

Cauza C-489/09

Vandoorne NV

împotriva

Belgische Staat

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de hof van beroep te Gent)

„A șasea directivă TVA – Articolul 11 secțiunea C alineatul (1) și articolul 27 alineatele (1) și (5) – Bază de impozitare – Măsuri de simplificare – Tutun prelucrat – Timbre fiscale – Colectare unică a TVA-ului la sursă – Furnizor intermediar – Neplata totală sau parțială a prețului – Refuzul de restituire a TVA-ului”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Bază de impozitare – Măsuri naționale derogatorii

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 11 secțiunea C alin. (1) și art. 27 alin. (1) și (5)]

Articolul 11 secțiunea C alineatul (1) și articolul 27 alineatele (1) și (5) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/7, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care, prevăzând, în vederea simplificării procedurii de colectare a taxei pe valoarea adăugată și a combaterii fraudei sau a evaziunii fiscale în ceea ce privește produsele din tutun prelucrat, perceperea acestei taxe prin intermediul timbrei fiscale, o singură dată și la sursă de la producătorul sau de la importatorul acestor produse, exclude dreptul furnizorilor intermediari care intervin ulterior în lanțul livrărilor succesive de a obține restituirea taxei pe valoarea adăugată în caz de neplată de către cumpărător a prețului produselor menționate.

Astfel, articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă nu se opune decât măsurilor susceptibile să influențeze într-un mod care nu este de neglijat cuantumul taxei datorate în stadiul consumului final. Or, chiar dacă, în anumite împrejurări, precum pierderea produselor, vânzarea lor în pierdere sau vânzarea lor nelegală la un preț diferit de prețul cu amănuntul indicat pe timbrele fiscale, producătorul sau importatorul ar putea fi obligat, în cadrul regimului derogatoriu citat anterior, să achite un cuantum al taxei respective superior celui care ar fi rezultat din aplicarea sistemului armonizat de drept comun de colectare a taxei pe valoarea adăugată, simpla eventualitate că astfel de împrejurări se produc nu este totuși suficientă pentru a considera că acest regim ar putea influența într-un mod care să nu fie de neglijat cuantumul taxei datorate în stadiul consumului final. Astfel, o măsură de simplificare implică, prin natura sa, o abordare mai globală decât cea a normei pe care o înlocuiește și nu corespunde, așadar, în mod necesar situației exacte a fiecărei persoane impozabile.

În plus, întrucât furnizorii intermediari nu sunt obligați la plata taxei pe valoarea adăugată aferente livrărilor de tutun prelucrat, aceștia nu pot solicita restituirea taxei, în temeiul articolului 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă, în caz de neplată a prețului acestor livrări de către cumpărător. În această privință, împrejurarea că valoarea taxei pe valoarea adăugată achitate la

surs? de c?tre produc?tor sau de c?tre importator prin intermediul timbrelor fiscale este inclus? din punct de vedere economic în pre?ul livr?rilor efectuate acestor furnizori este lipsit? de relevan??. Astfel, o asemenea împrejurare nu repune în discu?ie faptul c? furnizorii men?iona?i nu sunt ?inu?i de nicio obliga?ie fiscal? cu privire la normele referitoare la taxa pe valoarea ad?ugat?.

Pe de alt? parte, în cadrul unui astfel de regim de percepere simplificat? a taxei pe valoarea ad?ugat?, întrucât quantumul taxei achitate de c?tre produc?tor sau de c?tre importator prin intermediul timbrelor fiscale nu se raporteaz? la contrapartida efectiv primit? de fiecare furnizor, ci la pre?ul produselor în stadiul consumului final, pierderea de c?tre un furnizor intermediar a crean?ei fa?? de cocontractantul s?u nu determin? nicio reducere a bazei de impozitare.

În sfâr?it, faptul de a permite unui furnizor intermediar, în cadrul unui regim de simplificare a procedurii de colectare a taxei pe valoarea ad?ugat?, s? ob?in? restituirea unui quantum al acestei taxe sau chiar a totalit??ii acesteia atunci când cump?r?torul nu pl?te?te pre?ul livr?rilor ar risca tot atât de mult s? complice în mod semnificativ perceperea taxei pe valoarea ad?ugat? cât ?i s? favorizeze abuzurile ?i fraudele, în timp ce simplificarea procedurii de colectare a acestei taxe ?i prevenirea unor astfel de abuzuri ?i de fraude constituie tocmai obiectivele urm?rite prin acest regim, în conformitate cu articolul 27 alineatul (1) din A ?asea directiv?. De aici rezult? c? excluderea dreptului la restituirea taxei pe valoarea ad?ugat? pentru un furnizor intermediar în caz de neplat? a pre?ului de c?tre cump?r?torul de produse din tutun prelucrat livrate acestuia din urm? constituie o consecin?? inherent? a unui astfel de regim, ce are ca obiect ?i ca efect, conform criteriilor definite la articolul 27 alineatul (1) din A ?asea directiv?, simplificarea procedurii de colectare a taxei pe valoarea ad?ugat? ?i combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale în ceea ce prive?te aceste produse.

(a se vedea punctele 30, 31, 38-40, 43, 45 ?i 46 ?i dispozitivul)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a doua)

27 ianuarie 2011(*)

„A ?asea directiv? TVA – Articolul 11 sec?iunea C alineatul (1) ?i articolul 27 alineatele (1) ?i (5) – Baz? de impozitare – M?suri de simplificare – Tutun prelucrat – Timbre fiscale – Colectare unic? a TVA?ului la surs? – Furnizor intermediar – Neplata total? sau par?ial? a pre?ului – Refuz de restituire a TVA?ului”

În cauza C?489/09,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 234 CE de hof van beroep te Gent (Belgia), prin decizia din 17 noiembrie 2009, primit? de Curte la 30 noiembrie 2009, în procedura

Vandoorne NV

împotriva

Belgische Staat,

CURTEA (Camera a doua),

compus? din domnul J. N. Cunha Rodrigues, pre?edinte de camer?, domnii A. Arabadjiev, U. L?hmus, A. Ó Caoimh (raportor) ?i doamna P. Lindh, judec?tori,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Vandoorne NV, de D. Blommaert, avocat;
- pentru guvernul belgian, de doamna M. Jacobs ?i de domnul J.-C. Halleux, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul ceh, de domnul M. Smolek, în calitate de agent;
- pentru Comisia European?, de domnul W. Roels ?i de doamna M. Afonso, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 11 sec?iunea C alineatul (1) ?i a articolului 27 alineatele (1) ?i (5) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2004/7/CE a Consiliului din 20 ianuarie 2004 (JO L 27, p. 44, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între societatea Vandoorne NV (denumit? în continuare „Vandoorne”), pe de o parte, ?i Belgische Staat (statul belgian), pe de alt? parte, cu privire la refuzul acestuia din urm? de a restitui acestei societ??i taxa pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”) aferent? livr?rilor de tutun prelucrat care au f?cut obiectul unei nepl??i de c?tre cocontractantul societ??ii men?ionate.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Articolul 2 din A ?asea directiv? prevede:

„Sunt supuse taxei pe valoarea ad?ugat?:

1. livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul ??rii de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare;

2. importul de bunuri.” [traducere neoficial?]

4 Articolul 5 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”. [traducere neoficial?]

5 La titlul VII, intitulat „Fapte generatoare și exigibilitatea impozitelor”, articolul 10 din directiva menționată are următorul cuprins:

„(1) În sensul prezentei directive:

(a) «Fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca taxa să devină exigibilă;

(b) Taxa devine «exigibilă» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(2) Faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. [...]” [traducere neoficial?]

6 Articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din Așeza directivă, care figurează în cadrul titlului VIII al acesteia, intitulat „Suma impozabilă”, prevede:

„În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

Totuși, în cazul neplății totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la această normă.” [traducere neoficial?]

7 Articolul 27 din aceeași directivă, care figurează în cadrul titlului XV din aceasta, intitulat „Proceduri de simplificare”, are următorul cuprins:

„(1) Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile prezentei directive în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA-ului sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă. Măsurile destinate simplificării procedurii de colectare a TVA-ului nu pot influența decât în mică măsură valoarea globală a încasărilor din impozite ale statelor membre, colectate în stadiul consumului final.

[...]

(5) Statele membre care la 1 ianuarie 1977 aplică măsuri speciale de tipul celor menționate la alineatul (1) pot menține aceste măsuri, cu condiția să notifice Comisia cu privire la aceasta înainte de 1 ianuarie 1978 și ca astfel de derogări, dacă au ca scop simplificarea procedurii de aplicare a impozitului, să respecte cerințele prevăzute la alineatul (1).” [traducere neoficial?]

8 Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129), care se aplică tutunului prelucrat, prevede la articolul 6 alineatul (1) că accizele sunt exigibile în momentul punerii în consum, și anume, în special în momentul

prelucrării produselor în cauză în afara unui regim de suspendare.

9 Articolul 10 din Directiva 95/59/CE a Consiliului din 27 noiembrie 1995 privind alte impozite decât impozitele pe cifra de afaceri care afectează consumul de tutun prelucrat (JO L 291, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 5) are următorul cuprins:

„(1) Cel mai târziu în etapa finală, se armonizează normele de colectare a accizelor. Pe parcursul etapelor premergătoare, accizele se colectează, în principiu, prin intermediul timbrelor fiscale. Dacă statele membre colectează accizele prin intermediul timbrelor fiscale, au obligația de a pune respectivele timbre la dispoziția producătorilor și comercianților din alte state membre. Dacă statele respective colectează accizele prin alte mijloace, trebuie să se asigure că niciun obstacol de ordin administrativ sau tehnic nu afectează comerțul dintre statele membre în acest domeniu.

(2) Importatorii și producătorii naționali de tutun prelucrat fac obiectul unui sistem stabilit în alineatul (1) în ceea ce privește normele detaliate de percepere și plată a accizelor.”

Reglementarea națională

10 Articolul 77 alineatul 1 punctul 7° din Codul taxei pe valoarea adăugată (denumit în continuare „Codul TVA-ului”) are următorul cuprins:

„Fără a aduce atingere aplicării articolului 334 din Legea-cadru din 27 decembrie 2004, taxa care a grevat o livrare de bunuri, o prestare de servicii sau o achiziție intracomunitară a unui bun este restituită în limita corespunzătoare:

[...]

7° în caz de pierdere totală sau parțială a creanței prețului.”

11 Articolul 58 alineatul 1 din Codul TVA-ului prevede:

„În ceea ce privește tutunul prelucrat care este importat, dobândit în sensul articolului 25ter sau care este produs în Belgia, taxa este percepută în toate cazurile în care, în temeiul actelor cu putere de lege și al normelor administrative referitoare la regimul fiscal al tutunului, trebuie achitată acciza belgiană. Taxa este calculată pe baza prețului înscris pe timbrul fiscal sau, dacă nu este prevăzut niciun preț, pe baza adoptat pentru colectarea accizei.

[...]

Taxa astfel percepută înlocuiește locul de taxă care se aplică importului, achizițiilor intracomunitare și livrărilor de tutun prelucrat.

Regele stabilește modalitățile de colectare a taxei aplicabile tutunului prelucrat și persoanele obligate la plata acesteia.”

12 Articolul 58 alineatul 1 din Codul TVA-ului era în vigoare la adoptarea celei de A șasea directive. În temeiul articolului 27 alineatul (5) din această directivă, Regatul Belgiei a notificat, la 19 decembrie 1977, această dispoziție Comisiei. Textul acestei notificări era următorul:

„B. Achitarea impozitului într-o fază prealabilă.

1. Produsele din tutun prelucrat

Pentru a facilita controlul colectării TVA-ului în acest sector, taxa care este datorată cu ocazia

importului și al livrării de tutun prelucrat este perceput în același timp cu accizele. Astfel, cu ocazia cumpărării timbrelor fiscale de către producător sau de către importator, TVA-ul este plătit pe prețul care trebuie plătit de către consumator. În etapele ulterioare nu este perceput niciun TVA, dar, bineînțeles, nu poate fi operat nicio deducere. Toate vânzările de tutun prelucrat trebuie să fie facturate cu taxa inclusă.”

13 Decretul regal nr. 13 din 29 decembrie 1992 referitor la regimul tutunului prelucrat în domeniul taxei pe valoarea adăugată (*Belgisch Staatsblad* din 31 decembrie 1992, p. 28086, denumit în continuare „Decretul regal nr. 13”) prevede:

„Articolul 1

[TVA-ul] aplicabil tutunului prelucrat, inclusiv înlocuitorilor de tutun importați, dobândiți în sensul articolului 25ter din [Codul TVA-ului] sau produși în Belgia este exigibil în același moment cu acciza.

Cuantumul taxei calculate conform articolului 58 paragraful 1 din [Codul TVA-ului] este plătit de persoana obligată la plata accizelor către persoana încasatoare înscrinată cu colectarea acestei accize.

[...]

Articolul 2

Prin derogare de la articolul 5 punctele 8° și 9° din Decretul regal nr. 1 referitor la măsuri prin care se urmărește asigurarea plății taxei pe valoarea adăugată, livrările de tutun prelucrat sunt facturate la prețul în care este inclusă taxa. În plus, factura conține mențiunea: «Tutun prelucrat: TVA perceput la sursă și nedeductibil».”

14 Articolul 6 din Legea din 10 iunie 1997 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (*Belgisch Staatsblad* din 1 august 1997, p. 19836) prevede că accizele sunt exigibile în momentul punerii în consum, și anume în special în momentul prelucrării produselor în cauză în afara unui regim de suspendare.

15 Articolul 10 bis din Legea din 3 aprilie 1997 privind regimul fiscal al tutunului prelucrat (*Belgisch Staatsblad* din 16 mai 1997, p. 12105) prevede că acciza, acciza specială și TVA-ul trebuie să fie achitate cu ocazia emiterii mărcilor fiscale.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

16 Vandoorne este înregistrată ca persoană impozabilă în scopuri de TVA pentru activitatea economică ce constă în comerțul *en gros* de tutun prelucrat. În această calitate, Vandoorne intervine ca intermediar în lanțul de comercializare a acestor produse dintre producători și/sau importatori, pe de o parte, și revânzătorii și/sau vânzătorii cu amănuntul, pe de altă parte.

17 În această privință, din dosarul supus Curții reiese că tutunul prelucrat, livrat societății Vandoorne în scopul desfășurării activităților sale, este deja prevăzut cu timbre fiscale care au fost aplicate de furnizorii și în calitate de producători sau de importatori ai acestor produse, în temeiul articolului 58 alineatul 1 din Codul TVA-ului și al dispozițiilor Decretului regal nr. 13.

18 Este cert că, în conformitate cu articolul 2 din acest decret regal, facturile referitoare la aceste livrări efectuate către Vandoorne conțin mențiunea „Tutun prelucrat: TVA perceput la sursă și nedeductibil” și, prin urmare, nu indică niciun quantum distinct al TVA-ului. Livrările acelorăși produse efectuate de Vandoorne cocontractanților și conțin aceeași mențiune și, prin

urmare, nici acestea nu indic? vreun quantum distinct al TVA?ului.

19 În declara?ia sa de TVA referitoare la primul trimestru al anului 2006, Vandoorne a solicitat administra?iei fiscale restituirea TVA?ului aferent livr?rilor de tutun prelucrat c?tre Capitol BVBA (denumit? în continuare „Capitol”) în urma pierderii definitive a crean?ei aferente acestor livr?ri dup? falimentul acestei societ??i, intervenit la 14 martie 2005.

20 Aceast? cerere a fost respins? de administra?ia fiscal? pentru motivul c? nu se imputase niciun TVA pe aceste livr?ri, TVA?ul aferent produselor în cauz? fiind achitat de produc?tor împreun? cu accizele în temeiul colect?rii unice, potrivit articolului 58 alineatul (1) din Codul TVA?ului.

21 Prin hot?rârea din 8 octombrie 2008, rechtbank van eerste aanleg te Brugge a respins de asemenea ca nefondat? cererea formulat? de Vandoorne.

22 Sesizat? în apel, hof van beroep te Gent constat?, la fel ca Belgische Staat, c?, în spe??, în temeiul articolului 58 alineatul 1 din Codul TVA?ului ?i al dispozi?iilor Decretului regal nr. 13, în cursul etapei comerciale în litigiu, survenit? între Vandoorne ?i Capitol, nu fusese prelevat? nicio sum? cu titlu de TVA de vreme ce TVA?ul fusese perceput integral la surs? de la produc?tor sau de la importator în acela?i timp cu accizele ?i de vreme ce livr?rile efectuate c?tre prima dintre aceste societ??i erau înso?ite de o factur? care nu men?iona TVA?ul ca o component? distinct? a pre?ului, astfel încât aceasta nu procedase la deducerea TVA?ului. De asemenea, factura eliberat? de Vandoorne c?tre Capitol nu ar men?iona TVA?ul în mod distinct, ci ar indica faptul c? acesta a fost achitat la surs? ?i c? nu este deductibil. Or, articolul 77 alineatul 1 din Codul TVA?ului ar prevedea numai o posibilitate de „restituire” a TVA?ului „care a grevat livrarea de bunuri”.

23 Aceast? instan?? ridic? totu?i problema dac? aplicarea m?surii de simplificare prev?zut? la articolul 27 din A ?asea directiv? poate avea drept consecin?? lipsirea unui astfel de furnizor intermediar de dreptul la restituirea TVA?ului, de vreme ce aceast? tax? este inclus? în pre?ul pl?tit de furnizorul respectiv. Astfel, chiar dac? sistemul implic? faptul c?, de vreme ce timbrele fiscale au fost aplicate de produc?tor sau de importator, TVA?ul î?i pierde identitatea, nu se poate nega faptul c?, în fiecare etap? comercial? ulterioar?, quantumul acestei taxe este pl?tit integral f?r? ca persoana impozabil? s? poat? proceda la deducerea lui. Or, atunci când un furnizor intermediar pierde crean?a pe care o de?ine fa?? de cocontractantul s?u, acesta nu ar putea percepe quantumul TVA?ului corespunz?tor, de?i a pl?tit acela?i quantum al TVA?ului propriului s?u furnizor.

24 În aceste condi?ii, hof van beroep te Gent a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Legisla?ia belgian?, în special articolul 58 alineatul 1 coroborat cu articolul 77 alineatul 1 punctul 7° din Codul TVA?ului, este conform? cu articolul 27 din A ?asea directiv? [...], în temeiul c?ruia statele membre pot adopta m?suri de simplificare, ?i/sau cu articolul 11 sec?iunea C [alineatul] (1) din aceea?i directiv?, prin care se confer? un drept la restituirea TVA?ului în cazul nepl??ii totale sau par?iale, dac? aceste dispozi?ii na?ionale [...] prev?d o simplificare a procedurii de colectare a TVA?ului pentru livrarea de tutun prelucrat prin colectarea unic? a acestei taxe la surs? ?i [...] refuz? intermediarilor din lan?ul de livrare, care sunt supu?i taxei ?i care au pl?tit TVA?ul pe tutunul prelucrat, dreptul la restituirea acestei taxe în cazul pierderii totale sau par?iale a pre?ului de cump?rare?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

25 Cu titlu preliminar, trebuie amintit c? nu este de competen?a Cur?ii s? se pronun?e, în cadrul unei proceduri prev?zute la articolul 267 TFUE, asupra compatibilit??ii dispozi?iilor na?ionale cu dreptul Uniunii. Curtea este totu?i competent? s? furnizeze instan?ei na?ionale toate elementele de interpretare proprii acestui drept care pot s? îi permit? s? aprecieze această compatibilitate în vederea judec?rii cauzei cu care este sesizat? (a se vedea în special Hot?rârea din 5 iulie 2007, *Fendt Italiana*, C?145/06 ?i C?146/06, Rep., p. I?5869, punctul 30, precum ?i Hot?rârea din 9 martie 2010, *ERG* ?i al?ii, C?379/08 ?i C?380/08, Rep., p. I?2007, punctul 25).

26 În aceste condi?ii, întrebarea adresat? trebuie în?eleas? în sensul c? instan?a de trimitere solicit?, în esen?ă, Cur?ii s? stabileasc? dac? articolul 11 sec?iunea C alineatul (1) ?i articolul 27 alineatele (1) ?i (5) din A ?asea directiv? trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri na?ionale, precum cea în discu?ie în ac?iunea principal?, care, prev?zând perceperea TVA?ului prin intermediul timbrelor fiscale, o singur? dat? ?i la surs? de la produc?orul sau de la importatorul de tutun prelucrat, exclude dreptul furnizorilor intermediari care intervin ulterior în lan?ul livr?rilor succesive de a ob?ine restituirea TVA?ului în caz de neplat? a pre?ului acestor produse de c?tre cump?r?tor.

27 În această privin?ă, trebuie s? se aminteasc? faptul c? m?surile na?ionale derogatorii prev?zute la articolul 27 alineatele (1) ?i (5) din A ?asea directiv?, permise „în scopul simplific?rii procedurii de colectare a TVA?ului sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscal? sau de fraud?”, sunt de strict? interpretare ?i nu pot deroga de la respectarea bazei de impozitare a TVA?ului, prev?zut? la articolul 11 din directiva men?ionat?, decât în limitele strict necesare pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea Hot?rârea din 10 aprilie 1984, *Comisia/Belgia*, 324/82, Rec., p. 1861, punctul 29, precum ?i Hot?rârea din 29 mai 1997, *Skipalle*, C?63/96, Rec., p. I?2847, punctul 24). În plus, acestea trebuie s? fie necesare ?i adecvate pentru realizarea obiectivelor specifice pe care le urm?resc ?i trebuie s? afecteze cât mai pu?in posibil obiectivele ?i principiile celei de A ?asea directive (Hot?rârea din 19 septembrie 2000, *Ampafrance ?i Sanofi*, C?177/99 ?i C?181/99, Rec., p. I?7013, punctul 60, precum ?i Hot?rârea din 29 aprilie 2004, *Sudholz*, C?17/01, Rec., p. I?4243, punctul 46).

28 În spe?ă, rezult? c?, la fel ca regimul olandez în discu?ie în cauza care a determinat pronun?area Hot?rârii din 15 iunie 2006, *Heintz van Landewijck* (C?494/04, Rec., p. I?5381, punctele 24, 44, 54 ?i 62), regimul derogator care figureaz? în reglementarea na?ional? în discu?ie în ac?iunea principal? ?i care permite colectarea TVA?ului prin intermediul timbrelor fiscale are ca obiect ?i ca efect atât prevenirea fraudelor ?i a abuzurilor, cât ?i simplificarea procedurii de colectare a TVA?ului, care se efectueaz?, datorit? acestui regim derogator, într-o singur? etap? a lan?ului de comercializare a produselor, prev?zându-se c? TVA?ul este perceput în acela?i timp cu accizele, înainte s? intervin? faptul generator al taxei în temeiul articolului 10 din A ?asea directiv?. Astfel, acest regim prive?te momentul exigibilit??ii acesteia din urm?, astfel încât acest moment coincide cu cel al colect?rii accizelor (a se vedea Hot?rârea din 14 iulie 2005, *British American Tobacco ?i Newman Shipping*, C?435/03, Rec., p. I?7077, punctele 45 ?i 46).

29 Pe de alt? parte, este cert c?, la fel ca regimul olandez în discu?ie în cauza care a determinat pronun?area Hot?rârii *Heintz van Landewijck*, citat? anterior (punctul 55), acest regim, astfel cum reiese atât din articolul 58 alineatul 1 din Codul TVA?ului, cât ?i din con?inutul notific?rii efectuate de Regatul Belgiei în temeiul articolului 27 alineatul (5) din A ?asea directiv?, reprodus? la punctul 12 din prezenta hot?râre, aplic? quantumul TVA?ului datorat la pre?ul produselor în stadiul consumului final, quantumul respectiv fiind stabilit în raport cu pre?ul cu am?nuntul care trebuie pl?tit de consumator.

30 În această privin?ă, trebuie amintit c? articolul 27 alineatul (1) din A ?asea directiv? nu se opune decât m?surilor susceptibile s? influen?eze într-un mod care nu este de neglijat quantumul

taxei datorate în stadiul consumului final (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 1988, Direct Cosmetics și Laughtons Photographs, 138/86 și 139/86, Rec., p. 3937, punctul 52, precum și Hotărârea Heintz van Landewijck, citată anterior, punctul 57).

31 Or, chiar dacă, în anumite împrejurări, precum pierderea produselor, vânzarea lor în pierdere sau vânzarea lor nelegală la un preț diferit de prețul cu amănuntul indicat pe timbrele fiscale, producătorul sau importatorul ar putea fi obligat, în cadrul unui regim precum cel în cauză în acțiunea principală, să achite un quantum al TVA-ului superior celui care ar fi rezultat din aplicarea sistemului armonizat de drept comun de colectare a TVA-ului, simpla eventualitate că astfel de împrejurări se produc nu este totuși suficientă pentru a considera că acest regim ar putea influența într-un mod care să nu fie de neglijat quantumul taxei datorate în stadiul consumului final (a se vedea în acest sens Hotărârea Heintz van Landewijck, citată anterior, punctele 56-58). Astfel, o măsură de simplificare implică, prin natura sa, o abordare mai globală decât cea a normei pe care o înlocuiește și nu corespunde, așadar, în mod necesar situației exacte a fiecărei persoane impozabile (Hotărârea Sudholz, citată anterior, punctul 62).

32 De aici rezultă că un regim precum cel în discuție în acțiunea principală nu încalcă criteriile definite la articolul 27 alineatul (1) din Așasea directivă și, pentru aceleași motive, nu depășește ceea ce este necesar în vederea simplificării procedurii de colectare a TVA-ului și a combaterii fraudei sau a evaziunii fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea Heintz van Landewijck, citată anterior, punctele 58 și 59).

33 În observațiile sale scrise depuse în prezenta cauză, Vandoorne arată totuși că acest regim este contrar articolului 11 secțiunea C alineatul (1) și articolului 27 alineatele (1) și (5) din Așasea directivă prin faptul că exclude dreptul la restituirea TVA-ului în caz de neplată a prețului. Astfel, permițând statelor membre să instituie un regim de colectare unică a TVA-ului la sursă, prin derogare de la norma generală care prevede colectarea TVA-ului în fiecare stadiu al lanțului economic, articolul 27 din Așasea directivă ar autoriza numai măsuri naționale de simplificare a procedurii de colectare a TVA-ului destinate evitării fraudei sau a evaziunii fiscale. În schimb, întrucât orice excepție este de strictă interpretare, o astfel de derogare nu ar putea să aibă niciun efect asupra altor norme referitoare la TVA, precum cele care reglementează restituirea acestei taxe. Pe de altă parte, pierderea creanței pe care ar fi suferit-o în speță iar cauza exact același prejudiciu ca cel suferit de o persoană impozabilă normală creșterea și se aplică regimul TVA-ului fracționat, deoarece, în cadrul regimului derogator în cauză, fiecare verigă intermediară suportă TVA-ul inclus în prețul plătit furnizorului său de tutun prelucrat.

34 Această argumentare nu poate fi reținută.

35 Astfel, după cum reiese din cuprinsul punctului 28 din prezenta hotărâre, este cert că, în cadrul unui regim precum cel în discuție în acțiunea principală, TVA-ul referitor la tutunul prelucrat este perceput prin intermediul timbrelor fiscale, o singură dată și, în mod anticipat, la sursă, numai de la producătorul sau de la importatorul acestor produse, în același timp cu perceperea accizelor, înainte să intervină faptul generator al taxei în temeiul articolului 10 din Așasea directivă.

36 Rezultă că furnizorii intermediari, precum Vandoorne în acțiunea principală, care intervin ulterior producătorului sau importatorului în lanțul livrărilor succesive ale acestor produse, pe de o parte, nu trebuie să achite, cu ocazia livrărilor care le sunt efectuate de către propriul furnizor, niciun quantum al TVA-ului aferent intrărilor care poate da dreptul la deducerea imediată și integrală a acestei taxe, în temeiul articolului 17 alineatul (2) din Așasea directivă, și, pe de altă parte, nu sunt ei înșiși obligați la plata vreunui quantum al TVA-ului aferent ieșirilor, în temeiul articolului 10 alineatul (2) din directiva menționată, cu ocazia livrărilor efectuate cumpărătorului produselor respective.

37 Astfel, într-o situație precum cea în discuție în acțiunea principală, este cert că, după cum s-a arătat deja la punctul 18 din prezenta hotărâre, facturile aferente acestor diferite livărări, în conformitate cu articolul 2 din Decretul regal nr. 13, reprodus la punctul 13 din hotărârea respectivă, nu menționează niciun quantum distinct al TVA-ului, aceste facturi indicând un preț care include quantumul TVA-ului achitat de producător sau de importator și conținând mențiunea „Tutun prelucrat: TVA perceput la sursă și nedeductibil”.

38 În aceste condiții, întrucât furnizorii intermediari nu sunt obligați la plata TVA-ului aferent livrărilor de tutun prelucrat, aceștia nu pot solicita restituirea taxei, în temeiul articolului 11 secțiunea C alineatul (1) din Așasea directivă, în caz de neplată a prețului acestor livărări de către cumpărător.

39 În această privință, împrejurarea că valoarea TVA-ului achitat la sursă de către producător sau de către importator prin intermediul timbrelor fiscale este inclusă din punct de vedere economic în prețul livrărilor efectuate acestor furnizori este lipsită de relevanță. Astfel, o asemenea împrejurare nu repune în discuție faptul că furnizorii menționați nu sunt înuși de nicio obligație fiscală cu privire la normele referitoare la TVA.

40 Pe de altă parte, în cadrul unui regim de percepere simplificat al TVA-ului precum cel în discuție în acțiunea principală, întrucât quantumul TVA-ului achitat de către producător sau de către importator prin intermediul timbrelor fiscale nu se raportează la contrapartida efectiv primită de fiecare furnizor, ci, astfel cum s-a constatat deja la punctul 29 din prezenta hotărâre, la prețul produselor în stadiul consumului final, pierderea de către un furnizor intermediar, precum cel în cauză în acțiunea principală, a creanței față de cocontractantul său nu determină nicio reducere a bazei de impozitare.

41 În aceste condiții, trebuie să se constate că restituirea către un astfel de furnizor intermediar a unui quantum al TVA-ului în caz de neplată a prețului de către cumpărătorul livrărilor de tutun prelucrat ar influența într-un mod care nu este de neglijat, contrar celor impuse la articolul 27 alineatul (1) din Așasea directivă, quantumul taxei datorate în stadiul consumului final și, prin urmare, veniturile fiscale ale statului membru percepute în acest stadiu. Aceasta ar fi situația, *a fortiori*, dacă cererea de restituire a TVA-ului ar trebui să privească integralitatea quantumului achitat de producătorul sau de importatorul de tutun prelucrat, pentru motivul că taxa plătită în mod anticipat de aceștia grevează în totalitatea sa prețul facturat de fiecare furnizor intermediar cocontractantului său.

42 Or, este probabil ca, astfel cum a indicat Comisia în observațiile sale, aceste produse, înănd seama de natura lor, să poată fi încă vândute consumatorilor finali, în special într-o cauză precum cea din acțiunea principală, de către reprezentantul cumpărătorului declarat în stare de faliment. Astfel, nu ar fi exclus ca produsele respective, contrar principiului prevăzut de sistemul comun al TVA-ului, să fie consumate fără ca o parte sau chiar totalitatea taxei datorate să fi fost achitată către stat.

43 În plus, este necesar să se sublinieze că faptul de a permite unui furnizor intermediar, în cadrul unui astfel de regim, să obțină restituirea unui quantum al TVA-ului sau chiar a totalității acestuia atunci când cumpărătorul, invocând în special starea sa de insolvabilitate, nu plătește prețul livrărilor ar risca tot atât de mult să complice în mod semnificativ perceperea TVA-ului cât și, astfel cum au arătat guvernele belgice și ceh în observațiile lor, să favorizeze abuzurile și fraudele, în timp ce simplificarea procedurii de colectare a TVA-ului și prevenirea unor astfel de abuzuri și de fraude constituie tocmai obiectivele urmărite prin acest regim, în conformitate cu articolul 27 alineatul (1) din Așasea directivă (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Heintz van Landewijck, citată anterior, punctele 43, 62 și 65, precum și Hotărârea din 13 decembrie 2007, BATIG, C-374/06, Rep., p. I-11271, punctul 39).

44 Or, astfel cum a arătat deja Curtea, piața igrilor este deosebit de favorabilă dezvoltării unui comerț ilegal [a se vedea Hotărârea din 10 decembrie 2002, British American Tobacco (Investments) și Imperial Tobacco, C-491/01, Rec., p. I-11453, punctul 87, Hotărârea din 29 aprilie 2004, British American Tobacco, C-222/01, Rec., p. I-4683, punctul 72, precum și Hotărârea BATIG, citată anterior, punctul 34].

45 De aici rezultă că excluderea dreptului la restituirea TVA-ului pentru un furnizor intermediar, precum Vandoorne, în caz de neplătire a prețului de către cumpărătorul de produse din tutun prelucrat livrate acestuia din urmă constituie o consecință inerentă a unui regim precum cel în discuție în acțiunea principală, ce are ca obiect și ca efect, conform criteriilor definite la articolul 27 alineatul (1) din Așasea directivă, simplificarea procedurii de colectare a TVA-ului și combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale în ceea ce privește aceste produse.

46 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 11 secțiunea C alineatul (1) și articolul 27 alineatele (1) și (5) din Așasea directivă trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în acțiunea principală, care, prevăzând, în vederea simplificării procedurii de colectare a TVA-ului și a combaterii fraudei sau a evaziunii fiscale în ceea ce privește produsele din tutun prelucrat, perceperea acestei taxe prin intermediul timbrelor fiscale, o singură dată și la sursă de la producătorul sau de la importatorul acestor produse, exclude dreptul furnizorilor intermediari care intervin ulterior în lanțul livrărilor succesive de a obține restituirea TVA-ului în caz de neplătire de către cumpărător a prețului produselor menționate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

47 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

Articolul 11 secțiunea C alineatul (1) și articolul 27 alineatele (1) și (5) din Așasea 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 2004/7/CE a Consiliului din 20 ianuarie 2004, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în acțiunea principală, care, prevăzând, în vederea simplificării procedurii de colectare a taxei pe valoarea adăugată și a combaterii fraudei sau a evaziunii fiscale în ceea ce privește produsele din tutun prelucrat, perceperea acestei taxe prin intermediul timbrelor fiscale, o singură dată și la sursă de la producătorul sau de la importatorul acestor produse, exclude dreptul furnizorilor intermediari care intervin ulterior în lanțul livrărilor succesive de a obține restituirea taxei pe valoarea adăugată în

caz de neplat? de c?tre cump?r?tor a pre?ului produselor men?ionate.

Semn?turi

* Limba de procedur?: olandeza.