

Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

9 octombrie 2014(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 138 alineatul (1) – Scutiri pentru operațiunile intracomunitare – Persoană care achiziționează bunurile neidentificate în scopuri de TVA – Obligația vânzătorului de a proba autenticitatea semnăturii persoanei care achiziționează bunurile sau a reprezentantului acesteia – Principiile proporționalității, securității juridice și protecției încrederii legitime – Efect direct”

În cauza C-492/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Varna (Bulgaria), prin decizia din 2 septembrie 2013, primită de Curtea la 13 septembrie 2013, în procedura

Traum EOOD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz (raportor), președinte de cameră, și domnii C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de D. Zhelyazkov, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de S. Petrova și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 138 alineatul (1) și a articolului 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție

special?, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010 (JO L 326, p. 1, denumit? în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Traum EOOD (denumit? în continuare „Traum”), pe de o parte, ?i Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direc?iei „Contesta?ii ?i practic? în materie de impozite ?i asigur?ri sociale” pentru ora?ul Varna a Administra?iei Centrale a Agen?iei Veniturilor Bugetare, denumit? în continuare „Direktor”), pe de alt? parte, cu privire la o decizie rectificativ? prin care societ??ii Traum i s?a refuzat acordarea unei scutiri de taxa pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”) pentru o opera?iune pe care Traum a calificat-o drept livrare intracomunitar? de bunuri.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 131 din Directiva TVA prevede:

„Scutirile prev?zute la capitolele 2-9 [din titlul IX din Directiva TVA] se aplic? f?r? s? aduc? atingere altor dispozi?ii comunitare ?i în conformitate cu condi?iile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corect? ?i direct? a acestor scutiri ?i de a preveni orice posibil? evaziune, fraud? sau abuz.”

4 Articolul 138 alineatul (1) din directiv?, care figureaz? în capitolul 4, intitulat „Scutiri pentru opera?iunile intracomunitare”, din titlul IX din aceasta, prevede:

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate c?tre o destina?ie aflat? în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunit??ii, de c?tre vânz?tor sau persoana care achizi?ioneaz? bunurile sau în numele acestora, pentru o alt? persoan? impozabil? sau pentru o persoan? juridic? neimpozabil? care ac?ioneaz? ca atare într?un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.”

5 Potrivit articolului 139 alineatul (1) din directiva men?ionat?:

„Scutirea prev?zut? la articolul 138 alineatul (1) nu se aplic? livr?rii de bunuri efectuate de persoane impozabile care beneficiaz? de scutirea pentru întreprinderi mici prev?zut? la articolele 282-292.

Scutirea respectiv? nu se aplic? nici livr?rii de bunuri c?tre persoanele impozabile sau persoanele juridice neimpozabile ale c?ror achizi?ii intracomunitare de bunuri nu se supun TVA?ului în temeiul articolului 3 alineatul (1).”

Dreptul bulgar

6 Articolul 7 alineatul 1 din Legea privind taxa pe valoarea ad?ugat? (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006), în versiunea aplicabil? cauzei principale (denumit? în continuare „ZDDS”), are urm?torul cuprins:

„Livrarea intracomunitar? de bunuri este livrarea de bunuri care au fost transportate de pe teritoriul na?ional într?un alt stat membru de c?tre vânz?tor, înregistrat în scopuri de TVA în conformitate cu prezenta lege, sau în numele acestuia ori în numele persoanei care achizi?ioneaz? bunurile, în cazul în care aceasta din urm? este o persoan? impozabil? sau o persoan? juridic? neimpozabil?, înregistrat? în scopuri de TVA în alt stat membru.”

7 Articolul 45 din Regulamentul de aplicare a ZDDS prevede:

„Pentru a proba o livrare intracomunitară de bunuri, furnizorul trebuie să dispună de următoarele documente:

1. documentul de livrare:

- a) factura cu privire la livrare, în cuprinsul creia, în cazul în care persoana care achiziționează bunurile este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru, se indică numărul de înregistrare în scopuri de TVA al acesteia, atribuit de statul membru, sub care i-au fost livrate bunurile;
- b) procesul verbal prevăzut la articolul 117 alineatul 2 [din ZDDS], în cazul în care este vorba despre o livrare intracomunitară în sensul articolului 7 alineatul 4 [din ZDDS];

[...]

2. documentele care fac dovada expedierii sau a transportului bunurilor de pe teritoriul național pe teritoriul unui alt stat membru:

- a) documentul de transport sau confirmarea scrisă a persoanei care achiziționează bunurile sau a unei persoane mandatate de aceasta care atestă că bunurile au fost recepționate pe teritoriul unui alt stat membru, în cazul în care transportul a fost efectuat de un terț în numele furnizorului sau al persoanei care achiziționează bunurile [...]

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

8 În cursul lunilor septembrie și octombrie ale anului 2009, Traum a desfășurat o activitate de construcții generale de clădiri și lucrări de inginerie civilă. În declarația sa de TVA aferentă perioadei 1 septembrie-31 octombrie 2009, Traum a menționat efectuarea unor livrări intracomunitare de portelame și semifabricate, scutite de TVA, societății Evangelos gaitadzis, cu sediul în Grecia, prezentând documente prevăzute la articolul 45 din Regulamentul de aplicare a ZDDS, și anume două facturi care conțineau numărul grec de înregistrare în scopuri de TVA al societății Evangelos gaitadzis, procese verbale de livrare, avize internaționale de expediție și o confirmare de recepție a mărfii semnată.

9 După efectuarea, la 7 octombrie 2009, a unei verificări în baza de date electronică a sistemului de schimb de informații privind TVA-ul (VIES) („VAT Information Exchange System”, denumit în continuare „baza de date VIES”), administrația financiară bulgară a emis, la 2 noiembrie 2009, o decizie de compensare și de restituire în privința Traum. În decizia menționată, ea arăta că dintr-o verificare în baza de date VIES a rezultat că societatea Evangelos gaitadzis era înregistrată în scopuri de TVA și dispunea de un număr de TVA valabil începând de la 15 noiembrie 2005.

10 În schimb, societatea Evangelos gaitadzis nu a declarat achiziția intracomunitară și nici nu a achitat TVA în Grecia.

11 Cu ocazia unui control fiscal ulterior, administrația financiară bulgară a consultat din nou baza de date VIES și a constatat cu această ocazie că societatea Evangelos gaitadzis nu mai era înregistrată în scopuri de TVA începând de la 15 ianuarie 2006. În consecință, la 17 mai 2011, administrația menționată a emis o decizie rectificativă în privința Traum, prin care a supus TVA-ului operațiunile de vânzare către societatea Evangelos gaitadzis, pentru motivul că această

societate nu era înregistrat? în scopuri de TVA în alt stat membru, astfel încât condi?ia scutirii de această tax? care depinde de calitatea de persoan? impozabil? a celui care achizi?ioneaz? bunurile, prev?zut? la articolul 7 alineatul 1 din ZDDS, nu era îndeplinit?.

12 Formulând o ac?iune administrativ? împotriva acestei decizii rectificative la Direktor, Traum a prezentat cu această ocazie decizia de compensare ?i de restituire emis? de administra?ia financiar? bulgar?, care ar?ta faptul c? societatea Evangelos gaitadzis dispunea de un num?r de înregistrare în scopuri de TVA valabil la momentul opera?iunii.

13 Prin decizia din 5 august 2011, Direktor a confirmat decizia rectificativ? în temeiul lipsei dovezii privind transportul bunurilor în afara teritoriului bulgar ?i al lipsei confirm?rii scrise a recep?iei m?rfii din partea persoanei care a achizi?ionat bunurile. Direktor sus?inea c? bonul de recep?ie a m?rfii în discu?ie ?i procesele?verbale de recep?ie prezentate nu con?ineau nici informa?ii privind adresa exact? de recep?ie a acestei m?rfi, nici identitatea, func?ia ?i puterea de reprezentare a persoanei care a recep?ionat?o în cadrul societ??ii Evangelos gaitadzis, astfel încât aceste documente nu aveau valoare probatorie.

14 În sus?inerea ac?iunii formulate la Administrativen sad Varna (Tribunalul Administrativ din Varna) împotriva acestei decizii emise de Direktor, Traum arat? c? a prezentat administra?iei financiare bulgare toate documentele impuse atât de ZDDS, cât ?i de regulamentul de aplicare a ZDDS, care dovedeau existen?a unei livr?ri intracomunitare. În plus, ea sus?ine c? a efectuat opera?iunile în discu?ie cu bun??credin??, dup? ce a verificat num?rul de înregistrare în scopuri de TVA al societ??ii Evangelos gaitadzis în baza de date VIES înainte de încheierea opera?iunilor în cauz?.

15 Instan?a de trimitere arat? c?, în materia aplic?rii articolului 7 alineatul 1 din ZDDS, referitor la mijloacele de prob? a unui transport intracomunitar de bunuri ?i a recep?iei acestora în alt stat membru, jurispruden?a bulgar? con?ine hot?râri contradictorii în ceea ce prive?te for?a probant? a avizelor interna?ionale de expedi?ie. În această privin??, ea ridic? problema dac? cerin?ele de prob? practicate în temeiul dreptului bulgar sunt conforme cu dreptul Uniunii.

16 În aceste condi?ii, Administrativen sad Varna a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Condi?ia prealabil? pentru scutirea de TVA în conformitate cu articolul 138 alineatul (1) din [Directiva TVA] este îndeplinit? ?i nu este aplicabil? excep?ia prev?zut? la articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din [această directiv?] într?un caz precum cel din cauza principal?, în care dup? efectuarea livr?rii s?a stabilit c? faptul c? persoana care a achizi?ionat bunurile nu are calitatea de «persoan? înregistrat? în scopuri de TVA» a fost indicat în [baza de date VIES] dup? efectuarea livr?rii [sau înscrierea tardiv? a calit??ii de «persoan? care nu mai este înregistrat? în scopuri de TVA» rezult? din informa?iile adunate de administra?ia financiar? bulgar?], iar reclamanta afirm? c? a ac?ionat cu diligen?a necesar?, adresând, [în cadrul acestei baze de date], cereri de informa?ii din acest sistem, care nu sunt probate cu înscrieri?

2) Principiile neutralit??ii fiscale, propor?ionalit??ii ?i protec?iei încrederii legitime sunt înc?lcate în cazul unei practici administrative ?i al unei jurispruden?e conform c?rora vânz?torul – expeditorul conform contractului de transport – are obliga?ia de a stabili autenticitatea semn?turii beneficiarului ?i dac? aceasta provine de la o persoan? care reprezint? societatea beneficiar?, de la unul dintre angaja?ii acestei societ??ii având o func?ie corespunz?toare sau de la o persoan? autorizat??

3) Într-o situație precum cea din speță, dispoziția articolului 138 alineatul (1) din Directiva [TVA] are efect direct, iar instanța națională poate să aplice această dispoziție în mod direct?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

17 Direktor pune în discuție admisibilitatea cererii de decizie preliminară, susținând că instanța de trimitere a prezentat în mod eronat situația de fapt din cauza principală. În opinia Direktor, instanța de trimitere a considerat în mod greșit ca fiind dovedit faptul că marfa a fost transportată în Grecia și predată societății Evangelos gaitadzis.

18 În această privință, trebuie arătat, pe de o parte, că instanța de trimitere s-a limitat să indice Curții documentele pe care Traum le-a prezentat în scopul de a demonstra existența unei livrări intracomunitare de bunuri, fără a constata ea însăși faptul că marfa a fost efectiv transportată în Grecia sau că a fost predată persoanei care a achiziționat-o, și, pe de altă parte, că întrebările adresate Curții se referă, dimpotrivă, la cerințele de probă cărorora statele membre pot supune scutirea de TVA pentru o livrare intracomunitară.

19 În plus, rezultatul dintr-o jurisprudență constantă în cadrul procedurii prevăzute la articolul 267 TFUE, întemeiat pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, aceasta este abilitată să se pronunțe numai asupra interpretării sau a validității unui text de drept al Uniunii pornind de la faptele care îi sunt indicate de instanța națională (a se vedea Hotărârea WWF și alții, C-435/97, EU:C:1999:418, punctul 31, precum și Hotărârea Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, punctul 19 și jurisprudența citată). În ceea ce privește în special pretensele lacune și erori de fapt conținute în decizia de trimitere, este suficient să se amintească faptul că nu este de competența Curții, ci a instanței naționale să stabilească faptele care au stat la baza litigiului și să desprindă din acestea consecințele pentru decizia pe care trebuie să o dea (Hotărârea PreussenElektra, C-379/98, EU:C:2001:160, punctul 40).

20 Cererea de decizie preliminară este, prin urmare, admisibilă.

Cu privire la prima și la a doua întrebare

21 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 138 alineatul (1) și articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, administrația financiară dintr-un stat membru să refuze beneficiul dreptului la scutirea de TVA pentru o livrare intracomunitară pentru motivul că persoana care a achiziționat bunurile nu era identificată în scopuri de TVA în alt stat membru și că furnizorul nu a dovedit nici autenticitatea semnăturii care figurează pe documentele prezentate în susținerea declarației sale de livrare pretins scutită, nici puterea de reprezentare a celui care a semnat aceste documente în numele persoanei care a achiziționat bunurile.

22 Pentru a răspunde la aceste întrebări, trebuie amintit că o livrare intracomunitară, care constituie corolarul achiziției intracomunitare, este scutită de TVA dacă îndeplinește condițiile stabilite la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA (Hotărârea Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 29 și jurisprudența citată).

23 În temeiul acestei dispoziții, statele membre scutesc livrările de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Uniunii

Europene, de c?tre v?nz?tor sau persoana care achizi?ioneaz? bunurile sau ?n numele acestora, pentru o alt? persoan? impozabil? sau pentru o persoan? juridic? neimpozabil? care ac?ioneaz? ca atare ?ntr?un alt stat membru dec?t cel ?n care ?ncepe expedierea sau transportul bunurilor.

24 Potrivit unei jurispruden?e constante, scutirea de TVA a livr?rii intracomunitare a unui bun nu devine aplicabil? dec?t atunci c?nd dreptul de a dispune de acest bun ?n calitate de proprietar a fost transmis persoanei care ?l achizi?ioneaz? ?i c?nd furnizorul dovede?te c? bunul respectiv a fost expedit sau transportat ?n alt stat membru ?i c?, ?n urma acestei expedi?ii sau a acestui transport, acela?i bun a p?r?sit ?n mod fizic teritoriul statului membru de livrare (a se vedea ?n special Hot?r?rea Teleos ?i al?ii, C?409/04, EU:C:2007:548, punctul 42).

25 ?n plus, astfel cum rezult? din articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, scutirea de aceast? tax? este supus? condi?iei ca livrarea s? nu fie efectuat? c?tre o persoan? impozabil? sau o persoan? juridic? neimpozabil? ale c?rei achizi?ii intracomunitare de bunuri nu sunt supuse TVA?ului ?n temeiul articolului 3 alineatul (1) din aceast? directiv?.

26 Or, ?ntreb?rile adresate de instan?a de trimitere vizeaz? mijloacele de prob? care pot fi impuse furnizorului pentru a demonstra c? sunt ?ntrunite condi?iile pentru scutirea de TVA cu ocazia unei livr?ri intracomunitare de bunuri.

27 ?n aceast? privin??, din jurispruden?a Cur?ii reiese c?, ?n lipsa unei dispozi?ii concrete ?n Directiva TVA referitoare la probele pe care persoanele impozabile sunt obligate s? le prezinte pentru a beneficia de scutirea de TVA, revine statelor membre sarcina de a stabili, ?n conformitate cu articolul 131 din aceast? directiv?, condi?iile ?n care scutesc livr?rile intracomunitare pentru a asigura aplicarea corect? ?i simpl? a scutirilor ?i pentru a preveni orice posibil? evaziune, fraud? sau abuz. Cu toate acestea, ?n exercitarea competen?elor lor, statele membre trebuie s? respecte principiile generale ale dreptului care fac parte din ordinea juridic? a Uniunii, ?ntre care figureaz? ?n special principiile securit??ii juridice ?i propor?ionalit??ii (Hot?r?rea Mecsek?Gabona, EU:C:2012:547, punctul 36 ?i jurispruden?a citat?).

28 Principiul securit??ii juridice, care are drept corolar principiul protec?iei ?ncrederii legitime, impune, pe de o parte, ca normele de drept s? fie clare ?i precise ?i, pe de alt? parte, ca aplicarea acestora s? fie previzibil? pentru justifiabili (Hot?r?rea Plantanol, C?201/08, EU:C:2009:539, punctul 46 ?i jurispruden?a citat?).

29 Trebuie amintit c? acest principiu se impune cu o rigoare deosebit? atunci c?nd este vorba de o reglementare care poate presupune obliga?ii financiare, pentru a permite persoanelor interesate s? cunoasc? cu exactitate obliga?iile pe care le impune aceasta. Rezult? c? este necesar ca persoanele impozabile s? aib? cuno?tin?? de obliga?iile lor fiscale ?nainte de a ?ncheia o tranzac?ie (a se vedea Hot?r?rea Teleos ?i al?ii, EU:C:2007:548, punctul 48 ?i jurispruden?a citat?).

30 ?n acest context, Curtea a precizat c? obliga?iile care revin unei persoane impozabile ?n materie de prob? trebuie determinate ?n func?ie de condi?iile prev?zute expres ?n aceast? privin?? de legisla?ia na?ional? ?i de practica obi?nuit? stabilit? pentru tranzac?ii similare (a se vedea Hot?r?rea Mecsek?Gabona, EU:C:2012:547, punctul 38).

31 Astfel, ar fi contrar principiului securit??ii juridice ca un stat membru, care a prev?zut condi?iile pentru aplicarea scutirii de TVA pentru o livrare intracomunitar?, stabilind printre altele o list? de documente ce trebuie prezentate autorit??ilor competente, ?i care a acceptat ini?ial documentele prezentate de furnizor ca dovezi justificative ale dreptului la scutire, s? poat? ulterior s? oblige respectivul furnizor s? achite TVA?ul aferent acestei livr?ri ?n cazul ?n care se dovede?te c?, printre altele din cauza unei fraude s?v?r?ite de persoana care achizi?ioneaz? bunurile,

despre care furnizorul nu avea și nu putea avea cunoștințe, bunurile în cauză nu au părșit, în realitate, teritoriul statului membru de livrare (a se vedea Hotărârea Teleos și alții, EU:C:2007:548, punctul 50).

32 În acest sens, potrivit jurisprudenței Curții, într-o asemenea situație, deși nu există aparent nicio probă tangibilă care să permită să se concluzioneze că bunurile respective au fost transferate în afara teritoriului statului membru de livrare, faptul de a obliga o persoană imposibil să furnizeze o astfel de probă nu garantează aplicarea corectă și simplă a scutirilor de TVA. Dimpotrivă, această obligație plasează persoana imposibilă într-o situație de incertitudine în ceea ce privește posibilitatea de a aplica scutirea în cazul livrării intracomunitare sau în ceea ce privește necesitatea de a include TVA-ul în prețului de vânzare (a se vedea Hotărârea Teleos și alții, EU:C:2007:548, punctele 49 și 51, precum și Hotărârea Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punctul 41).

33 În speță, din decizia de trimitere reiese că administrația financiară bulgară a emis o decizie de compensare și de restituire întemeindu-se pe documentele prezentate de Traum conform articolului 45 din Regulamentul de aplicare a ZDDS, fără a solicita, cu toate acestea, dovada autenticității semnăturii persoanei care a achiziționat bunurile, care figura pe aceste documente, sau prezentarea împuternicirii de reprezentare a persoanei semnatare. Aceste cerințe, care, potrivit instanței de trimitere, constituie „condiții suplimentare”, au fost formulate de către administrația respectivă doar în cadrul unui control fiscal ulterior.

34 Or, ar fi contrar principiului securității juridice să se refuze beneficiul dreptului la scutirea de TVA pentru operațiunile în discuție în litigiul principal pentru motivul că furnizorul nu a prezentat astfel de probe suplimentare cu ocazia unui control ulterior al acestor operațiuni, în condițiile în care documentele prezentate de Traum în susținerea declarației sale erau conforme cu lista documentelor care trebuie prezentate administrației financiare bulgare, stabilită la articolul 45 din Regulamentul de aplicare a ZDDS, și au fost acceptate inițial de această administrație ca dovezi justificative ale dreptului la scutire, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

35 În ceea ce privește refuzul scutirii de TVA pentru livrarea în discuție în litigiul principal pentru motivul că persoana care a achiziționat bunurile nu era identificată în scopuri de TVA în alt stat membru la momentul livrării, este adevărat, desigur, că atribuirea unui număr de identificare în scopuri de TVA aduce proba statutului fiscal al persoanei imposibile în vederea aplicării acestei taxe și facilitează controlul fiscal al operațiunilor intracomunitare (a se vedea în acest sens Hotărârea Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punctul 60).

36 Cu toate acestea, dat fiind că obligația de verificare a calității de persoană imposibilă revine autorității naționale competente înainte ca aceasta din urmă să îi atribuie un număr de identificare în scopuri de TVA, o eventuală neregularitate care ar afecta registrul persoanelor imposibile nu poate avea drept consecință privarea unui operator, care s-a întemeiat pe datele care figurau în registrul menționat, de scutirea de care ar avea dreptul să beneficieze. Astfel, Curtea a hotărât că ar fi contrar principiului proporționalității ca furnizorul să fie considerat persoană obligată la plata TVA-ului pentru simplul motiv că a intervenit o radiere cu efect retroactiv a numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care a achiziționat bunurile (a se vedea în acest sens Hotărârea Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punctele 63 și 64).

37 În cadrul litigiului principal, Traum a transmis administrației financiare bulgare două facturi care indicau numărul grec de înregistrare în scopuri de TVA al societății Evangelos gaitadzis, în vederea dovedirii existenței dreptului său la scutirea de TVA, în conformitate cu articolul 45 alineatul 1 litera a) din Regulamentul de aplicare a ZDDS. Aceste aspecte au fost confirmate, după verificarea de către administrația menționată în baza de date VIES, în decizia de compensare și

de restituire din 2 noiembrie 2009. Prin urmare, respectiva administrație a convenit și a acceptat inițial c, în conformitate cu condiția prevăzută la articolul 7 alineatul 1 din ZDDS, persoana care a achiziționat bunurile era plătitoare de TVA în alt stat membru. Această administrație nu a constatat decât în cadrul unui control ulterior c această din urmă condiție lipsea. În aceste condiții, refuzul scutirii de TVA pentru o livrare intracomunitară ar fi contrar principiilor securității juridice și proporționalității.

38 În ceea ce privește împrejurarea subliniată de Direktor în observațiile sale scrise potrivit căreia Traum ar fi trebuit să demonstreze, prin alte mijloace, c societatea Evangelos gaitadzis era o persoană impozabilă care acționa ca atare într-un alt stat membru, ale cărei achiziții intracomunitare erau supuse TVA-ului, din decizia de trimitere reiese c această cerință nu este prevăzută de reglementarea națională în discuție în litigiul principal și, în plus, nu a fost formulată înainte de emiterea deciziei de compensare și de restituire de către administrația financiară bulgară, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.

39 În observațiile sale scrise, Direktor arată de asemenea c Traum nu a acționat cu bună credință și c nu a dat dovadă de diligență necesară pentru a se asigura de autenticitatea documentelor prezentate în susținerea cererii sale de scutire de TVA. El face vorbire de asemenea de o eventuală fraudă săvârșită de societatea Evangelos gaitadzis în raport cu administrația financiară elenă. În această privință, Direktor susține printre altele c, ținând seama de răspunsurile date de transportatori cu ocazia controlului fiscal la care a fost supus livrarea în discuție în litigiul principal, este îndoielnic c documentele de transport prezentate corespundeau situației de fapt reale.

40 Or, decizia de trimitere nu conține indicații care să permită să se concluzioneze c livrarea în discuție în litigiul principal era implicată într-o fraudă fiscală sau c Traum nu a acționat cu bună credință în contextul unei eventuale fraude săvârșite de persoana care a achiziționat bunurile.

41 În această privință, trebuie amintit c, în cadrul procedurii inițiate în temeiul articolului 267 TFUE, Curtea nu este competentă să verifice și nici să aprecieze împrejurările de fapt referitoare la cauza principală. Revine, așadar, instanței naționale sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din această cauză pentru a stabili dacă Traum a acționat cu bună credință și a luat toate măsurile care îi pot fi pretinse în mod rezonabil pentru a se asigura c operațiunea realizată nu o pune în situația de a participa la o fraudă fiscală (a se vedea prin analogie Hotărârea Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punctul 53).

42 În ipoteza în care această instanță ar ajunge la concluzia c, în lumina unor elemente obiective, este dovedit faptul c Traum știa sau ar fi trebuit să știe c operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de persoana care a achiziționat bunurile și c nu luase toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectiv, beneficiul dreptului la scutirea de TVA poate să îi fie refuzat (a se vedea în acest sens Hotărârea Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punctul 54).

43 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare c articolul 138 alineatul (1) și articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c se opun ca, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, administrația financiară dintr-un stat membru să refuze beneficiul dreptului la scutirea de TVA pentru o livrare intracomunitară pentru motivul c persoana care a achiziționat bunurile nu era identificată în scopuri de TVA în alt stat membru și c furnizorul nu a demonstrat nici autenticitatea semnăturii care figurează pe documentele prezentate în susținerea declarației sale de livrare pretins scutită, nici puterea de reprezentare a persoanei care a semnat aceste documente în numele persoanei care a achiziționat bunurile, în condițiile în care dovezile

justificative ale dreptului de scutire prezentate de furnizor în susținerea declarației sale erau conforme cu lista documentelor care trebuie prezentate respectivei administrații, stabilit de dreptul național, și au fost acceptate inițial de aceasta ca dovezi justificative, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Cu privire la a treia întrebare

44 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că are efect direct, astfel încât poate fi invocat de persoanele impozabile în fața instanțelor naționale împotriva statului în vederea obținerii unei scutiri de TVA pentru o livrare intracomunitară.

45 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptați să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului, oricare ar fi calitatea în care acționează acesta din urmă (a se vedea Hotărârea Portugás, C-425/12, EU:C:2013:829, punctele 18 și 23, și Hotărârea Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, punctul 31 și jurisprudența citată).

46 În speță, articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA prevede obligația statelor membre de a scuti livrările de bunuri care îndeplinesc condițiile care sunt enumerate în cuprinsul acestuia.

47 Deși articolul 131 din această directivă acordă statelor membre o anumită marjă de apreciere atunci când adoptă condițiile scutirii de TVA prevăzute la articolul 138 din aceasta în vederea asigurării aplicării corecte și simple a scutirilor respective, această împrejurare nu afectează totuși caracterul precis și necondiționat al obligației de scutire prevăzute de acest din urmă articol (a se vedea prin analogie Hotărârea Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, punctul 33).

48 Rezultă din cele de mai sus că articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că are efect direct, astfel încât poate fi invocat de persoanele impozabile în fața instanțelor naționale împotriva statului în vederea obținerii unei scutiri de TVA pentru o livrare intracomunitară.

Cu privire la cheltuielile de judecată

49 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 cincea) declară:

1) Articolul 138 alineatul (1) și articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, administrația financiară dintr-un stat membru să refuze beneficiul dreptului la scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară pentru motivul că persoana care a achiziționat bunurile nu era identificat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în alt stat membru și că furnizorul nu a demonstrat nici autenticitatea semnăturii care figurează pe documentele prezentate în susținerea declarației sale de livrare pretins scutită, nici puterea de reprezentare a persoanei care a semnat aceste documente în numele persoanei care a achiziționat bunurile, în condițiile în

care dovezile justificative ale dreptului de scutire prezentate de furnizor în susținerea declarațiilor sale erau conforme cu lista documentelor care trebuie prezentate respectivei administrații, stabilit de dreptul național, și au fost acceptate inițial de aceasta ca dovezi justificative, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

2) Articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2010/88, trebuie interpretat în sensul că are efect direct, astfel încât poate fi invocat de persoanele impozabile în fața instanțelor naționale împotriva statului în vederea obținerii unei scutiri de taxa pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară.

Semnături

* Limba de procedură: bulgara.