

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

P. CRUZ VILLALÓN

prezentate la 29 iunie 2010¹(1)

Cauza C-285/09

Procedur? penal?

împotriva

R.

[cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? de Bundesgerichtshof (Germania)]

„A ?asea directiv? TVA – Articolul 28c partea A litera (a) – Livrare intracomunitar? – Refuz de scutire – Comportament fraudulos”

I – Introducere

1. Bundesgerichtshof (Curtea Suprem? Federal?) adreseaz? Cur?ii de Justi?ie în prezenta cauz? o întrebare privind interpretarea celei de A ?asea directive TVA(2) referitoare la scutirea pentru livr?rile intracomunitare.
2. În mod concret, trebuie s? se stabileasc? dac? statul membru de origine a m?rfurilor R. poate considera c? nu este scutit de la plata impozitului acel vânz?tor persoan? impozabil? stabilit în statul de origine respectiv care, de?i a realizat o livrare intracomunitar? efectiv?, a disimulat anumite date despre opera?iune, înlesnind astfel evaziunea fiscal? pentru cump?r?torul stabilit în statul membru de destina?ie.
3. Întrebarea a fost adresat? în cadrul procesului penal ini?iat împotriva domnului R, Bundesgerichtshof în?elegând c? pedeapsa (în leg?tur? cu care a fost sesizat? în procedura de recurs) depinde de calificarea opera?iunii din punct de vedere fiscal, în lumina celei de A ?asea directive. Cu toate acestea, prezentele concluzii trebuie s? se axeze pe calificarea fiscal? respectiv?, f?r? s? se ia în considerare consecin?ele în materie de sanc?iune ale acesteia.
4. Exist? deja o bogat? jurispruden?? inspirat? de combaterea fraudei ?i a comportamentelor abuzive, frecvente, atât una, cât ?i celelalte, într?un sistem atât de complex cum este cel al TVA?ului. Totu?i, în dezvoltarea acestei jurispruden?e, Curtea de Justi?ie a avut de asemenea grij? s? realizeze un acord între obiectivul combaterii fraudei ?i respectarea principiilor de baz? ale TVA?ului, formulând r?spunsuri potrivite ?i adaptate fiec?rui caz.
5. Este necesar s? se precizeze totu?i c?, în spe??, r?spunsul pe care l?ar putea impune la

prima vedere bună?sim? (privarea de un avantaj fiscal a persoanei impozabile de rea?credin??) nu este confirmat în urma unei analize detaliate a principiilor care stau la baza func?ion?rii TVA?ului. Pe scurt ?i anticipându?ne propunerea de r?spuns, consider?m c? rezultatul sanc?ionator, recunoscut ca fiind de dorit, va trebui ob?inut pe alte c?i mai adecvate, care s? respecte în orice caz sistemul ce guverneaz? ?i st? la baza impozitului.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul comunitar

6. Directiva 91/680/CEE a Consiliului(3) a introdus în A ?asea directiv? un nou titlu XVIa cu privire la „regimul tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre”, creând evenimentul impozabil „achizi?ie intracomunitar?”, precum ?i scutirea pentru „livr?rile intracomunitare”.

7. Articolul 28a din directiv?, care se afl? la începutul acestui titlu, prevede la alineatul (1) litera (a) c? sunt supuse taxei pe valoarea ad?ugată „achizi?iile intracomunitare de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul ??rii de c?tre o persoan? impozabil? ac?ionând ca atare sau de c?tre o persoan? juridic? neimpozabil? în cazul în care vânz?torul este o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare care nu este eligibil? pentru scutirea de tax? prev?zută la articolul 24 ?i care nu intr? sub inciden?a regimurilor prev?zute la articolul 8 alineatul (1) litera (a) a doua teză sau la articolul 28b partea B alineatul (1)”.

8. Potrivit articolului 28c partea A, livr?rile intracomunitare sunt scutite de impozit după cum urmează:

„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, fraude 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?ionează 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 – Dreptul german

1. Legea penal?

9. Conform articolului 370 alineatul (1) punctul 1 din Codul fiscal (Abgabenordnung, denumit în continuare „AO”)(4), risc? sanc?iuni penale cu posibilitatea de a fi condamnat? la pedeapsa închisorii de până la cinci ani sau la plata unei amenzi penale acea persoan? care face declara?ii incorecte sau incomplete la autorit??ile fiscale cu privire la fapte importante din punct de vedere fiscal, reducându??i astfel sarcina fiscal? sau ob?inând prin aceasta, pentru sine sau pentru ter?i, avantaje fiscale nemeritate.

10. Conform Bundesgerichtshof, această dispoziție a AO constituie o normă penală de incriminare prin trimitere la altă normă, care nu conține toate elementele de natură penală, și, prin urmare, trebuie completată cu dispozițiile de drept material fiscal unde se menționează aspectele importante din punct de vedere fiscal și cerințele privind exigibilitatea unui impozit. În concluzie, instanța anterior menționată consideră că „exigibilitatea impozitului este o condiție a evaziunii fiscale sancționată penal”.

2. Legislația fiscală

11. Articolul 1 alineatul (1) punctul 1 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumit în continuare „UStG”)(5) prevede supunerea la plata TVA-ului a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii realizate cu titlu oneros în interiorul țării de o persoană impozabilă care acționează ca atare.

12. Cu toate acestea, articolul 4 alineatul (1) litera b) din UStG include scutirea prevăzută la articolul 28c partea A litera (a) din A șasea directivă și prevede că operațiunile cuprinse în articolul 1 alineatul (1) punctul 1 din UStG sunt scutite în cazul livrărilor intracomunitare.

13. Articolul 6a alineatul (1) din UStG enumeră condițiile necesare pentru ca o livrare să poată fi calificată drept intracomunitară în sensul anterior menționat. Se impune printre altele ca un comerciant sau cumpărătorul să transporte sau să expedieze obiectul livrării în restul teritoriului comunitar (punctul 1) și ca achiziționarea obiectului livrării de către cumpărător să se supună prevederilor privind impozitul pe cifra de afaceri în alt stat membru (punctul 3).

14. În temeiul articolului 6a alineatul (3) din UStG, comerciantului îi revine sarcina de a dovedi respectarea condițiilor menționate la alineatele (1) și (2).

15. Aceste obligații privind proba sunt reglementate detaliat la articolele 17a și 17c din Regulamentul de aplicare a UstG (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, denumit în continuare „UStDV”)(6). Articolul 17a din UStDV introduce proba cu înscrisuri și prevede că revine comerciantului obligația de a demonstra, prin intermediul documentelor necesare, că obiectul livrării a fost transportat ori a fost expediat către restul teritoriului Uniunii. Articolul 17c din UStDV detaliază obligațiile comerciantului referitoare la contabilitatea din sectorul livrărilor intracomunitare, stabilind că trebuie să se prezinte probe contabile prin care să se dovedească întrunirea condițiilor pentru scutirea de taxă menționate la articolul 6a din UStG, în special numele și domiciliul cumpărătorului, precum și numărul de identificare în scopuri de TVA al acestuia.

16. Pe de altă parte, articolul 18a alineatul (1) primul paragraf din UStG impune comerciantului național care a efectuat livrări intracomunitare scutite obligația să prezinte la Bundeszentralamt für Steuern (autoritatea fiscală federală) o declarație recapitulativă în care să se specifice printre altele numărul de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului. De asemenea, conform articolului 18b primul paragraf din UstG, comerciantul trebuie să declare bazele de impozitare pentru livrările sale intracomunitare la organul fiscal competent de care aparține societatea sa.

III – Acțiunea principală și întrebarea preliminară

17. Inculpatul, domnul R, de naționalitate portugheză, era administratorul unei societăți germane care comercializa mașini de lux. Așa cum reiese din faptele declarate și dovedite, din anul 2001 a vândut mai mult de 500 vehicule pe an(7), cea mai mare parte către anumite societăți care comercializau mașini și aveau sediul în Portugalia.

18. Din anul 2002, inculpatul a efectuat o serie de manevre contabile prin disimularea identității adevăraților cumpărători ai vehiculelor pentru a înlesni astfel societăților respective eludarea plății TVA-ului în Portugalia. Acest fapt i-ar fi permis în plus să vândă mașinile la un preț pe care în alte condiții nu l-ar fi putut cere, obținând importante beneficii.

19. Actul respectiv de manipulare a constat mai exact în emiterea unor facturi false pe numele unor cumpărători fictivi care figurau ca destinatari ai livrărilor. Pe aceste facturi erau specificate pentru fiecare caz în parte denumirea comercială a presupusului cumpărător, numărul de identificare al acestuia în scopuri de TVA, descrierea vehiculului (care, în realitate, era livrat altui cumpărător), prețul de cumpărare și mențiunea „livrare intracomunitară scutită de TVA conform articolului 6a din UStG”. Astfel se crea impresia că falsul cumpărător ar plăti în Portugalia TVA-ul pentru această achiziție intracomunitară.

20. Respectivii adevărați (sau „fictivi”) cumpărători erau societăți reale stabilite în Portugalia. În unele cazuri, acestea ar fi consimțit la utilizarea denumirii lor comerciale în aceste scopuri, iar în alte cazuri nu ar fi avut cunoștință de acest fapt.

21. Adevărații cumpărători ai vehiculelor în cauză le vindeau la rândul lor unor cumpărători finali persoane private în Portugalia, fără să declare autorităților din această țară existența unei achiziții intracomunitare prealabile. În acest fel, se pare că au eludat plata TVA-ului la care trebuia să fie supusă achiziția intracomunitară. În plus, s-au disimulat adevăratele relații comerciale prin intermediul unor mijloace suplimentare: în măsura în care la momentul livrării se știa deja cine este cumpărătorul final, inculpatul expedia documentele de circulație ale vehiculului pe numele acestuia, emițând încă o factură falsă în care acest cumpărător final figura ca destinatar și în care se includea mențiunea (nelegală) de „impozitarea marjei de profit conform articolului 25a din UStG”.

22. În anul 2002, societatea domnului R. a vândut și a livrat astfel 407 vehicule în valoare de 7 720 391 de euro, iar în anul 2003, 720 vehicule în valoare de 11 169 460 de euro. Toate aceste operațiuni au fost declarate în Germania ca livrări intracomunitare, scutite, prin urmare, de impozit în declarațiile anuale de TVA corespunzătoare. În declarațiile recapitulative pe care inculpatul trebuia să le predea către Bundeszentralamt für Steuern împreună cu declarațiile fiscale, acesta a menționat ca părți contractante cumpărătorii fictivi specificați în facturi, astfel încât să evite identificarea adevăraților cumpărători în Portugalia prin sistemul de schimb de informații privind TVA-ul.

23. Odată cu începerea procesului penal, inculpatul a fost pus în arest preventiv la 30 ianuarie 2008. Prin hotărârea din 17 septembrie 2008, Landgericht Mannheim (Tribunalul Regional din Mannheim) l-a condamnat pe domnul R. la o pedeapsă cumulată de trei ani de închisoare pentru două infracțiuni de evaziune fiscală. Conform opiniei Landgericht, livrările falsificate direcționate către Portugalia nu sunt livrări intracomunitare în sensul articolului 28c din Așasea directivă și, prin urmare, nu sunt scutite de TVA. Prin manipularea declaratelor și dovedit a înscrisurilor și a actelor contabile s-a produs o reducere a sarcinii fiscale în Portugalia care distorsionează concurența intracomunitară, fapt ce reprezintă un abuz deliberat privind legislația comunitară, justificând refuzul scutirii de impozit în Germania. Astfel, prin nerespectarea obligației sale de colectare a TVA-ului pentru livrările respective, de achitare a acestuia la administrația fiscală germană și de includere a acestuia în declarațiile sale fiscale anuale, domnul R. a comis o infracțiune de evaziune fiscală.

24. Domnul R. a contestat această pedeapsă printr-un recurs introdus la Bundesgerichtshof. În recursul respectiv a afirmat că Landgericht nu a calificat corect operațiunile, pentru că vehiculele au fost în mod real livrate unor societăți cumpărătoare din Portugalia, reprezentând, prin urmare,

livrări intracomunitare scutite. Domnul R. consideră că măsurile de acoperire menite să eludeze impozitarea pentru achiziții efectuate în Portugalia nu prezintă importanță în sensul calificării fiscale în Germania a livrării respective și că perceperea impozitului în Germania nu a fost pusă în niciun moment în pericol, având în vedere că TVA-ul respectiv revenea Portugaliei ca țară de destinație a bunurilor.

25. Prin intermediul întrebării sale preliminare, Camera întâi penală a Bundesgerichtshof, care a fost sesizată în legătură cu recursul respectiv, arată că soluționarea acțiunii depinde de interpretarea articolului 28c partea A litera (a) din A șasea directivă. În opinia sa, această dispoziție trebuie interpretată în sensul că „tuturor celor implicați în una sau mai multe operațiuni de evaziune fiscală trebuie să li se refuze avantajele fiscale prevăzute în general pentru operațiunile concrete, atunci când persoana impozabilă respectivă este conștientă de practica abuzivă sau frauduloasă și ia parte la aceasta”. Astfel, în opinia Camerei, aceasta ar rezulta, pe de o parte, din interdicerea practicilor abuzive consacrată în dreptul comunitar, aplicabilă și TVA-ului, și, pe de altă parte, din interpretarea teleologică a articolului citat din A șasea directivă.

26. În acest scop, Bundesgerichtshof consideră că există deja o jurisprudență suficient de clară a Curții de Justiție în sensul menționat, motiv pentru care în două cazuri similare a considerat că scutirea de impozit nu se aplică în privința presupuselor livrări intracomunitare, întrucât comerciantul german a colaborat în mod coluziv cu persoana cumpărătoare străină pentru a-i înlesni evaziunea fiscală, având ca rezultat calificarea acestei fapte drept infracțiune(8).

27. Totuși, trebuie ținut cont de faptul că, în același timp, în cadrul unei proceduri fiscale desfășurate împotriva domnului R. pentru aceleași fapte, Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg) a exprimat unele îndoieli în ceea ce privește abordarea anterioară adoptată de Bundesgerichtshof în legătură cu respingerea scutirii(9). În opinia acestei instanțe, aici nu intervine interdicția comunitară a săvârșirii unui abuz, pentru că operațiunile respective ar avea altă explicație decât simpla obținere a unor avantaje fiscale și, în plus, principiile neutralității și teritorialității TVA-ului s-ar opune abordării respective adoptate de Bundesgerichtshof. La rândul său, Bundesfinanzhof s-a declarat de acord cu aceste îndoieli în decizia sa din 29 iulie 2009, prin care se soluționează o cerere incidentă de suspendare(10).

28. În lumina acestei diferențe de opinii față de instanța fiscală și având în vedere că încadrarea comportamentului inculpatului drept infracțional depinde de admiterea sau respingerea scutirii de TVA(11), Bundesgerichtshof a considerat necesar să adreseze Curții de Justiție următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 28c partea A litera (a) din [A șasea directivă] trebuie interpretat în sensul că trebuie respinsă scutirea de taxa pe valoarea adăugată a livrărilor de bunuri, în sensul acestei dispoziții, atunci când, deși livrarea a fost realizată efectiv, s-a stabilit însă în temeiul unor circumstanțe obiective că vânzătorul persoană impozabilă:

a) era la curent cu faptul că prin intermediul respectivei livrări participă la o vânzare de produse care are drept scop sustragerea de la plata taxei pe valoarea adăugată sau

b) a efectuat manevre cu scopul să ascundă identitatea adevăratului cumpărător, pentru a permite acestuia sau unui terț să se sustragă de la plata taxei pe valoarea adăugată?”

IV – Procedura în fața Curții

29. Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare a fost înregistrată la grefa Curții la 24 iulie 2009.

30. Au depus observații scrise domnul R. și Generalbundesanwalt, precum și Comisia și guvernele german, elen și irlandez.

31. Laedința din 5 mai 2010 au participat pentru așși susține observațiile orale reprezentantul domnului R, al Generalbundesanwalt, al Comisiei și ai guvernelor german, irlandez și elen.

V – Considerații introductive

32. Prin intermediul întrebării preliminare adresate în cadrul procesului penal de evaziune fiscală, Bundesgerichtshof solicită să se stabilească dacă, prin aplicarea articolului 28c partea A litera (a) din Așăa directivă, trebuie respinsă scutirea de TVA prevăzută de dispoziția respectivă atunci când a existat o livrare intracomunitară efectivă, însă vânzătorul a efectuat anumite activități care pot fi considerate în mod clar fraude. În special, conform termenilor înșiși a întrebării, (a) „dacă era la curent cu faptul că prin intermediul respectivei livrări participă la o vânzare de produse care are drept scop sustragerea de la plata TVA-ului” sau (b) „dacă a efectuat manevre cu scopul să ascundă identitatea adevăratului cumpărător, pentru a permite acestuia sau unui terț să se sustragă de la plata TVA-ului”.

33. Soluționarea acțiunii principale depinde cu siguranță de interpretarea acestei dispoziții, întrucât comportamentul domnului R. (care se presupune că și-a manipulat evidențele contabile și a depus documente și declarații false la autoritățile fiscale germane) poate fi calificat drept infracțiune numai dacă, în prealabil, se poate ajunge la concluzia că scutirea trebuie respinsă(12); în alte condiții, conform legislației naționale, declarațiile sale false ar constitui simple infracțiuni administrative, sancționate cu amendă de până la 5 000 de euro [articolul 26a alineatul (2) din UStG].

34. Bundesgerichtshof a considerat și susține astfel atunci când își adresează întrebarea că jurisprudența Curții de Justiție este clară și permite să se considere că scutirea trebuie respinsă, însă trebuie imediat evidențiat faptul că Finanzgericht Baden-Württemberg (și chiar Bundesfinanzhof) au susținut contrariul în cadrul unei proceduri fiscale paralele intentate împotriva domnului R. Pe de altă parte, nu este inutil să se amintească faptul că Bundesverfassungsgericht a suspendat executarea unei pedepse aplicate de Bundesgerichtshof într-un caz similar, indicând că nu poate fi exclusă *a priori* o încălcare a articolului 103 alineatul (2) din Legea fundamentală (principiul legalității în materie penală).

VI – Cu privire la pretinsa inadmisibilitate a întrebării preliminare

35. Având în vedere aspectele menționate anterior, domnul R. susține în observațiile sale scrise „natura ipotetică” a întrebării preliminare care ar reieși din caracterul penal al procesului principal. În opinia domnului R, comportamentul său nu poate fi sancționat din punct de vedere penal fără depășirea limitelor pe care dreptul constituțional german, în special principiul legalității în materie penală, le impune interpretării dispozițiilor penale. Pe de altă parte, consideră că obligația interpretării legislației penale naționale conform celei de Așăa directive nu ar putea genera o pedeapsă penală în acțiunea principală, chiar dacă Curtea de Justiție ar accepta interpretarea propusă de Bundesgerichtshof.

36. Desigur că, indiferent de răspunsul primit la întrebarea preliminară adresată de Bundesgerichtshof, nu se poate exclude ca principiul legalității în materie penală să poată împiedica în cazul său ca, în temeiul legislației naționale, să se aplice domnului R. o pedeapsă penală. Or, această eventualitate nu implică situația ca întrebarea adresată să fie, doar pentru acest simplu motiv, pur ipotetică.

37. În realitate, se impune să se aibă în vedere – iar acest fapt trebuie să fie suficient în scopul prezentei cauze – că instanțele germane, care posedă o mai bună cunoaștere a dreptului național, au fost deja sesizate în legătură cu acest aspect, fără să fi considerat necesar să solicite îndrumarea Curții de Justiție în special în această problemă.

38. În observațiile sale scrise, domnul R. invocă de asemenea aspectul comunitar al principiului legalității în materie penală, afirmând că, în conformitate cu jurisprudența constantă a Curții de Justiție, o directivă nu poate avea efect direct în detrimentul unui particular, în special în materie penală(13).

39. Hotărârile citate prevăd într-adevăr că o directivă nu poate, prin ea însăși, fi independent de o lege internă adoptată de un stat membru pentru aplicarea acesteia, să creeze sau să agraveze răspunderea penală a acelor care îi încalcă prevederile(14).

40. Cu toate acestea, spre deosebire de prezenta speță, în majoritatea cauzelor citate, Curtea s-a confruntat cu o transpunere inexistentă sau incompletă a directivelor respective, fapt ce a determinat ca un anumit comportament să fie ilegal din perspectiva dreptului comunitar, dar să nu poată fi sancționat conform legislației naționale în vigoare. În alte cauze, precum Berlusconi, trebuia să se stabilească dacă o directivă putea să aibă un efect de înlăturare sau de excludere a legislației naționale în vigoare contrare acesteia, în detrimentul unui particular căruia i s-ar aplica, în acest caz, pedepse mai grave prevăzute de o normă națională anterioară. Contextul faptic și juridic al prezentei spețe diferă incontestabil de cel din cauzele anterioare: astfel, cu această ocazie, instanța de trimitere nu urmărește să stabilească eficiența dispozițiilor de sancționare ale unei directive, ci preconizează posibilitatea integrității prevederilor unei directive de natură fiscală în privința unei categorii de infracțiuni nedefinite.

41. Aceste considerații depășesc totuși limitele întrebării preliminare, care, în termenii în care a fost adresată, privește exclusiv o dispoziție din Așa directivă, iar nu consecințele penale sau un posibil efect direct al acesteia în detrimentul contribuabilului.

42. Prin urmare, nici din această perspectivă nu se impune respingerea întrebării preliminare adresate, care cu greu poate fi calificată drept „pur ipotetică” sau „lipsită de relevanță” sau „vădit fără efecte” în ceea ce privește soluționarea acțiunii principale(15).

VII – Analiza întrebării preliminare

43. Chiar și în cazul în care se pornește de la un plan strict fiscal, existența unui comportament fraudulos(16) domină întreaga analiză a prezentei întrebări preliminare, întrucât trebuie să se determine dacă bunacredință este un element indispensabil pentru a se putea beneficia de scutirea pentru livrarea intracomunitară.

44. Două elemente sugerează în principiu formularea unui răspuns negativ la această întrebare:

- Pe de o parte, sunt întrunite toate condițiile prevăzute expres de A șasea directivă pentru existența unei livrări intracomunitare scutite (A).
- Pe de altă parte, respingerea scutirii ar presupune că țara de origine a bunurilor (Germania) ar percepe un TVA la care în principiu nu ar avea dreptul, o soluție care ar putea încălca principiile teritorialității și neutralității ce stau la baza impozitării (B).

45. Aceste două principii nu sunt totuși absolute. Prin urmare, în continuarea analizei noastre ridicăm întrebarea (C) dacă, în lumina jurisprudenței, se poate deroga de la aceste principii în modul propus de Bundesgerichtshof și, în cele din urmă, (D) dacă această soluție respectă principiul proporționalității.

A – Întrunirea condițiilor directivei pentru existența livrării intracomunitare

46. Conform jurisprudenței, articolul 28c partea A litera (a) din A șasea directivă impune doar trei condiții pentru calificarea unei operațiuni ca livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA(17): transferul dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar, deplasarea fizică a bunurilor dintr-un stat membru în altul și calitatea de persoană impozabilă a cumpărătorului (care poate fi și o persoană juridică neimpozabilă „acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expediției sau a transportului de bunuri”).

47. Fără să se dezbate acest aspect, Bundesgerichtshof pornește de la o livrare ce întrunește toate condițiile, însă întrebarea pe care o adresează este dacă faptul că vânzătorul a avut cunoștință sau a luat parte la o activitate menită să eludeze plata TVA-ului aferent în țara de destinație are vreo importanță în ceea ce privește scutirea prevăzută de A șasea directivă. Este vorba, de fapt, de a se stabili dacă din textul acesteia din urmă se poate deduce existența unei condiții suplimentare, implicit și strict subiectivă, cu privire la buna credință a vânzătorului, care ar determina ca vânzarea respectivă să fie impozitată în Germania.

48. Unele interveniente susțin existența acestei condiții pornind de la o interpretare teleologică a celei de A șasea directive, printre altele obiective se află fără îndoială și combaterea evaziunii fiscale legate de TVA. Cu toate acestea, o interpretare de acest gen legată de scop, care are drept efect adugarea unor condiții diferite de cele stabilite în mod expres de directivă, ridică mai multe probleme.

49. Prima este că însuși articolul 28c partea A din A șasea directivă permite statelor membre să stabilească condiții suplimentare pentru „a preveni evaziunea, fraudă sau abuzurile”. Deși este adevărat că „libertatea de acțiune de care dispun statele membre în ceea ce privește punerea în aplicare a anumitor prevederi din A șasea directivă este relativ amplă”(18), articolul 28c pare să se refere la condițiile stabilite pe cale normativă. Cu toate acestea, Germania nu pare să fi exercitat în mod strict această posibilitate, fapt care ar putea să o oblige în prezent să întâmpine dificultăți care rezultă dintr-o lacună existentă în propria legislație fiscală(19). În orice caz, jurisprudența a precizat că acest tip de măsuri trebuie să fie proporționale și să nu aducă atingere principiului neutralității impozitului(20).

50. Considerentul esențial constă totuși în caracterul obiectiv al regimului aplicabil operațiunilor intracomunitare, introdus în 1991 ca titlul XVIa din A șasea directivă. Acest regim (cu caracter tranzitoriu, după cum se știe) a fost adoptat ca o soluție care să a dorit provizorie într-un context în care există contraste în privința cotelor de impozitare între diferitele state membre, care făcea extrem de disfuncțională aplicarea la schimburile intracomunitare a schemei logice de impozitare la locul de origine care este caracteristică livrărilor interne de bunuri(21).

51. Scopul principal pentru care a fost creat regimul tranzitoriu respectiv l'a constituit, prin urmare, menținerea intactă a repartizării competenței fiscale între statele membre (și anume pentru ca TVA-ul să fie în continuare colectat de statul membru în care se produce consumul final)(22). În acest sens au fost create două noi categorii: faptul generator de impozit „achiziția intracomunitară”, componenta materială a impozitului la locul de destinație și scutirea „livrărilor intracomunitare”, menită să evite o situație de dublă impozitare și, prin aceasta, o încălcare a principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului(23).

52. Scutirea livrării intracomunitare apare astfel ca având un caracter *vdit sui generis* în contrast cu restul scutirilor prevăzute de Așasea directivă (articolul 13 paragrafele A și B), inspirate de rațiuni obiective sau întemeiate pe natura anumitor activități. Scutirea prevăzută la articolul 28c partea A răspunde unei logici foarte diferite de cele anterioare: aceea de a garanta o funcționare adecvată a sistemului de TVA la nivel intracomunitar. În acest sens se pun bazele unei divizi mai mult sau mai puțin artificiale în două părți a lanțului de impozitare, asigurându-se impozitarea la locul de destinație a bunurilor(24).

53. Curtea de Justiție a subliniat, așa cum trebuia de altfel, caracterul obiectiv al acestor concepte de livrare și achiziție intracomunitare care „se aplică indiferent de scopurile și de rezultatele operațiunilor respective”(25). O altă abordare ar împiedica automat atingerea scopurilor regimului tranzitoriu, încălcând principiile neutralității și teritorialității care îl guvernează, precum și principiul securității juridice(26).

54. În definitiv, scutirea este prevăzută pentru motive obiective (respectarea neutralității impozitului și repartizarea suveranității fiscale între statele membre), aprecierea acesteia trebuind să fie, în principiu, la fel de obiectivă, chiar dacă astfel sunt în avantajul autorii unor activități mai mult sau mai puțin nelegale, precum în prezenta cauză.

55. Pentru că în speță sunt întrunite singurele trei condiții necesare pentru acordarea scutirii conform articolului 28c partea A litera (a) din Așasea directivă (transferul dreptului de a dispune de bun, deplasarea fizică a bunurilor și calitatea de persoană impozabilă a cumpărătorului), declararea inadmisibilității scutirii ar fi un răspuns disproporționat, în măsura în care ar presupune eliminarea unei piese esențiale din sistem, periclitând atingerea scopurilor acestuia.

56. Această concepție obiectivă ar trebui să servească Curții de Justiție drept îndrumare la momentul analizării întrebării preliminare formulate de Bundesgerichtshof și, indubitabil, orientează în mod decisiv răspunsul pe care îl vom propune pentru aceasta la sfârșitul prezentelor concluzii. Anticipăm deja că răspunsul respectiv este în conformitate cu interpretarea care, în opinia noastră, trebuie dată jurisprudenței Curții de Justiție privind efectul releicredințe și al abuzului de drept.

B – *Clasificarea în acest caz a scutirii drept inadmisibilă ar implica o încălcare a principiilor teritorialității și neutralității TVA-ului*

57. Concluzia conform căreia scutirea aplicată unei livrări intracomunitare efectiv realizate(27) nu este admisă atunci când intervine reauacredința ar putea de asemenea încălca câteva din principiile de bază legate de regimul TVA-ului.

1. Cu privire la încălcarea principiului neutralității

58. Configurat ca un impozit aferent consumului, TVA-ul trebuie perceput de la consumatorul final. Conform principiului neutralității, comerciantul trebuie să fie degrevat integral de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice, „indiferent de finalitatea

sau de rezultatele acestor activități”. Acest obiectiv se atinge, aceasta fiind și ideea sa de bază, prin regimul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor ce transformă, pentru un comerciant, TVA-ul aferent ieșirilor într-un element nu foarte diferit din punct de vedere obiectiv de o înregistrare contabilă(28).

59. Ca urmare a elementelor menționate anterior, principiul neutralității nu permite „ca prestații asemănătoare de servicii, care se află, așadar, în concurență unele cu celelalte, să fie tratate în mod diferit în ceea ce privește TVA-ul”(29).

60. Guvernul german se opune aplicării în acest caz a principiului neutralității, argumentând că recunoașterea scutirii ar putea denatura concurența(30). Acesta invocă în sensul arătat recenta Hotărâre NCC Construction Danmark A/S, în care Curtea a afirmat că principiul neutralității nu se poate opune anumitor măsuri naționale menite să garanteze că nu există denaturări ale concurenței pe piața internă(31). Cu toate acestea, hotărârea citată este departe de a consacra o excepție generală de la principiul neutralității și se referă la o ipoteză care nu se aseamănă deloc cu cea analizată în prezenta cauză(32). În opinia noastră, prin această hotărâre, Curtea de Justiție nu a dorit să acorde statelor membre mâna liberă pentru a deroga de la regimul TVA-ului prin simpla invocare a apărării liberei concurențe.

61. Mai puțin relevant, dacă este cazul, este argumentul că se poate deroga de la aplicarea principiului neutralității pentru simpla existență în cadrul operațiunii a unui comportament considerat ilegal. Conform unei jurisprudențe constante, principiul respectiv se opune unei diferențieri generalizate între tranzacții licite și cele ilicite(33). În consecință, circumstanța vizată nu ar putea influența calificarea fiscală a operațiunii dacă prin aceasta se încalcă principiul neutralității.

62. În opinia noastră, în speță, s-ar aduce atingere în mod inevitabil principiului neutralității dacă această livrare ar fi declarată nescutită de impozit, domnul R. fiind obligat față de autoritățile germane la plata TVA-ului aferent prețului de vânzare (ca și cum ar fi realizat o operațiune internă). Astfel, spre deosebire de un furnizor care vinde în interiorul țării, domnul R. nu ar putea, prin definiție, percepe această sumă cumpărătorului deja impozitat în țara de destinație a marfurilor, fiind considerat în mod artificial consumator final.

63. De asemenea, dacă în plus și pe cale de consecință s-ar respinge scutirea domnului R. și dacă în paralel autoritățile portugheze ar colecta TVA-ul ce le revine, s-ar crea o situație de dublă impozitare contrară în aceeași măsură principiului neutralității.

64. În textul întrebării sale preliminare, Bundesgerichtshof afirmă faptul că această dublă impunere poate fi evitată dacă autoritățile germane restituie TVA-ul perceput domnului R. atunci când se demonstrează că a fost deja impozitat în Portugalia pentru această operațiune. Înelegem totuși că acest mecanism de restituire (prevăzut la articolul 227 din AO) nu ajută la prevenirea dublei impuneri, ci doar la remedierea efectelor după producerea acesteia. Prin urmare, acesta nu pare a fi suficient pentru a garanta că este respectat principiul neutralității impozitului(34).

65. Bundesgerichtshof invoc? de asemenea Ordonan?a Transport Service(35), în care, la punctul 31, se men?ioneaz? c? principiul neutralit??ii nu interzice ca un stat membru s? perceap? a *posteriori* TVA?ul de la o persoan? impozabil? care a facturat *nejustificat* o livrare de bunuri pentru care se aplic? scutirea ?i c? aspectul dac? TVA?ul aferent vânz?rii posterioare c?tre consumatorul final a fost sau nu a fost achitat este nerelevant? în acest context. Totu?i, în acel caz livrarea intracomunitar? nu s?a concretizat, ci era vorba doar de regularizarea unei situa?ii în care scutirea a fost aplicat? *nejustificat*; prin urmare, nu a existat niciun risc pentru principiul neutralit??ii.

2. Cu privire la înc?lcarea principiului teritorialit??ii

66. Mai clar? poate fi considerat?, în opinia noastr?, înc?lcarea principiului teritorialit??ii.

67. Conform acestui principiu, sarcina de percepere a TVA?ului, indiferent de valoarea acestuia, revine statului membru în care se produce consumul final al bunului. Aceast? regul? permite o strict? distribuie a veniturilor provenite din TVA în cadrul opera?iunilor intracomunitare ?i o delimitare clar? a suveranit??ii statelor membre afectate în materie fiscal?(36).

68. În spe??, neaplicarea scutirii în cazul domnului R. de c?tre ?ara de origine a bunurilor (Germania) ar presupune c? aceasta din urm? ar percepe TVA?ul chiar dac? nu are nicio crean?? fiscal?, pentru c?, în realitate, logica regimului tranzitoriu nu este alta decât cea conform c?reia ?ara în care se consum? bunul (Portugalia) este ?i ?ara care percepe integral impozitul. Prin acest fapt s?ar înc?lca grav principiul teritorialit??ii. Repartizarea armonioas? a suveranit??ii statelor membre în materie fiscal? constituie, în opinia noastr?, un obiectiv primordial de la care nu se poate deroga în mod propor?ional în temeiul obiectivului, legitim în sine, de a sanc?iona comportamentele ilicite ?i de a combate fraudă, atunci când acest obiectiv poate fi atins f?r? dificultate prin intermediul prevederilor normative aflate întotdeauna la îndemâna statelor.

69. În acest sens trebuie re?inut faptul c? însu?i legiuitorul comunitar ?i jurispruden?a au introdus anumite norme care arat? o anumit? dorin?? de a înlesni aplicarea practic? a acestei repartiz?ri a competen?elor.

70. Pe de o parte, Regulamentul (CE) nr. 1777/2005(37) prevede la articolul 21 c? „în cazul în care a avut loc o achizi?ie intracomunitar? de bunuri, în sensul articolului 28a din Directiva 77/388/CEE, statul membru în care se încheie expedi?ia sau transportul î?i exercit? competen?a de impozitare, indiferent de tratamentul TVA?ului aplicat tranzac?iei în statul membru în care a început expedi?ia sau transportul”.

71. Pe de alt? parte, în Hot?rârea Teleos(38), s?a stabilit c? „în cadrul regimului tranzitoriu de achizi?ie ?i de livrare intracomunitar?, este necesar, în vederea asigur?rii unei colect?ri corespunz?toare a TVA?ului, ca autorit??ile fiscale competente s? verifice, independent unele de celelalte, dac? sunt îndeplinite condi?iile achizi?iei intracomunitare, precum ?i cele ale scutirii livr?rii corespunz?toare”.

72. În consecin??, chiar dac?, a?a cum a semnalat jurispruden?a, „o livrare intracomunitar? a unui bun ?i achizi?ia intracomunitar? a acestuia reprezint?, în realitate, una ?i aceea?i opera?iune economic?”(39), competen?a fiscal? cu privire la aceast? opera?iune se împarte între diferite state membre care sunt responsabile respectiv pentru exercitarea atribu?iilor care le revin(40).

73. În opinia noastr?, aspectele anterior men?ionate nu sunt decât o alt? consecin?? a caracterului obiectiv men?ionat al regimului tranzitoriu: este vorba ca fiecare din statele membre implicate s? verifice caracteristicile opera?iunilor în cauz? în scopul scutirii sau, dimpotriv?, al

impozit?rii acestora, f?r? îns? a se amesteca în cadrul competen?elor altui stat membru.

74. Coordonarea luptei antifraud? ?i, prin urmare, ap?rarea împotriva fraudei se realizeaz? în prezent prin intermediul mecanismelor de cooperare administrativ? ?i schimb de informa?ii reglementate prin Regulamentul (CE) nr. 1798/2003(41). Aceast? cooperare constituie un instrument poate mai eficient ?i, cel mai important, o solu?ie mai propor?ional? pentru combaterea fraudei în cadrul opera?iunilor intracomunitare decât cea care rezult? din abordarea expus? în trimiterea preliminar?. A?a cum indic? în mod întemeiat Comisia în observa?iile prezentate, aceste mecanisme s?ar considera abandonate dac? ar fi delegat? ??rii de expediere competen?a de a colecta TVA?ul f?r? a se respecta repartizarea competen?elor în materie fiscal? prev?zut? de A ?asea directiv?.

75. În opinia noastr?, Hot?rârea din 22 aprilie 2010, X ?i fiscale eenheid Facet(42), invocat? în repetate rânduri în cadrul ?edin?ei, nu face decât s? consolideze importan?a acestui principiu al teritorialit??ii. Conform acestei hot?râri, achizi?iile intracomunitare impozitate în statul membru care a atribuit un num?r de identificare în scopuri de TVA [situa?ie care apare, conform articolului 28b partea A alineatul (2) primul paragraf din A ?asea directiv?, atunci când cump?r?torul nu face dovada c? achizi?ia respectiv? a fost supus? impozit?rii în locul în care s?a încheiat expedi?ia sau transportul bunurilor] nu pot conferi dreptul de deducere în sensul articolului 17 din A ?asea directiv?. Curtea de Justi?ie consider? c? recunoa?terea în aceste cazuri a dreptului de deducere „risc? s? aduc? atingere efectului util al articolului 28b partea A alineatul (2) al doilea ?i al treilea paragraf din A ?asea directiv?, dat fiind c? persoana impozabil? care a beneficiat de dreptul de deducere în statul membru de identificare nu ar mai fi motivat? s? dovedeasc? impozitarea achizi?iei intracomunitare în cauz? în statul membru de sosire a expedi?iei sau a transportului. O astfel de solu?ie ar putea, în cele din urm?, s? pun? în pericol aplicarea normei de baz? potrivit c?reia, în ceea ce prive?te o achizi?ie intracomunitar?, se consider? c? locul de impunere se situeaz? pe teritoriul statului membru de sosire a expedi?iei sau a transportului, mai precis al statului membru în care are loc consumul final, ceea ce reprezint? obiectivul regimului tranzitoriu”(43). Consider?m c? aceast? decizie subliniaz? înc? o dat? obliga?ia de respectare a repartiz?rii competen?elor fiscale în materie de TVA.

C – Posibilul efect al fraudei

76. Cu toate acestea, din aspectele anterior men?ionate nu poate rezulta ideea c? principiile neutralit??ii ?i teritorialit??ii sunt absolute. În consecin??, ra?ionamentul mai trebuie completat examinând dac? circumstan?ele concrete ale cazului ar mai putea determina totu?i derogarea în acest caz de la aplicarea principiilor neutralit??ii ?i teritorialit??ii impozitului.

77. O serie întreag? de hot?râri sunt pertinente în acest sens. Pe de o parte, Curtea de Justi?ie a dezvoltat o bogat? doctrin? cu privire la abuzul de drept ?i, în paralel, s?a pronun?at cu privire la consecin?ele pe care le poate avea existen?a fraudei asupra regimului de deducere a TVA?ului aferent intr?rilor. Pe de alt? parte, într-o serie de cauze privind liv?ri intracomunitare, jurispruden?a a recunoscut c? o strict? aplicare a principiului neutralit??ii nu ar putea fi admis? decât atunci când persoana interesat? ar ac?iona cu bun??credin?? sau ar elimina complet riscul pierderii de venituri fiscale.

78. O analiz? sumar? a primului grup de hot?râri men?ionat ar putea duce la concluzia pripit? conform c?reia ?ara de origine a m?rfurilor (în acest caz, Germania) decide în mod liber cu privire la scutire, refuzând acordarea acesteia persoanei impozabile care a ac?ionat cu rea?credin??.

79. Cu toate acestea, înainte de a se ajunge la concluzia respectiv?, trebuie examinat cu mare grij? cea mai pertinent? jurispruden?? privind liv?rile intracomunitare, în care se subliniaz? cel mai bine echilibrul delicat dintre mecanismele de combatere a fraudei, pe de o parte, ?i principiile

neutralitate și teritorialitate, pe de altă parte.

80. Vom analiza în cele ce urmează criteriile enunțate în toate aceste hotărâri și aplicabilitatea lor în prezenta cauză, cu trimitere specială la Hotărârea Collée.

1. Jurisprudența privind comportamentele abuzive și frauduloase

81. Curtea de Justiție a recunoscut în mod repetat și cu titlu general că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și promovat de Așasea directivă, precum și că justițiabilii nu pot invoca, în mod abuziv sau fraudulos, normele comunitare(44).

82. Referitor în primul rând la abuzul de drept, jurisprudența oferă în prezent deja criterii concrete pentru a stabili când anume se produce acesta și, cel mai important, pentru a calibra consecințele derivate din acesta(45). În domeniul TVA-ului, în special în Hotărârea Halifax, citată anterior, s-a arătat că pentru a dovedi existența unei practici abuzive este necesar:

– pe de o parte, ca, în pofida aplicării formale a cerințelor stabilite în dispozițiile relevante, operațiunile respective să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit de aceste dispoziții și

– pe de altă parte, ca finalitatea esențială a operațiunilor să constea în obținerea unui avantaj fiscal.

83. Cu toate acestea, în cazul R. pare clar că nu a existat o simplă „aplicare formală a cerințelor stabilite în prevederi importante”, având în vedere că livrarea s-a produs într-adevăr.

84. De asemenea, este extrem de îndoielnic faptul că „finalitatea esențială” a acestor operațiuni a reprezentat-o obținerea unui avantaj de natură fiscală, chiar dacă se interpretează într-un sens amplu, și anume ca obținere a unui avantaj fiscal pentru sine sau pentru un terț (în acest caz, cumpărătorii care acționau în Portugalia). Vânzările efectuate de domnul R. erau operațiuni rentabile din punct de vedere economic, nu operațiuni fictive create doar pentru obținerea unui avantaj fiscal.

85. Obiectivul real urmărit de domnul R. era cu siguranță anticoncurențial, pentru că trebuie să ne imaginăm că disimularea identității destinatarilor îi oferea posibilitatea de a le aplica un preț mai mare și în același timp mai avantajos pentru aceștia decât cel utilizat de concurenții săi „corecți din punct de vedere fiscal” (pentru a utiliza terminologia Bundesgerichtshof). Această informație nu este totuși suficientă pentru a califica operațiunile domnului R. ca abuzive în sensul jurisprudenței noastre, care pare mai curând să impună un aranjament absolut artificial.

86. În acest sens, Curtea a afirmat în Hotărârea Halifax că operațiunile „realizate în cadrul unei practici abuzive trebuie redefinite în vederea restabilirii situației care ar fi existat în lipsa operațiunilor ce constituie această practică abuzivă”(46). În consecință, chiar dacă domnul R. ar fi declarat autorităților germane identitatea adevărată a cumpărătorilor, și nu pe a celor falși, livrarea ar fi tot intracomunitară și, prin urmare, scutită de TVA. Declarația frauduloasă nu are în acest caz nicio legătură de cauză cu avantajul fiscal obținut (cu excepția faptului că trebuie ridicată problema dacă domnul R. ar mai fi fost atât de interesat să realizeze această operațiune dacă nu ar fi recurs la disimularea respectivă a informațiilor).

87. Având în vedere aspectele anterior menționate, considerăm că domnul R. a adoptat un comportament care nu constituie un abuz de drept în sensul jurisprudenței Halifax.

88. Chiar dacă se elimină caracterul abuziv în sensul conferit de jurisprudență, cu greu poate fi

negat faptul c?, în temeiul faptelor dovedite, comportamentul domnului R. este în continuare fraudulos. Problema care se pune totu?i este dac? privarea de scutire este forma cea mai potrivit? ?i propor?ional? de a?l sanc?iona. Îns? nici jurispruden?a nu ofer? în acest caz argumente suficiente pentru respingerea scutirii.

89. Exist?, desigur, nenum?rate hot?râri în care se stabile?te retragerea unui avantaj fiscal atunci când se constat? existen?a fraudei(47). Multe din acestea au fost invocate în repetate rânduri în prezenta procedur?, dar majoritatea trateaz? cazuri în care se afl? în discu?ie doar dreptul la deducerea TVA?ului aferent intr?rilor, iar nu o scutire pentru livrarea intracomunitar? unde este în joc principiul teritorialit??ii. Prin urmare, nu pare a fi admisibil? aplicarea automat?, prin analogie, a criteriilor oferite de aceste hot?râri.

2. Jurispruden?a privind reaua?credin?? în cadrul livr?rilor intracomunitare

90. L?sând la o parte jurispruden?a cu privire la abuz ?i la reaua?credin?? în opera?iunile interne, numai jurispruden?a în care se prev?d cazuri de livr?ri intracomunitare ofer?, în opinia noastră?, anumite elemente relevante în spe??.

91. Dou? hot?râri recente, ?i anume Teleos, citat? anterior, ?i Collée(48), se refer? la recunoa?terea scutirii pentru livr?ri intracomunitare în leg?tur? cu o posibil? interven?ie cu rea?credin?? din partea furnizorului.

92. În Hot?rârea Teleos, Curtea de Justi?ie a pornit de la o situa?ie în care nu s?a produs nicio livrare intracomunitar? (bunurile nu au p?r?sit teritoriul ??rii de expediere), dar furnizorul a prezentat la momentul oportun dovezi care i?au permis aplicarea scutirii. În acest caz s?a decis c?, atunci când furnizorul dovede?te c? a ac?ionat cu bun??credin?? absolut?, nu poate fi obligat la plata ulterioar? a impozitului.

93. Din aceast? hot?râre reiese faptul c?, de?i nu a existat o livrare comunitar? în sensul celei de A ?asea directive, dac? furnizorul a ac?ionat cu bun??credin??, nu i se poate solicita a *posteriori* plata TVA?ului de la care a fost exonerat în mod nejustificat(49). *Contrario sensu*, trebuie concluzionat c?, dac? nu a existat livrare, îns? furnizorul a ac?ionat cu rea?credin??, ar trebui s? i se solicite plata TVA?ului. În ambele cazuri, persoana interesat? nu are dreptul la scutire, dar în cazul bunei?credin?e a persoanei impozabile Curtea de Justi?ie oblig? statul membru prejudiciat s? renun?e la colectarea TVA?ului care îi revine (în definitiv, renun?? la regularizarea situa?iei luând în considerare aceast? bun??credin??).

94. Cu toate acestea, nu reiese clar c? din textul Hot?rârii Teleos s?ar putea trage concluzia – a?a cum pretinde guvernul german – c? simplul fapt c? exist? rea?credin?? este suficient pentru ca, în orice circumstan?? (în special atunci când a existat într?adev?r livrare intracomunitar?, ca în cazul de fa??), s? se resping? scutirea furnizorului ?i s? fie permis statului membru de origine al bunurilor s? colecteze un TVA care nu îi revine. Prin urmare, rezult? îndoielnic aplicabilitatea acesteia în prezenta spe??.

95. Această concluzie poate fi confirmată în urma citirii Hotărârii Collée, referitoare la un caz în care a existat într-adevăr o livrare intracomunitară, deși inițial ascuns de furnizor din alte motive decât cele de natură fiscală. Chiar dacă nu este identic, contextul factual al acestei hotărâri se apropie cel mai mult de contextul factual din prezenta cauză: în ambele a existat o livrare și o achiziție intracomunitară corespunzătoare, însă în Hotărârea Collée vânzătorul a preferat să ascundă caracterul intracomunitar al livrării (sacrificând scutirea corespunzătoare) pentru ca astfel să nu periclitizeze un comision comercial la care nu avea dreptul dacă vindea în afara teritoriului ce îi era rezervat prin contract(50); dimpotrivă, în speță, domnul R. a ascuns adevărata identitate a destinatarilor livrărilor, și nu livrarea în sine.

96. Un interes aparte îl prezintă punctul 35 și următoarele din Hotărârea Collée, în care Curtea de Justiție efectuează o argumentație în două etape.

97. În primul rând, pornind de la Hotărârile Genius Holding(51) și Schmeink & Cofreth(52), punctul 35 din Hotărârea Collée condiționează posibilitatea de regularizare a TVA-ului facturat în mod nejustificat de faptul că furnizorul „să fi eliminat complet și în timp util riscul de pierderi de venituri fiscale”. Dacă s-a procedat astfel, însuși principiul neutralității impune recunoașterea scutirii și, prin urmare, rezultatul este independent de faptul că furnizorul a acționat cu bună sau cu reacredință(53).

98. Același principiu pare a fi aplicabil în cazul R, deși aici „regularizarea” pe care autoritățile germane pretind că o efectuează ar consta în refuzul acordării unei scutiri deja recunoscute pentru o operațiune care s-a declarat mereu drept ceea ce este: o livrare intracomunitară. Dificultatea prezentei spețe constă în a stabili dacă acest risc de pierderi de venituri fiscale trebuie să se producă față de statul membru care pretinde „regularizarea” sau dacă este suficient să se producă față de sistemul TVA-ului în general.

99. În observațiile sale scrise, Generalbundeswalt consideră că, în măsura în care combaterea fraudei este unul dintre obiectivele celei de a șasea directive, jurisprudența poate face trimitere doar la riscul de colectare a TVA-ului pe întreg teritoriul comunitar. Guvernul irlandez sprijină această idee, cu referire specială la punctul 36 din Hotărârea Collée, în care se dezbate „pierderea veniturilor fiscale sau compromiterea colectării TVA-ului”. Acest din urmă punct ar putea de fapt crea ideea că nu contează că rui stat membru îi revine creanța fiscală.

100. Cu toate acestea, la punctul 34 din aceeași hotărâre se arată foarte clar că răspunsul la problema dacă scutirea de TVA poate fi condiționată de bunacredință a persoanei impozabile „depinde de existența unui risc de pierderi de venituri fiscale *pentru statul membru respectiv*”(54). Pe de altă parte, conform punctului 37, „nu poate fi considerat că o pierdere de venituri fiscale necollectarea TVA-ului aferent unei livrări intracomunitare care, inițial, fusese calificată în mod eronat ca livrare efectuată în interiorul țării [...]. Conform principiului teritorialității fiscale, astfel de venituri aparțin statului membru în care are loc consumul final”.

101. Considerăm că analogia cu speța referitoare la domnul R. este evidentă. Textul hotărârii apare ca fiind foarte clar cu privire la acest aspect și pare greu de susținut, așa cum procedează Generalbundeswalt, că prevederile acesteia nu rezultă ca fiind aplicabile în prezenta cauză pentru simplul fapt că în cazul Hotărârii Collée destinatarul plătiase TVA-ul de la început.

102. Deși este adevărat că pierderea unor venituri fiscale în detrimentul unui stat membru ar trebui să reprezinte o preocupare la nivelul întregii Comunități(55), suntem de părere că, în cadrul punctelor reproduse din Hotărârea Collée, Curtea de Justiție a pretins acordarea unei priorități clare aplicării principiului teritorialității, chiar și atunci când a existat reacredință. Este vorba de o soluție logică: în cazuri precum cel al domnului R, privarea de scutire ar fi o sancțiune complet

str?in? de aspectul fiscal, având în vedere c? Germania nu beneficiaz? de nicio crean?? în acest sector. Ideea jurispruden?ei de a stabili „pierderea veniturilor fiscale” cu titlu de criteriu de evaluare a efectelor relei?credin?e este aceea de a reechilibra situa?ia economic? a trezoreriei publice prejudiciate, restabilind situa?ia care ar fi trebuit s? existe dac? nu ar fi existat fraudă sau practica abuziv?(56).

103. Hot?rârea Collée nu ?i?a epuizat aici firul argumentativ. În urm?toarele alineate adreseaz? o invita?ie explicit? instan?ei na?ionale de a verifica existen?a unei opera?iuni abuzive sau frauduloase, cu trimitere expres? la Hot?rârea Kittel ?i Recolta Recycling(57), precum ?i la jurispruden?a Halifax privind abuzul de drept(58). Cu toate acestea, a?a cum am men?ionat anterior, comportamentul domnului R. nu poate fi calificat drept abuziv în sensul jurispruden?ei ?i, în pofida caracterului fraudulos al acestuia, nu sunt întrunite condi?iile necesare pentru respingerea scutirii în cazul livr?rii intracomunitare realizate.

D – Respingerea scutirii este o solu?ie dispropor?ionat?

104. În final, Curtea subliniaz? în Hot?rârea Collée c? „dreptul comunitar nu împiedic? statele membre s? considere, în anumite condi?ii, disimularea existen?ei unei opera?iuni intracomunitare ca o tentativ? de fraud? cu privire la TVA ?i s? aplice, într?un astfel de caz, amenzile sau sanc?iunile pecuniare prev?zute de dreptul lor intern”, care trebuie s? fie întotdeauna propor?ionale cu gravitatea abuzului(59).

105. În opinia noastră, prin această precizare, jurispruden?a se refer? la o posibil? aplicare de alternative de sanc?ionare distincte ?i mai adecvate decât nerecunoa?terea unei scutiri, care ar aduce atingere întregului regim de repartizare teritorial? a competen?ei fiscale în materia TVA?ului.

106. Conform acestei jurispruden?e ?i în temeiul articolului 28c partea A din A ?asea directiv?, statele membre pot s? prevad? f?r? nicio îndoial? în legisla?ia lor impunerea de sanc?iuni (administrative sau penale) pentru acest tip de comportamente(60). În plus, nu ar exista nimic care s? împiedice ca valoarea unei eventuale sanc?iuni pecuniare s? coincid? cu valoarea scutirii aplicate (ar fi, dimpotriv?, propor?ional ?i rezonabil). Cu toate acestea, în cazul men?ionat, statul membru de origine al bunurilor ar percepe această sum? în exercitarea puterilor sale de sanc?ionare care, a?a cum este logic, este posibil? numai având la baz? o legisla?ie expres? pe care autorit???ile germane par s? nu o aib? la dispozi?ie în prezenta cauz?.

107. O prevedere normativ? de acest fel, completat? cu mecanismele de cooperare administrativ? reglementate de Regulamentul (CE) nr. 1798/2003, la care am f?cut trimitere anterior, ar constitui un r?spuns mai adecvat – respectând în acela?i timp logica intern? a impozitului – în raport cu riscul de fraud? care, dup? cum arat? Generalbundesanwalt, este aproape inerent sistemelor ce implic? interven?ia diferitelor administra?ii fiscale na?ionale.

108. În concluzie, consider?m c?, în pofida pertinen?ei unor argumente precum necesitatea de a asigura func?ionarea adecvat? a sistemului de TVA în ansamblul s?u ?i de a nu încuraja comportamente anticoncuren?iale, aprecierea privind respingerea scutirii, f?când complet abstrac?ie de problema repercusiunilor acesteia asupra integrit?ii într?un tip de infrac?iune, constituie un r?spuns dispropor?ionat, în m?sura în care exist? alte instrumente care ar permite respectarea acestor obiective f?r? a aduce atingere în mod semnificativ principiilor neutralit???ii ?i teritorialit???ii.

VIII – Concluzie

109. În consecin??, suger?m Cur?ii de Justi?ie s? r?spund? la întrebarea preliminar? adresat? de

Bundesgerichtshof dup? cum urmeaz?:

„Articolul 28c partea A litera (a) din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? nu include nicio excep?ie de la scutirea de taxa pe valoarea ad?ugat? pentru livr?rile de bunuri în sensul acestei dispozi?ii în acele cazuri în care s?a realizat efectiv livrarea ?i în pofida faptului c? exist? circumstan?e obiective care permit s? se afirme c? vânz?torul persoan? impozabil?:

a) era la curent cu faptul c? prin livrare participa la o vânzare de produse menit? s? eludeze plata taxei pe valoarea ad?ugat? sau

b) a efectuat manevre cu scopul s? ascund? identitatea adev?ratului cump?r?tor, pentru a permite acestuia sau unui ter? evaziunea în materie de tax? pe valoarea ad?ugat?.”

1 – Limba original?: spaniola.

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 – Directiva din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului privind taxa pe valoarea ad?ugat? ?i de modificare a celei de A ?asea directive în vederea elimin?rii frontierelor fiscale (JO L 376 p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 110).

4 – BGB1. 1976 I, p. 613, ?i 1977 I, p. 269.

5 – BGB1. 1993 I, p. 565.

6 – BGB1. 1999 I, p. 1308.

7 – Avocatul domnului R. a confirmat în cadrul ?edin?ei c? era vorba despre vehicule de ocazie. Dacă ar fi fost vorba de „mijloace de transport noi”, s?ar fi aplicat articolul 28c partea A litera (b) din A ?asea directiv?, în loc de litera (a) a aceluia?i articol.

8 – Este vorba de ordonan?a din 20 noiembrie 2008 (cauza 1 StR 354/08) ?i de ordonan?a din 19 februarie 2009 (cauza 1 StR 633/08). Prima dintre aceste dou? ordonan?e a fost atacat? la Bundesverfassungsgericht (Curtea Constitu?ional? Federal?), care, printr-o decizie pronun?at? la 23 iulie 2009 (cauza 2 BvR 542/09), a dispus suspendarea execut?rii pedepsei cu închisoarea aplicate, pân? la pronun?area deciziei definitive, men?ionând c? nu trebuie exclus? *a priori* în acest caz înc?lcarea articolului 103 alineatul (2) din Legea fundamental? (principiul legalit??ii în materie penal?).

9 – Ordonan?a din 11 martie 2009, cauza 1 V 4305/08.

10 – Cauza XI B 24/09, DstR 2009, p. 1693.

11 – Dacă opera?iunea reprezint? o livrare comunitar? scutit?, declara?iile false despre cump?r?tori nu ar constitui infrac?iuni penale, ci simple infrac?iuni administrative, sanc?ionate cu amend? de pân? la 5 000 de euro [articolul 26a alineatul (2) din UStG].

12 – Conform datelor puse la dispozi?ie de Bundesgerichtshof, nici dispozi?ia penal? (articolul 370 din AO) ?i nici Legea german? privind TVA?ul (articolele 4 ?i 6a din UStG) nu prev?d în mod expres un comportament fraudulos precum cel vizat în spe?? ?i nici consecin?ele care, din punct de vedere penal sau fiscal, trebuie s? i se atribuie: articolul 370 din AO nu permite clasificarea ca infrac?iune a manipul?rilor ?i a disimul?rilor efectuate de domnul R. dacă opera?iunea era scutit?

de TVA, iar textul UstG nu este suficient pentru respingerea scutirii în acest caz.

13 – Citează în acest sens Hotărârea din 8 octombrie 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Rec., p. 3969), punctul 13, Hotărârea din 12 decembrie 1996, X (cauze conexate C-74/95 și C-129/95, Rec., p. I-6609), punctul 24, și Hotărârea din 3 mai 2005, Berlusconi (C-387/02, C-391/02 și C-403/02), punctul 73 și următoarele.

14 – A se vedea în același sens Hotărârea din 11 iunie 1987, Pretore di Salò (14/86, Rec., p. 2545), punctul 20, Hotărârea din 26 septembrie 1996, Arcaro (C-168/95, Rec., p. I-4705), punctul 37, și Hotărârea din 7 ianuarie 2004, X (C-60/02, Rec., p. I-651), punctul 61.

15 – A se vedea printre altele Hotărârea din 21 iunie 2001, SONAE (C-206/99, Rec., p. I-4679), punctele 45-47, Hotărârea din 13 iunie 2002, Sea/Land Service și Nedlloyd Lijnen (C-430/99 și C-431/99, Rec., p. I-5235), punctele 47 și 48, și Hotărârea din 30 martie 2004, Alabaster (C-147/02, Rec., p. I-3101), punctul 55. În plus, conform unei jurisprudențe consacrate, trebuie amintit că instanța națională care a fost sesizată în legătură cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile speciei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții (a se vedea în special Hotărârea din 5 octombrie 1977, Tedeschi/Denkavit, 5/77, Rec., p. 1555, punctele 17-19, Hotărârea din 25 februarie 2003, IKA, C-326/00, Rec., p. I-1703, punctul 27, Hotărârea din 12 aprilie 2005, Keller, C-145/03, Rec., p. I-2529, punctul 33, Hotărârea din 22 iunie 2006, Conseil général de la Vienne, C-419/04, Rec., p. I-5645, punctul 19, și Hotărârea din 16 iulie 2009, Gómez-Limón, C-537/07, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 24).

16 – În acest caz, considerăm că trebuie precizat că nu este în intenția noastră să efectuăm o calificare juridică propriu-zisă a faptelor, sarcina ce revine instanței naționale, ci să realizăm o analiză a situației și să oferim un răspuns la întrebare în termenii în care a fost adresată și plecând de la faptele descrise în ordonanța de trimitere, fără a aduce atingere exactității acestora.

17 – Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos (C-409/04, Rec., p. I-7797), punctul 70.

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

19 – Generalbundesanwalt și însuși guvernul Irlandei au sugerat în cadruledinței că articolul 6a alineatul (1) din UStG și articolul 17 din UstDV constituie măsură pentru combaterea fraudei și a evaziunii fiscale care ar fi suficiente pentru respingerea scutirii în acest caz. Este clar că nu revine Curții de Justiție sarcina de a interpreta o normă națională precum aceasta, dar într-adevăr, dacă această interpretare ar fi corectă, întrebarea preliminară nu ar mai fi fost formulată în aceiași termeni. Bundesgerichtshof nu solicită să se stabilească dacă o prevedere de acest fel este compatibilă cu Aseasa directivă, ci dacă din aceasta rezultă în mod direct inadmisibilitatea scutirii atunci când intervine reaua credință.

20 – Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax (C-255/02, Rec., p. I-1609), punctul 92. În acest caz, a se vedea de asemenea Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska (C-25/07, Rep., p. I-5129), punctul 23.

21 – Impozitarea la locul de origine ar fi fost în avantajul acelor state membre în care își are originea un număr mai mare de livrări intracomunitare, denaturând caracterizarea TVA-ului drept taxă aferentă consumului. Astfel de neconcordanțe ar putea fi corectate printr-un sistem de compensare automată între statele membre. Cu toate acestea, complexitatea practică a unui

mecanism de acest fel (care ar genera fluxuri de capital între state) și dificultatea, cel puțin pe termen scurt, de a obține o mai mare omogenitate a cotelor de impozitare, a determinat legiuitorul comunitar să introducă regimul tranzitoriu menționat care, prevăzut inițial până la sfârșitul anului 1996, mai este încă în vigoare și a fost preluat temporar de noua Directivă TVA (Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, JO L 347 p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

22 – În această privință, a se vedea Concluziile avocatului general Kokott prezentate la 11 ianuarie 2007 în cauza Teleos.

23 – Hotărârea Teleos, citat anterior, punctul 25.

24 – Aceasta este și particularitatea „scutirii” respective, în contrast cu cele prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă, care induce îndoiala asupra înțelegerii sale ca „scutire”, care trebuie, prin urmare, să fie interpretată în sine în mod restrictiv, spre deosebire de ceea ce au susținut unele interveniente.

25 – Hotărârea Teleos, citat anterior, punctele 38 și 40. Acest caracter obiectiv se aplică și în legătură cu alte concepte care definesc operațiunile impozabile conform celei de A șasea directive [Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483), punctul 44, și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161) punctul 41].

26 – În acest sens, jurisprudența a arătat că „obligatia administrației fiscale de a efectua cercetări în scopul stabilirii intenției persoanei impozabile ar fi contrară obiectivelor sistemului comun de TVA constând în garantarea securității juridice și în facilitarea activităților inerente aplicării TVA-ului prin luarea în considerare, cu excepția cazurilor excepționale, a naturii obiective a operațiunii respective” [Hotărârea din 6 aprilie 1995, BLP Group (C-4/94, Rec., p. I-983), punctul 24, Hotărârea Optingen și alții, citat anterior, punctul 45, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citat anterior, punctul 42, și Hotărârea Teleos, citat anterior, punctul 39].

27 – Sau respingerea naturii intracomunitare a unei livrări ce întrunește condițiile obiective prevăzute în acest sens.

28 – Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, Rec., p. 655), punctul 19, Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec., p. I-1), punctul 15, Hotărârea din 21 februarie 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Rec., p. I-1751), punctul 47, și Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta (C-437/06, Rep., p. I-1597), punctul 25.

29 – Hotărârea din 7 decembrie 2006, Eurodental (C-240/05, Rec., p. I-11479), punctul 46, și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos, citat anterior, punctul 59.

30 – Conform guvernului german, domnul R. „s-ar afla într-o poziție mai avantajoasă decât un furnizor de bunuri credințe care nu a putut face dovada adoptării tuturor precauțiilor obligatorii cu privire la probele necesare și a costului livrării se consideră impozabil?”. Și Bundesgerichtshof afirmă că nu există o relație de concurență „între societățile cinstite și cele necinstite din punct de vedere fiscal care evită impozitele prin manevre sistematice de disimulare”.

31 – Hotărârea din 29 octombrie 2009 (C-174/08, nepublicată încă în Repertoriu), punctele 46 și 47.

32 – Cazul se referea la o societate de construcții care plătea TVA-ul pentru activitățile de construcții efectuate în regim autonom (livrare către sine însuși). Curtea de Justiție a arătat în

hotărârea respectiv? c? principiul neutralit??ii nu poate interzice ca societatea în cauz? s? nu î?i deduc? integral TVA-ul cu privire la cheltuielile generale ocazionate de realizarea acestor presta?ii, din moment ce cifra de afaceri rezultat? din vânzarea construc?iilor astfel realizate este scutit? de impozit.

33 – Hotărârea din 5 iulie 1988, Mol (269/86, Rec., p. 3627), punctul 18, Hotărârea Happy Family (289/86, Rec., p. 3655), punctul 20, ?i Hotărârea din 2 august 1993, Lange (C?111/92, Rec., p. I?4677), punctul 16. Aceast? jurispruden?? exclude livrarea de produse precum stupefiantele, care au caracteristici speciale, în m?sura în care, prin îns??i natura lor, sunt incluse în domeniul de aplicare a unei interdic?ii totale de comercializare în toate statele membre, cu excep?ia unui circuit economic strict monitorizat, pentru utilizarea acestora în scopuri medicale ?i ?tiin?ifice. Totu?i, nu pare ca aceast? excep?ie s? se aplice în prezenta cauz?.

34 – Cu privire la acest aspect, este poate necesar? îndep?rtarea de la aprecierea exclusiv fiscal? a cazului ?i îndreptarea aten?iei deocamdat? spre consecin?ele penale ale acestuia, pân? la un anumit punct paradoxale, pentru c? dac? o eventual? pedeaps? penal? a domnului R. s?ar putea întemeia, a?a cum sugereaz? instan?a de trimitere, pe netemeinicia scutirii, ar trebui s? se analizeze care ar fi consecin?ele unei posterioare restituiri a valorii acesteia asupra condamn?rii.

35 – Ordonan?a din 3 martie 2004 (C?395/02, Rec., p. I?1991).

36 – Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, Rec., p. I?6227), punctul 40. A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Kokott prezentate în aceast? cauz? la 10 noiembrie 2005, punctele 23 ?i 24, precum ?i Concluziile avocatului general Ruiz?Jarabo prezentate în cauza Lipjes (Hotărârea din 27 mai 2004, C?68/03, Rec., p. I?5879), punctul 25.

37 – Regulamentul Consiliului din 17 octombrie 2005 de stabilire a m?surilor de punere în aplicare a Directivei 77/388/CEE privind sistemul comun privind taxa pe valoarea ad?ugat? (JO L 288, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 2, p. 205).

38 – Hotărârea Teleos, citat? anterior, punctul 71.

39 – Hotărârea Teleos, citat? anterior, punctul 23.

40 – În acest sens, consider?m c? este extrem de relevant punctul 31 din Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Teleos: „Efectul achizi?iei intracomunitare este transferarea dreptului de impozitare de la statul de origine la statul de destina?ie”. În nota de subsol se precizeaz? 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”.

41 – Regulamentul Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativ? în domeniul taxei pe valoarea ad?ugat? ?i de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92 (JO L 264 p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 2, p. 85).

42 – Cauzele C?536/08 ?i C?539/08. Hotărâre nepublicat? înc? în Repertoriu.

43 – Hotărârea X ?i fiscale eenheid Facet, citat? anterior, punctul 44.

44 – Hotărârea din 12 mai 1998, Kefalas și alții (C-367/96, Rec., p. I-2843), punctul 20, Hotărârea din 23 martie 2000, Diamantis (C-373/97, Rec., p. I-1705), punctul 33, Hotărârea din 29 aprilie 2004, Geemente Leusden și Holin Groep (C-487/01 și C-77/02, Rec., p. I-5337), punctul 76, Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H (C-32/03, Rec., p. I-1599), punctul 32, și Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citat anterior, punctul 54.

45 – După o îndelungă evoluție a jurisprudenței, doctrina privind abuzul de drept ocupă în prezent un loc preeminent în dreptul Uniunii, ajungându-se în anumite cazuri la posibilitatea sa caracterizare ca principiu general. Astfel afirmă, de exemplu, avocatul general Poiares Maduro în Concluziile prezentate în cauza Halifax la 7 aprilie 2005, punctul 64, și de asemenea avocatul general La Pégola, deși în termeni mai puțin clari, în Concluziile prezentate la 16 iulie 1998 în cauza Centros (Hotărârea din 9 martie 1999, C-212/97, Rec., p. I-1459), punctul 20. În doctrină, a se vedea De la Feria, R., „Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax”, *Common Market Law Review*, 45, 2008, p. 395.

46 – Hotărârea Halifax, citat anterior, punctul 94.

47 – Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, Rec., p. 655), punctul 24, Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO (C-110/94, Rec., p. I-857), punctul 24, Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577), Hotărârea Fini H, citat anterior, punctul 34, și Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citat anterior, punctul 55. Este suficient ca persoana interesată să fi cunoscută, prin comportamentul său, „a luat parte la o operațiune ce constituie evaziune fiscală în materie de TVA”; în acest caz, „aceasta trebuie considerată, în sensul celei de a șasea directive, participantă la respectiva evaziune” (Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citat anterior, punctul 56).

48 – Hotărârea din 27 septembrie 2007 (C-146/05, Rep., p. I-7861).

49 – Hotărârea Teleos, citat anterior, punctul 2 din dispozitiv.

50 – Hotărârea Collée, citat anterior, punctele 13 și 39.

51 – Hotărârea din 13 decembrie 1989 (C-342/87, Rec., p. 4227).

52 – Hotărârea din 19 septembrie 2000 (C-454/98, Rec., p. I-6973).

53 – În același sens, Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții (C-78/02 și C-80/02, Rec., p. I-13295), punctul 50.

54 – Sublinierea noastră.

55 – Astfel cum a arătat în mod pertinent guvernul irlandez.

56 – Astfel reiese din Hotărârea Halifax, citat anterior, punctul 94.

57 – Citat anterior.

58 – Hotărârea Collée, citat anterior, punctele 38 și 39.

59 – Hotărârea Collée, citat anterior, punctul 40. În același sens, Hotărârea Schmeink și Cofreth, citat anterior, punctul 62.

60 – De fapt, în spe??, sistemul juridic german prevede posibilitatea impunerii unei sanc?iuni administrative.