

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

27 septembrie 2012(*)

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

În cauza C-587/10,

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

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

împotriva

Finanzamt Plauen,

cu participarea:

Bundesministerium der Finanzen,

CURTEA (Camera a patra),

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

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: doamna A. Impellizzeri, administrator,

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

luând în considerare observațiile prezentate:

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

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 21 iunie 2012,

pronunțând prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea celei de A șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificat în ultimul rând prin Directiva 98/80/CE a Consiliului din 12 octombrie 1998 (JO L 281, p. 31, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (denumită în continuare „VSTR”), pe de o parte, și Finanzamt Plauen, pe de altă parte, privind refuzul acestuia din urmă de a acorda scutirea de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru o livrare de bunuri efectuată de o filială a acestei societăți.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

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

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

4 Articolul 22 din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, prevede mai multe obligații în sarcina plătitorilor de taxă, în cadrul sistemului intern, cu privire mai ales la înregistrările contabile, facturarea, declarația, precum și declarația recapitulativă pe care aceștia sunt obligați să le depună la administrația fiscală.

5 Articolul 22 alineatul (1) litera (c) prima și a treia liniuță din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, prevede:

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

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

[...]

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

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

„Fiecare persoană impozabilă emite o factură sau un alt document care servește drept factură pentru bunurile și serviciile pe care le-a livrat sau prestat unei alte persoane impozabile sau unei persoane juridice neimpozabile. Fiecare persoană impozabilă emite o factură [...] și pentru

bunurile livrate în condițiile prevăzute la [articolul 28c secțiunea A]. [...]” [traducere neoficială]

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

„Factura indică, de asemenea:

[...]

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

[...]” [traducere neoficială]

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

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

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

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

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

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

[...]

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

10 Articolul 28b secțiunea A din directiva menționată prevede:

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

(2) Fără a aduce atingere alineatului (1), locul achiziției intracomunitare de bunuri menționate la articolul 28a alineatul (1) litera (a) este considerat totuși ca fiind pe teritoriul statului membru

care a emis numărul de identificare pentru [TVA] sub care persoana care achiziționează bunurile a făcut achiziția, dacă persoana care achiziționează bunurile nu stabilește că achiziția în cauză a fost supusă taxei în conformitate cu alineatul (1).

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

[...]” [traducere neoficială]

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

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

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

Dreptul german

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

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

1) comerciantul sau cumpărătorul a transportat sau a expediat obiectul livrării în restul teritoriului comunitar;

2) cumpărătorul este:

a) un comerciant care a achiziționat obiectul livrării pentru întreprinderea sa,

b) o persoană juridică ce nu este comerciant sau nu a achiziționat obiectul livrării pentru întreprinderea sa sau

c) orice alt cumpărător în cazul livrării unui vehicul nou

și

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

[...]

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

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

„În cazul livrărilor intracomunitare (articolul 6a alineatele 1 și 2 din [UStG]), comerciantul care intră sub incidența domeniului de aplicare al acestui regulament trebuie să dovedească, prin documente contabile, îndeplinirea condițiilor privind scutirea de TVA, inclusiv prin indicarea numărului de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului. Contabilitatea trebuie să reflecte în mod clar și ușor verificabil dacă s-au îndeplinit aceste condiții.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

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

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

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

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

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

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

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

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

22 Bundesfinanzhof apreciaz? c? prima livrare ar putea fi scutit? de TVA ca livrare intracomunitar?, cu condi?ia ca, printre altele, conform articolului 6a alineatul 1 prima teză punctul 3 din UStG, dobândirea bunurilor de c?tre cump?r?tor s? fie efectiv supus? impozit?rii în Finlanda. Instan?a men?ionat? consider? c? o astfel de condi?ie ar putea s? implice ca persoana care achizi?ioneaz? bunurile s? dispun? efectiv de un num?r de identificare în scopuri de TVA în statul membru de destina?ie pentru ca administra?ia din acest din urm? stat membru s? poat? supune opera?iunea pl??ii TVA-ului.

23 Bundesfinanzhof consider? c? scutirea de TVA ar putea fi refuzat?, în aplicarea articolului 17c alineatul 1 prima teză din Regulamentul de aplicare a taxei pe cifra de afaceri, care impune furnizorului s? transmit? dovada contabil? a num?rului de identificare în scopuri de TVA al cump?r?torului.

24 Instan?a men?ionat? precizeaz? c?, de?i articolul 28c sec?iunea A litera (a) primul paragraf din A ?asea directiv? nu impune în mod expres ca, pentru scutirea de TVA a unei livr?ri intracomunitare, persoana care achizi?ioneaz? bunurile s? opereze sub un num?r individual de identificare în scopuri de TVA, o asemenea cerin?? ar putea totu?i s? rezulte din condi?ia, prev?zut? de dispozi?ia men?ionat?, ca aceast? persoan? care achizi?ioneaz? bunurile s? fie o „persoan? impozabil? [...] ac?ionând ca atare într-un alt stat membru”. Bundesfinanzhof se întreab?, pe de alt? parte, dac?, ?inând seama de articolul 22 alineatul (8) din A ?asea directiv?, în forma rezultat? din articolul 28h din aceasta, ?i de articolul 28c sec?iunea A litera (a) primul paragraf din aceast? directiv?, aceast? condi?ie nu permite statelor membre s? impun? o asemenea modalitate de prob? furnizorului, în special în ipoteza în care, precum în ac?iunea principal?, persoana care achizi?ioneaz? bunurile, cu sediul într-un stat ter?, nu este înregistrat? în niciun stat membru ?i în care, pe de alt? parte, furnizorul nu a dovedit c? persoana care achizi?ioneaz? bunurile a declarat achizi?ia intracomunitar? administra?iei fiscale.

25 Instan?a de trimitere se întreab? de asemenea dac? obliga?ia de a furniza num?rul de identificare în scopuri de TVA nu s-ar putea justifica prin coresponden?a, instituit? de A ?asea directiv? ?i consacrat? de jurispruden?a Cur?ii, dintre scutirea livr?rii intracomunitare ?i impozitarea achizi?iei intracomunitare.

26 Bundesfinanzhof a hot?rât, în consecin??, s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) A ?asea directiv? [...] permite supunerea calific?rii ca livrare intracomunitar? scutit? de TVA condi?iei ca persoana impozabil? s? fac? dovada contabil? a num?rului de identificare în scopuri de [TVA] al persoanei care achizi?ioneaz? bunurile?

2) Prezint? relevan?? pentru r?spunsul la aceast? întrebare:

– faptul c? persoana care achizi?ioneaz? bunurile este un întreprinz?tor cu sediul într-un stat ter? care a expediat obiectul livr?rii, în cadrul unor opera?iuni în lan?, dintr-un stat membru în alt stat membru, f?r? a fi îns? înregistrat ca persoan? pl?titoare de TVA în vreun stat membru, ?i

– aspectul dac? persoana impozabil? a dovedit c? persoana care achizi?ioneaz? bunurile a depus o declara?ie fiscal? referitoare la achizi?ia intracomunitar??”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Observa?ii introductive

27 Articolul 28c sec?iunea A litera (a) primul paragraf din A ?asea directiv?, care scute?te de la

plata TVA-ului livrările intracomunitare de bunuri, face parte din regimul tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre prevăzut în cuprinsul titlului XVIa din această directivă, al cărui obiectiv este de a transfera încasările fiscale către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate (a se vedea în special Hotărârea din 7 decembrie 2010, R, C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 37).

28 Mecanismul creat prin regimul tranzitoriu menționat constă, pe de o parte, în scutirea de către statul membru de plecare a livrării care stă la baza expedierii sau a transportului intracomunitar, completat cu dreptul la deducerea sau la rambursarea TVA-ului aferent intrărilor plătite în acest stat membru, și, pe de altă parte, în impozitarea de către statul membru de sosire a achiziției intracomunitare. Acesta asigură astfel o delimitare clară a suveranității fiscale a statelor membre vizate (a se vedea în acest sens în special Hotărârea R, citată anterior, punctul 38) și permite evitarea dublei impunerii, precum și, prin urmare, asigurarea neutralității fiscale inerente sistemului comun al TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, Rep., p. I-7797, punctul 25, și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 23).

29 În ceea ce privește condițiile în care o operațiune poate fi calificată ca livrare intracomunitară în sensul articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, rezultat din jurisprudență este că într-un caz sub incidența acestei noțiuni și sunt, așadar, scutite de TVA livrările de bunuri expediate sau transportate de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile în afara teritoriului unui stat membru, dar în interiorul Uniunii, efectuate pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expediției sau a transportului de bunuri (a se vedea în special Hotărârea R, citată anterior, punctul 40).

30 Exceptând aceste condiții referitoare la calitatea de persoană impozabilă, la transferul dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar și la deplasarea fizică a bunurilor dintr-un stat membru în altul, nicio altă condiție nu ar putea fi pretinsă pentru a califica o operațiune ca fiind livrare sau achiziție intracomunitară de bunuri (a se vedea Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 70), precizându-se că noțiunile de livrare intracomunitară și de achiziție intracomunitară au caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor respective (a se vedea în special Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 38).

31 Deși întrebările adresate de instanța de trimitere se referă la calitatea de persoană impozabilă a persoanei care achiziționează bunurile, Curtea consideră totuși necesar să furnizeze instanței de trimitere indicații cu privire la condiția privind transportul. Astfel, din moment ce litigiul principal privește o operațiune în care bunurile vândute au făcut obiectul a două livrări succesive, dar al unui singur transport comunitar, calificarea ca livrare intracomunitară a primei livrări, între filiala VSTR și Atlantic, care, pentru acest motiv, poate fi scutită de TVA în aplicarea articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, depinde de aspectul dacă, astfel cum sugerează decizia de trimitere, acest transport poate efectiv să corespundă primei livrări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Rec., p. I-3227, punctul 45, și Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, Rep., p. I-13335, punctul 21).

32 Răspunsul la această întrebare depinde de o apreciere globală a tuturor împrejurărilor specifice ale speței (a se vedea Hotărârea Euro Tyre Holding, citată anterior, punctul 27) și în special de stabilirea momentului la care dreptul de a dispune de bun ca proprietar a fost transmis destinatarului final (a se vedea Hotărârea Euro Tyre Holding, citată anterior, punctele 31-35). Astfel, în ipoteza în care al doilea transfer al dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar

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

33 Astfel, în acțiunea principală, livrarea efectuată de filiala VSTR către Atlantic nu ar constitui o livrare intracomunitară scutită de TVA în temeiul articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, în ipoteza în care al doilea transfer de proprietate asupra bunurilor în cauză, de la Atlantic către întreprinderea finlandeză, ar fi avut loc înainte de a interveni transportul intracomunitar al acestor bunuri către Finlanda.

34 În ceea ce privește elementele de apreciere care trebuie reținute, Curtea a statuat deja că, atunci când prima persoană care achiziționează bunurile a obținut dreptul de a dispune de acestea în calitate de proprietar pe teritoriul statului membru al primei livrări, când își manifestă intenția de a transporta aceste bunuri către un alt stat membru și se prezintă cu numărul de identificare în scopuri de TVA atribuit de acest din urmă stat, transportul intracomunitar ar trebui să corespundă primei livrări, cu condiția ca dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar să fi fost transferat celei de a doua persoane care achiziționează bunurile în statul membru de destinație a transportului intracomunitar (a se vedea Hotărârea Euro Tyre Holding, citată anterior, punctele 44 și 45).

35 Cu toate acestea, Curtea a apreciat că această situație nu se regăsește dacă, după transferul către persoana care achiziționează bunurile al dreptului de a dispune de acestea în calitate de proprietar, furnizorul care a efectuat prima livrare a fost informat de această persoană care achiziționează bunurile cu privire la faptul că bunurile vor fi revândute unei alte persoane impozabile înainte de a fi părăsit statul membru de livrare (Hotărârea Euro Tyre Holding, citată anterior, punctul 36).

36 Din decizia de trimitere reiese că faptele din acțiunea principală ar corespunde în parte acestei din urmă ipoteze, întrucât Atlantic ar fi precizat filialei VSTR, înainte de transportul bunurilor în cauză către Finlanda, că acestea au fost deja revândute unei întreprinderi finlandeze, al cărei număr de identificare în scopuri de TVA i l-a comunicat.

37 Aceste împrejurări nu pot fi totuși de natură să demonstreze, în sine, că transferul către întreprinderea finlandeză al dreptului de a dispune de bunurile în cauză ca proprietar ar fi avut loc înainte de transportul acestora către Finlanda și revine instanței naționale obligația de a aprecia dacă aceasta a fost sau nu a fost situația, ținând seama de ansamblul împrejurărilor speței.

38 În consecință, trebuie să se răspundă la cele două întrebări adresate, având în vedere că livrarea din acțiunea principală ar putea constitui o livrare intracomunitară.

Cu privire la cele două întrebări adresate

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

40 Condiția enunțată la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea

directiv?, potrivit c?reia persoana care achizi?ioneaz? bunurile trebuie s? fie o „persoan? impozabil? [...] ac?ion?nd ca atare într-un alt stat membru”, nu implic?, în sine, ca persoana care achizi?ioneaz? bunurile s? opereze sub un num?r de identificare în scopuri de TVA în cadrul achizi?iei în cauz?.

41 Întreb?rile adresate de instan?a de trimitere trebuie, a?adar, interpretate ca privind modalit???ile de prob? care pot fi impuse furnizorului pentru a demonstra c?, în cadrul opera?iunii în cauz?, este îndeplinit? condi?ia privind calitatea de persoan? impozabil? a persoanei care achizi?ioneaz? bunurile.

42 În aceast? privin??, Curtea a statuat deja c?, în lipsa unei dispozi?ii cu privire la acest subiect din A ?asea directiv?, aceasta prev?zând numai la articolul 28c sec?iunea A prima parte a frazei c? statele membre stabilesc condi?iile în care scutesc livr?rile intracomunitare de bunuri, problema mijloacelor de prob? care pot fi furnizate de persoanele impozabile pentru a beneficia de scutirea de TVA intr? în competen?a statelor membre (a se vedea în special Hot?rârile citate anterior Collée, punctul 24, ?i R, punctul 43).

43 Curtea a precizat de asemenea c? revine furnizorului de bunuri obliga?ia de a dovedi îndeplinirea condi?iilor prev?zute pentru aplicarea articolului 28c sec?iunea A litera (a) primul paragraf din A ?asea directiv?, inclusiv a celor impuse de statele membre pentru a asigura aplicarea corect? ?i direct? a scutirilor ?i pentru a preveni orice posibil? fraud?, evaziune sau abuz (a se vedea în special Hot?rârea R, citat? anterior, punctul 46).

44 Pe de alt? parte, articolul 22 alineatul (8) din A ?asea directiv?, în forma rezultat? din articolul 28h din aceasta, confer? statelor membre posibilitatea de a adopta m?suri pentru colectarea taxei ?i pentru prevenirea evaziunii fiscale, cu condi?ia în special ca acestea s? nu dep?easc? ceea ce este necesar pentru atingerea unor asemenea obiective (a se vedea în acest sens Hot?rârile citate anterior Collée, punctul 26, ?i R, punctul 45). Aceste m?suri nu pot, în consecin??, s? fie utilizate astfel încât s? repun? în cauz? neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului (a se vedea Hot?rârile citate anterior Teleos ?i al?ii, punctul 46, precum ?i Collée, punctul 26).

45 Astfel, condi?ionarea, în esen??, a dreptului la scutirea de TVA a 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 colectarea taxei (a se vedea Hot?rârea Collée, citat? anterior, punctul 29).

46 Astfel, principiul neutralit???ii fiscale impune 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, ?i 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 (a se vedea Hot?rârea Collée, citat? anterior, punctul 31), sub rezerva totu?i a faptului ca furnizorul de bunuri s? nu fi participat în mod inten?ionat la o evaziune fiscal? care a periclitat buna func?ionare a sistemului comun al TVA-ului. În aceast? din urm? ipotez?, Curtea a statuat astfel c? principiul neutralit???ii fiscale nu ar putea fi invocat în mod valabil de aceast? persoan? (a se vedea Hot?rârea R, citat? anterior, punctul 54).

47 Rezult? din cele ce preced? c? statele membre au posibilitatea de a impune furnizorului de bunuri obliga?ia de a prezenta dovada c? persoana care achizi?ioneaz? bunuri este persoan? impozabil?, ac?ion?nd ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expedierii sau a transportului de bunuri în cauz?, în m?sura în care principiile generale de drept, în special cerin?a propor?ionalit???ii, sunt respectate.

48 În ceea ce privește aspectul dacă aceste cerințe sunt respectate în ipoteza în care, precum în acțiunea principală, un stat membru impune furnizorului obligația de a transmite numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile, nu se poate contesta faptul că acest număr de identificare este strâns legat de calitatea de persoană impozabilă în regimul instituit prin A șasea directivă. Articolul 22 alineatul (1) litera (c) prima și a treia liniuță din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, impune astfel statelor membre să adopte măsurile necesare pentru ca o persoană impozabilă să fie identificată printr-un număr individual.

49 Această dovadă nu poate totuși, în toate cazurile, să depindă în mod exclusiv de furnizarea acestui număr, din moment ce definiția persoanei impozabile, enunțată la articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă, vizează numai o persoană care îndeplinește, în mod independent și oricare ar fi locul, una dintre activitățile economice menționate la alineatul (2) al acestui articol, oricare ar fi scopurile sau rezultatele acestei activități, fără să condiționeze această calitate de faptul că respectiva persoană să dețină un număr de identificare în scopuri de TVA. Rezultat în plus din jurisprudență că o persoană impozabilă acționează în această calitate atunci când efectuează operațiuni în cadrul activității sale impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 42).

50 De asemenea, nu se poate exclude ca un furnizor să nu dispună, pentru un motiv sau altul, de numărul respectiv, cu atât mai mult cu cât respectarea acestei obligații de către furnizor depinde de informațiile primite de la persoana care achiziționează bunurile.

51 Astfel, deși numărul de identificare în scopuri de TVA aduce proba statutului fiscal al persoanei impozabile și facilitează controlul fiscal al operațiunilor intracomunitare, este vorba însă numai despre o cerință de formă, care nu poate pune în discuție dreptul la scutirea de TVA în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale ale unei livrări intracomunitare (a se vedea Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punctul 60).

52 În consecință, deși este legitim să se impună unui furnizor să acționeze cu bună-credință și să adopte orice măsură rezonabilă aflată în puterea sa pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală (a se vedea Hotărârea Euro Tyre Holding, citată anterior, punctul 38), statele membre ar depăși măsurile strict necesare pentru colectarea impozitului dacă ar refuza să acorde scutirea de TVA unei livrări intracomunitare pentru simplul motiv că numărul de identificare în scopuri de TVA nu a fost transmis de furnizor, atunci când acesta nu poate, cu bună-credință și după ce a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil, să transmită acest număr, dar transmite, pe de altă parte, alte indicații de natură să demonstreze în mod suficient că persoana care achiziționează bunurile este o persoană impozabilă acționând ca atare în operațiunea în cauză.

53 În această privință, din decizia de trimitere reiese că, în acțiunea principală, furnizorul a solicitat numărul de identificare societății Atlantic și că aceasta, care nu deținea un astfel de număr, i-a transmis numărul de identificare al celei de a doua persoane care a achiziționat bunurile. Astfel, nici una, nici cealaltă dintre aceste persoane implicate nu pare să fi acționat în mod fraudulos. Pe de altă parte, livrarea din acțiunea principală privește bunuri care, prin natura lor, par să fie destinate utilizării în cadrul unei activități economice.

54 Faptul c? persoana care achizi?ioneaz? bunurile este, precum în ac?iunea principal?, stabilit? într-un stat ter? nu poate în principiu s? justifice un r?spuns diferit. Astfel, nici regimul tranzitoriu al celei de A ?asea directive referitor la livrarea intracomunitar?, nici jurispruden?a Cur?ii privind acest subiect nu stabilesc nicio diferen?? în func?ie de locul de stabilire al persoanei care achizi?ioneaz? bunurile.

55 Referitor la împrejurarea potrivit c?reia furnizorul ar fi prezentat declara?ia fiscal? a persoanei care achizi?ioneaz? bunurile privind achizi?ia sa intracomunitar?, trebuie amintit c?, astfel cum s-a statuat la punctul 30 din prezenta hot?râre, exceptând condi?iile referitoare la calitatea de persoan? impozabil?, la transferul dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar ?i la deplasarea fizic? a bunurilor dintr-un stat membru în altul, nicio alt? condi?ie nu ar putea fi pretins? pentru a califica o opera?iune ca fiind livrare sau achizi?ie intracomunitar? de bunuri. Astfel, pentru a beneficia de scutire în temeiul articolului 28c sec?iunea A litera (a) primul paragraf din A ?asea directiv?, nu i se poate impune furnizorului s? aduc? elemente de prob? referitoare la achizi?ia intracomunitar? de bunuri în cauz?.

56 Pe de alt? parte, o asemenea declara?ie nu poate fi considerat? ca reprezentând, în sine, o prob? concludent? privind calitatea de persoan? impozabil? a persoanei care achizi?ioneaz? bunurile, ci poate, cel mult, s? constituie doar un indiciu (a se vedea prin analogie Hot?rârea citat? anterior, Teleos ?i al?ii, punctul 71, precum ?i Hot?rârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, Rep., p. I-7897, punctul 37).

57 În consecin??, nici împrejurarea c? furnizorul a prezentat sau nu a prezentat această declara?ie nu este de natur? s? modifice r?spunsul la întreb?rile adresate de instan?a de trimitere.

58 ?inând seama de cele ce preced?, trebuie, în consecin??, s? se r?spund? la cele dou? întreb?ri c? articolul 28c sec?iunea A litera (a) primul paragraf din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? nu se opune ca administra?ia fiscal? a unui stat membru s? condi?ioneze scutirea de TVA a unei livr?ri intracomunitare de transmiterea de c?tre furnizor a num?rului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achizi?ioneaz? bunurile, sub rezerva totu?i ca acordarea acestei scutiri s? nu fie refuzat? pentru simplul motiv c? această obliga?ie nu a fost respectat? atunci când furnizorul nu poate, cu bun?-credin?? ?i dup? ce a luat toate m?surile care îi pot fi impuse în mod rezonabil, s? transmit? acest num?r, dar transmite, pe de alt? parte, alte indica?ii de natur? s? demonstreze în mod suficient c? persoana care achizi?ioneaz? bunurile este o persoan? impozabil? ac?ionând ca atare în opera?iunea în cauz?.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

59 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit 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 patra) 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 98/80/CE a Consiliului din 12 octombrie 1998, trebuie interpretat în sensul c? nu se opune ca administra?ia fiscal? a unui stat membru s? condi?ioneze scutirea de taxa pe valoarea ad?ugat? a unei livr?ri intracomunitare de transmiterea de c?tre furnizor a num?rului de identificare în scopuri de tax? pe valoarea ad?ugat? al persoanei care achizi?ioneaz? bunurile, sub rezerva totu?i ca acordarea acestei scutiri s? nu fie refuzat? pentru simplul motiv c? această obliga?ie nu a

fost respectat? atunci când furnizorul nu poate, cu bună-credință și după ce a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil, să transmită acest număr, dar transmite, pe de altă parte, alte indicații de natură să demonstreze în mod suficient că persoana care achiziționează bunurile este o persoană impozabilă acționând ca atare în operațiunea în cauză.

Semnături

* Limba de procedură: germană.