifice dac? disimularea unei opera?iuni intracomunitare ?i, prin urmare, regularizarea cu ?nt?rziere a ?nregistr?rilor contabile aferente acesteia nu sunt viciate de fraud? privind TVA?ul. ?ntr?adev?r, potrivit unei jurispruden?e constante, justi?iabilii nu s?ar putea prevala ?n mod fraudulos sau abuziv de normele comunitare (a se vedea ?n special Hot?r?rea Kittel ?i Recolta Recycling, citat? anterior, punctul 54). ?n mod similar, aplicarea reglement?rii comunitare nu ar putea fi extins? pentru a se aplica opera?iunilor care sunt realizate cu scopul de a beneficia ?n mod abuziv de avantajele prev?zute de dreptul comunitar (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea Halifax ?i al?ii, citat? anterior, punctul 69).

39 Or, ?ntr?o situa?ie precum cea din cauza principal?, faptul c? s?a recurs la un intermediar cu scopul de a se percepe comisioane contractuale nu ar putea s? fie asimilat unei opera?iuni viciate de o fraud? fiscal? ?i nici unei utiliz?ri abuzive a normelor comunitare, dac? este stabilit c? o astfel de opera?iune nu a fost efectuat? cu scopul de a se ob?ine un avantaj fiscal necuvenit.

40 ?n final, trebuie s? se sublinieze c? dreptul comunitar nu ?mpiedic? statele membre s? considere, ?n anumite condi?ii, disimularea existen?ei unei opera?iuni intracomunitare ca o

tentativ? de fraud? cu privire la TVA ?i s? aplice, într?un astfel de caz, amenzile sau sanc?iunile pecuniare prev?zute de dreptul lor intern (a se vedea în acest sens Hot?rârea Schmeink & Cofreth ?i Strobel, citat? anterior, punctul 62). Cu toate acestea, astfel cum în mod corect arat? Comisia, asemenea sanc?iuni trebuie s? fie întotdeauna propor?ionale cu gravitatea abuzului.

41 În consecin??, trebuie s? se r?spund? la întreb?rile adresate c? articolul 28c sec?iunea A litera (a) primul paragraf din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? nu permite ca administra?ia fiscal? a unui stat membru s? refuze scutirea de TVA a unei livr?ri intracomunitare, care a avut loc în mod efectiv, numai pentru motivul c? dovada unei astfel de livr?ri nu a fost prezentat? în timp util.

42 Cu ocazia analiz?rii dreptului la scutirea de TVA?ul aferent unei astfel de livr?ri, instan?a de trimitere nu trebuie s? ia în considerare faptul c? persoana impozabil? a disimulat, ini?ial ?i în deplin? cuno?tin?? de cauz?, existen?a unei livr?ri intracomunitare decât dac? exist? un risc de pierderi de venituri fiscale ?i dac? acesta nu a fost eliminat în mod complet de c?tre persoana impozabil?.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

43 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident ap?rut la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declar?:

Articolul 28c sec?iunea A litera (a) primul paragraf din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991, trebuie interpretat în sensul c? nu permite ca administra?ia fiscal? a unui stat membru s? refuze scutirea de taxa pe valoarea ad?ugat? a unei livr?ri intracomunitare, care a avut loc în mod efectiv, numai pentru motivul c? dovada unei astfel de livr?ri nu a fost prezentat? în timp util.

Cu ocazia analiz?rii dreptului la scutirea de taxa pe valoarea ad?ugat? aferent? unei astfel de livr?ri, instan?a de trimitere nu trebuie s? ia în considerare faptul c? persoana impozabil? a disimulat, ini?ial ?i în deplin? cuno?tin?? de cauz?, existen?a unei livr?ri intracomunitare decât dac? exist? un risc de pierderi de venituri fiscale ?i dac? acesta nu a fost eliminat în mod complet de c?tre persoana impozabil?.

Semn?turi

* Limba de procedur?: germana.