

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 11 ianuarie 2007¹(1)

Cauza C-146/05

Albert Collée

împotriva

Finanzamt Limburg an der Lahn

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Bundesfinanzhof (Germania)]

„A șasea directivă TVA – Articolul 28c secțiunea A litera (a) – Livrare intracomunitară – Scutire – Condiții privind dovada”

I – Introducere

1. Prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea dispozițiilor cuprinse în A șasea directivă TVA⁽²⁾ referitoare la condițiile cu privire la dovezile care trebuie prezentate pentru scutirile de TVA în cazul livrărilor intracomunitare. Întrebările se află în strânsă legătură cu cele adresate în cauzele C-409/04 (Teleos și alții) și C-184/05 (Twoh International), în care prezentăm de asemenea concluzii astăzi.

2. În prezenta cauză, acțiunea principală în fața Bundesfinanzhof între Albert Collée în calitate de având-cauză cu titlu universal al societății Collée KG (denumită în continuare „reclamant”), pe de o parte, și Finanzamt Limburg an der Lahn (denumită în continuare „pârât”), pe de altă parte, are ca obiect recunoașterea scutirii de la plata TVA-ului a unei livrări intracomunitare. Chiar dacă nu se contestă faptul că această livrare s-a realizat, totuși reclamanta nu a prezentat la termen dovada contabilă necesară conform legislației naționale, deși era conștientă că era vorba despre o livrare intracomunitară.

II – Cadrul juridic

A – *Reglementarea comunitară*

3. 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(3) 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 adoptat o reglementare definitivă cu privire la impozitarea schimburilor comerciale de mărfuri dintre statele membre.

4. Potrivit articolului 28c secțiunea A din A șasea directivă, livrările intracomunitare între două state membre sunt scutite de taxă. Această dispoziție prevede printre altele:

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

(a) livrările de bunuri, definite la articolul 5 și la articolul 28a alineatul (5) litera (a), expediate sau transportate de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile în afara teritoriului menționat în articolul 3, dar în interiorul Comunității, efectuate pentru o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expediției sau a transportului de bunuri.

[...]

5. Articolul 22 din A șasea directivă reglementează obligațiile formale ale plătitorului de taxă pe valoarea adăugată și prevede, printre altele, în versiunea aplicabilă în speță(4), următoarele:

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

[...]

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

[...]

(4) (a) Fiecare persoană impozabilă depune o declarație până la termenul limită stabilit de statele membre. [...]

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

(c) Declarația include, de asemenea:

— pe de o parte, valoarea totală, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, a livrărilor de bunuri menționate la articolul 28c partea A pentru care taxa a devenit exigibilă în perioada de raportare.

[...]

(6) [...]

(b) Fiecare persoană impozabilă identificată pentru taxa pe valoarea adăugată depune, de asemenea, o declarație recapitulativă a persoanelor achiziitoare de bunuri identificate pentru taxa pe valoarea adăugată cîrora le-a livrat bunuri în condițiile prevăzute la articolul 28c partea A literele (a) și (d) [...] [traducere neoficială]

(7) [...]

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

B – Reglementarea națională

6. Potrivit articolului 4 alineatul 1 litera b din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din Germania (Umsatzsteuergesetz, denumit în continuare „UStG”), livrările intracomunitare în sensul articolului 6a din UStG, care fac parte din operațiunile prevăzute la articolul 1 alineatul 1 punctul 1 din UStG, sunt scutite de TVA.

7. Articolul 6a din UStG definește la alineatul 1 livrările intracomunitare și reglementează la alineatul 3 următoarea regulă cu privire la sarcina probei:

„Comerciantul este cel care trebuie să probeze că sunt întrunite condițiile prevăzute la alineatele 1 și 2. Ministerul federal al Finanțelor poate, cu aprobarea Bundesratului, să stabilească prin regulament modalitățile prin care comerciantul trebuie să facă această probă.”

8. Regulamentul de aplicare privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, denumit în continuare „UStDV”) reprezintă un regulament în sensul articolului 6a alineatul 3 a doua teză din UStG. Acesta precizează la articolul 17a condițiile cu privire la dovada prin documentele justificative pentru livrările intracomunitare în cazul transporturilor și al expedierilor:

„(1) În cazul livrărilor intracomunitare (articolul 6a alineatul 1 din [UStG]), comerciantul căruia îi este aplicabil acest regulament trebuie să dovedească, prin documente justificative, că el însuși sau persoana care achiziționează a transportat ori a expediat obiectul livrării către restul teritoriului comunitar. Acest aspect trebuie să rezulte în mod clar și ușor de controlat din documentele justificative.

(2) În situațiile în care comerciantul sau clientul transportă obiectul livrării către restul teritoriului comunitar, comerciantul trebuie să dovedească acest aspect după cum urmează:

1. prin duplicatul facturii (articolele 14 și 14a din [UStG]);
2. printr-un document comercial curent din care să rezulte destinația, în special un aviz de livrare a marfii;
3. prin intermediul unei confirmări de primire a clientului sau a reprezentantului său, precum și

4. În cazul transportului obiectului livrării de către client, prin intermediul unei asigurări din partea clientului sau a reprezentantului acestuia, prin care se obligă să transporte obiectul livrării către restul teritoriului comunitar.”

9. În plus, articolul 17c din UStDV reglementează obligația de a prezenta dovezi contabile pentru livrarea intracomunitară:

„(1) În cazul livrărilor intracomunitare (articolul 6a alineatele 1 și 2 din [UStG]), comerciantului căruia i se aplică prezentul regulament îi revine obligația de a prezenta dovezi contabile în sensul că sunt întrunite condițiile pentru scutirea de taxă, inclusiv numărul de identificare în scopuri de TVA al clientului. Îndeplinirea acestor condiții trebuie să rezulte în mod clar și ușor de controlat din contabilitate.

(2) Comerciantul trebuie să înregistreze periodic următoarele:

1. numele și adresa clientului;
2. numele și adresa reprezentantului clientului în cazul unei livrări efectuate cu titlul de comerț cu amănuntul sau în condiții specifice comerțului cu amănuntul;
3. domeniul de activitate comercială sau profesia clientului;
4. denumirea comercială și cantitatea obiectului livrării sau natura și volumul unei alte prestații asimilate unei livrări, pe baza unui contract de antrepriză;
5. data livrării sau a unei alte prestații asimilate unei livrări, pe baza unui contract de antrepriză;
6. plata convenită sau, în cazul impozitării la încasarea plății, plata încasată și data încasării;
7. natura și volumul unei prelucrări sau al unei procesări anterioare transportului sau expeditiei către restul teritoriului comunitar (articolul 6a alineatul 1 a doua teză din [UStG]);
8. transportul sau expedierea către restul teritoriului comunitar;
9. destinația din restul teritoriului comunitar.

[...]”

III – Situația de fapt și întrebările preliminare

10. În anul 1994, Collée KG deținea calitatea de societate-mamă a unei societăți cu răspundere limitată de drept german (denumită în continuare „GmbH”), stabilită în Germania, care comercializa automobile în calitate de concesionar agreeat al societății pe acțiuni A&AG. GmbH nu putea pretinde plata unui comision de către A&AG decât pentru vânzările către clienți stabiliți în vecinătatea sa.

11. În primăvara anului 1994, GmbH a încheiat cu un distribuitor de automobile belgian, și anume B, un contract de vânzare cu privire la 20 de vehicule de prezentare la prețul total de 1 018 200 DEM. B a achitat în contul GmbH prețul net de vânzare și a ridicat vehiculele după încasarea plății de către GmbH.

12. Pentru a putea pretinde plata comisionului de către A&AG, GmbH a recurs la un distribuitor de automobile, și anume S, stabilit în vecinătatea sa în Germania, care era de acord, contra unei remunerații, să cumpere *pro forma* vehiculele de prezentare și să le revândă ulterior către B. În

acest scop, S a pus la dispoziția GmbH formulare de facturi în alb, utilizate pentru a emite facturi către B în numele lui S, având ca obiect livrarea vehiculelor de prezentare către B. Prin urmare, în declarațiile sale provizorii de TVA pentru lunile iulie-septembrie ale anului 1994, S a înscris ca taxă achitată aferentă intrărilor TVA-ul care îi fusese facturat de către GmbH în valoare de 152 730 DEM.

13. În urma unui control special efectuat în cursul lunii octombrie a anului 1994, pârâtul a refuzat deducerea, în favoarea lui S, a TVA-ului plătit aferent intrărilor, cu justificarea că S ar fi intervenit numai formal, ca „paravan”. După ce reclamanta, care a considerat inițial operațiunea ca fiind operațiune internă impozabilă, a primit acest răspuns, a stornat la 25 noiembrie 1994 înregistrările contabile respective și a înscris veniturile în contul „livări intracomunitare scutite”. Reclamanta a înregistrat această operațiune în declarația provizorie privind TVA-ul pentru luna noiembrie a anului 1994.

14. Printr-o decizie de impunere rectificativă din 12 februarie 1998, aferentă TVA-ului pentru anul 1994, Finanzamt a majorat cifra de afaceri impozabilă a reclamantei cu 1 018 200 DEM. Reclamantei i s-a refuzat acordarea dreptului de a beneficia de scutirea fiscală pentru această livrare, întrucât înregistrările contabile necesare nu ar fi fost efectuate într-un mod neîntrerupt și imediat după executarea operațiunii în cauză.

15. Contestația îndreptată împotriva deciziei de impunere menționate și acțiunea împotriva refuzului nu au avut succes. În recursul său („Revision”), reclamanta solicită rectificarea deciziei de impunere rectificative privind TVA-ul din anul 1998 în sensul scutirii de taxă a unor operațiuni în valoare de 1 018 200 DEM. Aceasta invocă, în susținerea acțiunii sale, în esență că, deși la începutul auditului realizat la S, nu ar fi fost încă disponibile facturi ale GmbH către B, totuși, pe baza documentelor comerciale ale GmbH, precum și din operațiunile pe cont ar fi rezultat în mod evident că s-ar fi realizat o livrare intracomunitară către B.

16. Prin urmare, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

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

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

IV – Aprecieri juridice

17. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere este interesată să afle, în esență, dacă doar nerespectarea unei anumite condiții de formă de către persoana impozabilă – în cauză prezentarea în timp util a dovezii contabile – poate conduce la refuzul de acordare a scutirii de TVA a unei livări intracomunitare. A doua întrebare este mai precisă și urmărește să determine dacă, atunci când este cazul, în cadrul deciziei cu privire la acordarea sau la refuzul unei scutiri de TVA, trebuie, în anumite împrejurări, să se țină cont de un aspect material suplimentar, și anume acela dacă persoana impozabilă a disimulat inițial, în cunoștință de cauză, existența unei livări intracomunitare. Astfel, cea de a doua întrebare reprezintă o concretizare a primei întrebări și se află în strânsă legătură cu aceasta. Prin urmare, cele două întrebări adresate de către Bundesfinanzhof trebuie analizate împreună.

18. Bundesfinanzhof dorește pentru început să afle dacă dispozițiile din A se aseamănă directiv se opun unei practici a administrației fiscale naționale, conform căreia simpla întârziere a prezentării

dovezii contabile a existenței unei livrări intracomunitare – necontestat – are ca efect refuzul de aprobare a scutirii.

19. Principiul scutirii de TVA a unei livrări intracomunitare este prevăzut în articolul 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă. Scutirea de taxă a livrării intracomunitare are la bază ideea conform căreia, pe parcursul regimului tranzitoriu aplicabil impozitului comunitar pe cifra de afaceri, taxa pe valoarea adăugată, ca taxă pe consum, trebuie să fie aplicată în continuare în statul membru în care are loc consumul final (principiul țării de destinație). Prin urmare, pentru a evita o dublă impunere, orice livrare comunitară corelativ unei achiziții comunitare impozabile trebuie să fie scutită în țara de origine(5).

20. A șasea directivă nu cuprinde totuși cerințe specifice privind dovedirea de către persoana impozabilă a existenței unei livrări intracomunitare(6). Articolul 22 prevede numai anumite norme generale pentru înregistrările contabile ale persoanei impozabile, pentru structura facturilor și pentru declarațiile fiscale. În rest, articolul 22 alineatul (8) prevede doar că statele membre „pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale”.

21. În plus, statele membre scutesc de TVA livrările intracomunitare de bunuri conform articolului 28c secțiunea A „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”.

22. Articolul 28c secțiunea A și articolul 22 alineatul (8) formulează astfel numai obiective și lasă în competența statelor membre să adopte cerințele detaliate cu privire la obligațiile formale de probă referitoare la situațiile care conduc la scutirea de obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată.

23. Această situație are la bază ideea conform căreia A șasea directivă nu are ca scop o armonizare integrală a sistemelor aplicabile în statele membre cu privire la taxa pe valoarea adăugată. Directiva urmărește „crearea unei baze unitare de evaluare care să garanteze neutralitatea sistemului [...]”(7). Astfel cum a constatat Curtea în Hotărârea BP Soupergaz(8), statele membre dispun de o „libertate relativ mare de acțiune în ceea ce privește punerea în aplicare a anumitor prevederi din A șasea directivă”. În această privință, avocatul general Fennelly a precizat, printre altele, în Concluziile prezentate în cauzele Molenheide și alții și Schmeink & Cofreth, că s-ar putea afirma cu titlu general „că statele membre sunt responsabile pentru administrarea întregului sistem de TVA”(9).

24. La adoptarea măsurilor pentru aplicarea prevederilor sistemelor de TVA, statele membre au obligația de a respecta, în plus față de obiectivele menționate la articolul 28c secțiunea A și la articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă, și principiul proporționalității. Astfel, recent, în Hotărârea Halifax și alții, Curtea a subliniat din nou că „măsurile necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale pe care le pot adopta statele membre în temeiul articolului 22 alineatul (8) din A șasea directivă nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective”(10).

25. În continuare, Curtea menționează în această hotărâre că măsurile pe care le pot adopta statele membre „nu pot, prin urmare, să fie folosite în așa fel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară în materie”(11). Neutralitatea ar fi periclitată în cazul în care s-ar ajunge la o dublă impunere a livrării ca urmare a refuzului de acordare a scutirii operațiunii ca livrare intracomunitară și a impozitării acesteia ca achiziție intracomunitară și în statul membru de destinație(12).

26. În ceea ce privește aplicarea concretă a principiului proporționalității, este de competența instanței de trimitere să aprecieze dacă măsurile naționale sunt compatibile cu dreptul comunitar. Totuși, Curtea este competentă să furnizeze toate elementele de interpretare proprii dreptului comunitar care să îi permită instanței de trimitere să aprecieze compatibilitatea în vederea pronunțării hotărârii cu privire la cauza cu care este sesizată(13).

27. În legislația germană se prevede la articolele 17a și 17c din UStDV că condițiile necesare pentru existența unei livrări intracomunitare trebuie să rezulte „în mod clar și ușor de controlat” atât din documentele justificative, cât și din contabilitate. În sensul jurisprudenței Bundesfinanzhof cu privire la articolul 13 alineatul 1 a doua teză din UStDV, prin care sunt reglementate condițiile privind dovada unei livrări la export într-un stat terț și care prezintă o formulare similară articolelor 17a și 17c din UStDV, această cerință trebuie interpretată în sensul că înregistrările trebuie efectuate „într-un mod neîntrerupt și imediat după executarea operațiunii în cauză”.

28. În speță, inițial, reclamanta a înregistrat contabil livrările efectuate în lunile iulie, august și septembrie 1994 ca fiind livrări interne imposabile. În luna noiembrie 1994, cu alte cuvinte la aproximativ două luni de la efectuarea ultimei livrări, s-a efectuat din nou contabilizarea acestor operațiuni cu titlu de livrări intracomunitare scutite, fiind declarate în mod corespunzător în declarația provizorie de TVA din luna noiembrie a anului 1994. Motivând că înregistrările necesare pentru scutire nu ar fi fost efectuate în mod neîntrerupt și imediat după executarea operațiunii în cauză, Finanzamt a refuzat să acorde reclamantei scutirea, deși se putea constata în mod evident existența unei livrări intracomunitare.

29. Guvernul german susține cu privire la acest aspect că cerințele privind proba prin documente justificative și prin acte contabile prevăzute de legislația națională respectă principiul proporționalității. Acestea nu ar pune în mod sistematic în discuție dreptul la scutirea de TVA cu ocazia unei livrări intracomunitare. Obligația dovezii contabile menționate la articolul 17a și următoarele din UStDV ar urmări scopul prevăzut expres la articolul 28c secțiunea A din A șasea directivă, în speță colectarea corectă și cât mai directă a taxei, respectiv combaterea abuzului fiscal. Conform opiniei exprimate de guvernul german, articolele 17a-17c din UStDV sunt necesare și pentru realizarea acestui scop, în special pentru prevenirea așa-numitei „fraude de tip carusel privind TVA-ul”. În această privință nu este important dacă livrarea ar prezenta sau nu ar prezenta în mod evident un caracter intracomunitar.

30. În acest sens, trebuie să se constate pentru început că nu este vorba în speță despre interpretarea în sine a dispozițiilor din directivă cu privire la normele prevăzute la articolele 17a-17c din UStDV, ci, dimpotrivă, este vorba despre jurisprudența și despre practica administrativă adoptate în aplicarea acestor prevederi, conform căroră livrările intracomunitare trebuie dovedite contabil „în mod neîntrerupt și imediat după executare”.

31. Astfel cum rezultă din articolul 22 alineatul (8) și din articolul 28c secțiunea A din A șasea directivă, statele membre sunt îndreptățite să solicite o dovadă neîntârziată pentru a garanta perceperea și colectarea corectă a taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale(14). Statele membre pot prevedea o protecție corespunzătoare pentru a preveni riscul de pierdere a veniturilor fiscale, acestea fiind de asemenea îndreptățite să prevadă cerințe formale, inclusiv anumite obligații cu privire la termene, pentru a combate evaziunea fiscală sau o fraudă de tip „carusel” în domeniul TVA-ului.

32. În spe??, nu prezint? importan?? dac? este posibil ca printr-o reglementare na?ional? s? se prevad? termene concrete pentru prezentarea documentelor justificative ?i a actelor contabile pentru a reprezenta dovezi care s? permit?, pe de o parte, facilitarea încas?rii efective a taxelor ?i, pe de alt? parte, garantarea securit??ii juridice.

33. Într?adev?r, reglementarea na?ional? în cauz? nu prevede un termen concret. Articolele 17a ?i 17c din UStDV se limiteaz? s? prevad? în mod general c? respectivele condi?ii pentru scutirea de tax? trebuie s? rezulte „în mod clar ?i u?or de controlat” din documentele justificative sau din contabilitate. Jurispruden?a Bundesfinanzhof privind interpretarea acestor no?iuni, conform c?reia formularea men?ionat? trebuie privit? ca fiind o obliga?ie de tip cronologic, iar înregistr?rile contabile necesare trebuie efectuate „într-un mod neîntrerupt ?i imediat dup? executarea opera?iunii în cauz?”, necesit? de asemenea o interpretare.

34. Aceast? situa?ie îns??i d? na?tere deja la o problem? din punctul de vedere al principiului securit??ii juridice recunoscut de dreptul comunitar, care, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, trebuie s? fie respectat de c?tre statele membre la transpunerea directivelor comunitare(15). În plus, în Hot?rârea Halifax ?i al?ii, Curtea a subliniat c? obliga?ia securit??ii juridice are o importan?? deosebit? atunci când este vorba de o reglementare care poate determina cheltuieli financiare(16).

35. Pe de alt? parte, chiar ?i dispozi?iile care stabilesc termene concrete ar trebui s? permit? în principiu luarea în considerare ulterioar? în contabilitate a modific?rilor aduse calific?rii unei livr?ri intracomunitare, întrucât este posibil ca astfel de corecturi s? se datoreze în anumite situa?ii unor motive independente de voin?a persoanei impozabile. Aceste corecturi nu trebuie în mod obligatoriu s? îngreuneze sau s? pericliteze colectarea taxelor. În special în cazul unor termene reduse, prin intermediul unor clauze de derogare sau de regularizare ori al unor dispozi?ii similare, s?ar putea garanta, în cazuri excep?ionale, posibilitatea de a recunoa?te ca atare o livrare intracomunitar? efectiv? printr-o modificare ulterioar? în contabilitate.

36. Dac? nu ar fi acceptate astfel de situa?ii excep?ionale, s?ar limita excesiv dreptul la scutire, a c?rui acordare pentru livr?rile intracomunitare este urm?rit? prin A ?asea directiv? în vederea lu?rii în considerare a principiului neutralit??ii fiscale. Constatarea avocatului general Fennelly privind posibilitatea rectific?rii taxei pe valoarea ad?ugat? men?ionate incorect în facturi pentru opera?iuni care nu au fost efectuate niciodat?, conform c?reia „[a]r fi totu?i incompatibil cu principiul neutralit??ii fiscale ca dreptul na?ional s? nu prevad? dispozi?ii privind rectificarea”(17), se aplic? de asemenea în cazul unei livr?ri care este calificat? ulterior ca fiind intracomunitar?.

37. Atât timp cât nu sunt prev?zute legal termene concrete ?i nici posibilitatea de modific?ri ulterioare, în aplicarea articolelor 17a ?i 17c din UStDV se va verifica, prin urmare, în fiecare caz specific, dac? interzicerea modific?rii ulterioare a înregistr?rii livr?rii este conform? cu principiul propor?ionalit??ii.

38. În aceast? privin??, astfel cum men?ioneaz? în mod justificat Comisia, trebuie s? se clarifice în primul rând dac? exist? sau dac? nu exist? o livrare intracomunitar?. Pentru prima situa?ie, A ?asea directiv? prevede în principiu scutirea de TVA, în timp ce pentru ultima situa?ie se aplic? în principiu obliga?ia de plat? a taxei. În mod corespunz?tor, în cauza Transport Service, Curtea a constatat c? „este de competen?a instan?ei de trimitere [...] s? constate dac? livrarea în cauz? în ac?iunea principal? respect? aceste condi?ii. În asemenea situa?ie, nu este datorat? taxa pe valoarea ad?ugat? pentru aceast? livrare”(18). Aceast? prevedere de principiu nu poate fi lipsit? de efect numai pe baza cerin?elor de form? impuse de statele membre. Mai degrab?, se poate aplica o excep?ie de la aceast? prevedere de principiu numai în situa?ia în care un asemenea demers se impune pentru atingerea obiectivelor men?ionate în prevederile relevante ale dreptului comunitar. Din acest motiv, nu poate fi acceptat? opinia guvernului federal conform

c?reia, în m?sura în care dovada contabil? nu este prezentat? la termen, nu este important dac? exist? într?adev?r o livrare intracomunitar?.

39. Dac? se constat? c? este vorba în mod efectiv despre o livrare intracomunitar?, poate fi refuzat? totu?i acordarea scutirii în cazul înc?lc?rii cerin?elor na?ionale de form?, în m?sura în care acestea urm?resc atingerea obiectivelor directivei, ?i anume prevenirea evaziunii fiscale ?i perceperea ?i colectarea corect? a taxei ?i, în special, aplicarea corect? ?i direct? a scutirilor. În plus, cerin?ele de form? nu trebuie s? dep?easc? ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective.

40. Din acest motiv se impune s? se verifice de la caz la caz dac? întârzierea prezent?rii dovezii produce consecin?e asupra eficien?ei colect?rii TVA?ului sau dac? aceast? întârziere se datoreaz? unor modific?ri efectuate care pot determina sub orice form? o periclitate a colect?rii TVA?ului. Pentru atingerea obiectivelor men?ionate expres la articolul 28c sec?iunea A ?i la articolul 22 alineatul (8) din A ?asea directiv?, nu este necesar? refuzarea în mod sistematic a scutirii în toate cazurile în care dovada de înregistrare este prezentat? cu întârziere.

41. În situa?ia în care poate fi constat? în mod incontestabil existen?a unei livr?ri intracomunitare, de?i dovada contabil? nu a fost prezentat? la termen, trebuie s? se ?in? cont de principiul scutirii livr?rilor intracomunitare cuprins în A ?asea directiv? ?i s? se acorde scutirea de TVA. Pentru a refuza scutirea, în plus fa?? de înc?lcarea condi?iilor de form? prev?zute prin jurispruden?? ?i a celor impuse de administra?ia fiscal?, este necesar un motiv suplimentar întemeiat pe principiile prev?zute în A ?asea directiv?, care poate consta în special în faptul c?, din cauza prezent?rii cu întârziere a dovezii contabile, nu a fost posibil? sau a fost îngreunat? semnificativ stabilirea bazei impozabile sau colectarea TVA?ului.

42. Rezult? astfel în acela?i timp ?i r?spunsul la cea de a doua întrebare, prin care instan?a de trimitere dore?te s? afle dac? pentru r?spunsul la întrebare prezint? relevan?? dac? persoana impozabil? a disimulat ini?ial, în cuno?tin?? de cauz?, existen?a unei livr?ri intracomunitare.

43. Având în vedere explica?iile de mai sus, se deduce c?, ?i în aceast? privin??, în conformitate cu prevederile din A ?asea directiv? privind scutirea livr?rilor intracomunitare, o importan?? deosebit? o au cauzele prezent?rii cu întârziere a dovezilor ?i consecin?ele pe care o astfel de întârziere le are asupra colect?rii corecte a taxelor. Este de competen?a instan?ei de trimitere s? evalueze ?i s? aprecieze acest aspect în fiecare caz individual. Nu prezint? importan?? faptul c? persoana impozabil? a inten?ionat ini?ial s? implice formal un intermediar din ?ar?, astfel încât s? nu realizeze o livrare intracomunitar? în mod direct, ci abia cu ocazia livr?rii ulterioare.

44. Acest aspect este confirmat de constat?rile Cur?ii în Hot?rârea Schmeink & Cofreth cu privire la regularizarea ulterioar? a taxei pe valoarea ad?ugat? facturate în mod nejustificat; în aceast? cauz? s?a men?ionat: „[...] atunci când emitentul facturii a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere de venituri fiscale, principiul neutralit??ii TVA?ului impune ca taxa facturat? în mod nejustificat s? poat? fi regularizat?, f?r? ca o astfel de regularizare s? poat? fi condi?ionat? de c?tre statele membre de buna?credin?? a emitentului facturii men?ionate”. În cazul în care se constat? c? „[emitentul facturii] a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere de venituri fiscale, nu este necesar? dovedirea bunei?credin?e a emitentului men?ionat pentru a asigura colectarea taxei pe valoarea ad?ugat? ?i pentru prevenirea evaziunii fiscale”(19).

45. Aceast? argumentare poate fi aplicat? pentru situa?ia în care o livrare este înregistrat? ulterior ca fiind livrare intracomunitar? ?i pentru modificarea ulterioar? a registrelor contabile. Dac? recunoa?terea drept livrare intracomunitar? ar fi influen?at? de omisiunea unei astfel de calific?ri, realizat? deliberat sau nu de o persoan? impozabil?, în anumite împrejur?ri, nu s?ar aplica

scutirea nici în cazul în care conduita persoanei impozabile respective nu ar fi periclitat în final încasarea taxelor. Refuzul de scutire s-ar transforma astfel într-un instrument de sancționare pentru disimularea inițială a livrării intracomunitare, ceea ce ar depăși scopul legitim al cerințelor de formă.

46. Astfel cum s-a menționat anterior, instanța națională este competentă să se pronunțe în fiecare caz individual, în lumina acestor indicații și ținând cont de toate împrejurările relevante. Conform afirmațiilor de mai sus, instanța trebuie să verifice în special dacă întârzierea în prezentarea dovezii contabile a condus la periclitarea încasării TVA-ului.

47. Poate prezenta importanță faptul că, de regulă, examinarea unei operațiuni este cu atât mai dificilă cu cât s-a realizat cu mai mult timp în urmă. În schimb, cu cât sunt mai scurte termenele, cu atât mai importantă este posibilitatea de a ține cont de modificările ulterioare. La verificarea situației individuale, în plus, poate fi avut în vedere în ce măsură prezentarea cu întârziere a dovezii contabile este imputabilă persoanei impozabile.

48. Particularitatea în speță de față o reprezintă faptul că recurgerea la paravanul creat nu s-a realizat în contextul unei evaziuni fiscale, ci a fost destinat obținerii comisionului(20). Spre deosebire de situațiile tipice, nu a fost disimulată o livrare intracomunitară care nu s-a realizat în fapt(21), ci – din motive furtive relevante fiscal – s-a ascuns existența unei asemenea livrări. În cazul unei evaluări de ansamblu a operațiunilor, se constată că implicarea paravanului respectiv nu ar fi influențat valoarea veniturilor fiscale încasate. Livrările intracomunitare ar fi fost transferate de la GmbH către S, care ar fi dedus taxa pe valoarea adăugată achitată aferentă intrărilor și ar fi putut solicita scutirea livrării intracomunitare.

49. În ceea ce privește o eventuală culpă în prezentarea cu întârziere a dovezilor, ar fi necesar în plus să se verifice în ce măsură trebuia să cunoască reclamanta că implicarea lui S ar fi fost considerată de autoritățile fiscale o operațiune simulată, respectiv că S ar fi fost considerat paravan. Simplul fapt că S nu a livrat bunul direct către B și faptul că reclamanta a emis facturile pe numele lui S nu permit formularea concluziei că o asemenea construcție „artificială” nu ar putea fi considerată o operațiune impozabilă. Potrivit jurisprudenței Curții, pentru a aprecia dacă a fost efectuată o operațiune impozabilă, trebuie să se ia în considerare numai criteriile obiective. Pentru calificarea din punct de vedere fiscal a livrării nu prezintă importanță nici intenția persoanei impozabile, și nici scopul livrării(22).

50. În concluzie, se impune să se răspundă la prima întrebare că A și-așa directivă se opune unei practici de administrare fiscale naționale, care constă în a refuza scutirea unei livrări intracomunitare, care există în mod incontestabil, numai pentru motivul că persoana impozabilă nu ar fi prezentat dovada contabilă necesară în acest scop într-un mod neîntrerupt și imediat după executarea operațiunilor în cauză.

51. În acest sens, nu este decisiv în mod exclusiv faptul că persoana impozabilă a dorit să transfere livrarea intracomunitară într-o etapă ulterioară în cadrul unui lanț de distribuție, prin implicarea unui „paravan” în țară, iar administrația financiară nu a considerat o operațiune disimulată implicarea „paravanului” respectiv (a doua întrebare). În situația în care un stat membru nu a prevăzut un termen legal pentru prezentarea dovezii, pentru adoptarea deciziei cu privire la scutirea unei livrări intracomunitare trebuie luate în considerare toate aspectele relevante ale speței. În această privință, prezintă o importanță deosebită eventuala culpă a persoanei impozabile în prezentarea cu întârziere a dovezii, precum și împrejurarea dacă prezentarea cu întârziere a dovezii contabile ar putea periclita colectarea TVA-ului.

52. În concluzie, propun următoarele răspunsuri la întrebările preliminare adresate de Bundesfinanzhof:

„1) Directiva 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 se opune unei practici a administrației fiscale naționale, care constă în a refuza scutirea unei livrări intracomunitare, care există în mod incontestabil, numai pentru motivul că persoana impozabilă nu ar fi prezentat dovada contabilă necesară în acest scop într-un mod neîntrerupt și imediat după executarea operațiunii în cauză.

2) În situația în care un stat membru nu a prevăzut un termen legal pentru prezentarea dovezii, pentru adoptarea deciziei cu privire la scutirea unei livrări intracomunitare trebuie luate în considerare toate aspectele relevante ale speței. În această privință, prezintă o importanță deosebită eventuala culpă a persoanei impozabile în prezentarea cu întârziere a dovezii, precum și împrejurarea dacă prezentarea cu întârziere a dovezii contabile ar putea periclita colectarea TVA-ului.”

1 – Limba originală: germană.

2 – Așa se vede din Directiva 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, denumită în continuare „Așa se vede din Directivă”).

3 – JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110.

4 – A se vedea articolul 28h, astfel cum a fost introdus prin Directiva 91/680 și modificat prin Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992 de modificare a Directivei 77/388/CEE și de introducere a unor măsuri de simplificare privind taxa pe valoarea adăugată (JO L 384, p. 47).

5 – Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Rec., p. I-3227, punctul 29), precum și punctele 24 și 25 din Concluziile noastre din 10 noiembrie 2005 prezentate în această cauză. A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate astăzi în cauza Teleos și alții, (C-409/04, Rec., 2007, p. I-7797, punctul 29).

6 – A se vedea în acest sens, de asemenea, Ordonanța din 3 martie 2004, Transport Service (C-395/02, Rec., p. I-1991, punctele 27 și 28), precum și Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609, punctele 90 și 91).

7 – 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 42).

8 – Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Supergaz (C-62/93, Rec., p. I-1883, punctul 34).

9 – Concluziile din 20 martie 1997 prezentate în cauza Molenheide și alții (citată la nota de subsol 7, punctul 41) și Concluziile din 13 aprilie 2000 prezentate în cauza Schmeink & Cofreth (Hotărârea din 19 septembrie 2000, C-454/98, Rec., p. I-6973, punctul 18).

10 – Hotărârea Halifax și alții (citată la nota de subsol 6, punctul 92). A se vedea în acest sens, cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor, Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 52), și Hotărârea Molenheide și alții (citată la nota de subsol 7, punctul 48), precum și, cu privire la articolul 21 alineatul (3) din Așa se vede din Directivă, Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological

Industries și alții (C-384/04, Rec., p. I-4191, punctul 29).

11 – Hotărârea Halifax și alții (citată la nota de subsol 6, punctul 92).

12 – A se vedea Hotărârea EMAG Handel Eder (citată la nota de subsol 5, punctul 29), precum și punctele 24 și 25 din concluziile noastre prezentate în această cauză).

13 – A se vedea printre altele Hotărârea din 30 noiembrie 1995, Gebhard (C-55/94, Rec., p. I-4165, punctul 19), și Hotărârea Molenheide și alții (citată la nota de subsol 7, punctul 49).

14 – A se vedea Hotărârea Gabalfrisa și alții (citată la nota de subsol 10, punctul 52).

15 – Hotărârea Federation of Technological Industries și alții (citată la nota de subsol 10, punctul 29).

16 – Hotărârea Halifax și alții (citată la nota de subsol 10, punctul 72).

17 – Concluziile prezentate în cauza Schmeink & Cofreth (citată la nota de subsol 9, punctul 18).

18 – Ordonanța în cauza Transport Service (citată la nota de subsol 6, punctul 19).

19 – Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth (C-454/98, Rec., p. I-6973, punctele 58 și 60).

20 – Potrivit contractului de distribuție, nu ar fi avut dreptul la acest comision, dar nu este clar în ce măsură clauzele contractuale respective erau conforme, la momentul în cauză, cu dreptul concurenței.

21 – A se vedea, cu privire la un asemenea context, Concluziile prezentate în cauza Teleos și alții (citată la nota de subsol 5).

22 – A se vedea Hotărârea Halifax și alții (citată la nota de subsol 10, punctele 56-60), Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctele 44 și 45), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 41).