

Cauza C-271/06

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

împotriva

Finanzamt Malchin

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Bundesfinanzhof)

„A șasea directivă TVA — Articolul 15 punctul 2 — Scutire pentru livrările de bunuri la export în afara Comunității — Neîndeplinirea condițiilor de scutire — Falsificarea probei exportului de către client — Furnizor care dă dovadă de diligența unui comerciant avizat”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Scutiri prevăzute de A șasea directivă

(Directiva 77/388 a Consiliului, art. 15 punctul 2)

Articolul 15 punctul 2 din A șasea directivă 77/388/CEE privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7, trebuie interpretat în sensul că nu se opune scutirii, de către un stat membru, de taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare unei livrări de bunuri la export în afara Comunității Europene atunci când nu sunt îndeplinite condițiile unei astfel de scutiri, însă persoana impozabilă nu își putea da seama de acest fapt, chiar dând dovadă de diligența unui comerciant avizat, din cauza falsificării probei exportului prezentate de client.

Obiectivul de prevenire a fraudei fiscale vizat la articolul 15 din A șasea directivă justifică uneori cerințe ridicate în ceea ce privește obligațiile furnizorilor ca persoane care datorează plata taxei pe valoarea adăugată. Cu toate acestea, orice repartizare a riscului între aceștia din urmă și administrația financiară, ca urmare a unei fraude săvârșite de către un terț, trebuie să fie compatibilă cu principiul proporționalității. Acest lucru nu ar fi valabil în cazul unui regim de taxare care plasează toată responsabilitatea plății taxei pe valoarea adăugată în sarcina furnizorului, independent de implicarea sau neimplicarea acestuia în fraudă săvârșită de persoana care achiziționează bunurile. Într-adevăr, ar fi vădit disproporționat ca unei persoane impozabile să i se impute pierderea încasărilor fiscale cauzată de manevrele frauduloase ale terților asupra cărora aceasta nu are nicio influență.

În schimb, nu este contrar dreptului comunitar să se pretindă ca furnizorul să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea acestuia la o fraudă fiscală. Prin urmare, împrejurările în care furnizorul a acționat cu bună credință, că a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere și că participarea sa la o fraudă este exclusă constituie elemente importante pentru a determina posibilitatea de a obliga acest furnizor să achite ulterior taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, ar fi contrar principiului securității juridice ca un stat membru, care a prevăzut condițiile pentru aplicarea scutirii unei livrări de bunuri la export în afara Comunității, în special stabilind o listă de documente care trebuie prezentate autorităților competente, și care a acceptat

inițial documentele prezentate de furnizor ca probe justificative ale dreptului la scutire, s-a putut ulterior să oblige acest furnizor să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei livrări, în cazul în care se dovedește că, din cauza unei fraude săvârșite de persoana care achiziționează bunurile despre care furnizorul nu avea și nu putea avea cunoștință, nu erau îndeplinite efectiv condițiile scutirii.

(a se vedea punctele 21-26 și 29 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

21 februarie 2008(*)

„A șasea directivă TVA – Articolul 15 punctul 2 – Scutire pentru livrările de bunuri la export în afara Comunității – Neîndeplinirea condițiilor de scutire – Falsificarea probei exportului de către client – Furnizor care dă dovadă de diligența unui comerciant avizat”

În cauza C-271/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin Decizia din 2 martie 2006, primită de Curte la 22 iunie 2006, în procedura

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

împotriva

Finanzamt Malchin,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnii G. Arestis, (raportor), E. Juhász, J. Malenovský și T. von Danwitz, judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG, de V. Booten și J. Sprado, Rechtsanwälte;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;
- pentru guvernul polonez, de doamna E. Ożniecka-Tamecka, în calitate de agent;

– pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent, după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 25 octombrie 2007, pronunțată prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 15 punctul 2 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (denumită în continuare „Netto Supermarkt”), pe de o parte, și Finanzamt Malchin (administrația financiară, denumită în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a-i acorda scutirea de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul”) corespunzătoare anilor 1995-1998.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 15 din A șasea directivă, intitulat „Scutirea operațiunilor la export în afara Comunității, a operațiunilor asimilate și a transportului internațional”, prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul asigurării aplicării corecte și directe a unor asemenea scutiri și al prevenirii oricărui posibil cazuri de evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

[...]

(2) livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Comunității, de către un client nestabilit în statul respectiv sau în contul acestuia, cu excepția bunurilor transportate de client însuși pentru echiparea, alimentarea ambarcațiunilor de agrement și a aeronavelor private sau a altor mijloace de transport de uz privat;

Atunci când livrarea de bunuri se referă la bunuri transportate în bagajele personale ale călătorilor, scutirea se aplică numai în cazul respectării următoarelor condiții:

- pasagerul nu este stabilit în Comunitate;
- bunurile sunt transportate în afara Comunității înainte de sfârșitul celei de-a treia luni următoare celei în care a fost efectuată livrarea;
- valoarea totală a livrării, inclusiv TVA, este mai mare decât echivalentul în moneda națională a 175 [de euro], stabilit în conformitate cu articolul 7 alineatul (2) din Directiva 69/169/CEE [...]; cu toate acestea, statele membre pot scuti o livrare cu valoare totală inferioară acestei sume.

În sensul celui de al doilea paragraf:

– «un c?l?tor care nu este stabilit în Comunitate» înseamnă un c?l?tor al c?rui domiciliu permanent sau a c?rui re?edin?? obi?nuit? nu este situat? în Comunitate. În acest caz, «domiciliu stabil sau re?edin?? obi?nuit?» înseamnă locul men?ionat ca atare în pa?aport, carte de identitate sau alt document recunoscut ca document de identitate de c?tre statul membru pe al c?rui teritoriu are loc livrarea;

– dovada exportului este furnizat? prin factur? sau prin alt document înlocuitor, avizate de biroul vamal prin care au ie?it bunurile din Comunitate.

Fiecare stat membru trimite Comisiei specimene ale ?tampilelor pe care le utilizeaz? pentru avizarea prev?zut? la al treilea paragraf a doua linii?. Comisia transmite informa?iile respective autorit??ilor fiscale ale celorlalte state membre.

[...]” [traducere neoficial?]

Reglementarea na?ional?

4 În ceea ce prive?te livr?rile intracomunitare, articolul 6a alineatul 4 din Legea din 1993 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565, denumit? în continuare „UStG”) cuprinde o dispozi?ie referitoare la protec?ia încrederii legitime, care are urm?torul cuprins:

„În cazul în care antreprenorul a considerat o livrare ca fiind scutit? de impozit, de?i nu sunt îndeplinite condi?iile men?ionate la alineatul 1, livrarea trebuie considerat? de asemenea scutit? atunci când scutirea este întemeiat? pe indica?iile inexacte ale clientului ?i când antreprenorul nu era în m?sur? s? descopere inexactitatea acestor indica?ii, chiar dând dovad? de diligen?a unui comerciant avizat. În acest caz, clientul are obliga?ia de a pl?ti impozitul neachitat.”

5 În reglementarea fiscal? german? nu exist? o astfel de prevedere referitoare la protec?ia încrederii legitime în ceea ce prive?te livr?rile la export în afara Comunit??ii.

6 În plus, articolul 227 din Codul fiscal din 1977 (Abgabenordnung 1977) prevede:

„Autorit??ile fiscale pot acorda o scutire în tot sau în parte de taxele rezultate dintr?o datorie fiscal? dac? într?o situa?ie dat? perceperea acesteia este neechitabil?; în acelea?i condi?ii, sumele achitate pot fi rambursate sau deduse.”

Ac?iunea principal? ?i întrebarea preliminar?

7 În perioada 1992-1998, Netto Supermarkt, care gestioneaz? supermagazine „discount” în landul Mecklenburg-Vorpommern, a rambursat clien?ilor s?i mii de m?rci germane pe care ace?tia le achitaser? cu titlu de TVA. Aceasta a hot?rât s? efectueze astfel de ramburs?ri c?tre resortisan?ii statelor ter?e, cu condi?ia ca ace?tia din urm? s? fie în m?sur? s? fac? dovada exportului în afara Comunit??ii a m?rfurilor cump?rate cu ocazia unor c?l?torii cu scop necomercial, o astfel de prob? rezultând, pe de o parte, din faptul c? ?tampila biroului vamal era imprimat? jum?tate pe bonul de cas? ?i jum?tate pe formularul vamal, precum ?i, pe de alt? parte, din prezentarea pa?aportului de c?tre cet??eanul str?in.

8 În 1998, Netto Supermarkt a solicitat Hauptzollamt Neubrandenburg (vama central? din Neubrandenburg) s? verifice dac? ?tampila vamal? nr. 73, precum ?i formularele vamale pe care ap?rea aceasta erau falsificate. Dup? un prim r?spuns negativ al biroului principal men?ionat, acesta a informat Netto Supermarkt c?, în urma unei noi examin?ri, se descoperise c? înscrisurile depuse de aceasta din urm? erau false. În consecin??, serviciul de investiga?ii fiscale a stabilit c?,

În perioada 1993-1998, un număr mare de probe privind exportul mărfurilor fuseseră fabricate cu formulare vamale false de către resortisanți polonezi sau care pe aceste pretinse probe fuseseră aplicate o stampilă vamală falsă. Astfel, aceștia au solicitat rambursarea TVA-ului de către Netto Supermarkt, iar aceasta lăsa restituit.

9 În 1999, Finanzamt a pretins plata de către Netto Supermarkt a TVA-ului suplimentar datorat pentru anii 1993-1998, corespunzător cifrei de afaceri realizate efectiv în cursul acestor ani.

10 Prin Decizia din 14 februarie 2000, Finanzamt a respins cererea de scutire de TVA-ul solicitat ulterior pentru anii respectivi formulat de Netto Supermarkt. Împotriva acestei decizii de respingere, Netto Supermarkt a formulat un recurs grațios.

11 Prin Decizia din 3 mai 2000, Finanzamt a admis numai în parte acest recurs. Finanzamt a acordat o scutire de TVA pentru anii 1993 și 1994, întrucât avizele de impunere nu mai puteau fi modificate în ceea ce privește acești ani, și a acordat o remitere de dobânzi pentru anii 1993-1997. Pentru restul capetelor de cerere, Finanzamt a respins recursul grațios formulat de Netto Supermarkt, considerând că aceasta din urmă avea obligația de a plăti taxa respectivă, deoarece nu fuseseră în măsură să aducă probe ale exportului conforme cerințelor legale care să fundamenteze scutirea de TVA. În opinia Finanzamt, Netto Supermarkt ar fi trebuit să verifice mai curând autenticitatea probelor exportului și, dând dovadă de diligență corespunzătoare, ar fi putut evita o fraudă care a durat mai mulți ani. În plus, acesta a considerat că faptul că Netto Supermarkt contribuise la elucidarea faptelor nu influența valoarea TVA-ului datorat de această societate.

12 În continuare, Netto Supermarkt a introdus o acțiune în fața Finanzgericht împotriva acestei decizii de respingere parțială din 3 mai 2000, urmărind să obțină scutirea de TVA-ul pretins a *posteriori* pentru anii 1995-1998. Această acțiune a fost respinsă de Finanzgericht.

13 Netto Supermarkt a formulat un recurs în fața Bundesfinanzhof, în care susține că Finanzgericht ar fi trebuit să considere scutite livrările de bunuri către clienții polonezi, întemeindu-se, prin analogie, pe norma națională privind protecția încrederii legitime, vizată la articolul 6a alineatul 4 din UStG, normă aplicabilă într-un context intracomunitar. În acțiunea formulată, Netto Supermarkt invocă totodată principiul echității prevăzut la articolul 227 din Codul fiscal din 1977.

14 Având în vedere principiul protecției încrederii legitime, Bundesfinanzhof consideră că, în orice caz, există o îndoială cu privire la aspectul dacă, în temeiul dreptului comunitar, o livrare la export în afara Comunității poate fi scutită în cazul în care prestatorul care a efectuat livrarea nu era în măsură, chiar dând dovadă de toată diligența unui comerciant avizat, să descopere falsificarea probei exportului prezentată de client și aceasta chiar atunci când, în mod obiectiv, nu sunt îndeplinite condițiile de scutire pentru o astfel de livrare din cauza falsificării înscrisurilor prezentate pentru a justifica exportul, astfel cum este cazul în speță.

15 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Normele dreptului comunitar referitoare la scutirea fiscală pentru exporturile către o țară terță se opun acordării de către un stat membru a unei scutiri fiscale pentru motive de echitate atunci când nu sunt îndeplinite condițiile de scutire, însă persoana impozabilă nu era în măsură să descopere acest fapt, chiar dând dovadă de diligență unui comerciant avizat?”

Cu privire la întrebarea preliminară?

16 Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 15 punctul 2 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune scutirii de către un stat membru de TVA-ul corespunzător unei livrări de bunuri la export în afara Comunității atunci când nu sunt îndeplinite condițiile unei astfel de scutiri, dar persoana imposibilă nu era în măsură să își dea seama de acest fapt, chiar dând dovadă de toată diligența unui comerciant avizat, din cauza falsificării probei exportului prezentate de client.

17 Astfel cum rezultă din prima teză a articolului 15 din A șasea directivă, este de competența statelor membre să stabilească condițiile de aplicare a scutirii unei livrări de bunuri la export în afara Comunității. Această dispoziție precizează totodată că statele respective adoptă aceste condiții în special în scopul „prevenirii oricărui posibil cazuri de evaziune, fraudă sau abuz”.

18 Trebuie amintit totuși că, în exercitarea competențelor conferite lor de directivele comunitare, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică comunitară, între care figurează în special principiile securității juridice și proporționalității, precum și principiul protecției încrederii legitime (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 1997, *Molenheide și alții*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Rec., p. I-7281, punctele 45-48, Hotărârea din 11 mai 2006, *Federation of Technological Industries și alții*, C-384/04, Rec., p. I-4191, punctul 29, precum și Hotărârea din 14 septembrie 2006, *Elmeka*, C-181/04-C-183/04, Rec., p. I-8167, punctul 31).

19 În special, în ceea ce privește principiul proporționalității, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că, potrivit acestui principiu, statele membre trebuie să recurgă la mijloace care, deși permit să se atingă în mod eficient obiectivul urmărit de dreptul intern, aduc totuși cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite de legislația comunitară în cauză (a se vedea Hotărârea *Molenheide și alții*, citată anterior, punctul 46, precum și Hotărârea din 27 septembrie 2007, *Teleos și alții*, C-409/04, Rep., p. I-7797, punctul 52).

20 Astfel, dacă este legitim ca măsurile adoptate de către statele membre să urmărească să protejeze cât mai eficient posibil drepturile Trezoreriei publice, acestea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în acest scop (a se vedea în special Hotărârile citate anterior *Molenheide și alții*, punctul 47, precum și *Federation of Technological Industries și alții*, punctul 30).

21 În această privință, este necesar să se sublinieze că, în domeniul TVA-ului, furnizorii acționează în calitate de colectori de taxe în contul statului și în interesul autorităților fiscale (a se vedea Hotărârea din 20 octombrie 1993, *Balocchi*, C-10/92, Rec., p. I-5105, punctul 25). Acești furnizori sunt obligați la plata TVA-ului, deși acesta, ca impozit pe consum, este în cele din urmă suportat de consumatorul final (a se vedea Hotărârea din 3 octombrie 2006, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, Rec., p. I-9373, punctele 22 și 28).

22 Este motivul pentru care obiectivul de prevenire a fraudei fiscale justifică uneori cerințe ridicate în ceea ce privește obligațiile furnizorilor. Cu toate acestea, orice repartizare a riscului între aceștia din urmă și administrația financiară, ca urmare a unei fraude săvârșite de către un terț, trebuie să fie compatibilă cu principiul proporționalității (*Hotărârea Teleos și alții*, citată anterior, punctul 58).

23 Acest lucru nu ar fi valabil în cazul unui regim care plasează toată responsabilitatea plății TVA-ului în sarcina furnizorului, independent de implicarea sau neimplicarea acestuia în fraudă săvârșită de persoana care achiziționează bunurile (a se vedea în acest sens Hotărârea *Teleos și alții*, citată anterior, punctul 58). Într-adevăr, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 45

din concluzii, ar fi v?dit dispropor?ionat ca unei persoane impozabile s? i se impute pierderea încas?rilor fiscale cauzat? de manevrele frauduloase ale ter?ilor asupra c?rora aceasta nu are nicio influen??.

24 În schimb, astfel cum s?a hot?rât deja de c?tre Curte, nu este contrar dreptului comunitar s? se pretind? ca furnizorul s? ia orice m?sur? care i s?ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura c? opera?iunea pe care o efectueaz? nu determin? participarea acestuia la o fraud? fiscal? (a se vedea Hot?rârea Teleos ?i al?ii, citat? anterior, punctul 65 ?i jurispruden?a citat?).

25 Prin urmare, împrejur?rile c? furnizorul a ac?ionat cu bun??credin??. c? a luat toate m?surile rezonabile care îi st?teau în putere ?i c? participarea sa la o fraud? este exclus? constituie elemente importante pentru a determina posibilitatea de a obliga acest furnizor s? achite ulterior TVA?ul (a se vedea Hot?rârea Teleos ?i al?ii, citat? anterior, punctul 66).

26 De asemenea, ar fi contrar principiului securit??ii juridice ca un stat membru, care a prev?zut condi?iile pentru aplicarea scutirii unei livr?ri de bunuri la export în afara Comunit??ii, în special stabilind o list? de documente care trebuie prezentate autorit??ilor competente, ?i care a acceptat ini?ial documentele prezentate de furnizor ca probe justificative ale dreptului la scutire, s? poat? ulterior s? oblige acest furnizor s? achite TVA?ul aferent acestei livr?ri, în cazul în care se dovede?te c?, din cauza unei fraude s?vâr?ite de persoana care achizi?ioneaz? bunurile, despre care furnizorul nu avea ?i nu putea avea cuno?tin??. nu erau îndeplinite efectiv condi?iile scutirii (a se vedea în acest sens Hot?rârea Teleos ?i al?ii, citat? anterior, punctul 50).

27 Rezult? c? un furnizor trebuie s? poat? conta pe legalitatea opera?iunii pe care o întreprinde f?r? a risca s? î?i piard? dreptul la scutirea de TVA atunci când, precum în ac?iunea principal?, nu î?i poate da seama, chiar dând dovad? de toat? diligen?a unui comerciant avizat, c? în realitate nu erau îndeplinite condi?iile de scutire, din cauza falsific?rii probei exportului prezentate de client.

28 Pe de alt? parte, trebuie s? se adauge c?, spre deosebire de ceea ce sus?ine guvernul german, jurispruden?a Cur?ii în domeniul dreptului vamal, potrivit c?reia operatorul care nu poate dovedi îndeplinirea condi?iilor remiterii taxelor la import sau la export trebuie s? suporte consecin?ele în pofida bunei sale credin?e, nu ar putea fi invocat? într?o situa?ie precum cea din ac?iunea principal? pentru a repune în discu?ie considera?iile precedente. Într?adev?r, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 53 din concluzii, jurispruden?a men?ionat? nu ar putea fi transpus? în situa?ia specific? în care se g?se?te o persoan? impozabil? supus? sistemului comun al TVA?ului stabilit prin A ?asea directiv?, din cauza diferen?elor de structur?, obiect ?i finalitate existente între un astfel de sistem ?i regimul comunitar de percepere a taxelor vamale.

29 Având în vedere ansamblul considera?iilor precedente, trebuie s? se r?spund? la întrebarea formulat? c? articolul 15 punctul 2 din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? nu se opune scutirii de c?tre un stat membru de TVA?ul corespunz?tor unei livr?ri de bunuri la export în afara Comunit??ii atunci când nu sunt îndeplinite condi?iile unei astfel de scutiri, îns? persoana impozabil? nu î?i putea da seama de acest fapt, chiar dând dovad? de diligen?a unui comerciant avizat, din cauza falsific?rii probei exportului prezentate de client.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

30 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declar?:

Articolul 15 punctul 2 din A 7a 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 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie interpretat în sensul că nu se opune scutirii de către un stat membru de taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare unei livrări de bunuri la export în afara Comunității Europene atunci când nu sunt îndeplinite condițiile unei astfel de scutiri, însă persoana impozabilă nu își putea da seama de acest fapt, chiar dând dovadă de diligența unui comerciant avizat, din cauza falsificării probei exportului prezentate de client.

Semnături

* Limba de procedură: germană.