Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

6 septembrie 2012 *

„TVA — Directiva 2006/112/CE — Articolul 138 alineatul (1) — Condiții de scutire a unei operațiuni intracomunitare caracterizate prin obligația persoanei care achiziționează bunul de a asigura transportul acestuia, de care dispune în calitate de proprietar de la momentul încărcării — Obligația vânzătorului de a dovedi că bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare — Radiere, cu efect retroactiv, a numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunul”

În cauza C-273/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Baranya Megyei Bíróság (Ungaria), prin decizia din 18 mai 2011, primită de Curte la 3 iunie 2011, în procedura

Mecsek-Gabona Kft

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues, președinte de cameră, domnii U. Lõhmus (raportor), A. Rosas, A. Ó Caoimh și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna K. Sztranc-Sławiczek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 mai 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și de K. Szíjjártó, în calitate de agenți;

— pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de V. Bottka, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: maghiara.

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 138 alineatul (1) din 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010 (JO L 326, p. 1, denumită în continuare „Directiva 2006/112”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Mecsek-Gabona Kft (denumită în continuare „Mecsek-Gabona”), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Direcția regională a impozitelor din Dél-dunántúl, denumită în continuare „Főigazgatóság”), pe de altă parte, cu privire la refuzul acestei administrații de a acorda reclamantei din acțiunea principală o scutire de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) în temeiul unei operațiuni pe care a calificat-o drept livrare intracomunitară de bunuri.

Cadrul juridic

Directiva 2006/112

3 Conform articolelor 411 și 413 din Directiva 2006/112, aceasta a abrogat și a înlocuit, începând cu 1 ianuarie 2007, legislația Uniunii în vigoare până atunci în materie de TVA, mai exact A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1).

4 Articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:

(i) o persoană impozabilă care acționează ca atare sau o persoană juridică neimpozabilă, în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare [...]”

5 Potrivit articolului 14 alineatul (1) din această directivă:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

6 Titlul IX din directiva menționată, „Scutiri”, conține zece capitole, dintre care primul este consacrat dispozițiilor generale. Articolul 131, articol unic în acest capitol, prevede:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

7 Articolul 138, care figurează în capitolul 4, intitulat „Scutiri pentru operațiunile intracomunitare”, din respectivul titlu IX, prevede la alineatul (1):

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.”

8 Dispozițiile articolului 131 și ale articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112 reiau, în esență, conținutul articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificat prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18).

9 Titlul XI din Directiva 2006/112, „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, include printre altele un capitol 2, intitulat „Identificare”, și un capitol 3, intitulat „Facturare”.

10 Capitolul 2 conține, printre altele, articolul 214, care are următorul cuprins:

„(1) Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că următoarele persoane sunt identificate printr-un număr individual:

[...]

(b) orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce efectuează achiziții intracomunitare de bunuri supuse TVA în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) și orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce exercită opțiunea prevăzută la articolul 3 alineatul (3) de a-și supune TVA achizițiile intracomunitare;

[...]”

11 Articolul 220, care face parte din capitolul 3 din același titlu, prevede la alineatul (1):

„Orice persoană impozabilă se asigură că o factură este emisă fie de propria persoană sau de clientul său, fie de un terț, în numele său și în contul său, în următoarele cazuri:

[...]

(3) pentru livrări de bunuri efectuate în conformitate cu condițiile prevăzute la articolul 138;

[...]”

12 Articolul 226, care figurează în același capitol 3, prevede:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

(4) numărul de identificare în scopuri de TVA al clientului, prevăzut la articolul 214, pe baza căruia clientul a beneficiat de o livrare de bunuri sau de o prestare de servicii pentru care are obligația de a plăti TVA sau a beneficiat de o livrare de bunuri, astfel cum este prevăzută la articolul 138;

[...]”

Dreptul maghiar

13 Articolul 89 alineatul (1) din Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, *Magyar Közlöny* 2007/128) are următorul cuprins:

„Fără a se aduce atingere prevederilor alineatelor (2) și (3) de mai jos, sunt scutite de TVA livrările de bunuri expediate sau transportate, într-o modalitate demonstrabilă, din Ungaria în afara teritoriului național, însă în Comunitate, indiferent dacă au fost efectuate de vânzător, de persoana care achiziționează bunurile sau de alte persoane care acționează în numele acestora și realizate pentru o altă persoană impozabilă care acționează în această calitate nu pe teritoriul național, ci într-un alt stat membru al Comunității, sau pentru o altă persoană juridică care, fără a fi persoană impozabilă, este înregistrată într-un alt stat membru al Comunității ca persoană juridică obligată la plata taxei.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

14 Mecsek-Gabona este o societate maghiară care are ca activitate principală comerțul cu ridicata de cereale, de tutun, de semințe și de furaje.

15 La 28 august 2009, aceasta a încheiat un contract de vânzare-cumpărare cu Agro-Trade srl (denumită în continuare „Agro-Trade”), societate cu sediul în Italia, acest contract având ca obiect 1 000 de tone de rapiță, cu o marjă de variație de +/- 10 %, la prețul de 71 500 HUF pe tonă, în vederea unei livrări intracomunitare de bunuri cu scutire de TVA.

16 În clauzele referitoare la modalitățile de executare a contractului respectiv, părțile au convenit că executarea acestuia din urmă pe plan cantitativ s-ar face în funcție de greutate în localurile vânzătorului la Szentlőrinc (Ungaria), astfel cum se atestă în registrele de cântărire și prin intermediul facturilor întocmite în temeiul acestora. Cumpărătorul avea obligația să asigure mijloacele de transport și să transporte marfa în alt stat membru.

17 Înaintea transportului respectiv, cumpărătorul comunicase numerele de înmatriculare ale camioanelor care urmau să vină să ridice marfa din localurile aparținând Mecsek-Gabona. Cantitățile de produse cumpărate au fost menționate în scrisorile de trăsură CMR (scrisori de expediție întocmite pe baza Convenției privind contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele, semnată la Geneva la 19 mai 1956, astfel cum a fost modificată prin Protocolul din 5 iulie 1978), după cântărirea camioanelor, iar transportatorii au prezentat documentele de transport pe care le vizaseră. Vânzătorul a făcut o copie după primul exemplar al acestor scrisori de trăsură completate, originalul fiind păstrat de transportatori. Cele 40 de scrisori de trăsură CMR, ale căror numere de serie erau în ordine continuă, au fost trimise vânzătorului prin corespondență de la adresa poștală a cumpărătorului, situată în Italia.

18 La 4 septembrie 2009, în vederea vânzării în discuție în acțiunea principală, au fost emise două facturi cu scutire de TVA, prima în cuantum de 34 638 175 HUF, iar a doua în cuantum de 34 555 235 HUF, pentru cantitățile de rapiță de 484,45 tone și, respectiv, de 483,29 tone. Suma care figurează pe prima factură a fost achitată la câteva zile după livrare de către o persoană fizică având cetățenia maghiară, care a transferat această sumă în contul deținut de Mecsek-Gabona. În schimb, a doua factură, care trebuia achitată în termen de opt luni de la livrare, nu a fost plătită.

19 În urma unei consultări a registrului persoanelor impozabile efectuate de reclamanta din acțiunea principală la 7 septembrie 2009, a rezultat că, la această dată, Agro-Trade dispunea de un număr de identificare în scopuri de TVA.

20 Cu ocazia verificării declarației fiscale depuse de Mecsek-Gabona, administrația fiscală maghiară a adresat autorităților italiene o cerere de informații, în temeiul articolului 5 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92 (JO L 264, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 85). Potrivit informațiilor comunicate de aceste autorități, Agro-Trade era de negăsit, iar la adresa sediului declarat se afla o casă particulară. Nicio societate cu această denumire nu fusese înregistrată la această adresă. Întrucât nu plătise niciodată TVA-ul, Agro-Trade nu era cunoscută nici administrației fiscale italiene. La 14 ianuarie 2010, numărul de identificare italian în scopuri de TVA al acestei societăți fusese radiat din registru, cu efect retroactiv de la 17 aprilie 2009.

21 În temeiul tuturor acestor elemente, administrația fiscală maghiară de prim grad a considerat că Mecsek-Gabona nu reușise să dovedească, în cursul procedurii fiscale, că realizase într-adevăr o livrare intracomunitară de bunuri care făcea obiectul unei scutiri de TVA și a constatat, prin decizia din 7 septembrie 2010, că această societate avea o datorie fiscală în cuantum de 17 298 000 HUF în temeiul TVA-ului aferent lunii septembrie a anului 2009, majorată cu o amendă de 1 730 000 HUF și cu o penalitate de întârziere de 950 000 HUF.

22 Prin decizia din 18 ianuarie 2011, Főigazgatóság a confirmat decizia adoptată de administrația fiscală de prim grad, apreciind că Mecsek-Gabona ar fi trebuit să dispună de un document care să dovedească expedierea mărfii, precum și transportarea sa la destinație în alt stat membru. Întrucât societatea menționată nu era în măsură să prezinte un astfel de document la momentul controlului, iar documentul pe care îl prezenta nu putea fi considerat autentic, aceasta ar fi o persoană obligată la plata TVA-ului aferent vânzării în discuție în acțiunea principală, cu excepția cazului în care a fost de bună-credință la momentul realizării tranzacției.

23 Potrivit Főigazgatóság, Mecsek-Gabona ar fi trebuit să își ia mai multe măsuri de precauție. Astfel, aceasta nu ar fi trebuit să se limiteze la a verifica ridicarea mărfii, ci ar fi trebuit și să se asigure că aceasta ajunsese la destinație.

24 În fața instanței de trimitere, reclamanta din acțiunea principală solicită anularea deciziei adoptate de Főigazgatóság și de asemenea a deciziei administrației fiscale de prim grad. Aceasta a arătat că nu i se putea imputa nicio neglijență, nici la momentul încheierii contractului, nici la momentul executării acestuia din urmă, dat fiind că, la 7 septembrie 2009, verificase numărul de identificare în scopuri de TVA al Agro-Trade, acesta era real, iar scrisorile de trăsură CMR îi fuseseră de asemenea trimise de la adresa din Italia a cumpărătorului. Mecsek-Gabona a adăugat că nu putea avea cunoștință de faptul că administrația fiscală italiană a efectuat, la 14 ianuarie 2010 și cu efect retroactiv de la 17 aprilie 2009, radierea acelui număr de identificare și că radierea respectivă nu putea avea, în consecință, nicio influență în această privință.

25 Főigazgatóság a decis respingerea acțiunii formulate de Mecsek-Gabona, menținându-și argumentația potrivit căreia această societate putea aplica scutirea de TVA livrării în discuție în acțiunea principală numai cu condiția să se asigure nu numai de ridicarea mărfurilor, ci și de sosirea acestora la destinație.

26 Baranya Megyei Bíróság consideră că o interpretare a articolului 138 din Directiva 2006/112 este necesară pentru a fi în măsură să stabilească probele care sunt suficiente pentru a atesta că a avut loc o livrare de bunuri cu scutire de TVA și pentru a se putea pronunța cu privire la problema de a ști în ce măsură vânzătorul răspunde de comportamentul persoanei care a achiziționat bunurile atunci când nu asigură el însuși transportul. Făcând trimitere la Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, Rep., p. I-7797), instanța de trimitere solicită, pe de altă parte, să se stabilească dacă faptul că numărul de identificare în scopuri de TVA al Agro-Trade a făcut obiectul unei radieri după livrarea bunului poate conduce la a pune la îndoială buna-credință a reclamantei din acțiunea principală și la a decide în sensul inexistenței unei livrări cu scutire de TVA.

27 În aceste condiții, Baranya Megyei Bíróság a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că livrarea unui bun este scutită de plata TVA-ului atunci când bunul a fost vândut unui client care, la momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare, era înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru, în contractul de vânzare-cumpărare a bunului s-a prevăzut o clauză potrivit căreia dreptul de a dispune de bun și dreptul de proprietate se transmit persoanei care a achiziționat bunul la momentul încărcării acestuia în mijloacele de transport și obligația de transport la destinație în alt stat membru îi incumbă persoanei care a achiziționat bunul?

2) Pentru ca vânzătorul să poată aplica regimul livrării cu scutire de TVA, este suficient ca acesta să se asigure că marfa vândută este încărcată în camioane înmatriculate în străinătate și că dispune de scrisori de trăsură CMR transmise de persoana care a achiziționat bunul sau trebuie să se asigure și că bunul vândut a trecut frontiera și că a fost transportat în Comunitate?

3) Existența unei livrări cu scutire de TVA poate fi pusă la îndoială numai pentru motivul că administrația fiscală a unui alt stat membru radiază retroactiv, de la o dată anterioară livrării bunului, numărul comunitar de identificare fiscală al persoanei care a achiziționat bunul?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

28 Prin intermediul primelor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune ca administrația fiscală a unui stat membru să refuze să acorde unui vânzător stabilit în acest stat membru o scutire de TVA în temeiul unei livrări intracomunitare, în împrejurări în care, pe de o parte, dreptul de a dispune de un bun în calitate de proprietar se transmite, pe teritoriul statului membru respectiv, unei persoane care a achiziționat bunul stabilită în alt stat membru, care dispune, la momentul realizării operațiunii, de un număr de identificare în scopuri de TVA în acest alt stat membru și care își asumă obligația de a transporta bunul respectiv la destinație și, pe de altă parte, vânzătorul se asigură că bunul este ridicat din antrepozit de camioane înmatriculate în străinătate și dispune de scrisorile de trăsură CMR trimise de persoana care a achiziționat bunul din statul membru de destinație, ca probă că acesta a fost transportat în afara statului membru al vânzătorului.

29 Trebuie amintit de la bun început că operațiunea care constituie consecința achiziției intracomunitare, și anume livrarea intracomunitară, este scutită de TVA dacă îndeplinește condițiile stabilite la articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 28, și Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X, C-84/09, Rep., p. I-11645, punctul 26).

30 Potrivit acestei dispoziții, statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Uniunii, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.

31 Potrivit unei jurisprudențe constante, scutirea livrării intracomunitare a unui bun nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de acest bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când vânzătorul dovedește că bunul respectiv a fost expediat sau transportat în

alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, același bun a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare (a se vedea Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 42, Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, Rep., p. I-7897, punctul 23, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 41, și Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, Rep., p. I-13335, punctul 29).

32 În ceea ce privește, în primul rând, transmiterea către client a dreptului de a dispune de un bun corporal în calitate de proprietar, trebuie arătat că aceasta constituie o condiție inerentă oricărei livrări de bunuri, astfel cum este definită la articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112, și nu permite, prin ea însăși, să fie dovedit caracterul intracomunitar al operațiunii în cauză.

33 În această privință, din decizia de trimitere reiese că nu se contestă că respectiva condiție referitoare la transmiterea dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar este îndeplinită în cauza principală, de vreme ce, potrivit contractului încheiat între părți, această transmitere a avut loc la momentul încărcării mărfurilor în mijloacele de transport furnizate de persoana care a achiziționat bunurile, iar administrația fiscală maghiară nu a pus la îndoială existența acestei încărcări.

34 În ceea ce privește, în al doilea rând, obligația vânzătorului de a demonstra că bunul a fost expediat sau transportat în afara statului membru de livrare, trebuie amintit că aceasta trebuie plasată în contextul particular al regimului tranzitoriu de taxare a schimburilor comerciale în cadrul Uniunii, introdus prin 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 (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110), ca urmare a dispariției frontierelor interne începând cu 1 ianuarie 1993 (Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 21).

35 În această privință, Curtea a arătat că, deși livrarea intracomunitară de bunuri este supusă condiției obiective de a fi avut loc un transfer fizic al acestora în afara statului membru de livrare, de la eliminarea controlului la frontierele dintre statele membre se dovedește dificil pentru autoritățile fiscale să verifice dacă mărfurile au părăsit sau nu au părăsit în mod fizic teritoriul statului membru respectiv. Din acest motiv, autoritățile fiscale procedează la o astfel de verificare în principal pe baza dovezilor furnizate de persoanele impozabile și a declarațiilor acestora din urmă (a se vedea Hotărârile Teleos și alții, punctul 44, și R., punctul 42, citate anterior).

36 Din jurisprudență reiese de asemenea că, în lipsa din Directiva 2006/112 a unei dispoziții concrete în ceea ce privește probele pe care persoanele impozabile sunt obligate să le prezinte pentru a beneficia de scutirea de TVA, revine statelor membre sarcina de a stabili, în conformitate cu articolul 131 din Directiva 2006/112, condițiile în care scutesc livrările intracomunitare pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor și pentru a preveni orice posibilă fraudă, evaziune sau abuz. Cu toate acestea, în exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, între care figurează în special principiile securității juridice și proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 24, Hotărârea Twoh International, citată anterior, punctul 25, Hotărârea X, citată anterior, punctul 35, și Hotărârea R., citată anterior, punctele 43 și 45).

37 În această privință, trebuie să se observe că decizia de trimitere nu se referă la obligații concrete care ar fi prevăzute de legislația maghiară, cum sunt, printre altele, obligația de a prezenta autorităților competente o listă de documente în vederea aplicării scutirii unei livrări intracomunitare. Potrivit explicațiilor furnizate de guvernul maghiar în ședința din fața Curții, reglementarea maghiară prevede numai că livrarea trebuie să fie certificată și că nivelul probelor solicitate depinde de împrejurările concrete în care are loc operațiunea în cauză.

38 În aceste condiții, obligațiile care revin unui persoane impozabile în materie de probă trebuie determinate în funcție de condițiile prevăzute expres în această privință de legislația națională și de practica obișnuită stabilită pentru tranzacții similare.

39 Astfel cum reiese din jurisprudența Curții, principiul securității juridice impune ca persoanele impozabile să aibă cunoștință de obligațiile lor fiscale înainte de a încheia o operațiune (Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 48 și jurisprudența citată).

40 Instanța de trimitere solicită în special să se stabilească dacă, pentru a aplica scutirea unei livrări intracomunitare, un stat membru poate impune persoanei impozabile să se asigure că marfa a părăsit în mod fizic teritoriul acestui stat membru.

41 Cu privire la acest aspect, Curtea a arătat deja că, într-o situație în care nu există aparent nicio probă tangibilă care să permită să se concluzioneze că bunurile respective au fost transferate în afara teritoriului statului membru de livrare, faptul de a obliga o persoană impozabilă să furnizeze o astfel de probă nu garantează aplicarea corectă și directă a scutirilor. Dimpotrivă, această obligație plasează persoana impozabilă într-o situație de incertitudine în ceea ce privește posibilitatea de a aplica scutirea în cazul livrării intracomunitare sau în ceea ce privește necesitatea de include TVA-ul în prețul de vânzare (a se vedea în acest sens Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctele 49 și 51).

42 Trebuie în plus precizat că, în cazul în care persoana care a achiziționat bunul beneficiază de puterea de a dispune de bunul în cauză în calitate de proprietar în statul membru de livrare și își asumă obligația de a transporta acest bun către statul membru de destinație, trebuie să se țină seama de faptul că proba pe care vânzătorul o poate prezenta autorităților fiscale depinde în esență de elementele pe care le primește în acest scop de la cumpărător (a se vedea în acest sens Hotărârea Euro Tyre Holding, citată anterior, punctul 37).

43 Prin urmare, Curtea a considerat că, odată ce vânzătorul și-a îndeplinit obligațiile referitoare la dovada unei livrări intracomunitare, în timp ce cumpărătorul bunului în cauză nu și-a îndeplinit obligația contractuală de a-l expedia sau de a-l transporta în afara statului membru de livrare, acesta din urmă este cel care trebuie să fie obligat la plata TVA-ului în respectivul stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea Teleos și alții, punctele 66 și 67, precum și Hotărârea Euro Tyre Holding, punctul 38, citate anterior).

44 Din decizia de trimitere reiese că, în cauza principală, Mecsek-Gabona a invocat dreptul la scutirea de TVA întemeindu-se pe numărul de identificare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile italiene cumpărătorului, pe faptul că marfa vândută fusese ridicată de camioane înmatriculate în străinătate și pe scrisorile de trăsură CMR trimise de cumpărător de la adresa sa poștală și care indicau faptul că bunurile fuseseră transportate în Italia.

45 Revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia, în lumina condițiilor precizate la punctul 38 din prezenta hotărâre, dacă, acționând astfel, Mecsek-Gabona și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în materie de probă și de diligență.

46 Or, în cazul în care livrarea în cauză este implicată în frauda comisă de persoana care a achiziționat bunurile, iar administrația fiscală nu are certitudinea că acestea au părăsit în mod efectiv teritoriul statului membru de livrare, trebuie să se examineze, în al treilea rând, dacă administrația respectivă poate obliga ulterior vânzătorul să achite TVA-ul aferent acestei livrări.

47 Potrivit unei jurisprudențe consacrate, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea Hotărârea din 29 aprilie 2004, Gemeente Leusden și Holin Groep, C-487/01 și C-7/02, Rec., p. I-5337, punctul 76, Hotărârea R., citată anterior, punctul 36, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, punctul 41 și jurisprudența citată), care justifică uneori cerințe ridicate în ceea ce privește obligațiile vânzătorilor (Hotărârea Teleos, citată anterior, punctele 58 și 61).

48 Astfel, nu este contrar dreptului Uniunii să se impună unui operator să acționeze cu bună-credință și să ia orice măsură care i s-ar putea pretinde în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală (Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 65, și Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 54).

49 Astfel, Curtea a considerat că aceste elemente sunt importante pentru a stabili dacă vânzătorul poate fi obligat *a posteriori* la plata TVA-ului (a se vedea Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 66).

50 În consecință, în cazul unei fraude comise de cumpărătorul din acțiunea principală, este justificată impunerea unei cerințe de bună-credință pentru ca vânzătorul să aibă dreptul la scutirea de TVA.

51 Decizia de trimitere nu permite să se concluzioneze dacă Mecsek-Gabona cunoștea sau ar fi trebuit să cunoască frauda comisă de persoana care a achiziționat bunurile.

52 Cu toate acestea, în observațiile scrise și orale prezentate în fața Curții, guvernul maghiar arată că mai multe elemente care nu figurează în decizia de trimitere aduc, în opinia sa, dovada relei-credințe a reclamantei din acțiunea principală. Astfel, acest guvern arată că, deși nu cunoștea clientul în discuție în acțiunea principală, Mecsek-Gabona nu solicitase acestuia din urmă nicio garanție, îi verificase numărul de identificare în scopuri de TVA numai după realizarea operațiunii, nu căutase nicio informație suplimentară cu privire la acest client, îi transferase dreptul de proprietate asupra bunurilor acceptând să amâne plata prețului de vânzare și prezentase scrisorile de trăsură CMR trimise de cumpărător, deși erau incomplete.

53 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul procedurii inițiate în temeiul articolului 267 TFUE, Curtea nu este competentă să verifice și nici să aprecieze împrejurările de fapt referitoare la cauza principală. Revine, așadar, instanței naționale sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din această cauză pentru a stabili dacă Mecsek-Gabona a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea realizată nu o conducea la a participa la o fraudă fiscală.

54 În ipoteza în care această instanță ar ajunge la concluzia că persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu luase toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita frauda respectivă, acesteia ar trebui să i se refuze dreptul de a beneficia de scutire de TVA.

55 Din considerațiile de mai sus rezultă că trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca, în împrejurări precum cele în discuție în acțiunea principală, vânzătorului să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea unei livrări intracomunitare, cu condiția să se dovedească, în lumina unor elemente obiective, că acesta din urmă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi reveneau în materie de probă sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita propria participare la această fraudă.

Cu privire la a treia întrebare

56 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă scutirea unei livrări intracomunitare, în sensul articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112, poate fi refuzată vânzătorului pentru motivul că administrația fiscală a unui alt stat membru a efectuat o radiere cu efect retroactiv a numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care a achiziționat bunul, de la o dată anterioară acestei livrări, deși a intervenit după livrarea bunului.

57 În cadrul regimului tranzitoriu de taxare a schimburilor comerciale în interiorul Uniunii, al cărui obiectiv este de a transfera datoria fiscală către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate (a se vedea Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 36, precum și Hotărârea din 22 aprilie 2010, X și fiscale eenheid Facet/Facet Trading, C-536/08 și C-539/08, Rep., p. I-3581, punctul 30), identificarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA prin numere individuale urmărește să faciliteze determinarea statului membru în care are loc acest consum final.

58 În temeiul articolului 214 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, se impune, pe de o parte, statelor membre o obligație de a adopta măsurile necesare pentru a garanta că orice persoană impozabilă care efectuează achiziții intracomunitare este identificată printr-un număr individual. Pe de altă parte, această directivă impune, în temeiul articolului 226 punctul 4, ca factura, care trebuie emisă întotdeauna în cazul unei livrări intracomunitare, să menționeze obligatoriu numărul de identificare în scopuri de TVA al clientului, pe baza căruia acesta din urmă a beneficiat de o livrare de bunuri prevăzută la articolul 138 din directiva menționată.

59 Cu toate acestea, nici modul de redactare a articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112, nici jurisprudența amintită la punctul 31 din prezenta hotărâre nu menționează, printre condițiile materiale ale unei livrări intracomunitare enumerate în mod exhaustiv, obligația de a dispune de un număr de identificare în scopuri de TVA.

60 Desigur, atribuirea unui astfel de număr aduce proba statutului fiscal al persoanei impozabile în vederea aplicării TVA-ului și facilitează controlul fiscal al operațiunilor intracomunitare. Este vorba însă despre o cerință de formă, care nu pune în discuție dreptul la scutirea de TVA în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale ale unei livrări intracomunitare (în ceea ce privește dreptul de deducere, a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rep., p. I-10385,, punctul 50, și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, Rep., p. I-14009, punctele 33 și 47).

61 Astfel, din jurisprudență reiese că o măsură națională care condiționează, în esență, dreptul la scutirea unei livrări intracomunitare de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura perceperea corectă a taxei (Hotărârea Collée, citată anterior, punctul 29), cu excepția cazului în care efectul încălcării cerințelor de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite (a se vedea în acest sens Hotărârea Collée, citată anterior, punctul 31).

62 În speță, este cert că numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei care a achiziționat bunurile era valabil la momentul executării operațiunii, dar că, la câteva luni după această operațiune, numărul respectiv a fost radiat de autoritățile italiene din registrul persoanelor impozabile, cu efect retroactiv.

63 Or, dat fiind că obligația de verificare a calității de persoană impozabilă revine autorității naționale competente înainte ca aceasta din urmă să îi atribuie un număr de identificare în scopuri de TVA, o eventuală neregularitate care ar afecta acest registru nu poate avea drept consecință privarea unui operator, care s-a întemeiat pe datele care figurau în registrul menționat, de scutirea la care ar avea dreptul.

64 Astfel cum subliniază în mod întemeiat Comisia Europeană, ar fi contrar principiului proporționalității ca vânzătorul să fie considerat persoană obligată la plata TVA-ului pentru simplul motiv că a intervenit o radiere cu efect retroactiv a numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care a achiziționat bunurile.

65 În consecință, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că scutirea unei livrări intracomunitare, în sensul articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112, nu poate fi refuzată vânzătorului pentru simplul motiv că administrația fiscală a unui alt stat membru a efectuat o radiere cu efect retroactiv a numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care a achiziționat bunul, de la o dată anterioară acestei livrări, deși a intervenit după livrarea bunului.

Cu privire la cheltuielile de judecată

66 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

1) **Articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010, trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca, în împrejurări precum cele în discuție în acțiunea principală, vânzătorului să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea unei livrări intracomunitare, cu condiția să se dovedească, în lumina unor elemente obiective, că acesta din urmă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi reveneau în materie de probă sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita propria participare la această fraudă.**

2) **Scutirea unei livrări intracomunitare, în sensul articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88, nu poate fi refuzată vânzătorului pentru simplul motiv că administrația fiscală a unui alt stat membru a efectuat o radiere cu efect retroactiv a numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care a achiziționat bunul, de la o dată anterioară acestei livrări, deși a intervenit după livrarea bunului.**

Semnături