CJUE: TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 138 alineatul (1) – Scutiri pentru operațiunile intracomunitare – Persoană care achiziționează bunurile neidentificată 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

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 138 alineatul (1) – Scutiri pentru operațiunile intracomunitare – Persoană care achiziționează bunurile neidentificată 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 Curte la 13 septembrie 2013, în procedura

Traum EOOD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna 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 danachno-osiguritelna 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 specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010 (JO L 326, p. 1, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Traum EOOD (denumită în continuare „Traum”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcţiei „Contestaţii şi practică în materie de impozite şi asigurări sociale” pentru orașul Varna a Administraţiei Centrale a Agenţiei Veniturilor Bugetare, denumit în continuare „Direktor”), pe de altă parte, cu privire la o decizie rectificativă prin care societății Traum i s-a refuzat acordarea unei scutiri de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru o operațiune pe care Traum a calificat-o drept livrare intracomunitară de bunuri.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 131 din Directiva TVA prevede:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 [din titlul IX din Directiva TVA] se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care

statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

4 Articolul 138 alineatul (1) din directivă, care figurează în capitolul 4, intitulat „Scutiri pentru operațiunile intracomunitare”, din titlul IX din aceasta, prevede:

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

5 Potrivit articolului 139 alineatul (1) din directiva menționată:

„Scutirea prevăzută la articolul 138 alineatul (1) nu se aplică livrării de bunuri efectuate de persoane impozabile care beneficiază de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282-292.

Scutirea respectivă nu se aplică nici livrării de bunuri către persoanele impozabile sau persoanele juridice neimpozabile ale căror achiziții 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 adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006), în versiunea aplicabilă cauzei principale (denumită în continuare „ZDDS”), are următorul cuprins:

„Livrarea intracomunitară de bunuri este livrarea de bunuri care au fost transportate de pe teritoriul naţional într-un alt stat membru de către vânzător, înregistrat în scopuri de TVA în conformitate cu prezenta lege, sau în numele acestuia ori în numele persoanei care achiziționează bunurile, în cazul în care aceasta din urmă este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, înregistrată 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 căreia, 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 desfăşurat 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 port-lame 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 internaţionale de expediţie şi 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”, denumită 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 înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru, astfel încât condiția scutirii de această taxă care depinde de calitatea de persoană impozabilă a celui care achiziționează bunurile, prevăzută la articolul 7 alineatul 1 din ZDDS, nu era îndeplinită.

12 Formulând o acțiune administrativă împotriva acestei decizii rectificative la Direktor, Traum a prezentat cu această ocazie decizia de compensare și de restituire emisă de administrația financiară bulgară, care arăta faptul că societatea Evangelos gaitadzis dispunea de un număr de înregistrare în scopuri de TVA valabil la momentul operațiunii.

13 Prin decizia din 5 august 2011, Direktor a confirmat decizia rectificativă în temeiul lipsei dovezii privind transportul bunurilor în afara teritoriului bulgar și al lipsei confirmării scrise a recepției mărfii din partea persoanei care a achiziționat bunurile. Direktor susținea că bonul de recepție a mărfii în discuție și procesele-verbale de recepție prezentate nu conțineau nici informații privind adresa exactă de recepție a acestei mărfi, nici identitatea, funcția și puterea de reprezentare a persoanei care a recepționat-o în cadrul societății Evangelos gaitadzis, astfel încât aceste documente nu aveau valoare probatorie.

14 În susținerea acțiunii formulate la Administrativen sad Varna (Tribunalul Administrativ din Varna) împotriva acestei decizii emise de Direktor, Traum arată că a prezentat administrației financiare bulgare toate documentele impuse atât de ZDDS, cât și de regulamentul de aplicare a ZDDS, care dovedeau existența unei livrări intracomunitare. În plus, ea susține că a efectuat operațiunile în discuție cu bună-credință, după ce a verificat numărul de înregistrare în

scopuri de TVA al societății Evangelos gaitadzis în baza de date VIES înainte de încheierea operațiunilor în cauză.

15 Instanța de trimitere arată că, în materia aplicării articolului 7 alineatul 1 din ZDDS, referitor la mijloacele de probă a unui transport intracomunitar de bunuri și a recepției acestora în alt stat membru, jurisprudența bulgară conține hotărâri contradictorii în ceea ce privește forța probantă a avizelor internaţionale de expediţie. În această privință, ea ridică problema dacă cerințele de probă practicate în temeiul dreptului bulgar sunt conforme cu dreptul Uniunii.

16 În aceste condiții, Administrativen sad Varna a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Condiția prealabilă pentru scutirea de TVA în conformitate cu articolul 138 alineatul (1) din [Directiva TVA] este îndeplinită și nu este aplicabilă excepția prevăzută la articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din [această directivă] într-un caz precum cel din cauza principală, în care după efectuarea livrării s-a stabilit că faptul că persoana care a achiziționat bunurile nu are calitatea de «persoană înregistrată în scopuri de TVA» a fost indicat în [baza de date VIES] după efectuarea livrării [sau înscrierea tardivă a calității de «persoană care nu mai este înregistrată în scopuri de TVA» rezultă din informațiile adunate de administrația financiară bulgară], iar reclamanta afirmă că a acționat cu diligența necesară, adresând, [în cadrul acestei baze de date], cereri de informații din acest sistem, care nu sunt probate cu înscrisuri?

2) Principiile neutralității fiscale, proporționalității și protecției încrederii legitime sunt încălcate în cazul unei practici administrative și al unei jurisprudențe conform cărora vânzătorul – expeditorul conform contractului de transport – are obligația de a stabili autenticitatea semnăturii beneficiarului și dacă aceasta provine de la o

persoană care reprezintă societatea beneficiară, de la unul dintre angajații acestei societăți având o funcție corespunzătoare sau de la o persoană autorizată?

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 cărora statele membre pot supune scutirea de TVA pentru o livrare intracomunitară.

19 În plus, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că în cadrul procedurii prevăzute la articolul 267 TFUE, întemeiată 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 pretinsele 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 către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.

24 Potrivit unei jurisprudențe constante, scutirea de TVA a livrării intracomunitare a unui bun nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de acest bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că bunul respectiv a fost expediat sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, același bun a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare (a se vedea în special Hotărârea Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 42).

25 În plus, astfel cum rezultă din articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, scutirea de această taxă este supusă condiției ca livrarea să nu fie efectuată către o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei achiziții intracomunitare de bunuri nu sunt supuse TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul (1) din această directivă.

26 Or, întrebările adresate de instanța de trimitere vizează mijloacele de probă care pot fi impuse furnizorului pentru a demonstra că sunt întrunite condițiile pentru scutirea de TVA cu ocazia unei livrări intracomunitare de bunuri.

27 În această privință, din jurisprudența Curții reiese că, în lipsa unei dispoziții concrete în Directiva TVA referitoare la probele pe care persoanele impozabile sunt obligate să le prezinte pentru a beneficia de scutirea de TVA,

revine statelor membre sarcina de a stabili, în conformitate cu articolul 131 din această directivă, condițiile în care scutesc livrările intracomunitare pentru a asigura aplicarea corectă și simplă a scutirilor și pentru a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz. Cu toate acestea, în exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, între care figurează în special principiile securității juridice și proporționalității (Hotărârea Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punctul 36 și jurisprudența citată).

28 Principiul securității juridice, care are drept corolar principiul protecției încrederii legitime, impune, pe de o parte, ca normele de drept să fie clare și precise și, pe de altă parte, ca aplicarea acestora să fie previzibilă pentru justițiabili (Hotărârea Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, punctul 46 și jurisprudența citată).

29 Trebuie amintit că acest principiu se impune cu o rigoare deosebită atunci când este vorba de o reglementare care poate presupune obligații financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască cu exactitate obligațiile pe care le impune aceasta. Rezultă că este necesar ca persoanele impozabile să aibă cunoștință de obligațiile lor fiscale înainte de a încheia o tranzacție (a se vedea Hotărârea Teleos și alții, EU:C:2007:548, punctul 48 și jurisprudența citată).

30 În acest context, Curtea a precizat că obligațiile care revin unei persoane impozabile în materie de probă trebuie determinate în funcție de condițiile prevăzute expres în această privință de legislația națională și de practica obișnuită stabilită pentru tranzacții similare (a se vedea Hotărârea Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punctul 38).

31 Astfel, ar fi contrar principiului securității juridice ca un stat membru, care a prevăzut condițiile pentru

aplicarea scutirii de TVA pentru o livrare intracomunitară, stabilind printre altele o listă de documente ce trebuie prezentate autorităților competente, și care a acceptat inițial documentele prezentate de furnizor ca dovezi justificative ale dreptului la scutire, să poată ulterior să oblige respectivul furnizor să achite TVA-ul aferent acestei livrări în cazul în care se dovedește că, printre altele din cauza unei fraude săvârșite de persoana care achiziționează bunurile, despre care furnizorul nu avea și nu putea avea cunoștință, bunurile în cauză nu au părăsit, 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 impozabilă să furnizeze o astfel de probă nu garantează aplicarea corectă și simplă a scutirilor de TVA. Dimpotrivă, această obligație plasează persoana impozabilă într-o situație de incertitudine în ceea ce privește posibilitatea de a aplica scutirea în cazul livrării intracomunitare sau în ceea ce privește necesitatea de a include TVA-ul în prețul 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 impozabile 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 impozabilă revine autorității naționale competente înainte ca aceasta din urmă să îi atribuie un număr de identificare în scopuri de TVA, o eventuală neregularitate care ar afecta registrul persoanelor impozabile 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 că, 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. Aceeași administrație nu a constatat decât în cadrul unui control ulterior că 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, că 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 că 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 că Traum nu a acționat cu bună-credință și că nu a făcut dovada diligenței necesare pentru a se asigura de autenticitatea documentelor prezentate în susținerea cererii sale de scutire de TVA. Acesta a făcut 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 că, ținând seama de răspunsurile date de transportatori cu ocazia controlului fiscal la care a fost supusă livrarea în discuție în litigiul principal, este îndoielnic că documentele de transport prezentate corespundeau situației de fapt reale.

40 Or, decizia de trimitere nu conține indicații care să permită să se concluzioneze că livrarea în discuție în litigiul principal era implicată într-o fraudă fiscală sau că 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 că, în cadrul procedurii inițiate în temeiul articolului 267 TFUE, Curtea nu este competentă să verifice și nici să aprecieze împrejurările de fapt referitoare la cauza principală. Revine, așadar, instanței naționale sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din această cauză pentru a stabili dacă Traum a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi pretinse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea realizată nu o punea 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 că, în lumina unor elemente obiective, este dovedit faptul că Traum știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de persoana care a achiziționat bunurile și că nu luase toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita

frauda respectivă, 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 precedă, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că 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 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, stabilită 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 îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului, oricare ar fi calitatea în care acționează acesta din urmă (a se vedea Hotărârea Portgás, 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 modificată 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 identificată 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 declarației sale erau conforme cu lista documentelor care trebuie prezentate respectivei administrații, stabilită 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 modificată 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.