HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

7 decembrie 2010 *

În cauza C-285/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Bundesgerichtshof (Germania), prin decizia din 7 iulie 2009, primită de Curte la 24 iulie 2009, în procedura penală împotriva

R.,

cu participarea:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

* Limba de procedură: germana.

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, președinte, domnii A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot și A. Arabadjiev, președinți de cameră, domnii E. Juhász, G. Arestis, U. Lõhmus (raportor), T. von Danwitz și doamna C. Toader, judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,
grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 5 mai 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru domnul R., de A. Parsch, D. Sauer, F. Kreilein, C. Prinz și K.-F. Zapf, Rechtsanwälte;

— pentru Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, de doamna M. Harms și de domnul K. Lohse, în calitate de agenți;

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru Irlanda, de domnul D. O'Hagan, în calitate de agent, asistat de domnul B. Doherty, barrister;

— pentru guvernul elen, de domnul G. Kanellopoulos, precum și de doamnele Z. Chatzipavlou și V. Karra, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 29 iunie 2010,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000 (JO L 269, p. 44, denumită în continuare „A șasea directivă").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu privind procedura penală inițiată împotriva domnului R. pentru frauda fiscală care îi este imputată în materie de percepere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul").

Cadrul juridic

A șasea directivă

3 Articolul 2 din A șasea directivă supune aplicării TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare, precum și importul de bunuri.

4 A șasea directivă cuprinde un titlu XVIa, denumit „Regim tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre", care a fost introdus în cadrul acesteia 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 în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110) și care conține între altele articolele 28a-28n.

5 Potrivit articolului 28a alineatul (1) litera (a) primul paragraf din A șasea directivă:

„Sunt supuse, de asemenea, taxei pe valoarea adăugată:

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

6 Dreptul la scutirea livrărilor intracomunitare de bunuri este prevăzut la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, care are următorul cuprins:

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

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

Reglementarea națională

7 Potrivit articolului 370 alineatul (1) din Codul fiscal din 1977 (Abgabenordnung 1977, BGBl. 1976 I, p. 613, și 1977 I, p. 269):

„(1) Se pedepsește cu închisoarea până la cinci ani sau cu amenda penală fapta persoanei care:

1. prezintă autorităților fiscale […] declarații incorecte sau incomplete cu privire la fapte relevante din punct de vedere fiscal,

[…]

reducând astfel sarcina fiscală sau obținând, pentru sine sau pentru terți, avantaje fiscale necuvenite."

8 Potrivit instanței de trimitere, articolul 370 din Codul fiscal din 1977 conține o normă penală de incriminare prin trimitere la altă normă, întrucât nu prevede el însuși toate elementele constitutive ale faptei sancționabile penal. Acesta se completează cu dispozițiile de drept fiscal material care definesc faptele relevante din punct de vedere fiscal și cerințele privind exigibilitatea unui impozit. În consecință, exigibilitatea unui impozit este o condiție pentru ca frauda să fie sancționabilă penal.

9 În temeiul articolului 1 alineatul (1) din Legea din 1999 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, denumită în continuare „UStG"), livrările de bunuri și prestările de servicii realizate cu titlu oneros în interiorul țării de o persoană impozabilă sunt în principiu supuse TVA-ului german.

10 În temeiul articolului 4 punctul 1 litera b) din UStG, care transpune articolul 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă, livrările intracomunitare care fac parte din operațiunile prevăzute la articolul 1 alineatul (1) punctul 1 din aceeași lege sunt scutite de TVA.

11 Articolul 6a alineatul (1) din UStG prevede:

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

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

2. cumpărătorul este

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

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

c) orice alt cumpărător în cazul livrării unui vehicul nou

și

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

[…]”

12 Conform articolului 6a alineatul (3) din UStG, respectarea condițiilor prevăzute la alineatele (1) și (2) ale aceluiași articol trebuie dovedită de comerciant. Cu acordul Bundesrat, Ministerul Federal de Finanțe poate stabili, prin regulament, modul în care comerciantul trebuie să aducă această probă.

13 În temeiul articolului 18a alineatul (1) din UStG, comerciantul rezident care a efectuat livrări intracomunitare scutite trebuie să prezinte Bundeszentralamt für Steuern (autoritatea fiscală federală) o declarație în care să se specifice, între altele, numărul de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului. Această declarație stă la baza supravegherii schimburilor de mărfuri intracomunitare prin înregistrarea datelor și prin transmiterea acestora, dacă este cazul, autorităților naționale în cadrul sistemului de schimb de informații privind TVA-ul.

14 Potrivit articolului 18b din UStG, comerciantul trebuie să declare baza de impozitare pentru livrările sale intracomunitare la autoritatea fiscală. Conform articolului 10 alineatul (1) a doua teză din UStG, baza de impozitare a unei livrări intracomunitare este constituită de regulă din suma netă pe care destinatarul prestației o plătește comerciantului. Prin declarația prevăzută la articolul menționat 18b, comerciantul informează autoritatea fiscală cu privire la faptul că livrările efectuate sunt scutite în temeiul articolului 4 punctul 1 litera b) și al articolului 6a din UStG, astfel încât acesta nu este obligat la plata TVA-ului pentru aceste livrări.

15 Obligațiile privind proba ce revin comerciantului care efectuează o livrare intracomunitară sunt reglementate în mod mai detaliat în Regulamentul de aplicare a impozitului pe cifra de afaceri din 1999 (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999, BGBl. 1999 I, p. 1308, denumit în continuare „UStDV").

16 Conform articolului 17a din UStDV, comerciantul trebuie, pe de o parte, să stabilească prin intermediul documentelor necesare că obiectul livrării a fost transportat ori expediat către restul teritoriului Uniunii („probă cu înscrisuri"). Pe de altă parte, în temeiul articolului 17c din UStDV, acesta trebuie să dovedească, prin documente contabile, îndeplinirea condițiilor de scutire, inclusiv numărul de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului („probă contabilă").

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

17 Domnul R, resortisant portughez, era administratorul unei societăți germane care comercializa mașini de lux. Din constatările care figurează în decizia de trimitere reiese că din anul 2001 a vândut mai mult de 500 de vehicule pe an. Cumpărătorii erau în majoritate concesionari de automobile stabiliți în Portugalia.

18 Din anul 2002, domnul R. a efectuat o serie de manevre prin disimularea identității adevăraților cumpărători ai vehiculelor pentru a permite distribuitorilor stabiliți pe teritoriul Republicii Portugheze eludarea plății TVA-ului în acest stat membru. Acest fapt i-a permis să vândă vehiculele la un preț mai avantajos și să realizeze astfel beneficii mai importante.

19 Aceste manevre constau în emiterea, în cadrul contabilității societății sale, a 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 pretinsului cumpărător, numărul de identificare în scopuri de TVA al acestuia, descrierea vehiculului – care, în realitate, era livrat altui cumpărător –, prețul de cumpărare, precum și mențiunea „livrare intracomunitară scutită de TVA conform articolului 6a din UStG", ceea ce crea impresia că TVA-ul ar fi plătit în Portugalia. Cumpărătorii fictivi erau întreprinderi reale stabilite în Portugalia; unele dintre acestea cunoșteau această utilizare a denumirii lor comerciale, în timp ce altele nu aveau cunoștință de acest fapt.

20 În ceea ce îi privește, cumpărătorii reali vindeau la rândul lor vehiculele unor cumpărători finali, persoane private, în Portugalia, fără să declare autorităților fiscale portugheze existența unei achiziții intracomunitare prealabile și fără să plătească TVA-ul datorat pentru această achiziție. Adevăratele relații comerciale erau disimulate și prin alte mijloace. În cazul în care cumpărătorii finali erau cunoscuți la data livrării, domnul R. emitea de la început scrisoarea de transport CMR pe numele acestora din

urmă. Domnul R. emitea în acest caz încă o factură fictivă în care figurau numele cumpărătorului final ca destinatar și mențiunea deliberat inexactă „impozitarea marjei de profit conform articolului 25a din UStG”, aplicabilă vehiculelor de ocazie.

21 În acest mod, societatea al cărei administrator era domnul R a vândut și a livrat mai mult de 1 100 de vehicule pentru o sumă de aproximativ 19 milioane de euro în cursul anilor 2002 și 2003. În declarațiile fiscale aferente acestor doi ani, domnul R. menționa respectivele operațiuni drept livrări intracomunitare scutite și, în declarațiile „recapitulative” adresate Bundeszentralamt für Steuern, a menționat drept cocontractanți cumpărătorii fictivi, astfel încât să nu fie posibilă identificarea adevăraților cumpărători în Portugalia prin sistemul de schimb de informații fiscale la nivelul Uniunii.

22 Ca urmare a inițierii unei proceduri penale împotriva domnului R., acesta din urmă 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 la o pedeapsă cumulată de trei ani de închisoare pentru două infracțiuni de evaziune fiscală prin care acesta a eludat plata a peste un milion de euro reprezentând TVA-ul în anul 2002 și peste 1,5 milioane de euro în anul 2003. Potrivit acestei instanțe, livrările disimulate direcționate către Portugalia nu sunt livrări intracomunitare în sensul articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă. Astfel, abuzul deliberat privind normele de drept al Uniunii ar justifica respingerea scutirii în Germania. Prin nerespectarea obligației sale de percepere a TVA-ului german pentru aceste livrări, de a-l plăti autorităților fiscale și de a-l menționa în declarațiile sale anuale, domnul R. ar fi săvârșit o fraudă fiscală.

23 Domnul R. a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere. În opinia sa, Landgericht Mannheim nu a calificat corect operațiunile în cauză, întrucât era într-adevăr vorba despre livrări intracomunitare scutite de TVA deoarece

vehiculele au fost în mod real livrate unor profesioniști din Portugalia. Încasările din TVA în Germania nu ar fi fost în discuție în niciun moment, întrucât această taxă ar fi fost datorată în statul membru de destinație, și anume Republica Portugheză. Faptul că taxa menționată nu a fost plătită în acest din urmă stat ar fi lipsit de pertinență.

24 În decizia de trimitere, Bundesgerichtshof (Curtea Federală de Justiție) exprimă poziția potrivit căreia articolul 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că avantajele fiscale prevăzute în general pentru o operațiune trebuie refuzate oricărei persoane care efectuează asemenea operațiuni în scopul săvârșirii unei fraude fiscale, atunci când persoana impozabilă este conștientă de practica abuzivă sau frauduloasă și ia parte la aceasta. Aceasta ar rezulta, pe de o parte, din interzicerea practicilor abuzive, prevăzută de dreptul Uniunii și aplicabilă în materie de TVA, și, pe de altă parte, din economia și din semnificația acestei dispoziții, precum și din obiectivele urmărite de A șasea directivă.

25 Instanța menționată atrage atenția că nu a avut niciodată îndoieli în ceea ce privește modul în care trebuie interpretată A șasea directivă, având în vedere jurisprudența suficient de clară a Curții de Justiție a Uniunii Europene, și că a refuzat deja, în două cauze similare, să acorde scutirea pentru o livrare intracomunitară.

26 Cu toate acestea, reiese din dosar că, în cadrul unei proceduri fiscale desfășurate în paralel împotriva domnului R. pentru aceleași fapte, Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg), într-o ordonanță din 11 martie 2009, a emis obiecții împotriva interpretării Bundesgerichtshof cu privire la refuzul de a acorda o scutire și a dispus suspendarea executării deciziilor de impunere privind TVA-ul adresate domnului R. Potrivit Finanzgericht, interzicerea comunitară a practicilor abuzive nu se aplică în măsura în care operațiunile în litigiu s-ar explica prin

alți factori decât voința de a obține avantaje fiscale. În plus, teza Bundesgerichtshof ar fi contrară principiilor neutralității și teritorialității TVA-ului.

27 Având în vedere această divergență între aprecierile instanțelor germane, Bundesgerichtshof consideră că trimiterea preliminară este necesară întrucât domnul R. ar putea eluda procedurile penale dacă operațiunile în cauză ar fi calificate drept livrări intracomunitare cărora li se aplică scutirea prevăzută la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă. Într-un asemenea caz, participarea unui operator german la o fraudă fiscală în Portugalia nu ar putea fi sancționată conform dreptului penal fiscal german, în absența unei garanții de reciprocitate în materia procedurilor penale. Declarațiile false cu privire la cumpărător nu ar constitui infracțiuni penale, ci simple infracțiuni administrative sancționabile cu amendă de până la 5 000 de euro.

28 În aceste condiții Bundesgerichtshof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că trebuie respinsă scutirea de TVA a unei livrări de bunuri, în sensul acestei dispoziții, atunci când, deși livrarea a fost realizată efectiv, s-a stabilit în temeiul unor circumstanțe obiective că vânzătorul persoană impozabilă:

a) cunoștea că, prin intermediul respectivei livrări, participă la o vânzare de produse care are drept scop sustragerea de la plata TVA-ului 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 TVA-ului?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitate

29 Domnul R. contestă admisibilitatea cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare pentru două motive. În primul rând, susține că instanța de trimitere a prezentat în mod greșit situația de fapt din acțiunea principală, în măsura în care a considerat că mașinile de ocazie erau vândute unor „întreprinderi fictive" sau unor „missing traders", deși era vorba despre livrări reale efectuate în favoarea unor operatori economici reali, care constituiau operațiuni rentabile și corespundeau condițiilor pieței. În măsura în care întrebarea preliminară nu ar prezenta niciun raport cu faptele sau cu obiectul litigiului respectiv și nu ar răspunde unei necesități obiective în vederea soluționării acestuia, aceasta ar fi inadmisibilă.

30 În al doilea rând, domnul R. consideră că întrebarea adresată are un caracter ipotetic, întrucât o directivă nu poate avea efect direct în materie penală. Domnul R. se referă, în această privință, la Hotărârea din 8 octombrie 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Rec., p. 3969), la Hotărârea din 12 decembrie 1996 (X, C-74/95 și C-129/95, Rec., p. I-6609, punctul 23), precum și la Hotărârea din 3 mai 2005 (Berlusconi și alții, C-387/02, C-391/02 și C-403/02, Rec., p. I-3565, punctul 73 și următoarele). În opinia sa, interpretarea pe care instanța de trimitere înțelege să o deducă din A șasea directivă nu rezultă din dispozițiile pertinente în vigoare în dreptul german. Or, dreptul constituțional german, în special principiul legalității în materie penală, ar impune anumite limite interpretării conforme cu A șasea directivă dacă o asemenea interpretare ar conduce la o condamnare penală în acțiunea principală.

31 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul articolului 267 TFUE, numai instanța națională, care este sesizată 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 cauzei pendinte în fața sa, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate au ca obiect interpretarea și/sau validitatea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea în acest sens, în special, Hotărârea din 15 decembrie 1995, Bosman, C-415/93, Rec., p. I-4921, punctul 59, Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel, C-454/98, Rec., p. I-6973, punctul 37, precum și Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz, C-97/09, Rep., p. I-10465, punctul 28).

32 Astfel, respingerea de către Curte a unei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulate de o instanță națională este posibilă numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică ori atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (a se vedea Hotărârea din 5 decembrie 2006, Cipolla și alții, C-94/04 și C-202/04, Rec., p. I-11421, punctul 25, Hotărârea din 18 martie 2010, Alassini și alții, C-317/08-C-320/08, Rep., p. I-2213, punctul 26, precum și Hotărârea Schmelz, citată anterior, punctul 29).

33 Or, această situație nu se regăsește în cauza de față. Instanța națională a furnizat Curții elemente de fapt și de drept care prezintă un raport vădit cu obiectul acțiunii principale, precum și motivele care au determinat-o să considere că o interpretare a articolului 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă este necesară în vederea pronunțării propriei hotărâri.

34 Prin urmare, cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare trebuie considerată admisibilă.

Cu privire la fond

35 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, în circumstanțe precum cele din acțiunea principală, în care livrarea unui bun către un alt stat membru a avut loc în mod real, dar, în cadrul acesteia, furnizorul a disimulat identitatea adevăratului cumpărător pentru a permite acestuia din urmă să se sustragă de la plata TVA-ului datorat pentru achiziția intracomunitară aferentă, trebuie respinsă scutirea de această taxă pentru o asemenea livrare intracomunitară.

36 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit, cu titlu introductiv, că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a abuzurilor posibile este un obiectiv recunoscut și încurajat de A șasea directivă TVA (a se vedea în special Hotărârea din 29 aprilie 2004, Gemeente Leusden și Holin Groep, C-487/01 și C-7/02, Rec., p. I-5337, punctul 76, precum și Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 71).

37 Livrările intracomunitare de bunuri sunt scutite în temeiul articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, dispoziție care face parte din regimul tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre prevăzut în cuprinsul titlului XVIa din această directivă, al cărui obiectiv este de a transfera încasările fiscale către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate (a se vedea Hotărârile din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, Rep., p. I-7797, punctul 36, Collée, C-146/05, Rec., p. I-7861, punctul 22, și Twoh International, C-184/05, Rec., p. I-7897, punctul 22, precum și Hotărârea din 22 aprilie 2010, X și fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 și C-539/08Rep., p. I-3581, punctul 30).

38 În această privință, mecanismul creat prin regimul tranzitoriu menționat constă, pe de o parte, în scutirea de către statul membru de plecare a livrării care stă la baza expedierii sau a transportului intracomunitar, completată cu dreptul la deducerea sau la rambursarea TVA-ului aferent intrărilor plătit în acest stat membru, și, pe de altă

parte, în impozitarea de către statul membru de destinație a achiziției intracomunitare. Acest mecanism asigură astfel o delimitare clară a suveranității fiscale a statelor membre vizate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Rec., p. I-3227, punctele 30 și 40).

39 În plus, la fel ca și alte noțiuni care definesc operațiunile impozabile în temeiul dispozițiilor din A șasea directivă (a se vedea în special Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 44, precum și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 41), noțiunile de livrare intracomunitară și de achiziție intracomunitară au un caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor respective (Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 38).

40 În ceea ce privește în special livrările intracomunitare, rezultă din articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă că intră sub incidența acestei noțiuni și sunt scutite, în condițiile pe care statele membre le stabilesc pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor prevăzute mai jos și pentru a preveni orice posibilă fraudă, evaziune sau abuz, livrările de bunuri expediate sau transportate de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile în afara teritoriului unui stat membru, dar în interiorul Comunității, efectuate pentru o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expediției sau a transportului de bunuri.

41 Curtea a interpretat această dispoziție în sensul că scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expediat sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare (a se vedea Hotărârile citate anterior Teleos și alții, punctul 42, precum și Twoh International, punctul 23).

42 Curtea a constatat de asemenea că, 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 naționale 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 citate anterior Teleos și alții, punctul 44, precum și Twoh International, punctul 24).

43 Totuși, întrucât nicio dispoziție din A șasea directivă nu prevede concret probele pe care persoanele impozabile sunt obligate să le prezinte pentru a beneficia de scutirea de TVA, acest aspect, astfel cum rezultă din prima teză a articolului 28c secțiunea A din A șasea directivă, este de competența statelor membre (a se vedea Hotărârea Collée, citată anterior, punctul 24).

44 În consecință, în conformitate cu dispoziția menționată, pe de o parte, este de competența statelor membre să prevadă condițiile în care scutesc livrările intracomunitare pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor, precum și pentru a preveni orice posibilă fraudă, evaziune sau abuz.

45 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, precum și principiul protecției încrederii legitime (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții, C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Rec., p. I-7281, punctul 48, Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții, C-384/04, Rec., p. I-4191, punctele 29 și 30, precum și Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Rep., p. I-771, punctul 18). În ceea ce privește în special principiul proporționalității, Curtea a hotărât deja că, potrivit acestui principiu, măsurile pe care le pot adopta statele membre nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor privind asigurarea perceperii exacte a taxei și evitarea fraudei (a se vedea în special Hotărârea din 29 iulie

2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Rep., p. I-7639, punctul 26).

46 Pe de altă parte, rezultă din jurisprudența Curții că, pentru a beneficia de scutirea prevăzută la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, revine furnizorului de bunuri obligația de a dovedi îndeplinirea condițiilor prevăzute pentru aplicarea acestei dispoziții, inclusiv cele impuse de statele membre pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor și pentru a preveni orice posibilă fraudă, evaziune sau abuz (a se vedea în acest sens Hotărârea Twoh International, citată anterior, punctul 26).

47 Din decizia de trimitere reiese că, în acțiunea principală, domnul R. a invocat dreptul la scutirea de TVA în circumstanțe în care bunurile livrate au părăsit în mod real teritoriul german, dar facturile și declarațiile pe care le-a furnizat autorității fiscale drept probe pentru operațiunile intracomunitare conțineau în mod deliberat inexactități materiale. Astfel, potrivit instanței de trimitere, domnul R. a disimulat, în aceste facturi, identitatea adevăraților cumpărători pentru a permite acestora să se sustragă de la plata TVA-ului datorat pentru achiziția intracomunitară efectuată în Portugalia.

48 În această privință, prezentarea unor facturi false sau a unor declarații false, precum și orice altă manipulare a probelor sunt de natură să împiedice perceperea exactă a taxei și, prin urmare, să compromită buna funcționare a sistemului comun de TVA. Or, asemenea acțiuni sunt cu atât mai grave, cu cât sunt comise în cadrul regimului tranzitoriu de impozitare a operațiunilor intracomunitare, care funcționează, astfel cum s-a amintit la punctul 42 din prezenta hotărâre, pe baza probelor furnizate de persoanele impozabile.

49 În consecință, dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să considere că emiterea unor facturi neconforme cerințelor legale reprezintă o fraudă fiscală și să refuze, într-un asemenea caz, acordarea scutirii (a se vedea în acest sens Hotărârea Schmeink & Cofreth și Strobel, citată anterior, punctul 62, precum și Ordonanța din 3 martie 2004, Transport Service, C-395/02, Rec., p. I-1991, punctul 30).

50 Astfel, refuzul scutirii în cazul nerespectării unei obligații prevăzute de dreptul național, în speță obligația de a identifica cumpărătorul destinatar al livrării intracomunitare, are un efect disuasiv care urmărește să asigure respectarea obligației amintite și să prevină orice posibilă fraudă și evaziune fiscală (a se vedea prin analogie, în ce privește reținerea unei părți din TVA-ul deductibil, Hotărârea Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, citată anterior, punctul 28).

51 În consecință, în condiții precum cele din acțiunea principală, statul membru de plecare a livrării intracomunitare poate refuza aplicarea scutirii întemeindu-se pe competențe care îi aparțin în temeiul primei teze a articolului 28c secțiunea A din A șasea directivă și în scopul asigurării aplicării corecte și directe a scutirilor și de prevenire a oricărei posibile fraude, evaziuni fiscale sau abuz.

52 Cu toate acestea, în ceea ce privește cazurile particulare în care există motive serioase pentru a presupune că achiziția intracomunitară aferentă livrării în cauză ar putea fi sustrasă de la plata TVA-ului în statul membru de destinație, în pofida asistenței reciproce și a cooperării administrative dintre autoritățile fiscale ale statelor membre vizate, statul membru de plecare este în principiu obligat să refuze scutirea în favoarea furnizorului de bunuri și să îl oblige pe acesta din urmă să plătească taxa *a posteriori* pentru a evita ca operațiunea în cauză să fie sustrasă oricărei impozitări. Astfel, potrivit principiului fundamental al sistemului comun de TVA, această taxă se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea TVA-ului care a grevat direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (a se vedea în

special Ordonanța Transport Service, citată anterior, punctele 20 și 21, și Hotărârile citate anterior Optigen și alții, punctul 54, precum și Collée, punctul 22).

53 În ceea ce privește principiul proporționalității, trebuie arătat că acesta nu se opune ca un furnizor care participă la fraudă să fie obligat la plata *a posteriori* a TVA-ului pentru livrarea intracomunitară pe care a efectuat-o, cu condiția ca implicarea acestuia în fraudă să fie un element determinant care trebuie luat în considerare la examinarea proporționalității unei măsuri naționale.

54 În plus, constatarea efectuată la punctul 51 din prezenta hotărâre nu este repusă în discuție nici de principiile neutralității fiscale sau securității juridice, nici de principiul protecției încrederii legitime. Astfel, aceste principii nu pot fi invocate în mod valabil de o persoană impozabilă care a participat cu intenție la o fraudă fiscală și a pus în pericol funcționarea sistemului comun de TVA.

55 Având în vedere toate considerațiile anterioare, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că, în circumstanțe precum cele din acțiunea principală, în care o livrare intracomunitară de bunuri a avut loc în mod real, dar, în cadrul acesteia, furnizorul a disimulat identitatea adevăratului cumpărător pentru a permite acestuia din urmă să se sustragă de la plata TVA-ului, statul membru de plecare a livrării intracomunitare poate, în temeiul competențelor care îi revin conform primei teze a articolului 28c secțiunea A din A șasea directivă, să refuze acordarea scutirii pentru această operațiune.

Cu privire la cheltuielile de judecată

56 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 (Marea Cameră) declară:

În circumstanțe precum cele din acțiunea principală, în care o livrare intracomunitară de bunuri a avut loc în mod real, dar, în cadrul acesteia, furnizorul a disimulat identitatea adevăratului cumpărător pentru a permite acestuia din urmă să se sustragă de la plata taxei pe valoarea adăugată, statul membru de plecare a livrării intracomunitare poate, în temeiul competențelor care îi revin conform primei teze a articolului 28c secțiunea A din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000, să refuze acordarea scutirii pentru această operațiune.

Semnături