HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

20 octombrie 2016*

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Taxa pe valoarea adăugată — A șasea directivă — Articolul 28c secțiunea A literele (a) și (d) — Transfer de bunuri în interiorul Uniunii Europene — Dreptul la scutire — Nerespectare a unei obligații de a transmite un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul membru de destinație — Lipsa unor indicii concrete privind existența unei fraude fiscale — Refuzul beneficiului scutirii — Admisibilitate”

În cauza C-24/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht München (Tribunalul Fiscal din München, Germania), prin decizia din 4 decembrie 2014, primită de Curte la 21 ianuarie 2015, în procedura

Josef Plöckl

împotriva

Finanzamt Schrobenhausen,

CURTEA (Camera a patra)

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, domnii E. Juhász și C. Vajda (raportor), doamna K. Jürimäe și domnul C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul H. Saugmandsgaard Øe,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 20 ianuarie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Finanzamt Schrobenhausen, de K. Ostermeier, de H. Marhofer-Ferlan și de D. Scherer;

— pentru guvernul german, de T. Henze, în calitate de agent;

— pentru guvernul elen, de K. Nasopoulou și de S. Lekkou, în calitate de agenți;

— pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de A. Cunha și de R. Campos Laires, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de M. Wasmeier și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: germana.

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 6 aprilie 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 22 alineatul (8) 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 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2005/92/CE a Consiliului din 12 decembrie 2005 (JO 2005, L 345, p. 19) (denumită în continuare „A șasea directivă”), în versiunea rezultată din articolul 28h din A șasea directivă, precum și a articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf și litera (d) din această directivă.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Josef Plöckl, pe de o parte, și Finanzamt Schrobenhausen (Administrația Fiscală din Schrobenhausen, Germania, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestei administrații de a scuti de taxa pe valoarea adăugată (TVA) transferul unui vehicul afectat întreprinderii domnului Plöckl din Germania în Spania în cursul anului 2006.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, sunt supuse 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.

4 În conformitate cu articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă, persoană impozabilă înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2) al acestui articol, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.

5 Articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă definește noțiunea „livrare de bunuri” ca fiind transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

6 Articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, prevede:

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

[…]”

7 Articolul 28a alineatul (5) din A șasea directivă prevede:

„Sunt considerate livrări de bunuri cu titlu oneros următoarele:

(b) transferul efectuat de o persoană impozabilă de bunuri aparținând întreprinderii sale într-un alt stat membru.

Sunt considerate transferate într-un alt stat membru următoarele: orice bun corporal expediat sau transportat de către sau în numele persoanei impozabile în afara teritoriului definit la articolul 3, dar în cadrul Comunității, pentru nevoile întreprinderii sale, altele decât pentru una dintre următoarele tranzacții:

[…]”

8 Articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf și litera (d) din A șasea directivă este formulat după cum urmează:

„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 expedierii sau a transportului de bunuri.

[…]

„(d) livrările de bunuri definite la articolul 28a alineatul (5) litera (b) care ar îndeplini condițiile pentru scutirile menționate mai sus dacă ar fi îndeplinite pentru o altă persoană impozabilă.”

Dreptul german

9 Articolul 3 alineatul 1a din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „UStG”), prevede:

„Prin livrări efectuate cu titlu oneros se înțelege transferul unui bun al întreprinderii de pe teritoriul național în alt stat din interiorul Comunității, efectuat de către un întreprinzător pentru a dispune de el, cu excepția transferului cu scopul unei utilizări temporare, inclusiv în situația în care întreprinzătorul a introdus bunul respectiv pe teritoriul național prin import. Întreprinzătorul este considerat furnizor.”

10 Conform articolului 4 punctul 1 litera b) din UStG, livrările intracomunitare sunt scutite de taxă.

11 Articolul 6a din UStG definește livrările intracomunitare, printre altele, după cum urmează:

„[…]

2. Se consideră că reprezintă o livrare intracomunitară inclusiv transferul unui bun asimilat unei livrări (articolul 3 alineatul 1a din [UStG]).

3. Întreprinzătorul este cel care trebuie să probeze că sunt întrunite condițiile prevăzute la alineatele 1 și 2. […]”

12 Articolul 17c alineatele 1 și 3 din Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Regulamentul de aplicare privind impozitul pe cifra de afaceri), în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal, prevede:

„1. În cazul livrărilor intracomunitare (articolul 6a alineatele 1 și 2 din [UStG]), întreprinzătorul care intră sub incidența prezentului regulament trebuie să dovedească prin documente contabile îndeplinirea condițiilor scutirii fiscale, inclusiv prin indicarea numărului de identificare privind impozitul pe cifra de afaceri al persoanei care achiziționează bunurile. Îndeplinirea acestor condiții trebuie să rezulte în mod clar și ușor de controlat din contabilitate.

[…]

3. În cazul transferurilor asimilate unei livrări (articolul 6a alineatul 2 din [UStG]), întreprinzătorul trebuie să indice următoarele:

[…]

2) adresa și numărul de identificare privind impozitul pe cifra de afaceri al părții de întreprindere situate în celălalt stat membru;

[…]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 În cursul anului 2006, domnul Plöckl, un întreprinzător individual, a dobândit un vehicul pe care l-a afectat întreprinderii sale. La 20 octombrie 2006, el a expediat acest vehicul unui comerciant cu sediul în Spania, pentru a-l vinde în Spania. Această expediere este atestată printr-o scrisoare de trăsură CMR (scrisoare de expediție întocmită pe baza Convenției referitoare la 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). La 11 iulie 2007, vehiculul menționat a fost vândut unei întreprinderi cu sediul în Spania.

14 Domnul Plöckl nu a declarat nicio cifră de afaceri obținută în temeiul acestei operațiuni în anul 2006. Pentru anul 2007, el a declarat o livrare intracomunitară scutită de TVA către întreprinderea amintită.

15 În cadrul unui control la fața locului, administrația fiscală a considerat că nu erau îndeplinite condițiile unei livrări intracomunitare și că era vorba despre o livrare care trebuia să fie impozitată în Germania pentru anul 2007. Prin urmare, ea a emis o decizie rectificativă de impunere a TVA-ului pentru anul 2007.

16 În cursul procedurii inițiate ulterior în fața Finanzgericht München (Tribunalul Fiscal din München, Germania), această instanță a constatat că vehiculul în discuție în litigiul principal se afla deja în Spania în anul 2007, ceea ce a determinat administrația fiscală să anuleze această decizie rectificativă.

17 În urma acestei anulări, administrația fiscală a rectificat calcularea TVA-ului pentru anul 2006, considerând că transferul vehiculului în anul 2006 în Spania era supus TVA-ului și nu era scutit, întrucât domnul Plöckl nu comunicase un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de Spania și, prin urmare, nu prezentase dovada contabilă necesară în scopul scutirii de TVA.

18 Domnul Plöckl a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la instanța de trimitere. În opinia acesteia, pe de o parte, nu exista o livrare intracomunitară, din cauza lipsei unei legături temporale și materiale suficiente între expedierea vehiculului în Spania și vânzarea acestuia în acest stat membru, iar, pe de altă parte, transferul intracomunitar efectuat în cursul anului 2006 este supus TVA-ului, în aplicarea articolului 3 alineatul (1a) din UStG.

19 Instanța de trimitere urmărește să afle însă dacă transferul menționat trebuie să beneficieze de o scutire de TVA. Ea arată că, deși domnul Plöckl nu a luat toate măsurile rezonabile pentru a comunica un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul membru de destinație, nu există indicii concrete care să sugereze existența unei fraude, iar administrația fiscală exclude o asemenea fraudă. Potrivit instanței de trimitere, domnul Plöckl a săvârșit doar o eroare de drept atunci când a înregistrat operațiunea de transfer și vânzarea ulterioară ca livrare intracomunitară și nu a făcut nicio declarație falsă la administrația fiscală.

20 În această privință, instanța de trimitere face referire la punctul 58 din Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), din care reiese că scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare poate fi condiționată de transmiterea de către furnizor a numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile, sub rezerva ca acordarea acestei scutiri să nu fie refuzată pentru simplul motiv că această obligație nu a fost respectată atunci când furnizorul nu poate, cu bună-credință și după ce a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil, să transmită acest număr, dar transmite, pe de altă parte, alte indicații de natură să demonstreze în mod suficient că persoana care achiziționează bunurile este o persoană impozabilă acționând ca atare în operațiunea în cauză.

21 Instanța menționată consideră că raționamentul Curții din acea hotărâre este aplicabil și în cazul unui transfer intracomunitar precum cel în discuție în litigiul principal și că din acesta s-ar putea deduce că scutirea de TVA poate fi refuzată în speță pentru motivul că domnul Plöckl nu a luat toate măsurile rezonabile pentru a comunica un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul membru de destinație.

22 Cu toate acestea, instanța de trimitere arată că, la punctul 52 din hotărârea menționată, Curtea a considerat că este legitim să se impună furnizorului să acționeze cu bună-credință și să adopte orice măsură rezonabilă aflată în puterea sa pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală. Prin urmare, în opinia sa, nu i se poate cere persoanei impozabile să ia măsuri rezonabile decât dacă există indicii concrete cu privire la existența unei fraude.

23 În lipsa unui indiciu concret cu privire la o fraudă, instanța de trimitere apreciază că scutirea de TVA nu poate fi refuzată atunci când condițiile materiale ale acestei scutiri sunt îndeplinite, cum se întâmplă în cauza cu care este sesizată, întrucât comunicarea numărului de identificare în scopuri de TVA nu constituie o asemenea condiție. În aceste împrejurări, refuzul ar fi contrar principiilor neutralității fiscale și proporționalității.

24 Prin urmare, Finanzgericht München (Tribunalul Fiscal din München) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, și articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf și litera (d) din A șasea directivă permit statelor membre să refuze scutirea fiscală aferentă unei livrări intracomunitare (în speță, transfer intracomunitar de bunuri) atunci când, într-adevăr, furnizorul nu a luat toate măsurile rezonabile pentru a îndeplini cerințele formale privind indicarea unui număr de identificare în scopuri de TVA, dar nu există indicii concrete privind existența unei fraude, bunul a fost transferat în alt stat membru și sunt îndeplinite și restul condițiilor pentru scutirea fiscală?”

Cu privire la întrebarea preliminară

25 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, precum și articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf și litera (d) din directiva amintită trebuie să fie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală din statul membru de origine să refuze să scutească de TVA un transfer intracomunitar pentru motivul că persoana impozabilă nu a comunicat un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul membru de destinație, atunci când nu există niciun indiciu concret privind existența unei fraude, bunul a fost transferat în alt stat membru și sunt îndeplinite și restul condițiilor pentru scutirea fiscală.

26 Conform articolului 28a alineatul (5) litera (b) primul paragraf din A șasea directivă, transferul efectuat de o persoană impozabilă de bunuri aparținând întreprinderii sale într-un alt stat membru decât cel în care este stabilită această întreprindere este considerat livrare de bunuri cu titlu oneros. Un astfel de transfer constituie, așadar, în temeiul articolului 2 punctul 1 și al articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă, o operațiune supusă TVA-ului.

27 Condițiile care trebuie îndeplinite pentru ca o operațiune să poată fi calificată drept transfer intracomunitar în sensul articolului 28a alineatul (5) litera (b) din A șasea directivă sunt prevăzute la al doilea paragraf al acestei dispoziții, în temeiul căruia este considerat transferat într-un alt stat membru orice bun corporal expediat sau transportat de către sau în numele persoanei impozabile în afara teritoriului definit la articolul 3, dar în cadrul Uniunii Europene pentru nevoile întreprinderii sale, cu excepția nevoilor anumitor tranzacții enumerate la acest paragraf.

28 Din articolul 28c secțiunea A litera (d) din A șasea directivă reiese că un astfel de transfer intracomunitar trebuie să fie scutit de TVA în statul membru de origine, în măsura în care ar beneficia de scutirile prevăzute la articolul 28c secțiunea A literele (a)-(c) din A șasea directivă dacă ar fi efectuat pentru o altă persoană impozabilă.

29 Prin urmare, în scopul scutirii de TVA, un transfer intracomunitar precum cel la care se referă articolul 28a alineatul (5) litera (b) menționat este asimilat, printre altele, unei livrări intracomunitare a cărei scutire de TVA este prevăzută la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă. În ceea ce privește condițiile pentru scutirea unui asemenea transfer intracomunitar, ele rezultă, pe de o parte, din această din urmă dispoziție, fără a fi necesar ca acest transfer să fie efectuat pentru o altă persoană impozabilă. Prin urmare, bunurile în cauză trebuie să fie expediate sau transportate de către sau în numele persoanei impozabile în afara teritoriului menționat în articolul 3 din această directivă, dar în interiorul Uniunii, iar transferul respectiv trebuie să fie efectuat pentru această persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expedierii sau a transportului de bunuri.

30 Pe de altă parte, după cum a arătat avocatul general la punctele 59-61 din concluzii, condițiile de fond ale unui transfer intracomunitar, astfel cum sunt acestea prevăzute la articolul 28a alineatul (5) litera (b) al doilea paragraf din A șasea directivă și enumerate la punctul 27 din prezenta hotărâre, trebuie să fie de asemenea îndeplinite pentru ca un asemenea transfer să fie scutit de TVA.

31 În aceste condiții, trebuie arătat că transferarea unui bun pentru nevoile întreprinderii persoanei impozabile, după cum precizează această dispoziție, presupune ca acest transfer să fie efectuat pentru această persoană impozabilă „acționând ca atare” în sensul articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă. În acest sens, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că o persoană impozabilă acționează în această calitate atunci când efectuează operațiuni în cadrul activității sale impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 49, și Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punctul 52).

32 Potrivit instanței de trimitere, operațiunea în discuție în litigiul principal trebuie să fie considerată transfer intracomunitar în sensul articolului 28a alineatul (5) litera (b) din A șasea directivă. În această privință, această instanță arată că vehiculul achiziționat de domnul Plöckl a fost afectat întreprinderii acestuia situate în Germania și ulterior a fost expediat în Spania pentru a continua să fie utilizat în scopuri profesionale de domnul Plöckl.

33 De aici rezultă, după cum reiese și din textul întrebării adresate de instanța de trimitere, că erau îndeplinite condițiile pentru scutirea de TVA a transferului în discuție în litigiul principal. Această scutire a fost însă refuzată de administrația fiscală pentru motivul că domnul Plöckl nu îi comunicase un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de Regatul Spaniei, după cum impune articolul 17c alineatul (3) din Regulamentul de aplicare privind impozitul pe cifra de afaceri, în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal.

34 În observațiile sale scrise, Comisia Europeană apreciază că această cerință de a comunica numărul de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul membru de destinație permite, în ceea ce privește un transfer intracomunitar, demonstrarea faptului că persoana impozabilă a transferat bunul în cauză în acest stat membru „pentru nevoile întreprinderii sale”, ceea ce constituie, după cum rezultă din cuprinsul punctelor 30 și 31 din prezenta hotărâre, o condiție pentru scutirea de TVA a unui asemenea transfer. Administrația fiscală și guvernul german au confirmat în ședință acest obiectiv al cerinței menționate. Prin urmare, prezenta întrebare preliminară privește mijloacele de probă care pot fi impuse și împrejurările în care acestea pot fi impuse pentru a demonstra că este îndeplinită această condiție pentru scutire.

35 În această privință, Curtea a statuat că, în lipsa unei dispoziții în această privință din A șasea directivă, care prevede numai la articolul 28c secțiunea A prima teză că statele membre stabilesc condițiile în care scutesc livrările intracomunitare de bunuri, stabilirea mijloacelor de probă care pot fi furnizate de persoanele impozabile pentru a beneficia de scutirea de TVA intră în competența statelor membre (Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 42 și jurisprudența citată). Aceasta se aplică și în cazul transferurilor intracomunitare prevăzute la litera (d) a dispoziției amintite.

36 În plus, articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, conferă statelor membre posibilitatea de a adopta măsuri pentru colectarea corectă a TVA-ului și pentru evitarea fraudei, cu condiția printre altele ca acestea să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor asemenea obiective. Aceste măsuri nu pot, în consecință, să fie utilizate astfel încât să repună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului (Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 44 și jurisprudența citată).

37 O asemenea măsură națională depășește ceea ce este necesar pentru a asigura perceperea corectă a taxei în cazul în care condiționează în esență dreptul la scutirea de TVA de respectarea unor obligații de formă fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se verifica dacă acestea erau îndeplinite. Astfel, operațiunile trebuie să fie impozitate luând în considerare caracteristicile lor obiective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punctele 29 și 30).

38 Or, în ceea ce privește caracteristicile obiective ale unui transfer intracomunitar, din cuprinsul punctului 30 din prezenta hotărâre rezultă că, dacă un transfer de bunuri îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 28a alineatul (5) litera (b) al doilea paragraf din A șasea directivă, acest transfer este scutit de TVA (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 30).

39 Rezultă că principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată dacă aceste condiții de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de persoanele impozabile (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 31).

40 În această privință, Curtea a statuat, în contextul unei livrări intracomunitare, că o obligație de a comunica numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunul constituie o cerință de formă în raport cu dreptul la scutirea de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 51).

41 Situația este aceeași în ceea ce privește o obligație de a transmite, în cadrul unui transfer intracomunitar, numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei impozabile atribuit de statul membru de destinație. În această privință, deși furnizarea acestui număr constituie proba că un asemenea transfer a fost efectuat pentru nevoile întreprinderii persoanei impozabile respective și, în consecință, după cum decurge din cuprinsul punctului 31 din prezenta hotărâre, că persoana impozabilă menționată acționează ca atare în acest stat membru, proba unei asemenea calități nu poate în toate cazurile să depindă exclusiv de furnizarea numărului de identificare în scopuri de TVA amintit. Astfel, articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă, care definește noțiunea „persoană impozabilă”, nu condiționează această calitate de faptul ca persoana în cauză să dețină un număr de identificare în scopuri de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 49). Transmiterea acestui număr nu constituie, așadar, o condiție de fond pentru scutirea de TVA a unui transfer intracomunitar.

42 Rezultă din ceea ce precedă că administrația unui stat membru nu poate în principiu să refuze scutirea de TVA a unui transfer intracomunitar pentru simplul motiv că persoana impozabilă nu a transmis numărul de identificare în scopuri de TVA pe care i l-a atribuit statul membru de destinație.

43 După cum a arătat avocatul general la punctul 81 din concluzii, jurisprudența Curții a recunoscut totuși două situații în care nerespectarea unei cerințe de formă poate determina pierderea dreptului la scutirea de TVA.

44 În primul rând, principiul neutralității fiscale nu poate fi invocat, în vederea scutirii de TVA, de o persoană impozabilă care a participat cu intenție la o fraudă fiscală ce a pus în pericol funcționarea sistemului comun de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 54, și Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 46).

45 Instanța de trimitere a constatat însă că nu există indicii concrete cu privire la o fraudă fiscală în litigiul principal și că administrația fiscală a exclus o astfel de fraudă. Prin urmare, această excepție de la regula potrivit căreia trebuie să fie acordată scutirea de TVA, chiar în lipsa respectării unei condiții de formă, dacă cerințele de fond sunt îndeplinite nu este aplicabilă în cazul acestui litigiu.

46 În al doilea rând, încălcarea unei cerințe de formă poate conduce la refuzul scutirii de TVA dacă această încălcare are ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 31, și Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 46).

47 Din însăși condiția căreia îi este supus acest refuz al scutirii de TVA rezultă însă că, în cazul în care administrația dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul la scutire al persoanei impozabile, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea prin analogie Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 40 și jurisprudența citată).

48 Or, după cum se arată la punctele 30 și 31 din prezenta hotărâre, condițiile de fond ale unui transfer intracomunitar, prevăzute la articolul 28a alineatul (5) litera (b) din A șasea directivă, corespund în esență condițiilor materiale pentru scutirea de TVA a unui astfel de transfer, enumerate la articolul 28c secțiunea A litera (a) din această directivă.

49 În consecință, din moment ce, după cum reiese din cuprinsul punctului 32 din prezenta hotărâre, în cadrul litigiului principal, chiar dacă domnul Plöckl nu a comunicat un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul membru de destinație, instanța de trimitere a constatat că operațiunea în discuție trebuie să fie considerată drept transfer intracomunitar în sensul articolului 28a alineatul (5) litera (b) din A șasea directivă, este necesar să se considere că administrația fiscală dispunea de informațiile care permit de asemenea să se stabilească îndeplinirea condițiilor pentru scutirea acestui transfer.

50 Rezultă, așadar, că niciuna dintre cele două situații în care Curtea a recunoscut posibilitatea unei administrații de a refuza scutirea de TVA din cauza nerespectării unei cerințe de formă nu este aplicabilă în împrejurări precum cele din litigiul principal.

51 Instanța de trimitere face referire însă la punctul 58 din Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), în cuprinsul căruia Curtea a statuat că articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă nu se opune ca administrația fiscală a unui stat membru să condiționeze scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare de transmiterea de către furnizor a numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile, sub rezerva totuși ca acordarea acestei scutiri să nu fie refuzată pentru simplul motiv că această obligație nu a fost respectată atunci când furnizorul nu poate, cu bună-credință și după ce a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil, să transmită acest număr, dar transmite, pe de altă parte, alte indicații de natură să demonstreze în mod suficient că persoana care achiziționează bunurile este o persoană impozabilă acționând ca atare în operațiunea în cauză. Instanța de trimitere ridică problema dacă din aceasta decurge că scutirea de TVA îi poate refuzată unei persoane impozabile care, în cadrul unui transfer intracomunitar, nu a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a transmite administrației un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul membru de destinație.

52 În Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), Curtea nu a intenționat să instituie o asemenea regulă generală.

53 Astfel, la punctul 46 din hotărârea amintită, Curtea a confirmat în mod expres jurisprudența potrivit căreia, cu excepția celor două situații menționate la punctele 44 și 46 din prezenta hotărâre, principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de persoana impozabilă.

54 În plus, după cum a arătat avocatul general la punctul 111 din concluzii, din cuprinsul punctului 52 din Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), reiese, printre altele, că constatarea legată de imposibilitatea unei persoane impozabile de bună-credință care a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil de a transmite numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile se referă la situația în care se pune problema dacă persoana impozabilă a participat sau nu la o fraudă fiscală. Curtea a statuat astfel că participarea furnizorului la o asemenea fraudă putea fi exclusă având în vedere împrejurarea că acesta nu putea, cu bună-credință și după ce a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil, să transmită numărul de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile.

55 Prin urmare, în împrejurări precum cele din litigiul principal, în care participarea persoanei impozabile la o fraudă fiscală a fost, în orice caz, exclusă, scutirea de TVA nu îi poate fi refuzată acesteia pentru motivul că nu a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a îndeplini o obligație de formă, mai precis transmiterea numărului de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul membru de destinație a transferului intracomunitar.

56 În fața Curții, administrația fiscală și guvernul german au subliniat însă caracterul primordial al numărului de identificare în scopuri de TVA ca element de control în sistemul de masă care presupune un număr mare de tranzacții intracomunitare.

57 O asemenea considerație nu poate însă nici să transforme o cerință de formă într-o cerință de fond în sistemul comun de TVA, nici să justifice un refuz al scutirii din cauza nerespectării unei cerințe de formă impuse de dreptul național care transpune A șasea directivă.

58 Astfel, deși articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, permite statelor membre să adopte măsuri pentru colectarea corectă a TVA-ului și pentru evitarea fraudei, un asemenea refuz al scutirii ar depăși ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective, întrucât o astfel de încălcare a dreptului național amintit poate fi sancționată cu o amendă proporțională cu gravitatea acesteia (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 62 și 63, precum și Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctele 47 și 48).

59 Având în vedere cele care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceasta, precum și articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf și litera (d) din directiva amintită trebuie să fie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală din statul membru de origine să refuze scutirea de TVA a unui transfer intracomunitar pentru motivul că persoana impozabilă nu a comunicat un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul membru de destinație, atunci când nu există niciun indiciu concret privind existența unei fraude, bunul a fost transferat în alt stat membru și sunt îndeplinite și restul condițiilor pentru scutire.

Cu privire la cheltuielile de judecată

60 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 patra) declară:

Articolul 22 alineatul (8) 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 2005/92/CE a Consiliului din 12 decembrie 2005, în forma rezultată din articolul 28h din această A șasea directivă, precum și articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf și litera (d) din directiva menționată trebuie să fie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală din statul membru de origine să refuze scutirea de taxa pe valoarea adăugată a unui transfer intracomunitar pentru motivul că persoana impozabilă nu a comunicat un număr de identificare în scopul acestei taxe atribuit de statul membru de destinație, atunci când nu există niciun indiciu concret privind existența unei fraude, bunul a fost transferat în alt stat membru și sunt îndeplinite și restul condițiilor pentru scutire.

Semnături