

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 11 ianuarie 2007¹(1)

Cauza C-409/04

Teleos și alții

împotriva

Commissioners of Customs and Excise

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division, Administrative Court (Regatul Unit)]

„Așa cum este definit în TVA – Articolul 28a alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) și articolul 28c secțiunea A litera (a) – Achiziție intracomunitară – Livrare intracomunitară – Scutire – Bunuri expediate sau transportate într-un alt stat membru – Condiții privind dovada – Nereguli la expediție sau la transport care nu sunt imputabile furnizorului”

I – Introducere

1. În prezenta cauză, se solicită Curții să răspundă la întrebări privind interpretarea dispozițiilor cuprinse în Așa cum este definit în TVA(2) referitoare la scutirea livrărilor intracomunitare. Întrebările se află în strânsă legătură cu cele adresate în cauzele C-146/05 (Collée) și C-184/05 (Twoh International), în care prezentăm de asemenea concluzii astăzi.

2. Reclamantele din acțiunea principală, Teleos plc și alte treisprezece întreprinderi(3) (denumite în continuare „Teleos și alții”), stabilite în Regatul Unit, au vândut telefoane mobile unei întreprinderi spaniole. Cumpărătorul urma să exporte mărfurile din Regatul Unit în alte state membre. După cum s-a constatat ulterior, în această operațiune s-au înregistrat nereguli, la care totuși Teleos și alții nu au participat. Cu toate acestea, autoritățile fiscale au refuzat scutirea de taxă a livrărilor acestora.

3. Instanța de trimitere ar dori să afle, pe de o parte, în ce moment se încheie achiziția intracomunitară sau livrarea intracomunitară și ia naștere dreptul la scutirea de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul”) pe teritoriul țării. În special, trebuie clarificat dacă, în acest scop, se impune transportarea concretă a bunurilor peste frontieră. Pe de altă parte, se ridică întrebarea dacă furnizorului i se poate refuza scutirea în cazul în care dovada prezentată de achizitor în ceea ce privește transportarea peste frontieră se dovedește ulterior a fi falsă, fără ca furnizorul să fi cunoscut sau să fi trebuit să cunoască această neregulă.

4. În acest caz, în vederea interpretării Celei de așa cum este definit în directive trebuie reconciliate două obiective. Pe de o parte, se impune combaterea fraudei în domeniul TVA-ului. Or, într-adevăr,

regimul TVA-ului pentru tranzacțiile transfrontaliere cu bunuri de mare valoare ușor transportabile este deosebit de expus la fraude. Pe de altă parte, pentru a nu face excesiv de dificile schimburile comerciale intracomunitare, întreprinderile care desfășoară în mod corect și diligent operațiuni transfrontaliere nu trebuie să fie expuse unor riscuri și sarcini prea mari. În final, se adresează întrebarea cine trebuie să suporte riscul unui comportament fraudulos al unui terț: partenerul comercial de bună credință al acestuia sau statul membru.

II – Cadru juridic

A – Reglementarea comunitară

5. 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(4) a introdus în A șasea directivă un nou titlu XVIa, intitulat „Regim tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre” (articolele 28a-28m). Aceste dispoziții sunt în continuare aplicabile, întrucât, până în prezent, nu a fost adoptată o reglementare definitivă cu privire la impozitarea schimburilor comerciale de bunuri dintre statele membre.

6. Articolul 28a din A șasea directivă prevede, printre altele:

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

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

[...]

(3) «Achiziție intracomunitară de bunuri» înseamnă achiziționarea dreptului de a dispune în calitate de proprietar de bunul corporal mobil 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.

[...]”

7. Evenimentul generator este definit la articolul 28d alineatul (1) din A șasea directivă după cum urmează:

„Evenimentul generator 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.”

8. Articolul 28b secțiunea A din A șasea directivă reglementează locul achiziției intracomunitare de bunuri după cum urmează:

„(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

achizi?ioneaz? bunurile a f?cut achizi?ia, dac? persoana care achizi?ioneaz? bunurile nu stabile?te c? achizi?ia în cauz? a fost supus? taxei în conformitate cu alineatul (1).

[...]"

9. Potrivit articolul 28c sec?iunea A din A ?asea directiv?, livr?rile intracomunitare între dou? state membre sunt scutite de tax?. Aceast? dispozi?ie prevede, printre altele:

„F?r? a aduce atingere altor dispozi?ii comunitare ?i în condi?iile pe care le stabilesc pentru a asigura aplicarea corect? ?i direct? a scutirilor prev?zute mai jos ?i pentru a preveni evaziunea, fraudă sau abuzurile, statele membre scutesc:

(a) livr?rile de bunuri, definite la articolul 5, expediate sau transportate de c?tre sau în numele vânz?torului sau al persoanei care achizi?ioneaz? bunurile în afara teritoriului men?ionat în articolul 3, dar în interiorul Comunit??ii, efectuate pentru o alt? persoan? impozabil? sau o persoan? juridic? neimpozabil? ac?ionând ca atare într?un alt stat membru decât cel de plecare a expedi?iei sau a transportului de bunuri.

[...]"

B – *Reglementarea na?ională*

10. Articolul 30 alineatul 8 din Legea din 1994 privind taxa pe valoarea ad?ugată (Value Added Tax Act 1994, denumit? în continuare „Legea din 1994”) prevede urm?toarele:

„Prin regulamente se poate prevedea aplicarea unei cote zero anumitor livr?ri de bunuri sau livr?rilor de bunuri specificate în regulament atunci când:

(a) Commissioners au convingerea c? bunurile au fost sau trebuie exportate c?tre un loc situat în afara teritoriului statelor membre sau c? livrarea respectiv? implic? în acela?i timp:

(i) transportul de bunuri în afara teritoriului Regatului Unit ?i

(ii) achizi?ionarea lor într?un alt stat membru de c?tre o persoan? pl?titoare de TVA pentru aceast? achizi?ie în temeiul dispozi?iilor legisla?iei statului membru corespunz?toare, în ceea ce prive?te statul membru respectiv, dispozi?iilor articolului 10 ?i

(b) dac? este cazul, atunci când orice alt? condi?ie care poate fi prev?zut? în regulamente sau impus? de Commissioners este îndeplinit?.”

11. În aplicarea acestei abilit?ri, articolul 134 din Regulamentul din 1995 privind taxa pe valoarea ad?ugată (Value Added Tax Regulations 1995) reglementeaz? mai detaliat scutirea livr?rilor intracomunitare. Alte prevederi detaliate sunt enun?ate în Circularele (*Notices*) 725 ?i 703 ale Commissioners, care, în conformitate cu articolul 30 alineatul 8 din Legea din 1994 ?i cu anexa 7 alineatul 4, au, par?ial, putere de lege. Dup? cum arat? instan?a de trimitere, în conformitate cu toate aceste dispozi?ii, dreptul la scutirea livr?rii intracomunitare cu drept de deducere a TVA?ului aferent intr?rilor (zero?rating) exist? numai dac? bunurile au p?r?sit într?adev?r teritoriul Regatului Unit.

III – *Situa?ia de fapt ?i întreb?rile preliminare*

12. În anul 2002, Teleos ?i al?ii au vândut telefoane mobile unei societ??i cu sediul în Spania, Total Telecom SA/Ercosys Mobil SA (denumit? în continuare „TT”). Potrivit contractelor de vânzare, locul de destina?ie a m?rfurilor era stabilit mai ales în Fran?a, dar uneori ?i în Spania.

Livrarea a avut loc „franco uzin?” (ex works)(5). Potrivit acestei prevederi, Teleos și alții erau obligate doar să livreze bunurile într-un antrepozit al societății de expediție a TT, în Regatul Unit. Societatea de expediție trebuia să le transmită unui transportator pentru a fi transportate în statele de destinație. Pentru fiecare tranzacție, TT trimitea către Teleos și alții, prin serviciul de curierat, exemplarul original timbrat și semnat al unei scrisori de trsur întocmite potrivit dispozițiilor din Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele, ca dovadă a faptului că telefoanele mobile au ajuns la locul de destinație prevăzut. În conformitate cu constatările instanței de trimitere, nu a existat niciun motiv pentru ca Teleos și alții să pună la îndoială informațiile conținute în scrisorile de trsur CMR sau autenticitatea acestora.

13. La cererea Teleos și alții, livrările au fost scutite de TVA și acestora li s-a acordat dreptul la rambursarea TVA-ului plătit aferent intrărilor (zero-rating). Totuși, cu ocazia verificărilor desfășurate la câteva săptămâni după ultimele livrări, Commissioners of Customs & Excise (denumiți în continuare „Commissioners”) au descoperit că scrisorile de trsur CMR conțineau numeroase informații false cu privire la locul de destinație, la societățile de expediție și la vehiculele folosite aparent pentru transport. Astfel, aceștia au concluzionat că telefoanele mobile nu părăsiseră niciodată Regatul Unit. Instanța de trimitere împărtășește această opinie. În consecință, Commissioners au hotărât plata retroactivă de către Teleos și alții a TVA-ului în sumă de mai multe milioane GBP. Totuși, aceștia au recunoscut că Teleos și alții nu erau implicate în nicio fraudă și nici nu au știut că telefoanele mobile nu părăsiseră Regatul Unit.

14. Potrivit informațiilor instanței de trimitere, TT ar fi depus în Spania declarații fiscale referitoare la achiziția intracomunitară de telefoane mobile, a solicitat rambursarea TVA-ului achitat aferent intrărilor și a declarat livrarea ulterioară a acestora ca fiind livrare intracomunitară scutită de TVA.

15. Înainte de a intra în relații comerciale cu TT, Teleos și alții au verificat credibilitatea acestui cumpărător, verificând numărul de înregistrare în scopuri de TVA în Spania, înmatricularea în registrul comerțului și solvabilitatea acestuia. Acestea au cerut informații și cu privire la societatea de expediție utilizată de TT.

16. Prin Ordonanța din 7 mai 2004 (primită de Curte la 24 septembrie 2004), High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division (Administrative Court), care a fost sesizată cu acțiunea împotriva deciziilor Commissioners de stabilire a TVA-ului, a hotărât, în conformitate cu articolul 234 CE, să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

1) În circumstanțele pertinente, termenul „expediat” care figurează la articolul 28a alineatul (3) (achiziție intracomunitară de bunuri) 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 achiziționează bunurile se angajează să le transporte către un stat membru diferit de cel al livrării, de la un antrepozit securizat situat în statul membru al furnizorului, și atunci când documentele contractuale sau celelalte înscrisuri justificative indică faptul că intenția părților este ca bunurile să fie ulterior transportate către o destinație situată într-un alt stat membru, însă bunurile nu au părăsit încă în mod fizic teritoriul statului membru de livrare; sau atunci când

b) dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar este transferat persoanei care le achiziționează și când bunurile încep, dar nu finalizează în mod necesar traseul lor către un alt stat membru (în special dacă bunurile nu au părăsit încă în mod fizic teritoriul statului membru de

livrare); sau atunci când

c) dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar a fost transferat persoanei care le achiziționează și când bunurile au părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare și au început traseul lor către un alt stat membru?

Condițiile pentru scutire

2) Articolul 28c secțiunea A litera (a) [din A șasea directivă] trebuie interpretat în sensul că livrările de bunuri sunt scutite de TVA atunci când:

– bunurile sunt livrate unei persoane care le achiziționează înregistrate în scopuri de TVA într-un alt stat membru; și când

– persoana care achiziționează bunurile se angajează prin contract să le cumpere, înțelegându-se că, după ce a dobândit dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar în statul membru al furnizorului, acestuia îi va reveni sarcina de a transporta bunurile din statul membru al furnizorului către un al doilea stat membru, și când

a) dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care le achiziționează și când bunurile livrate au fost puse la dispoziția acesteia de către furnizor în temeiul unui contract de vânzare „franco uzin”, prin care persoana care achiziționează bunurile se angajează să le transporte către un stat membru diferit de cel al livrării, de la un antrepozit securizat situat în statul membru al furnizorului, și atunci când documentele contractuale sau celelalte înscrisuri justificative indică faptul că intenția părților este ca bunurile să fie ulterior transportate către o destinație situată într-un alt stat membru, însă bunurile nu au părăsit încă în mod fizic teritoriul statului membru de livrare; sau atunci când

b) dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care le achiziționează și când bunurile au început, dar nu au finalizat în mod necesar traseul lor către un alt stat membru (în special, bunurile nu au părăsit încă în mod fizic teritoriul statului membru de livrare); sau atunci când

c) dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care le achiziționează și când bunurile au părăsit teritoriul statului membru de livrare și au început traseul lor către un al doilea stat membru; sau atunci când

d) dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care le achiziționează și când se poate dovedi de asemenea că bunurile au sosit efectiv în statul membru de destinație?

Renașterea obligației de achitare a TVA-ului

3) În circumstanțele pertinente, atunci când un furnizor care acționează cu bună credință a prezentat autorităților competente din statul său membru, după introducerea unei cereri de rambursare, dovezi obiective care, la momentul depunerii lor, susțineau în aparență dreptul său la scutirea bunurilor în temeiul articolului 28c secțiunea A litera (a) și atunci când autoritățile competente au acceptat inițial aceste dovezi în vederea scutirii, în ce circumstanțe (dacă este cazul) autoritățile competente ale statului membru de livrare pot obliga totuși ulterior furnizorul să achite TVA-ul pe aceste bunuri, atunci când sunt aduse în atenția lor noi dovezi a) care pun la îndoială validitatea probelor precedente sau b) care demonstrează că dovezile furnizate erau false din punct de vedere material, fără totuși ca furnizorul să aibă cunoștință de aceasta și fără ca participarea sa să fie stabilită?

4) Răspunsul la a treia întrebare este afectat de faptul că există dovezi potrivit cărora persoana care achiziționează bunurile a prezentat declarații autorităților fiscale ale statului membru de destinație, în condițiile în care aceste declarații menționau, ca achiziții intracomunitare, bunurile cumpărate despre care este vorba în speță, persoana care achiziționează bunurile a indicat o sumă care era considerată că reprezintă taxa aferentă achiziției și a operat o deducere a aceleiași sume conform articolului 17 alineatul (2) litera (d) din A șasea directivă?

17. În cadrul procedurii în fața Curții au prezentat observații Teleos și alții, guvernul Regatului Unit, guvernele elen, francez, irlandez, italian și portughez, precum și Comisia Comunităților Europene.

IV – Aprecieri juridice

18. Situația de fapt din acțiunea principală este caracterizată, în acest caz, printr-o diferență evidentă între aparență și realitate. Potrivit documentelor pe care Teleos și alții le-au obținut de la partenerul lor comercial TT și pe care le-au prezentat Commissioners, mandatarul ales de TT a luat în primire telefoanele mobile în Regatul Unit și a aranjat să fie transportate în alte state membre. Astfel, ar fi îndeplinite toate condițiile atât pentru achiziția intracomunitară, cât și pentru scutirea de TVA a livrării intracomunitare, și aceasta indiferent care ar fi varianta de interpretare preferată dintre cea cuprinsă în prima întrebare preliminară și cea cuprinsă în a doua întrebare preliminară.

19. A treia și a patra întrebare preliminară abordează problema efectelor pe care le poate avea pentru tratamentul fiscal al unei livrări faptul că ulterior se dovedește că documentele nu coincid cu realitatea. Numai dacă se răspunde la aceste întrebări în sensul că faptele cunoscute ulterior pot duce la o nouă apreciere a situației este necesară analizarea primei și a celei de a doua întrebări preliminare.

20. Într-adevăr, prin aceste întrebări se urmărește să se clarifice dacă este posibil să fi avut loc o achiziție intracomunitară și o livrare intracomunitară scutită, chiar dacă telefoanele nu au părăsit (încă) teritoriul Regatului Unit. Dacă totuși autoritățile fiscale nu ar putea opune furnizorului această împrejurare, deoarece acesta, de bună credință, a presupus corectitudinea scrisorilor de trîsură CMR, ar fi lipsit de importanță dacă și când se aplică scutirea în aceste circumstanțe.

21. A treia și a patra întrebare ar fi și ele lipsite de importanță dacă, în ceea ce privește prima și cea de a doua întrebare, Curtea ar ajunge la concluzia că scutirea intervine chiar și atunci când mărfurile nu au părăsit statul membru de origine.

22. Prin urmare, nu există nicio prioritate logică clară în favoarea unuia sau a altuia dintre aceste grupuri de întrebări. Așadar, trebuie să se răspundă la întrebări în ordinea în care instanța de trimitere le-a adresat.

A – *Observație introductivă referitoare la normele privind impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre*(6)

23. Înainte de a aborda în detaliu întrebările preliminare, dorim, cu titlu introductiv, să formulăm câteva explicații cu privire la contextul în care se înscriu normele speciale referitoare la livrările transfrontaliere din cadrul schimburilor comerciale intracomunitare.

24. Prin TVA este impozitat consumul privat pe teritoriul țării. Pentru acest motiv, livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate pe teritoriul țării (articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă), precum și importul de bunuri (articolul 2 punctul 2 din A șasea directivă) sunt supuse TVA-ului. Pentru schimburile comerciale intracomunitare transfrontaliere, regimul tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre (titlul XVIa), introdus prin Directiva 91/680, a instituit un nou eveniment generator al TVA-ului, și anume achizițiile intracomunitare [articolul 28a alineatul (1) litera (a)].

25. Livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație într-un stat terț este scutită de taxă, în conformitate cu articolul 15 punctul 1 din A șasea directivă, deoarece aceste bunuri nu sunt consumate pe teritoriul țării. Această este situația, în conformitate cu articolul 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă, pentru livrările efectuate în alt stat membru.

26. Înainte de introducerea regimului tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre, livrările de mărfuri dintre două state membre erau supuse unui regim de impozitare similar celui aplicabil livrărilor din cadrul celorlalte schimburi comerciale internaționale. Potrivit acestui din urmă regim, o livrare era supusă la plata TVA-ului în principiu la locul de livrare, în sensul articolului 8 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, cu alte cuvinte, la locul de expediție, dar era scutită de impozitul la export. Ulterior, TVA-ul se aplica la importul în statul de destinație. Trecerea frontierei la export sau la import, care constituia criteriul determinant pentru acordarea scutirii sau pentru impozitare, trebuia dovedită numai prin documentele vamale, inclusiv în scopul aplicării TVA-ului.

27. În procesul realizării pieței interne, au fost eliminate controalele la frontierele interne, ceea ce a avut drept efect și necesitatea reformulării normelor privind TVA-ul aplicabile schimburilor comerciale intracomunitare(7). Totuși, reforma nu a mers atât de departe încât să extindă normele valabile pentru livrările de bunuri pe teritoriul țării și la schimburile comerciale dintre două state membre. Aceasta ar fi însemnat astfel ca – spre deosebire de situația de până la momentul respectiv – TVA-ul să nu mai revină statului în care bunurile sunt importate și în care are loc consumul, ci statului membru de livrare.

28. În schimb, regimul tranzitoriu nu a adus atingere repartizării suveranității fiscale între statele membre existente până la momentul respectiv. Pentru a face astfel încât dreptul de aplicare a TVA-ului să revină în continuare statului membru în care are loc consumul final, Directiva 91/680 a introdus achiziția intracomunitară drept nou eveniment generator de TVA pentru schimburile comerciale dintre statele membre [articolul 28a alineatul (1) litera (a)].

29. Deoarece achiziția intracomunitară se impozitează în statul de destinație a mărfii, livrarea intracomunitară corelativă din statul de origine trebuie să fie scutită de TVA, pentru a se evita dubla impunere și, prin urmare, încălcarea principiului neutralității TVA-ului [articolul 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă](8). În timp ce achiziția intracomunitară a înlocuit,

a?adar, impozitarea importului, scutirea de TVA a livr?rii intracomunitare înlocuie?te scutirea la export.

B – *Cu privire la prima ?i la a doua întrebare preliminar?*

1. Cu privire la interac?iunea dintre achizi?ia intracomunitar? ?i scutirea livr?rii intracomunitare

30. În ac?iunea principal?, reclamantele solicit? scutirea livr?rilor lor, în conformitate cu articolul 28c sec?iunea A litera (a) din A ?asea directiv?, în calitate de livr?ri intracomunitare. Totu?i, prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? ?i interpretarea articolului 28a alineatul (3) din A ?asea directiv?, în care este reglementat? impozitarea achizi?iilor intracomunitare.

31. Aceast? abordare se bazeaz? pe premisa corect? c? exist? o corela?ie, în ceea ce prive?te m?rfurile livrate, între scutirea de TVA în conformitate cu articolul 28c sec?iunea A litera (a) din A ?asea directiv? ?i impozitarea achizi?iei intracomunitare în sensul articolului 28a alineatul (3) primul paragraf din aceea?i directiv?. Efectul achizi?iei intracomunitare este transferarea dreptului de impozitare de la statul de origine la statul de destina?ie(9).

32. Ca urmare a interac?iunii dintre achizi?ie ?i scutire, care rezult? ?i din modul de redactare, cu trimiteri reciproce la dispozi?iile relevante din A ?asea directiv?, prima ?i a doua întrebare preliminar? trebuie analizate împreun?.

33. În conformitate cu articolul 28a alineatul (3) primul paragraf din A ?asea directiv?, existen?a unei achizi?ii intracomunitare presupune îndeplinirea urm?toarelor dou? condi?ii:

- persoana care achizi?ioneaz? bunurile ob?ine dreptul de a dispune în calitate de proprietar de bunul corporal mobil(10) ?i
- bunul corporal mobil este expedit sau transportat c?tre persoana care achizi?ioneaz? bunurile de c?tre sau în numele vânz?torului sau al persoanei care achizi?ioneaz? bunurile într?un alt stat membru decât cel din care bunurile sunt livrate sau transportate.

34. Scutirea livr?rii intracomunitare, în conformitate cu articolul 28c sec?iunea A litera (a) din A ?asea directiv?, intervine în urm?toarele condi?ii:

- bunurile sunt expediate sau transportate de c?tre sau în numele vânz?torului sau al persoanei care achizi?ioneaz? bunurile în afara teritoriului men?ionat la articolul 3 [din A ?asea directiv?] [a?adar, în afara teritoriului ??rii], dar în interiorul Comunit??ii;
- livr?rile sunt efectuate pentru o alt? persoan? impozabil? sau o persoan? juridic? neimpozabil? ac?ionând ca atare într?un alt stat membru decât cel de plecare a expedi?iei sau a transportului de bunuri.

35. În ceea ce prive?te îndeplinirea condi?iilor achizi?iei intracomunitare, p?r?ile sunt de acord c? TT dobândise dreptul de a dispune în calitate de proprietar de bunurile respective, chiar dac? bunurile nu intraser? în mod direct în posesia TT, ci a unei societ??i de expedi?ie mandatate de aceasta. În ceea ce prive?te condi?iile pentru scutire, cea de a doua condi?ie – livrarea c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare în afara statului de expedi?ie – nu ridic? probleme.

36. Între p?r?i exist? un diferend numai cu privire la interpretarea corect? a no?iunii de expedi?ie într?un alt stat membru, care apare într?un mod similar la articolul 28a alineatul (3) primul paragraf ?i la articolul 28c sec?iunea A litera (a) din A ?asea directiv?.

2. Expedi?ia ?i transportul în sensul articolului 28a alineatul (3) ?i al articolului 28c sec?iunea A

litera (a) din A ?asea directiv?

37. Teleos ?i al?ii consider? c?, într?o conjunctur? precum cea din spe??, expedi?ia are loc deja atunci când furnizorul pred? bunurile mandatarului persoanei care achizi?ioneaz? bunurile în statul de expedi?ie, între p?r?ile contractuale fiind convenit ca persoana care achizi?ioneaz? s? exporte bunurile într?un alt stat membru. Odat? cu predarea bunurilor, intervine achizi?ia intracomunitar? ?i ia na?tere dreptul la scutirea livr?rii intracomunitare.

38. Pe de o parte, reclamantele se întemeiaz? pe modul de redactare a dispozi?iilor corespunz?toare din A ?asea directiv?. No?iunea de expedi?ie desemneaz? începutul unei ac?iuni de transport, îns? nu ?i finalizarea acestei ac?iuni prin sosirea în statul de destina?ie. Pe de alt? parte, acestea subliniaz? c?, prin predarea bunurilor c?tre persoana care achizi?ioneaz?, vânz?torul î?i pierde dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar ?i, prin urmare, ?i îndatoririle fiscale ar trebui s? fie transferate persoanei care achizi?ioneaz? bunurile.

39. În schimb, statele membre interveniente ?i Comisia consider? c? expedi?ia într?un alt stat membru presupune drept condi?ie minim? ca bunurile s? fi p?r?sit într?adev?r statul de expedi?ie sau s? fi sosit în statul de destina?ie. În opinia acestora, numai prin corelarea cu acest fapt obiectiv poate fi asigurat? o func?ionare corect? a sistemului de TVA. Simpla inten?ie sau obliga?ia contractual? a cump?r?torului de a duce bunurile într?un alt stat membru nu este suficient?.

40. Într?adev?r, no?iunea de expedi?ie („*dispatch*”) nu este foarte clar? în niciuna dintre versiunile lingvistice ale dispozi?iilor cuprinse în A ?asea directiv?. Din punct de vedere pur lingvistic, s?ar putea considera c? este vorba doar de un fenomen punctual, astfel cum sus?in Teleos ?i al?ii.

41. Totu?i, este discutabil dac? în cazul din spe?? este vorba de o expedi?ie. În plus, ambele dispozi?ii relevante men?ioneaz? „transportul”. Spre deosebire, posibil, de no?iunea de expedi?ie, no?iunea de transport descrie nu numai un fenomen punctual, ci o mi?care continu? a m?rfurilor. A?adar, nu se poate sus?ine c? *transportul într?un alt stat membru* este deja finalizat dac? bunurile nu au p?r?sit înc? statul membru de origine.

42. În opinia noastr?, deosebirea dintre expedi?ie ?i transport trebuie explicat? dup? cum urmeaz?. O expedi?ie are loc atunci când vânz?torul sau persoana care achizi?ioneaz? bunurile implic? pentru transport un ter? independent, cum ar fi po?ta, care, în timpul transportului, nu se supune nici indica?iilor vânz?torului, nici indica?iilor cump?r?torului. Prin transferarea bunurilor c?tre un ter? – expedi?ia –, vânz?torul pierde dreptul de a dispune material de bun, f?r? îns? ca persoana care achizi?ioneaz? s? fi dobândit deja drepturile unui proprietar. Persoana care achizi?ioneaz? bunurile nu dobânde?te drepturile respective decât atunci când ter?ul îi pred? bunurile în statul de destina?ie. În acest moment are loc achizi?ia intracomunitar?.

43. Dimpotriv?, un transport are loc, în sensul directivei, atunci când vânz?torul sau cump?r?torul însu?i efectueaz? transportul bunurilor sau îl efectueaz? printr?un mandatar care urmeaz? instruc?iunile acestuia. Dac? vânz?torul r?spunde pentru transport, achizi?ia intracomunitar? are loc atunci când vânz?torul sau mandatarul s?u livreaz? bunul în statul de destina?ie persoanei care îl achizi?ioneaz?. Dac? persoana care achizi?ioneaz? preia sarcina transportului, aceasta dobânde?te, în mod direct sau prin mandatarul s?u în ?ara de origine, dreptul de a dispune în calitate de proprietar de bunul respectiv. Îns?, ?i în acest caz, achizi?ia intracomunitar? nu are loc decât atunci când transportul într?un alt stat membru este finalizat.

44. În ac?iunea principal?, achizi?ia intracomunitar? ar fi urmat s? intervin? prin predarea telefoanelor mobile societ??ii de expedi?ie ?i prin transportul lor în statul de destina?ie. Deoarece

societatea de expediție nu era un terț independent, ci a acționat potrivit instrucțiunilor TT, nu este vorba de un caz de expediție, ci de un caz de transport. Prin urmare, argumentele reclamantelor din acțiunea principală bazate pe semnificația literală a noțiunii de expediție nu au relevanță.

45. Interpretarea noastră privind noțiunile de expediție și de transport conduce – chiar dacă pe altă cale – la același rezultat ca și soluția propusă de statele membre interveniente și de Comisie: achiziția intracomunitară și scutirea livrării intracomunitare corelativă acesteia depind, de fiecare dată, de faptul că bunul a părăsit efectiv statul de origine.

46. Acest rezultat este în concordanță cu sensul și scopul regimului tranzitoriu pentru schimburile comerciale dintre statele membre, după cum în mod corect a susținut în special Comisia. Premisa fundamentală este că există un transfer de bunuri dintr-un stat membru în altul și un transfer corespunzător al consumului final supus TVA-ului. Prin urmare, articolul 28b secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă stabilește ca loc al achiziției intracomunitare de bunuri statul membru de destinație. Nu este suficient de sigur faptul că acest transfer a avut loc atât timp cât bunurile nu au trecut frontiera.

47. În acest context, trebuie să se țină seamă și de faptul că, prin teza introductivă a articolului 28c secțiunea A din A șasea directivă, statelor membre li se solicită să scutească livrările intracomunitare „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”.

48. Acest obiectiv este urmărit și prin condiția înscrisă la articolul 30 alineatul 8 litera a) punctul i) din Legea din 1994, potrivit căruia scutirea unei livrări intracomunitare se acordă numai dacă bunurile au părăsit în mod efectiv teritoriul țării. Teleos și alții au însă dreptate atunci când susțin că dispozițiile naționale adoptate în vederea punerii în aplicare a tezei introductive a articolului 28c secțiunea A din A șasea directivă nu ar trebui să încalce celelalte dispoziții ale directivei(11). Totuși, după cum a rezultat din analiza de mai sus, nu acesta este cazul în speță.

49. De altfel, potrivit unei jurisprudențe constante, noțiunile de activitate economică și de livrare de bunuri, care definesc, în conformitate cu A șasea directivă, operațiunile impozabile, au un caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor respective(12).

50. Același lucru este valabil și pentru noțiunea de livrare intracomunitară. În măsura în care definiția acestei noțiuni pornește de la mișcarea fizică a bunurilor peste frontieră, aceasta este legată de asemenea de un fenomen obiectiv. Pe de altă parte, în documentele referitoare la asemenea mișcări de bunuri, niciodată nu poate fi complet exclusă fraudă, astfel cum ilustrează situația de fapt din acțiunea principală. Totuși, fenomenele obiective care se manifestă în exterior sunt mai susceptibile să fie verificate decât intențiile persoanei care achiziționează și obligațiile contractuale pe care aceasta și le-a asumat(13). Din acest punct de vedere, condiția transportului în afara teritoriului statului de origine poate contribui la prevenirea fraudelor fiscale.

51. În plus, pornind de la circumstanțe obiective, se respectă obiectivele de a asigura securitatea juridică și de a facilita actele inerente aplicării TVA-ului(14).

52. Prin mai multe argumente, Teleos și alții contestă aplicarea scutirii livrărilor intracomunitare doar în momentul în care bunurile respective au părăsit statul de origine. În esență, acesteia obiectează cu privire la obligativitatea asigurării de către vânzător a transportului efectiv al bunurilor în afara statului de origine, deși prin predarea bunurilor către cumpărător, respectiv către comisionarul acestuia, vânzătorul pierde controlul asupra acestora. Prin această interpretare, susțin acestea, forma uzuală utilizată în comerțul internațional de livrare „franco uzin” și o serie

de alte tipuri de livrare reglementate de Incoterms (de exemplu, CIF și FOB) sunt grevate de riscuri considerabile. Acest fapt face ca schimburile intracomunitare să fie mai puțin atractive și, prin aceasta, încalcă articolul 29 CE.

53. Este adevărat faptul că, în cazul unei livrări intracomunitare „franco uzin”, vânzătorul se confruntă cu un risc deosebit. În cazul în care, contrar prevederilor contractuale, cumpărătorul nu transportă bunurile într-un alt stat membru, atunci tranzacția nu reprezintă, într-adevăr, o livrare intracomunitară scutită, pentru care cumpărătorul trebuie să plătească TVA-ul în statul de destinație. Operațiunea respectivă este calificată atunci mai degrabă ca o livrare internă, pentru care furnizorul are obligația de a plăti TVA-ul. În mod normal, acesta nu îi va factura cel mai adesea cumpărătorului TVA-ul, deoarece era planificat o livrare intracomunitară scutită.

54. Riscul furnizorului de a trebui să plătească TVA-ul din cauza comportamentului cumpărătorului ce contravine contractului este în primul rând o consecință a modului în care sunt organizate relațiile contractuale. Atunci când furnizorul mărfurilor transmite cumpărătorului sarcina transportului respectivelor mărfuri într-un alt stat membru, acțiune permisă conform dispozițiilor cuprinse în A șasea directivă, acesta trebuie, în consecință, în caz de neîndeplinire a acestei obligații contractuale, să solicite partenerului său contractual retroactiv plata TVA-ului datorat pentru livrarea sa internă. Pentru a se asigura într-un astfel de caz, furnizorul poate solicita cumpărătorului o garanție privind plata TVA-ului până când se dovedește efectuarea transportului într-un alt stat membru, așa cum se recomandă în Circulara 703 a Commissioners.

55. Potrivit interpretării propuse de Teleos și alții, momentul achiziției ar fi mutat la momentul anterior transportului din statul de origine. Începând cu acel moment, statul unde își are sediul cumpărătorul ar fi îndreptățit să aplice taxa, deși bunurile nu au sosit efectiv acolo, ci au rămas în statul de origine și probabil sunt și consumate în acesta. Astfel, această interpretare este contrară dispozițiilor tranzitorii care urmăresc repartizarea dreptului de impozitare.

56. Riscul neîndeplinirii obligației contractuale a cumpărătorului de a exporta bunurile într-un alt stat membru ar fi suportat în cele din urmă de administrația fiscală din statul membru de origine a bunurilor. Or, aceasta nu este implicat în niciun mod în relațiile contractuale dintre vânzător și cumpărător. Deoarece achiziția de bunuri intracomunitară este corelată cu scutirea pentru livrarea intracomunitară, administrația fiscală din statul de origine a mărfurilor nu poate să se mai adreseze furnizorului rezident pe teritoriul țării. În schimb, ar trebui să încerce să perceapă TVA-ul de la cumpărător, care, cel mai probabil, nici nu este înregistrat fiscal în acest stat(15).

57. Nu este necesar să se stabilească aici dacă obligațiile și riscurile furnizorului, care pot fi legate în prezentul context de livrările intracomunitare, reprezintă într-adevăr o restricție privind libera circulație a mărfurilor, deoarece riscurile depind în special de obligațiile contractuale impuse de livrarea „franco uzin”, așa cum au fost agreate de furnizor, și nu de interpretarea dispozițiilor relevante din A șasea directivă. În orice caz, anumite restricții ar fi justificate atât timp cât fac posibilă aplicarea corectă a TVA-ului în cazul livrărilor intracomunitare și favorizează obiectivul, recunoscut și încurajat de A șasea directivă, de combatere a evaziunii fiscale(16).

58. Totuși, pentru a răspunde la a treia întrebare, trebuie să se verifice dacă răspunderea legală a furnizorului în situații deosebite precum situația de față nu merge prea departe și nu conduce la o restricție disproporționată a liberei circulații a mărfurilor sau la o încălcare a principiilor generale de drept.

59. Prin urmare, propunem să se răspundă la prima și la a doua întrebare preliminară după cum urmează:

„O achiziție intracomunitară a unui bun, în sensul articolului 28a alineatul (3) primul paragraf din A

„Așea directivă”, presupune ca persoana care achiziționează bunul să dobândească dreptul de a dispune în calitate de proprietar de bunul expediat sau transportat într-un alt stat membru și care, în urma acestei expediții, a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de origine.

Scutirea unei livrări intracomunitare, în sensul articolului 28c secțiunea A litera (a) din Așea directivă, presupune ca bunul livrat într-un alt stat membru să fie expediat sau transportat în acest stat și, în urma acestei expediții, să fi părăsit în mod fizic statul membru de origine.”

C – *Cu privire la a treia întrebare preliminară*

60. Pentru a răspunde la a treia întrebare, trebuie să se clarifice dacă furnizorului care a prezentat cu bună credință dovezile puse la dispoziție de achizitor privind transportul în afara țării de origine i se poate refuza în mod retroactiv scutirea pentru livrarea de bunuri recunoscută inițial, în cazul în care se constată că dovezile respective erau false.

61. Statele membre interveniente sunt în mod unanim de acord că furnizorul trebuie să dovedească îndeplinirea condițiilor pentru scutirea livrării. Dacă, în momentul verificării întreprinse de administrația fiscală, se constată că dovezile prezentate erau false, atunci dovada nu a fost făcută și, în consecință, scutirea urmează a fi refuzată.

62. În schimb, Comisia susține că livrările intracomunitare ar fi foarte mult îngreunate dacă furnizorul nu ar putea beneficia de scutire, deși a făcut tot ce a stat în puterea sa pentru a îndeplini și a face dovada îndeplinirii condițiilor necesare pentru această scutire. Aceasta face referire la o declarație comună a Consiliului și a Comisiei cu ocazia adoptării Directivei 91/680. Potrivit acesteia, aplicarea dispozițiilor regimului tranzitoriu nu trebuie în niciun caz să aibă ca efect refuzul scutirii prevăzute la articolul 28c secțiunea A în cazul în care se constată ulterior că persoana care achiziționează bunurile a prezentat informații incorecte în această privință, în timp ce persoana impozabilă a adoptat toate măsurile necesare pentru a face imposibilă o aplicare incorectă a normelor referitoare la plata TVA-ului pentru livrări ale propriei societăți.

63. Trebuie subliniat de la început faptul că Așea directivă acordă un domeniu de aplicare foarte larg TVA-ului(17). Din aceasta rezultă că, derogând de la acest principiu general, dispozițiile privind scutirile sunt de strictă interpretare(18). Persoana care invocă o astfel de excepție trebuie să dovedească îndeplinirea condițiilor de aplicare a acesteia.

64. După cum reiese de la articolul 28c secțiunea A prima teză din Așea directivă, este de competența statelor membre să stabilească cerințele formale privind dovada condițiilor de aplicare a scutirii unei livrări intracomunitare(19). Totuși, atunci când sunt atinse limitele libertății de apreciere pe care Așea directivă o acordă statelor membre, aceste condiții trebuie să respecte prevederile Tratatului CE, sensul și obiectivul directivei înseși, precum și principiile generale de drept, precum principiul proporționalității(20).

65. Regimul tranzitoriu pentru schimburile comerciale dintre statele membre a fost introdus prin Directiva 91/680 în vederea realizării pieței interne și pentru eliminarea frontierelor fiscale(21). Astfel, în esență, măsurile au ca obiectiv facilitarea liberei circulații a mărfurilor între statele membre, garantată prin articolele 28 CE și 29 CE. Astfel cum în mod întemeiat susține Comisia, cerințele privind dovada unei livrări intracomunitare nu trebuie, prin urmare, să determine ca regimul tranzitoriu să facă schimburile comerciale intracomunitare mai dificile decât înainte de eliminarea controalelor la frontieră.

66. Atât timp cât au existat controale la frontieră, persoanele impozabile se puteau baza pe documentele emise de autoritățile vamale ca dovadă a exportului de bunuri livrate. După eliminarea frontierelor interne, persoana impozabilă nu mai are la dispoziție acest mijloc de probă

care se bucura de o deosebită încredere. În locul acestuia, în continuare, dovada de trecere a frontierei o pot constitui doar declarațiile ale persoanelor private.

67. În special, este adecvată în acest scop o scrisoare de trăsătură întocmită conform prevederilor din Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe căi rutiere (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR) și prin care destinatarul a indicat primirea mărfurilor într-un alt stat membru.

68. Scrisoarea de trăsătură CMR este semnată de expeditorul mărfurilor și de transportator și face dovada primirii mărfii de către transportator(22). Un exemplar al acestei scrisori însoțite bunurile și se remite destinatarului la cererea acestuia(23). Dacă acesta indică primirea bunurilor pe scrisoarea de trăsătură CMR, atunci înseamnă că minimum trei persoane, cel mai adesea independent una de cealaltă, au contribuit la constituirea dovezii privind transferul într-un alt stat membru. Acest fapt diminuează riscul de fraudă, însă nu poate să îl excludă în întregime.

69. Dacă respectiva persoană imposibilă prezintă o scrisoare de trăsătură CMR întocmită în acest mod, atunci această dovadă este, de cele mai multe ori, suficientă pentru a dovedi transportul sau expediția în afara statului de livrare, într-un alt stat membru. Dacă celelalte condiții sunt îndeplinite, ia naștere dreptul la scutirea livrării intracomunitare. Acest fapt nu exclude ca dovada privind transportul sau expediția să poată fi făcută în alt mod, dacă aceasta nu conduce la un obstacol în calea circulației transfrontaliere de mărfuri mai grav decât cerințele privind dovezile necesare aplicabile înainte de eliminarea frontierelor interne.

70. Se pune problema care sunt consecințele în situația în care se dovedește *a posteriori* că informațiile din scrisoarea de trăsătură CMR sunt false și trebuie să se plece de la premisa că bunurile nu au fost, în realitate, transportate peste frontieră, în condițiile în care contribuabilul nu a fost complice cu emitenții scrisorii de trăsătură CMR și nu avea și nici nu putea să aibă cunoștințe de faptul că aceasta era incorectă.

71. Pe de o parte, în funcție de situația de fapt apărută ulterior, livrarea respectivă ar putea fi calificată retroactiv ca o livrare internă nescutită, iar furnizorul ar putea fi obligat la plata TVA-ului. Acesta este punctul de vedere al statelor membre interveniente. Comisia, pe de altă parte, susține că, în acest caz, furnizorul nu poate fi obligat la plata TVA-ului.

72. Nu împărtășim opinia statelor membre interveniente. Această opinie implică o sarcină disproporționată pentru furnizor și, implicit, un obstacol în calea liberei circulații a mărfurilor. Riscul ca furnizorul să poarte răspunderea pentru plata TVA-ului în cazul în care beneficiarul nu exportă efectiv bunurile, ci simulează transportul cu ajutorul unor documente de transport contrafăcute, poate să îl descurajeze pe furnizor de la efectuarea de tranzacții transfrontaliere. Acest punct de vedere al statelor membre contrazice astfel obiectivele regimului tranzitoriu.

73. Astfel cum reiese din declarația comună a Consiliului și a Comisiei cu ocazia adoptării Directivei 91/680, citată de Comisie, nici intenția legiuitorului nu a fost ca răspunderea furnizorului să fie atât de largă.

74. Desigur, obiectivul recunoscut și încurajat de Așasea directivă, și anume de a garanta colectarea corespunzătoare a TVA-ului și de a combate evaziunea fiscală(24), poate să justifice existența unor restricții privind libera circulație a mărfurilor(25). Punctul de vedere al statelor membre interveniente este adecvat pentru a împiedica pierderile fiscale rezultate ca urmare a unui comportament delictual. Totuși, acesta conduce la o repartizare a riscurilor inadecvată între furnizor și administrația fiscală, ca urmare a comportamentului delictual al unui terț și contravine, prin aceasta, principiul proporționalității.

75. Cu siguranță, furnizorului îi revine obligația de a face tot ceea ce este posibil pentru a garanta o efectuare corectă a livrării intracomunitare(26). Dacă, prin contract, acesta lasă în sarcina cumpărătorului transportul bunurilor într-un alt stat membru, acesta trebuie – astfel cum am afirmat în explicațiile referitoare la prima întrebare – să suporte consecințele neîndeplinirii acestei obligații de către cumpărător.

76. În plus, vânzătorul trebuie să se asigure de seriozitatea partenerului său comercial. Obiectivul de prevenire a evaziunii fiscale justifică uneori cerințe ridicate cu privire la această obligație. Este de competența instanțelor naționale să decidă dacă furnizorul a îndeplinit această obligație. Potrivit informațiilor furnizate în acest sens în decizia de trimitere, Teleos și alții par să fi epuizat toate posibilitățile pe care le aveau la dispoziție pentru verificarea TT.

77. Dimpotrivă, ar fi excesiv să se ajungă la angajarea răspunderii furnizorului pentru comportamentul delictual al partenerului său comercial, comportament împotriva căruia acesta nu poate să se apere(27). Astfel, într-un astfel de caz, pe furnizor nu îl ajută să solicite o garanție având valoarea TVA-ului de la cumpărător până la dovada privind transportul mărfurilor într-un alt stat membru, astfel cum se recomandă în Circulara nr. 703 a Commissioners, întrucât, prin prezentarea scrisorii de traseră CMR, care nu conține informații false care ar putea fi recunoscute de către furnizor, această dovadă pare îndeplinită. Prin urmare, furnizorul ar fi astfel obligat să elibereze garanția în momentul primirii scrisorii de traseră CMR, chiar și atunci când – astfel cum se constată ulterior – transportul peste frontieră nu s-a efectuat în realitate.

78. Hotărârile pronunțate în cauzele Faroe Seafood și alții(28) și Pascoal & Filhos(29) nu ar putea fi invocate pentru a contesta această concluzie.

79. Aceste cauze priveau perceperea de taxe vamale pentru mărfuri din țări terțe. În fiecare dintre aceste cauze, importatorul beneficiase de o scutire pe baza unui certificat de origine emis de statul de export. Ulterior, s-a constatat că certificatele de origine nu erau relevante, astfel încât regimul vamal preferențial fusese acordat în mod greșit. În hotărârile citate, Curtea a considerat că recuperarea *a posteriori* a taxelor vamale nu este o impunere disproporționată, deși importatorul se bazase cu bună credință pe certificatul de origine (incorect) emis de statul de export(30).

80. Aceste constatări privind dreptul vamal nu pot fi aplicate prin analogie interpretării dispozițiilor cuprinse în A șasea directivă TVA. În dreptul vamal, este posibil să depindă de originea mărfii dacă importatorul trebuie sau nu trebuie să plătească taxă vamală. Dimpotrivă, prin dispozițiile cu privire la schimburile comerciale intracomunitare se stabilește nu numai dacă o livrare este scutită de taxă, ci și dacă achiziția bunului respectiv este imposibilă. Achiziția și scutirea determină repartizarea competențelor fiscale pe piața internă. Acestea nu conduc la dispariția completă a obligației fiscale, ci la deplasarea ei de la furnizor la persoana care achiziționează. Dacă se acordă o scutire pe baza unor dovezi eronate, administrația fiscală poate să se îndrepte către persoana care achiziționează. Dimpotrivă, în dreptul vamal, răspunderea revine numai persoanei în numele căreia s-a făcut declarația vamală de import(31). Dacă certificatul de origine se dovedește incorect, nu există în locul acestuia vreun alt debitor căruia să îi revină răspunderea pentru taxa vamală.

81. În plus, schimburile comerciale fără restricții cu state terțe nu constituie un drept individual protejat printr-o libertate fundamentală din tratat. Din acest motiv, pentru restricțiile schimburilor comerciale cu state terțe se aplică criterii mai puțin riguroase decât pentru restricțiile schimburilor de mărfuri intracomunitare.

82. De altfel, după cum în mod întemeiat a arătat Comisia, în hotărârile citate a fost aplicat o

dispoziție(32) specific? a dreptului vamal, care reglementa în mod expres rectificarea a *posteriori* a certificatului de origine. Potrivit acestei dispoziții, autoritățile competente nu puteau renunța la recuperarea a *posteriori* a valorii taxelor vamale decât în caz de eroare a autorităților competente. În speță nu există dispoziții corespunzătoare în acest sens.

83. Suntem conștienți de faptul că interpretarea propusă aici implică un anumit risc. Aceasta ar putea încuraja furnizorul să aibă o atitudine superficială dacă, în cazul în care achizitorul doar simulează transportul peste frontieră, furnizorul nu trebuie să se aștepte la o răspundere în ceea ce privește TVA-ul. De aceea, subliniem încă o dată faptul că furnizorul poate să nu fie obligat a *posteriori* la plata TVA-ului doar atunci când nu există niciun indiciu că a fost implicat în fraude sau că a avut cunoștință de existența acestora și dacă a făcut tot ce îi stătea în putere pentru a asigura perceperea în mod corespunzător a TVA-ului.

84. În încheiere, dorim să ne referim pe scurt la consecințele care rezultă din constatările formulate anterior. Comisia evidențiază următoarea alternativă în acest sens: în primul rând, se poate considera că cerințele pentru scutire sunt întrunite deja prin prezentarea documentelor despre care nu se știe că sunt false; astfel, se poate exclude o reevaluare materială ulterioară a situației (soluția materială). Aceasta este soluția în favoarea creia se pronunță Comisia. În al doilea rând, aceasta consideră că, desigur, situația poate fi reevaluată din punct de vedere material pe baza informațiilor ulterioare, fără să se retragă totuși, ca urmare, persoanei impozabile scutirea deja acordată (soluția de drept procedural).

85. Considerăm că este de preferat soluția materială. Aceasta permite să se prezume o achiziție intracomunitară efectuată de către cumpărător – în cazul de față, TT – în statul de livrare de origine, care corespunde scutirii livrării(33). Dimpotrivă, a doua soluție ar putea să conducă, să spunem astfel, într-o „zonă a nimeni” din punct de vedere fiscal. Livrarea ar fi calificată a *posteriori* din punct de vedere material drept livrare internă, fără să se poată pretinde TVA-ul de la furnizorul care ar fi trebuit să îl plătească. Totodată, ar fi greu de argumentat cum a putut avea loc o achiziție intracomunitară taxabilă în condițiile în care nu îi este asociat nicio livrare intracomunitară.

86. Prin urmare, la cea de a treia întrebare preliminară propunem să se răspundă după cum urmează:

„În cazul în care, acționând cu bună credință, furnizorul prezintă dovezi obiective potrivit cărora bunul pe care l-a livrat a părăsit în mod efectiv statul de origine și, în consecință, autoritățile acordă scutire de taxă acestei livrări în temeiul articolului 28c secțiunea A litera (a) din Aseasa directivă, în condițiile din acțiunea principală, aceste autorități nu pot obliga a *posteriori* furnizorul la plata TVA-ului dacă se dovedește că dovezile prezentate conțineau informații false, fără totuși ca furnizorul să fi avut sau să fi putut avea cunoștință de acestea. Însă acest lucru este valabil numai dacă furnizorul a făcut tot ceea ce stătea în puterea sa pentru a asigura aplicarea corespunzătoare a dispozițiilor privind TVA-ul.”

D – Cu privire la a patra întrebare preliminară

87. Această întrebare privește aspectul dacă declararea achiziției intracomunitare în statul de destinație are influență asupra tratamentului fiscal din statul de origine. Părțile care și-au exprimat opiniile în această problemă propun un răspuns negativ.

88. După cum s-a arătat deja, scutirea în statul de origine și impozitarea achiziției în statul de destinație sunt, în principiu, complementare și servesc la repartizarea competențelor de impozitare(34).

89. Totodată, ar constitui o invitație la fraude dacă statul de origine ar trebui să scutească automat o livrare după ce cumpărătorul a completat o declarație fiscală cu privire la achiziția intracomunitară a bunurilor respective în statul de destinație. Prin prezentarea unei declarații fiscale false în statul (pretinsei) achiziții, cumpărătorul ar putea să influențeze astfel stabilirea locului de aplicare a taxei și să aleagă un stat cu o cota de impozitare deosebit de redusă. Chiar și în condițiile unei verificări insuficiente a informațiilor cu privire la achiziție în statul de destinație, declarația incorectă ar avea totuși ca efect scutirea livrării în statul de origine.

90. Principiul colectării corespunzătoare a TVA-ului este mai bine respectat dacă atât condițiile pentru achiziția intracomunitară, cât și cele pentru scutirea livrării corespunzătoare sunt verificate independent una de cealaltă de către autoritățile fiscale competente din statele respective. Totodată, acestea trebuie să asigure – dacă este cazul, prin rambursarea taxei – că, în condițiile unei realizări corecte a livrării și a achiziției, nu se ajunge la o dublă impunere.

91. În cadrul dovezii că a avut loc o livrare intracomunitară scutită, faptul că achizitorul prezintă o declarație fiscală depusă în statul de destinație cu privire la achiziția intracomunitară a bunurilor poate fi, cel mult, un indiciu suplimentar că acesta a scos cu adevărat bunurile din țară. Dintr-o asemenea declarație rezultă doar mijlocit faptul că bunurile au fost transferate din statul de origine în statul de destinație. Furnizorul nu trebuie însă să se bazeze doar pe aceasta, întrucât declarația fiscală depusă în statul de destinație cu privire la achiziție nu obligă cu nimic autoritățile fiscale din statul de origine în ceea ce privește decizia lor referitoare la scutirea de taxă.

92. Prin urmare, la cea de a patra întrebare trebuie să se răspundă că faptul că persoana care a achiziționat bunurile a prezentat administrației fiscale din statul de destinație o declarație fiscală cu privire la achiziția intracomunitară a bunurilor nu prezintă o semnificație determinantă pentru dovedirea unei livrări intracomunitare scutite.

V – Concluzie

93. Având în vedere considerațiile anterioare, propunem să se răspundă la întrebările preliminare după cum urmează:

„1) O achiziție intracomunitară a unui bun, în sensul articolului 28a alineatul (3) 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, presupune ca persoana care achiziționează bunul să dobândească dreptul de a dispune în calitate de proprietar de bunul expedit sau transportat într-un alt stat membru și care, în urma acestei expediții, a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de origine.

2) Scutirea unei livrări intracomunitare, în sensul articolului 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă, presupune ca bunul livrat într-un alt stat membru să fie expedit sau transportat în acest stat și, în urma acestei expediții, să fi părăsit în mod fizic statul membru de origine.

3) În cazul în care, acționând cu bună credință, furnizorul prezintă dovezi obiective potrivit cărora bunul pe care l-a livrat a părăsit în mod efectiv statul de origine și, în consecință, autoritățile acordă scutire de taxă acestei livrări în temeiul articolului 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă 77/388, în condițiile din acțiunea principală, aceste autorități nu pot obliga a posteriori furnizorul la plata taxei pe valoarea adăugată dacă se dovedește că dovezile prezentate conțineau informații false, fără totuși ca furnizorul să fi avut sau să fi putut avea cunoștință de acestea. Însă acest lucru este valabil numai dacă furnizorul a făcut tot ceea ce

st?tea în puterea sa pentru a asigura aplicarea corespunz?toare a dispozi?iilor privind taxa pe valoarea ad?ugat?.

4) Faptul c? persoana care a achizi?ionat bunurile a prezentat administra?iei fiscale din statul de destina?ie o declara?ie fiscal? cu privire la achizi?ia intracomunitar? a bunurilor nu prezint? o semnifica?ie determinant? pentru dovedirea unei livr?ri intracomunitare scutite.”

1 – Limba original?: germana.

2 – Directiva 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), denumit? în continuare „A ?asea directiv?”.

3 – 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, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd.

4 – JO L 376, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 110.

5 – În conformitate cu clauzele de comer? interna?ional (Incoterms) stabilite în anul 2000 de Camera Interna?ional? de Comer? de la Paris, „ex works” semnific? faptul c? „vânz?torul î?i îndepline?te obliga?ia de livrare dac? pune m?rfurile la dispozi?ia cump?r?torului în localurile vânz?torului sau într?un alt loc precis (fabric?, uzin?, antrepozit etc.), f?r? s? fi fost îndeplinite formalit??ile vamale pentru export ?i marfa s? fi fost înc?rcat? în vehiculul pus la dispozi?ie de cump?r?tor”.

6 – A se vedea Concluziile prezentate de noi la 10 noiembrie 2005 în cauza EMAG Handel Eder (C?245/04, Rec., p. I?3227, punctul 19 ?i urm?toarele).

7 – A se vedea al doilea ?i al treilea considerent al Directivei 91/680. A se vedea de asemenea Hot?rârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, Rec., p. I?3227, punctele 26 ?i 27).

8 – A se vedea Hot?rârea EMAG Handel Eder (citat? la nota de subsol 7, punctul 29), precum ?i punctele 24 ?i 25 din Concluziile prezentate de noi în aceast? cauz?).

9 – Subliniem totu?i c? constat?rile privind achizi?ia intracomunitar? f?cute de autorit??ile competente din statul de destina?ie nu oblig? autorit??ile din statul de origine s? verifice dac? sunt îndeplinite condi?iile pentru scutirea unei livr?ri intracomunitare (a se vedea punctul 90 din prezentele concluzii).

10 – În ceea ce prive?te modul corespunz?tor de redactare a articolului 5 alineatul (1) din A ?asea directiv?, Curtea a explicat deja c? no?iunea de livrare a unui bun include orice opera?iune de transfer al unui bun corporal de c?tre o parte care împuternice?te cealalt? parte s? dispun? în fapt de acest bun ca ?i cum ar fi proprietarul acestuia [Hot?rârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C?320/88, Rec., p. I?285, punctul 7), ?i Hot?rârea din 21 februarie 2006, Halifax ?i al?ii (C?255/02, Rec., p. I?1609, punctul 43)].

11 – A se vedea, cu privire la teza introductiv? similar? de la articolul 13 din A ?asea directiv?, Hot?rârea din 20 iunie 2002, Comisia/Germania (C?287/00, Rec., p. I?5811, punctul 50), ?i Hot?rârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates ?i Montecello (C?498/03, Rec., p. I?4427, punctul 24).

12 – Hot?rârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, Rec., p. 655, punctul 19), Hot?rârea din 12 ianuarie 2006, Optigen ?i al?ii (C?354/03, C?355/03 ?i C?484/03, Rec., p. I?483, punctele

43 și 44), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 41).

13 – A se vedea, cu privire la lipsa de relevanță a unor elemente subiective corespunzătoare în ceea ce privește deducerea taxelor plătite aferente intrărilor, Hotărârea din 6 aprilie 1994, BLP Group (C-4/94, Rec., p. I-983, punctul 24), și Hotărârea Optigen (citată la nota de subsol 12, punctul 45).

14 – A se vedea în acest sens Hotărârile BLP Group (citată la nota de subsol 13, punctul 24) și Optigen (citată la nota de subsol 12, punctul 45).

15 – În acest scop, este nevoie de o construcție complicată: în statul respectiv ar trebui să aibă loc o returnare simulată a bunurilor în statul de origine – aadar, în speță, în Regatul Unit –, urmat de o nouă achiziție intracomunitară imposibilă în acest stat – în acest caz, prin intermediul lui TT. Teleos și alții susțin că autoritățile fiscale din Regatul Unit ar fi atribuit TT un număr de identificare TVA și au încercat în mod clar să perceapă TVA-ul, în modul descris, de la TT. Teleos și alții s-au opus invocând o dublă impunere. Este clar faptul că impunerea TVA-ului se poate face doar o dată, fie față de Teleos și alții, fie față de TT. Depinde de răspunsul la a treia întrebare dacă va fi supus TVA-ului Teleos și alții sau TT.

16 – Hotărârea din 29 aprilie 2004, Gemeente Leusden și Holin Groep (C-487/01 și C-7/02, Rec., p. I-5337, punctul 76), Hotărârea Kittel și Recolta Recycling (citată la nota de subsol 12, punctul 54).

17 – Hotărârea Halifax și alții (citată la nota de subsol 10, punctul 41), Hotărârea Optigen și alții, (citată la nota de subsol 12, punctul 37), precum și Hotărârea Kittel și Recolta Recycling (citată la nota de subsol 12, punctul 40).

18 – Hotărârea din 26 iunie 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, Rec., p. I-2561, punctul 19), Hotărârea din 16 septembrie 2004, Cimber Air (C-382/02, Rec., p. I-8379, punctul 25), și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Elmelka (C-181/04-C-183/04, Rec., p. I-8167, punctul 15).

19 – A se vedea de asemenea în acest sens Ordonanța din 3 martie 2004, Transport Service (C-395/02, Rec., p. I-1991, punctele 27 și 28), precum și Hotărârea Halifax și alții (citată la nota de subsol 10, punctele 90 și 91). Pentru mai multe detalii, a se vedea punctul 20 și următoarele din Concluziile prezentate de noi la 11 ianuarie 2007 în cauza Collée (C-146/05).

20 – A se vedea în acest sens, în legătură cu articolul 22 alineatul (8) din Așasea directivă, Hotărârea Halifax și alții (citată la nota de subsol 10, punctul 92). A se vedea de asemenea, cu privire la dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor, Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrișă și alții (C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 52), și 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, cu privire la articolul 21 alineatul (3) din Așasea directivă, Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, Rec., p. I-4191, punctul 29).

21 – A se vedea primul și al doilea considerent al Directivei 91/680 (citată la nota de subsol 4).

22 – A se vedea articolul 5 alineatul 1 și articolul 9 alineatul 1 din CMR.

23 – A se vedea articolul 5 alineatul 1 și articolul 13 alineatul 1 din CMR.

24 – Hotărârea Gemeente Leusden și Holin Groep (citată la nota de subsol 16, punctul 76) și

Hotărârea Kittel și Recolta Recycling (citată la nota de subsol 12, punctul 54).

25 – A se vedea punctul 57 din prezentele concluzii.

26 – Hotărârile Federation of Technological Industries (citată la nota de subsol 20, punctul 33) și Kittel și Recolta Recycling (citată la nota de subsol 12, punctul 51).

27 – Ideea potrivit căreia contribuabilul diligent și onest nu este răspunzător în momentul colectării TVA-ului pentru fraudele altor persoane apare într-un șir de hotărâri în materie de fraude de tip carusel TVA [a se vedea în special Hotărârea Federation of Technological Industries și alții (citată la nota de subsol 20, punctul 33), Hotărârea Optigen și alții (citată la nota de subsol 12, punctul 52 și următoarele), precum și Hotărârea Kittel și Recolta Recycling (citată la nota de subsol 12, punctul 45 și următoarele)]. Totuși, din punctul de vedere al situației de fapt, aceste cauze nu sunt pur și simplu comparabile cu situația din prezenta cauză, deoarece acestea priveau mai multe operațiuni care puteau fi individualizate, în timp ce în prezenta cauză trebuia să aibă loc doar o livrare intracomunitară în realizarea căreia erau implicate mai multe persoane.

28 – Hotărârea din 14 mai 1996 (C-153/94 și C-204/94, Rec., p. I-2465).

29 – Hotărârea din 17 iulie 1997 (C-97/95, Rec., p. I-4209).

30 – A se vedea în special Hotărârea Faroe Seafood și alții (citată la nota de subsol 28, punctul 114) și Hotărârea Pascoal & Filhos (citată la nota de subsol 29, punctul 55).

31 – A se vedea hotărârea pronunțată în cauza Pascoal & Filhos (citată la nota de subsol 29, punctul 49).

32 – Articolul 5 alineatul (2) Regulamentul (CEE) nr. 1697/79 al Consiliului din 24 iulie 1979 privind recuperarea *a posteriori* a drepturilor de import sau de export care nu au fost impuse persoanei pasibile de plată pentru mărfurile declarate pentru un regim vamal care presupune obligația de plată a acestor drepturi (JO L 197, p. 1).

33 – A se vedea, în legătură cu această cale de soluționare, desigur complicată, însă concret aplicată de autoritățile Regatului Unit, nota de subsol 15.

34 – A se vedea punctele 29 și 31 și următoarele din prezentele concluzii.