HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

27 septembrie 2007 *

În cauza C-146/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin Decizia din 10 februarie 2005, primită de Curte la 1 aprilie 2005, în procedura

Albert Collée, în calitate de având-cauză cu titlu universal al societății Collée KG,

împotriva

Finanzamt Limburg an der Lahn,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (raportor) și A. Ó Caoimh, judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 15 iunie 2006,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru domnul Collée, în calitate de având-cauză cu titlu universal al societății Collée KG, de domnul M. Preisinger, Steuerberater;

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și F. Huschens, precum și de doamna C. Schulze-Bahr, în calitate de agenți;

— pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul Massella Ducci Teri, avvocato dello Stato;

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

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 11 ianuarie 2007,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf 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 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110, denumită în continuare „A șasea directivă").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Collée, în calitate de având-cauză cu titlu universal al societății Collée KG (denumită în continuare „Collée"), pe de o parte, și Finanzamt Limburg an der Lahn (denumit în continuare „Finanzamt"), pe de altă parte, cu privire la refuzul acestuia din urmă de a acorda scutirea de impozitul pe cifra de afaceri (denumit în continuare „TVA") pentru o livrare intracomunitară efectuată în cursul exercițiului financiar 1994.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 În temeiul articolului 2 din A șasea directivă, se aplică TVA livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană plătitoare de impozit.

4 Directiva 91/680 a introdus, în cadrul Celei de a șasea directive, titlul XVIa, intitulat „Regim tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre".

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

[...]"

6 Articolul 22 din A șasea directivă, în forma rezultată din articolul 28h din aceeași directivă, prevede formalitățile ce revin plătitorului de TVA. Acesta prevede în special:

„[...]

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

[...]

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

[...]

(4) (a) Fiecare persoană impozabilă depune o declarație până la termenul limită stabilit de statele membre. Termenul nu poate depăși două luni de la sfârșitul fiecărei perioade fiscale. Perioada fiscală este stabilită de fiecare stat membru la o lună, două luni sau un trimestru. Cu toate acestea, statele membre pot stabili perioade diferite, cu condiția ca acestea să nu depășească un an;

(b) declarația include toate informațiile necesare pentru calcularea taxei exigibile și a deducerilor care trebuie operate, inclusiv, dacă este cazul și

în măsura în care se dovedește necesar pentru stabilirea bazei de impozitare, cuantumul total al tranzacțiilor relevante supuse taxei și deducerilor și cuantumul tuturor tranzacțiilor scutite;

[...]

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

Reglementarea națională

7 Potrivit articolului 4 alineatul 1 litera b din Legea din 1993 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565, denumită în continuare „UStG"), livrările intracomunitare care fac parte din operațiunile prevăzute la articolul 1 alineatul 1 punctul 1 din această lege sunt scutite de TVA.

8 Articolul 6a alineatul 1 din UStG prevede că o livrare intracomunitară presupune ca, printre altele, comerciantul sau clientul să transporte ori să expedieze obiectul livrării către restul teritoriului comunitar.

9 Conform articolului 6a alineatul 3 din UStG, comerciantul este cel care trebuie să probeze că sunt întrunite condițiile prevăzute la alineatul 1 din același articol. Ministerul federal al Finanțelor poate, cu aprobarea Bundesratului, să determine prin regulament modalitățile prin care comerciantul trebuie să facă proba transportului sau expedierii bunurilor care fac obiectul unei livrări intracomunitare.

10 În această privință, articolul 17a alineatul 1 din Regulamentul de aplicare din 1993 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, p. 601) prevede că, în cazul livrărilor intracomunitare, comerciantul căruia îi este aplicabil acest regulament trebuie să dovedească, prin documente justificative, că el însuși sau persoana care achiziționează a transportat ori a expediat obiectul livrării către restul teritoriului comunitar.

11 În plus, conform articolului 17c alineatul 1 din regulamentul de aplicare menționat, comerciantului îi revine obligația de a prezenta dovezi contabile în sensul că sunt întrunite condițiile pentru scutirea de TVA. Această dispoziție precizează în special că „trebuie să rezulte în mod clar și ușor de controlat din contabilitate" faptul că au fost îndeplinite aceste condiții de către comerciant.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

12 Collée era societatea-mamă a unei societăți cu răspundere limitată de drept german (denumită în continuare „GmbH"), care comercializa automobile în calitate de concesionar agreat al societății comerciale pe acțiuni A (denumită în continuare „A-AG"). În primăvara anului 1994, GmbH a încheiat un contract de vânzare cu privire la 20 de vehicule de prezentare, cu un concesionar belgian, și anume B, care a plătit în contul GmbH prețul net de vânzare și, după ce GmbH a primit plata, a ridicat vehiculele de la sediul acesteia din urmă recurgând la propriul său transportator.

13 GmbH, care, din motive de exclusivitate teritorială, nu putea pretinde plata unui comision de către A-AG decât pentru vânzări unor clienți stabiliți în vecinătatea sa, a recurs la un distribuitor de automobile, și anume S, care acționa în calitate de intermediar. În schimbul unui comision, acesta din urmă a cumpărat și revândut, fictiv, vehiculele de prezentare. GmbH a emis către S facturile aferente acestei vânzări fictive, menționând TVA-ul. S a pus la dispoziția GmbH facturi în alb, care au fost ulterior utilizate în numele distribuitorului S în legătură cu livrarea vehiculelor către B. În declarațiile sale referitoare la TVA-ul pentru lunile iulie-septembrie ale anului 1994, S a solicitat plata taxei achitate în amonte și care îi fusese facturată de către GmbH.

14 În urma unui control special pe care l-a efectuat în cursul lunii octombrie a anului 1994, Finanzamt i-a refuzat distribuitorului S dreptul de a deduce din facturi TVA-ul plătit în amonte, în măsura în care stabilise caracterul fictiv al vânzării încheiate între GmbH și S, întrucât acesta din urmă nu intervenise decât de formă.

15 Luând cunoștință de acest control, Collée l-a informat pe S că facturile aferente lunilor iulie-septembrie ale anului 1994 au rămas fără obiect și, la 25 noiembrie 1994, a anulat înregistrările contabile aferente acestora și a înscris veniturile corespunzătoare în contul „livrări intracomunitare scutite", înregistrând operațiunea în declarația sa provizorie privind TVA-ul pentru luna noiembrie a anului 1994.

16 Printr-o decizie de impunere rectificativă din 12 februarie 1998, aferentă TVA-ului pentru anul 1994, Finanzamt a majorat cifra de afaceri impozabilă a societății Collée cu un cuantum echivalent cu cel al prețului de vânzare a automobilelor livrate către B, dar a refuzat să acorde acesteia din urmă dreptul de a beneficia de scutire pentru această livrare, pentru motivul că înregistrările necesare nu fuseseră efectuate în mod neîntrerupt și imediat după executarea operațiunii în cauză.

17 Întrucât contestația îndreptată împotriva deciziei de impunere menționate a fost respinsă, la fel ca și acțiunea introdusă la Finanzgericht, domnul Collée a introdus recurs („Revision") la Bundesfinanzhof. În susținerea acestuia, domnul Collée invocă existența unei evidențe contabile referitoare la contractul de vânzare, la transferul prețului de vânzare și la confirmarea ridicării de către B a vehiculelor, care a fost ulterior completată prin facturile emise de GmbH către B. Fiind el însuși convins că aceste documente comerciale sunt de natură să dovedească existența unei livrări comunitare, domnul Collée a solicitat rectificarea deciziei de impunere menționate, astfel încât livrarea de vehicule de prezentare efectuată la începutul anului 1994 să fie considerată scutită.

18 Instanța de trimitere arată că, din jurisprudența sa referitoare la cerințele probei unei livrări la export într-un stat terț – care ar fi, în egală măsură, aplicabilă litigiului cu care aceasta este sesizată –, rezultă că documentele justificative fac parte integrantă din proba contabilă și că înregistrările necesare în acest scop trebuie să fie efectuate în mod neîntrerupt și imediat după executarea operațiunii în cauză. Întrucât a stabilit că această ultimă condiție nu este îndeplinită în speță, instanța de trimitere se întreabă care ar fi modalitățile prin care, în dreptul comunitar, trebuie rezolvat conflictul dintre obligația de a face proba livrării intracomunitare și principiul proporționalității.

19 În consecință, considerând că soluția litigiului cu care este sesizat necesită interpretarea Celei de a șasea directive, Bundesfinanzhof a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

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

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

Cu privire la întrebările preliminare

20 Prin intermediul întrebărilor adresate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu permite ca administrația fiscală a unui stat membru să refuze scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare, care a avut loc în mod efectiv, doar pentru motivul că dovada unei astfel de livrări nu a fost prezentată în timp util. Instanța menționată se întreabă și dacă este pertinent în această privință faptul că persoana impozabilă, inițial și în cunoștință de cauză, a disimulat existența unei livrări intracomunitare.

21 Trebuie să se amintească, de la bun început, că obligația statelor membre de a scuti livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă. Din această dispoziție rezultă că statele membre scutesc livrările de bunuri expediate sau transportate în afara teritoriului unui stat membru, dar în interiorul Comunității, de către vânzător ori de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, efectuate pentru o altă persoană impozabilă ori pentru o persoană juridică neimpozabilă acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expedierii sau a transportului de bunuri.

22 Ca derogare de la principiul fundamental inerent sistemului comun al TVA-ului, potrivit căruia taxa se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție (a se vedea în special Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec., p. I-1883, punctul 16, Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și

C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 54, precum și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 49), scutirea menționată își găsește temeiul în regimul tranzitoriu al TVA-ului aplicabil comerțului intracomunitar, în cadrul căruia impozitarea schimburilor dintre statele membre se bazează pe principiul atribuirii venitului fiscal statului membru în care are loc consumul final (a se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, Rep., p. I-7897, punctul 22).

23 Astfel, scutirea unei livrări intracomunitare în statul membru de plecare a expediției sau a transportului comunitar de bunuri, căreia îi corespunde o achiziție intracomunitară impozitată în statul membru de sosire a expediției sau a transportului menționat, permite evitarea dublei impuneri și, prin urmare, încălcarea principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, Rep., p. I-7797, punctele 24 și 25).

24 În ceea ce privește probele pe care persoanele impozabile sunt obligate să le prezinte pentru a beneficia de scutirea de TVA, trebuie să se constate că nicio dispoziție din A șasea directivă nu privește în mod direct această problemă. La articolul 28c secțiunea A prima parte a tezei, directiva prevede numai că este de competența statelor membre să prevadă condițiile în care scutesc livrările intracomunitare de bunuri (Hotărârea Twoh International, citată anterior, punctul 25).

25 Desigur, articolul 22 din A șasea directivă prevede anumite obligații de formă care le revin plătitorilor de taxă în legătură cu înregistrările contabile, facturarea, declararea, precum și depunerea declarației recapitulative la administrația fiscală. Totuși, alineatul (8) al aceluiași articol conferă statelor membre posibilitatea de a impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale.

26 Or, dintr-o jurisprudență constantă rezultă că măsurile necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale, pe care le pot adopta statele membre în temeiul articolului 22 alineatul (8) din A șasea directivă, nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 52, și Ordonanța din 3 martie 2004, Transport Service, C-395/02, Rec., p. I-1991, punctul 29). Aceste măsuri nu pot, prin urmare, să fie folosite în așa fel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de legislația comunitară în materie (a se vedea Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel, C-454/98, Rec., p. I-6973, punctul 59, precum și Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 92).

27 Guvernul german susține că cerințele privind proba prin documente justificative și acte contabile respectă principiul proporționalității, întrucât nu afectează în mod sistematic dreptul la scutirea de TVA în ceea ce privește o livrare intracomunitară. Pe de o parte, aceste cerințe ar urmări un obiectiv în mod expres prevăzut la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, și anume o prelevare legală și directă, precum și combaterea abuzurilor și, pe de altă parte, acestea ar fi necesare pentru a împiedica fraudele de tip „carusel".

28 În această privință, este necesar să se sublinieze că refuzul scutirii de TVA în cauza principală nu rezultă, potrivit deciziei de trimitere, din cerința legislației germane potrivit căreia plătitorul de taxă este obligat să facă proba livrării intracomunitare prin documente justificative și acte contabile. În fapt, acest refuz este consecința jurisprudenței Bundesfinanzhof, potrivit căreia înregistrările necesare în vederea probei contabile trebuie efectuate în mod neîntrerupt și imediat după executarea operațiunii în cauză, condiție care nu era îndeplinită în cauza menționată, în condițiile în care existența livrării intracomunitare este stabilită în mod clar, astfel cum, de altfel, a admis și Finanzamt.

29 În ceea ce privește, în primul rând, întrebarea dacă administrația fiscală poate refuza să scutească de TVA o livrare intracomunitară numai pentru motivul că dovada contabilă a acestei livrări a fost prezentată tardiv, trebuie să se constate că o măsură națională care condiționează, în esență, dreptul la scutire al unei livrări intracomunitare de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se întreba dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura perceperea corectă a taxei.

30 Într-adevăr, operațiunile trebuie să fie impozitate luându-se în considerare caracteristicile lor obiective (a se vedea în special Hotărârile citate anterior, Optigen și alții, punctul 44, precum și Kittel și Recolta Recycling, punctul 41). Or, în ceea ce privește determinarea caracterului intracomunitar al unei livrări, rezultă din jurisprudența Curții că, dacă o livrare îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, nu este datorat TVA în temeiul unei astfel de livrări (Ordonanța Transport Service, citată anterior, punctele 18 și 19).

31 În consecință, în cauza principală, din moment ce rezultă din decizia de trimitere că este incontestabil faptul că a fost efectuată o livrare intracomunitară, principiul neutralității fiscale impune – astfel cum în mod corect arată și Comisia Comunităților Europene – ca scutirea de TVA să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de către persoanele impozabile. Situația nu ar fi diferită decât dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite. Însă, nu aceasta pare să fie situația în cauza principală.

32 Pe de altă parte, trebuie să se sublinieze că cerința potrivit căreia înscrisurile cerute trebuie înregistrate imediat după executarea operațiunii, fără să fie totuși prevăzut un termen precis în această privință, este de natură să afecteze principiul securității juridice, care face parte din ordinea juridică comunitară și care trebuie să fie respectat de către statele membre în exercitarea competențelor pe care le conferă

directivele comunitare (a se vedea Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții, C-384/04, Rec., p. I-4191, punctul 29).

33 Într-adevăr, astfel cum a subliniat în mod corect avocatul general la punctul 35 din concluzii, este important să se permită ca modificările aduse calificării unei livrări intracomunitare după realizarea operațiunii să fie luate în considerare în contabilitatea persoanelor impozabile. Astfel de regularizări, dacă este cazul, se pot dovedi necesare ca urmare a consecințelor care s-au produs în mod independent de voința acestora din urmă. În consecință, caracterul intracomunitar al unei livrări trebuie să fie recunoscut în cazul unei regularizări ulterioare a contabilității, cu condiția să fie îndeplinite criteriile obiective pe care se întemeiază noțiunile care definesc această operațiune.

34 În ceea ce privește, în al doilea rând, întrebarea dacă faptul că persoana impozabilă a disimulat inițial existența unei livrări intracomunitare este pertinent pentru răspunsul care trebuie dat instanței de trimitere și, în consecință, dacă scutirea de TVA poate fi condiționată de buna-credință a persoanei impozabile, trebuie să se constate că răspunsul la această întrebare depinde de existența unui risc de pierderi de venituri fiscale pentru statul membru respectiv.

35 Într-adevăr, la punctul 18 din Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec., p. 4227), Curtea a statuat că, pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, este de competența statelor membre să prevadă, în ordinea lor juridică internă, posibilitatea de corectare a oricărei taxe facturate pe nedrept, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință. Cu toate acestea, la punctele 60 și 63 din Hotărârea Schmeink & Cofreth și Strobel, citată anterior, Curtea a precizat că, atunci când emitentul facturii a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere de venituri fiscale, principiul neutralității TVA-ului impune ca taxa facturată pe nedrept să poată fi regularizată, fără ca o astfel de regularizare să poată fi condiționată de buna-credință a emitentului menționat (a se vedea Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții, C-78/02-C-80/02, Rec., p. I-13295, punctul 50). Aceleași reguli se aplică, de asemenea, unei regularizări a contabilității în scopul de a obține scutirea unei livrări intracomunitare.

36 În consecință, este de competența instanței naționale să verifice, ținând cont de toate împrejurările pertinente ale cauzei cu care este sesizată, dacă prezentarea cu întârziere a dovezii contabile era susceptibilă de a cauza o pierdere de venituri fiscale sau de a compromite prelevarea TVA-ului.

37 În această privință, trebuie să se constate că nu ar putea să fie considerată ca o pierdere de venituri fiscale neperceperea TVA-ului aferent unei livrări intracomunitare care, inițial, fusese calificată în mod eronat ca livrare efectuată în interiorul țării și care dă naștere, în principiu, la o percepere de TVA. Într-adevăr, conform principiului teritorialității fiscale, astfel de venituri aparțin statului membru în care are loc consumul final.

38 În plus, este de competența instanței naționale să verifice dacă disimularea unei operațiuni intracomunitare și, prin urmare, regularizarea cu întârziere a înregistrărilor contabile aferente acesteia nu sunt viciate de frauda privind TVA-ul. Într-adevăr, potrivit unei jurisprudențe constante, justițiabilii nu s-ar putea prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele comunitare (a se vedea în special Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 54). În mod similar, aplicarea reglementării comunitare nu ar putea fi extinsă pentru a se aplica operațiunilor care sunt realizate cu scopul de a beneficia în mod abuziv de avantajele prevăzute de dreptul comunitar (a se vedea în acest sens Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 69).

39 Or, într-o situație precum cea din cauza principală, faptul că s-a recurs la un intermediar cu scopul de a se percepe comisioane contractuale nu ar putea să fie asimilat unei operațiuni viciate de o fraudă fiscală și nici unei utilizări abuzive a normelor comunitare, dacă este stabilit că o astfel de operațiune nu a fost efectuată cu scopul de a se obține un avantaj fiscal necuvenit.

40 În final, trebuie să se sublinieze că dreptul comunitar nu împiedică statele membre să considere, în anumite condiții, disimularea existenței unei operațiuni intracomunitare ca o tentativă de fraudă cu privire la TVA și să aplice, într-un astfel de caz, amenzile sau sancțiunile pecuniare prevăzute de dreptul lor intern (a se vedea în acest sens Hotărârea Schmeink & Cofreth și Strobel, citată anterior, punctul 62). Cu toate acestea, astfel cum în mod corect arată Comisia, asemenea sancțiuni trebuie să fie întotdeauna proporționale cu gravitatea abuzului.

41 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu permite ca administrația fiscală a unui stat membru să refuze scutirea de TVA a unei livrări intracomunitare, care a avut loc în mod efectiv, numai pentru motivul că dovada unei astfel de livrări nu a fost prezentată în timp util.

42 Cu ocazia analizării dreptului la scutirea de TVA-ul aferent unei astfel de livrări, instanța de trimitere nu trebuie să ia în considerare faptul că persoana impozabilă a disimulat, inițial și în deplină cunoștință de cauză, existența unei livrări intracomunitare decât dacă există un risc de pierderi de venituri fiscale și dacă acesta nu a fost eliminat în mod complet de către persoana impozabilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident apărut 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 treia) declară:

Articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf 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 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991, trebuie interpretat în sensul că nu permite ca administrația fiscală a unui stat membru să refuze scutirea de taxa pe valoarea adăugată a unei livrări intracomunitare, care a avut loc în mod efectiv, numai pentru motivul că dovada unei astfel de livrări nu a fost prezentată în timp util.

Cu ocazia analizării dreptului la scutirea de taxa pe valoarea adăugată aferentă unei astfel de livrări, instanța de trimitere nu trebuie să ia în considerare faptul că persoana impozabilă a disimulat, inițial și în deplină cunoștință de cauză, existența unei livrări intracomunitare decât dacă există un risc de pierderi de venituri fiscale și dacă acesta nu a fost eliminat în mod complet de către persoana impozabilă.

Semnături