# CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
# JÁN MAZÀK
## prezentate la 25 octombrie 2007 [1]

## I — Introducere

1. Prin Decizia din 2 martie 2006, Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) (Germania) a adresat Curții o întrebare privind interpretarea Celei de a șasea directive 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, [2] astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE [3] a Consiliului (denumită în continuare „A șasea directivă"), și în special a articolului 15 din aceasta.

2. Instanța de trimitere urmărește în esență să se stabilească dacă normele referitoare la scutirea fiscală pentru exporturile către o țară terță cuprinse în articolul 15 alineatul (2) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că se opun acordării de către un stat membru, pentru motive de echitate, a unei scutiri fiscale atunci când nu sunt îndeplinite condițiile de scutire, însă persoana impozabilă nu era în măsură să descopere acest fapt, chiar dând dovadă de diligența unui comerciant avizat, din cauza comportamentului fraudulos al presupușilor clienți.

3. Această întrebare a fost formulată în contextul în care, timp de mai mulți ani, cetățeni polonezi au solicitat și au obținut în mod fraudulos de la supermagazinul german „Netto" (denumit în continuare „Netto Supermarkt") rambursarea impozitului pe cifra de afaceri aplicat bunurilor pretins a fi exportate din Comunitate, prin strângerea bonurilor de casă lăsate în parcări, în coșurile pentru cumpărături sau în coșurile de gunoi ale supermagazinului și prin contrafacerea probelor exportului prin intermediul formularelor și al ștampilelor vamale falsificate.

1 — Limba originală: engleza.

2 — JO L 145, p. 1.

3 — Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 de modificare a Directivei 77/388/CEE și de introducere a unor noi măsuri de simplificare privind taxa pe valoarea adăugată — domeniul de aplicare al anumitor scutiri și modalități practice de aplicare (JO L 102, p. 18).

## II — Cadrul juridic

A — *A șasea directivă*

4. Articolul 15 din A șasea directivă, intitulat „Scutirea operațiunilor la export în afara Comunității, a operațiunilor asimilate și a transportului internațional”, în măsura în care este relevant în prezenta cauză, prevede următoarele:

„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 oricăror posibile 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], stabilită 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.

Fiecare stat membru trimite Comisiei specimene ale ștampilelor pe care le utilizează pentru avizarea prevăzută la al treilea paragraf a doua liniuță. Comisia transmite informațiile respective autorităților fiscale ale celorlalte state membre." [traducere neoficială]

În sensul celui de al doilea paragraf:

B — *Dreptul național aplicabil*

— «un călător care nu este stabilit în Comunitate» înseamnă un călător al cărui domiciliu permanent sau a cărui reședință obișnuită nu este situată în Comunitate. În acest caz, «domiciliu stabil sau reședință obișnuită» înseamnă locul menționat ca atare în pașaport, carte de identitate sau alt document recunoscut ca document de identitate de către statul membru pe al cărui teritoriu are loc livrarea;

5. A șasea directivă a fost transpusă în Germania prin Umsatzsteuergesetz 1993 (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) (denumită în continuare „UStG din 1993").

6. Prevederile referitoare la scutirea, pentru operațiunile de export și pentru operațiunile asimilate, de la plata taxei pe valoarea adăugată sunt conținute în articolul 4 alineatul 1 litera a) și în articolul 6 din UStG din 1993.

— dovada exportului este furnizată prin factură sau prin alt document înlocuitor, avizate de biroul vamal prin care au ieșit bunurile din Comunitate.

7. Conform articolului 4 alineatul 1 litera a) din UStG din 1993, operațiunile care se

încadrează în prevederile articolului 1 alineatul 1 punctul 1 din UStG din 1993, printre care livrările de bunuri la export (articolul 6 din UStG din 1993), sunt scutite de la plata taxei.

8. Ne aflăm în prezența unei livrări de bunuri la export, în înțelesul articolului 6 alineatul 1 punctul 2 din UStG din 1993, atunci când, în cazul unei livrări, clientul a transportat sau a expediat obiectul livrării pe teritoriul unui stat terț, cu excepția teritoriilor menționate la articolul 1 alineatul 3 din UstG din 1993, clientul fiind străin.

9. Conform articolului 6 alineatul 4 din UStG din 1993, antreprenorul trebuie să dovedească îndeplinirea condițiilor prevăzute în special la subalineatul 1. Ministerul Federal de Finanțe poate, cu aprobarea Bundesrat (Consiliul federal), să stabilească prin lege modalitățile de probă de care dispune operatorul.

10. Ministerul s-a folosit de autoritatea conferită de articolul 6 alineatul 4 din UstG din 1993 și de articolul 8 alineatul 1 din Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Regulamentul de aplicare a legii privind impozitul pe cifra de afaceri, denumit în continuare „UstDV"). În conformitate cu această prevedere, în caz de livrări la export, un operator aflat sub incidența domeniului de aplicare al acestui regulament trebuie să demonstreze prin înscrisuri că el însuși sau clientul a transportat sau a expediat obiectul livrării pe teritoriul unui stat terț (dovada exportului). Înscrisurile trebuie să evidențieze într-un mod clar și ușor de verificat îndeplinirea acestor condiții.

11. În ceea ce privește noțiunea de *livrare intracomunitară*, articolul 6a alineatul 4 din UStG din 1993 instituie o normă referitoare la protecția încrederii legitime, care are următorul cuprins:

„În cazul în care antreprenorul a considerat o livrare ca fiind scutită de impozit, deși nu sunt îndeplinite condițiile menționate la alineatul 1, livrarea trebuie considerată de asemenea scutită atunci când scutirea este întemeiată pe informațiile inexacte furnizate de client și când antreprenorul nu era în măsură să descopere inexactitatea acestor informații, chiar dând dovadă de diligența unui comerciant avizat. În acest caz, clientul are obligația de a plăti impozitul neachitat."

12. Dreptul național nu cuprinde nicio prevedere echivalentă referitoare la protecția încrederii legitime în cazul *livrărilor la export* către țări terțe.

13. Cu toate acestea, articolul 227 din Abgabenordung (Codul fiscal german) (denumit în continuare „AO") conține următoarele prevederi generale referitoare la echitate:

„Autoritățile fiscale pot acorda o scutire în tot sau în parte de drepturile rezultate dintr-o datorie fiscală dacă, într-o situație dată, perceperea acesteia este neechitabilă; în aceleași condiții, sumele achitate pot fi rambursate sau deduse."

**III — Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare**

14. În acțiunea principală, litigiul între Netto Supermarkt (în calitate de reclamantă și de recurentă) și Finanzamt Malchin (denumită în continuare „Administrația financiară") (în calitate de pârâtă și de intimată) are ca obiect refuzul de remitere a impozitului pe cifra de afaceri pe care Administrația financiară l-a stabilit în sarcina Netto Supermarkt pentru motivul că nu erau îndeplinite condițiile de scutire pentru livrările la export.

15. Netto Supermarkt gestionează mai multe supermagazine „discount" în landul german Mecklenburg-Pomerania de Vest. În ceea ce privește rambursarea impozitului pe cifra de afaceri, Netto Supermarkt a decis la nivel intern că va rambursa impozitul pe cifra de afaceri în cazul călătorilor cu scopuri necomerciale numai cu condiția ca ștampila să fie imprimată jumătate pe bonul de casă și jumătate pe formularul vamal și ca cetățeanul străin să își prezinte pașaportul. Netto Supermarkt a introdus aceste reguli înainte de apariția broșurii informative a Bundesministerium der Finanzen (Ministerul Federal de Finanțe) din 18 martie 1999 privind scutirea călătorilor cu scopuri necomerciale de la plata impozitului pe cifra de afaceri pentru livrările la export, care conținea recomandări în privința probei exportului în călătoriile în scop necomercial.

16. Între 1992 și 1998, Netto Supermarkt a rambursat sume considerabile din taxa pe valoarea adăugată unora dintre clienții săi, pornind de la premisa eronată potrivit căreia condițiile legale de scutire de taxă pentru livrările la export erau îndeplinite. După cum s-a confirmat mai târziu prin investigațiile efectuate de Administrația financiară, cetățeni polonezi au prezentat Netto Supermarkt formulare falsificate provenind de la autoritatea vamală, precum și bonuri utilizate de alți clienți pe care le-au găsit în parcările magazinelor Netto. Mai mult, au aplicat pe formularele falsificate și pe bonurile abandonate o ștampilă care reprezenta o contrafacere a ștampilei originale utilizate de către autoritățile vamale.

17. Practicile frauduloase au fost descoperite în 1998, când Netto Supermarkt a contactat

Hauptzollamt Neubrandenburg (vama centrală din Neubrandenburg) în scopul de a afla dacă ștampila vamală utilizată în mod frecvent, precum și formularele vamale pe care aceasta era aplicată, erau falsificate. După ce inițial un angajat al Biroului vamal central a considerat formularele și ștampila ca fiind autentice, același birou, după o nouă examinare, a descoperit că înscrisurile depuse erau falsificate.

18. În consecință, Administrația financiară a solicitat Netto Supermarkt plata taxei pe valoarea adăugată pentru anii 1993-1997 și pentru luna decembrie 1998.

19. Cererea formulată de Netto Supermarkt de remitere a impozitului pe cifra de afaceri solicitat ulterior pentru anii 1993-1998 a fost respinsă prin Decizia Administrației financiare din 14 februarie 2000.

20. Recursul grațios formulat împotriva acestei decizii a fost admis numai în parte. Prin Decizia din 3 mai 2000, recursul a fost respins și în ceea ce privește restul capetelor de cerere, iar Administrația financiară a reținut, în special, că în mod obiectiv colectarea taxei nu era inechitabilă și că, în împrejurările concrete ale cazului în speță, punerea în executare a dreptului născut dintr-o datorie fiscală nu era contrară prevederilor legale. Prin decizie s-a mai reținut că Netto Supermarkt trebuie să își asume responsabilitatea, întrucât este răspunzătoare în parte pentru restituirea nejustificată a impozitului pe cifra de afaceri, chiar dacă un prejudiciu mai important a fost evitat ca urmare a acțiunii sale deliberate.

21. Netto Supermarkt a atacat această decizie prin formularea unei acțiuni la Finanzgericht (Tribunalul fiscal), însă fără a obține câștig de cauză.

22. În acțiunea principală, Bundesfinanzhof trebuie să se pronunțe asupra recursului formulat de Netto Supermarkt împotriva hotărârii Tribunalului fiscal. În sprijinul recursului, Netto Supermarkt susține în esență că Tribunalul fiscal ar fi trebuit să considere livrările către clienții polonezi ca fiind scutite de la plata taxei, prin analogie cu prevederile articolului 6a alineatul 4 din UStG din 1993, și că, mai mult, sunt îndeplinite condițiile pentru calcularea taxei în conformitate cu excepția pentru motive de echitate prevăzută în AO.

23. Referindu-se, *inter alia*, la jurisprudența Curții de Justiție cu privire la principiul

protecției încrederii legitime și al bunei-credințe în materia taxei pe valoarea adăugată, Bundesfinanzhof consideră că există îndoieli privind aspectul dacă scutirea de taxă pentru o livrare la export poate, în general, să fie refuzată atunci când întreprinderea care a efectuat livrarea nu a fost în măsură, chiar dând dovadă de diligența unui comerciant avizat, să descopere că dovada exportului prezentată de către client era falsificată.

24. În acest context, Bundesfinanzhof a adresat 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 diligența unui comerciant avizat?”

## IV — Analiza juridică

### 1. *Principalele argumente ale părților*

25. În prezenta cauză au fost prezentate observații în scris de către guvernele german și polonez, precum și de către Comisie și Netto Supermarkt.

26. Guvernele german și polonez consideră că ar trebui să se răspundă în mod afirmativ la întrebarea formulată.

27. Guvernul german subliniază că, în conformitate cu prevederile articolului 15 alineatul (2) din A șasea directivă, trebuie prevenite orice evaziune, fraudă sau abuz. Întrucât prevede o scutire, măsura respectivă trebuie aplicată în mod restrictiv. Statele membre pot acorda scutirea de taxă numai în cazurile în care condițiile acestui articol sunt efectiv îndeplinite, fapt care trebuie dovedit de către furnizor.

28. Conform guvernului german, interesul comun privind egalitatea în materie de impozitare primează în principiu asupra interesului antreprenorului individual de a beneficia de un tratament special.

29. În plus, scutirea prevăzută la articolul 15 alineatul (2) din A șasea directivă contribuie

la realizarea unei piețe interne uniforme. O normă referitoare la protecția încrederii legitime, astfel cum este cea prevăzută la articolul 6a alineatul 4 din UstG din 1993, în ceea ce privește livrările intracomunitare, nu poate fi aplicată prin analogie livrărilor la export.

30. Mai mult, guvernul german susține că jurisprudența Curții de Justiție referitoare la principiul protecției încrederii legitime (principiul bunei-credințe) în contextul normelor privind taxa pe valoarea adăugată [4] nu prezintă relevanță pentru cauza de față, deoarece în cauzele respective Curtea a intenționat să evite dubla impozitare a aceleiași operațiuni, în timp ce prezenta cauză privește aspectul de a se stabili dacă operațiunile în speță sunt impozabile. Desigur, jurisprudența Curții citată de instanța de trimitere, referitoare la condițiile de acordare a remiterii taxelor de import și de export [5], susține opinia conform căreia o situație precum cea în prezența căreia ne aflăm nu recunoaște dreptul la o scutire în favoarea furnizorului. Un asemenea risc trebuie să fie suportat de către operator, iar nu de către ansamblul societății.

31. În cazul în care Curtea nu va urma această abordare, guvernul german susține în subsidiar că o scutire de taxă pentru motivul protecției încrederii legitime și a bunei-credințe nu poate fi acordată decât în condiții foarte stricte, care nu sunt îndeplinite în prezenta cauză, deoarece Netto Supermarkt ar fi putut împiedica această fraudă, care a durat șase ani, dacă ar fi dat dovadă de diligența corespunzătoare.

32. În temeiul unor argumente foarte asemănătoare cu cele invocate de guvernul german, guvernul polonez susține că nu poate fi acordată o scutire fiscală într-un caz precum cel în speță, în care condițiile pentru aplicarea scutirii, și în special condiția existenței unei livrări la export, nu sunt îndeplinite. Guvernul polonez subliniază că articolul 15 alineatul (2) din A șasea directivă nu permite nicio derogare pentru motive de echitate sau care să facă referire la noțiunea de diligență a unui comerciant avizat. Trebuie să se țină cont de asemenea de necesitatea de a proteja bugetele naționale și resursele proprii ale Comunităților Europene provenite din încasarea TVA-ului.

33. Comisia și Netto Supermarkt consideră, dimpotrivă, că prevederile de drept comunitar referitoare la scutirea fiscală pentru livrările la export nu se opun acordării unei scutiri pentru motive de echitate

4 — Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec., p. 4227), și Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, Rec., p. I-6973).

5 — Hotărârea din 13 noiembrie 1984, Van Gend & Loos și Bosman/Comisia (98/83 și 230/83, Rec., p. 3763) și Hotărârea din 18 ianuarie 1996, SEIM (C-446/93, Rec., p. I-73); a se vedea de asemenea Hotărârea Tribunalului din 11 iulie 2002, Hyper/Comisia (T-205/99, Rec., p. II-3141).

în împrejurări precum cele din prezenta cauză. Ambele sunt de acord cu faptul că declarația din minuta Reuniunii Consiliului din 16 decembrie 1991 cu privire la articolul 28c partea A din Directiva 77/388/CEE, astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE privind piața internă din 16 decembrie 1991, citată de instanța de trimitere [6], deși privea în principal crearea unei piețe interne uniforme, reflectă principiile generale ale dreptului comunitar și mai curând sprijină această teză decât să o combată.

34. Atât Comisia, cât și Netto Supermarkt susțin [7] că, atunci când, pentru a evita frauda fiscală, furnizorul a luat toate măsurile care pot fi pretinse în mod rezonabil de la un furnizor care dă dovadă de diligența unui comerciant avizat, acesta se poate baza pe legalitatea măsurilor sale și nu ar trebui să poarte răspunderea pentru acțiunile frauduloase ale terților. Ținându-se cont de împrejurările concrete și de contribuția Netto Supermarkt la descoperirea acțiunilor frauduloase în cauză, sunt îndeplinite condițiile pentru scutirea Netto Supermarkt în temeiul protecției încrederii legitime și – după cum adaugă Comisia – în temeiul principiului proporționalității.

35. În final, Netto Supermarkt susține că normele comunitare privind taxele de import și de export nu sunt comparabile, sub multe aspecte, cu cele care instituie sistemul TVA-ului și că, prin urmare, jurisprudența referitoare la rambursarea sau la remiterea de taxe de import sau de export nu poate fi transpusă în prezenta cauză.

2. *Apreciere*

36. Pentru a răspunde întrebării formulate, trebuie în primul rând subliniat că nu se contestă faptul că în circumstanțele din litigiul principal nu au fost îndeplinite condițiile de scutire de la plata taxei pentru livrarea bunurilor care sunt expediate sau transportate către un stat nemembru, astfel cum prevede articolul 15 din A șasea directivă.

6 — Directiva 91/680/CEE a Consiliului de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110); pasajul la care se face trimitere are următorul cuprins: „Consiliul și Comisia susțin că aplicarea prevederilor tranzitorii nu poate în niciun caz să aibă ca efect refuzarea scutirii prevăzute la articolul 28c partea A atunci când se descoperă *a posteriori* că un client a furnizat informații incorecte în această privință, chiar dacă persoana impozabilă a luat măsurile necesare pentru a evita aplicarea incorectă a normelor privind TVA-ul în ceea ce privește livrările efectuate prin întreprinderea sa”.

7 — Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483), Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, Rec., p. I-4191), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04, C-440/04, Rec., p. I-6161).

37. Este de asemenea adevărat, după cum au subliniat în observațiile lor guvernele german și polonez, că, în principiu, o scutire de taxă precum cea în discuție poate fi acordată numai dacă se dovedește că sunt îndeplinite condițiile de scutire.

38. Particularitatea prezentei cauze constă însă în contextul său infracțional, precum și în faptul că actele frauduloase ale unor terți, (pretinșii) clienți și exportatori, i-au creat furnizorului în mod eronat impresia că erau îndeplinite condițiile de scutire de la plata taxei pentru livrările la export.

39. După cum reiese cu claritate din decizia de trimitere, precum și din modul de formulare a întrebării adresate, instanța de trimitere pornește de la prezumția că Netto Supermarkt, persoana impozabilă, a acționat cu bună-credință, în sensul că nu a fost în măsură, chiar dând dovadă de diligența unui comerciant avizat, să descopere faptul că nu sunt îndeplinite condițiile de scutire. Această constatare a instanței de trimitere nu trebuie să fie pusă în discuție în această procedură preliminară.

40. Prin urmare, obiectul întrebării formulate este de a se stabili dacă în aceste împrejurări, deși în realitate condițiile de scutire nu au fost îndeplinite, un stat membru poate, pentru motive de echitate, să scutească o persoană impozabilă de obligația sa de plată a taxei.

41. Pentru motivele următoare, împărtășim punctul de vedere exprimat de Netto Supermarkt și de Comisie, potrivit căruia această problemă, a repartizării riscurilor în caz de comportament fraudulos al unui terț și a protecției persoanei impozabile de bună-credință, ar trebui să primească un răspuns afirmativ.

42. Având în vedere faptul că A șasea directivă nu conține nicio prevedere referitoare la o situație precum cea în discuție în prezenta cauză, ar trebui amintit, în primul rând, că, în conformitate cu jurisprudența constantă, în exercitarea competențelor conferite de directivele comunitare, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică comunitară, printre care figurează în special principiul proporționalității, al securității juridice și al protecției încrederii legitime [8].

43. În ceea ce privește, în special, principiul proporționalității, Curtea a arătat deja

8 — A se vedea în acest sens, *inter alia*, Hotărârea Federation of Technological Industries și alții, citată la nota de subsol 7, punctul 29, și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Elmeka (C-181/04-C-183/04, Rec., p. I-8167, punctul 31).

că, deși este legitim ca măsurile adoptate de 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 [9].

44. În această privință ar trebui să se sublinieze că, în cadrul sistemului comun al TVA-ului, deși furnizorul este obligat, în calitate de persoană impozabilă, la plata TVA-ului ca impozit pe consum, acesta urmează să fie suportat în cele din urmă de către consumatorul final [10]. Fără ca ele însele să aibă, în mod evident, un beneficiu sau un interes în plata TVA și fără a trebui să suporte sarcina economică a taxei, persoanele impozabile acționează astfel în calitate de colectori de taxe în contul statului [11] și în interesul autorităților fiscale.

45. Din această perspectivă, în opinia noastră, ar fi în mod evident disproporționat ca o persoană impozabilă să poarte răspunderea, în împrejurări precum cele din acțiunea principală, pentru pierderea încasărilor fiscale cauzată de manevrele frauduloase ale terților. Putem cu siguranță să ne așteptăm ca o persoană impozabilă să își asume cu toată diligența și cu toată prudența necesare sarcina ce i-a fost încredințată în cadrul sistemului comun al TVA-ului și să poarte răspunderea pentru orice disfuncționalitate în această privință. Însă, în ceea ce privește disfuncționalitățile din afara sferei de influență a persoanei impozabile, revine în sarcina statului membru să asigure – în interesul Trezoreriei publice – funcționarea de ansamblu a sistemului și împiedicarea oricărei evaziuni, fraude sau a oricărui abuz. În consecință, riscurile aferente trebuie de asemenea să fie suportate de către statul membru.

46. Acest punct de vedere este susținut de un anumit număr de hotărâri ale Curții, din care reiese în mod clar – în pofida anumitor diferențe privind împrejurările de fapt – că o persoană impozabilă care acționează cu bună-credință, mai precis, cu condiția ca aceasta să nu fi luat parte la neregularitățile în cauză și să fi luat toate măsurile necesare în mod rezonabil, nu ar trebui să răspundă pentru comportamentul fraudulos al altora [12].

9 — A se vedea în acest sens, *inter alia*, 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, punctul 47), și Hotărârea Federation of Technological Industries și alții, citată la nota de subsol 7, punctul 30.

10 — A se vedea în acest sens, *inter alia*, Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Rec., p. I-9373, punctele 22 și 28).

11 — A se vedea Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, Rec., p. I-5105, punctul 25).

12 — A se vedea de asemenea în acest sens și Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Teleos și alții (Hotărârea din 27 septembrie 2007, C-409/04, Rep., p. I-7797, punctul 77 și nota de subsol 27).

47. Astfel, în Hotărârea Optigen și alții, Curtea a reținut că dreptul unei persoane impozabile de a deduce TVA-ul atunci când desfășoară operațiuni care nu sunt ele însele viciate de o fraudă privind TVA-ul nu poate fi afectat de faptul că, în succesiunea operațiunilor, o altă operațiune, anterioară sau ulterioară, este viciată de fraudă, fără ca persoana impozabilă să cunoască sau să aibă orice mijloace prin care să cunoască faptul că a avut loc o fraudă [13].

48. În aceeași ordine de idei, Curtea s-a pronunțat ulterior în Hotărârea Kittel și Recolta Recycling că „operatorii care iau toate măsurile care li se pot pretinde în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunile lor nu sunt implicate în nicio fraudă, fie o fraudă privind TVA, fie o altă fraudă, trebuie să se poată baza pe legalitatea acestor operațiuni fără a risca pierderea dreptului lor de a deduce TVA-ul aferent intrărilor.” [14]

49. Un furnizor precum cel în cauză în acțiunea principală, care, după cum a stabilit instanța de trimitere, nu este în măsură să descopere, chiar dând dovadă de diligența unui comerciant avizat, că în realitate condițiile de scutire nu sunt îndeplinite, corespunde cu siguranță criteriilor de bună-credință și de diligență, astfel cum sunt acestea prevăzute în jurisprudența sus-menționată. În această privință s-ar mai putea adăuga că din decizia de trimitere reiese că autoritățile vamale contactate de Netto Supermarkt nu au fost în măsură să observe, la o primă analiză, faptul că documentele prezentate erau falsificate.

50. Mai mult, în ceea ce privește declarația din minuta Reuniunii Consiliului din 16 decembrie 1991, este adevărat că aceasta privește protecția încrederii legitime și a bunei-credințe a persoanei impozabile în contextul livrărilor intracomunitare. Nu putem însă deduce din aceasta, astfel cum în mod corect au subliniat Comisia și Netto Supermarkt, că persoana impozabilă nu ar trebui să se bucure de o protecție echivalentă în ceea ce privește livrările la export. Dat fiind faptul că motivele pentru acordarea unei scutiri într-un caz precum cel în speță constau, după cum reiese din considerațiile enunțate mai sus, în protejarea furnizorului individual care acționează cu bună-credință, nu putem înțelege în ce mod obiectivul de armonizare a legislației referitoare la impozitele pe cifra de afaceri și la realizarea unei

13 — A se vedea în acest sens Hotărârea Optigen și alții, citată la nota de subsol 7, punctele 51 și 52.

14 — Hotărârea Kittel, citată la nota de subsol 7, punctul 51, cu o referire la Hotărârea Federation of Technological Industries și alții, citată la nota de subsol 7. Curtea a reținut, dimpotrivă, în Hotărârea Genius Holding (citată la nota de subsol 4), în special la punctul 18, și în Hotărârea Schmeink & Cofreth și Strobel (citată la nota de subsol 4), punctul 61, că, în cazul TVA-ului facturat în mod necorespunzător cerințelor legale, emitentul facturii poate fi ținut răspunzător pentru pierderea de venituri fiscale dacă nu a acționat cu bună-credință.

pieţe comune ar putea să împiedice acordarea unei asemenea protecţii cu privire la livrările la export.

51. Desigur, o asemenea distincţie în dreptul comunitar ar putea dezavantaja în mod considerabil, pe motivul tipurilor de bunuri pe care le furnizează, al poziţiei geografice sau din oricare alt motiv, pe operatorii ale căror livrări se efectuează în mare parte la export, în comparaţie cu operatorii ale căror livrări sunt în principal intracomunitare.

52. Din punctul nostru de vedere, ar putea fi chiar contrar principiului egalităţii ca, în împrejurări precum cele din prezenta cauză, persoanele impozabile de bună-credinţă să suporte taxa aferentă livrărilor la export, în timp ce, în aceleaşi împrejurări, care implică frauda terţilor, li s-ar acorda o scutire pentru livrările intracomunitare.

53. În final, în ceea ce priveşte referirea efectuată de guvernul german la jurisprudenţa Curţii în domeniul dreptului vamal, împărtăşim opinia Comisiei şi a Netto Supermarkt că, din cauza diferenţelor de structură, de obiect şi de finalitate existente între regimul comunitar de percepere a taxelor vamale şi sistemul comun al TVA prevăzut de A şasea directivă, transpunerea concluziilor la care a ajuns Curtea în contextul anterior nu este posibilă în situaţia specifică în care se găseşte o persoană impozabilă supusă sistemului comun al TVA, astfel încât să fie repuse în discuţie concluziile anterioare [15].

54. În lumina consideraţiilor anterioare, rezultă că normele de drept comunitar referitoare la scutirea de taxă pentru exporturile către un stat terţ nu se opun acordării, de către statul membru, a unei scutiri de taxă pentru motive de echitate, în împrejurări precum cele din prezenta cauză, atunci când condiţiile de scutire nu sunt îndeplinite, însă persoana impozabilă nu era în măsură să descopere acest fapt, chiar dând dovadă de diligenţa unui comerciant avizat.

15 — A se vedea de asemenea în acest sens Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Teleos şi alţii, citată la nota de subsol 12, în special punctul 80.

## V — Concluzie

55. În consecință, propunem ca răspunsul la întrebarea adresată Curții să fie următorul:

„Într-o situație precum cea în discuție în acțiunea principală, articolul 15 alineatul (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, 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 taxă acordate de către un stat membru, pentru motive de echitate, atunci când nu sunt îndeplinite condițiile unei astfel de scutiri, însă persoana impozabilă nu era în măsură să descopere acest fapt, chiar dând dovadă de diligența unui comerciant avizat."