HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

21 februarie 2008 *

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,

* Limba de procedură: germana.

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. Ośniecka-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,

pronunță 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 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], 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 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;

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

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]

Reglementarea națională

4 În ceea ce privește livrările intracomunitare, articolul 6a alineatul 4 din Legea din 1993 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBI. 1993 I, p. 565, denumită în continuare „UStG") cuprinde o dispoziție 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 indicațiile inexacte ale clientului și când antreprenorul nu era în măsură să descopere inexactitatea acestor indicații, chiar dând dovadă de diligența unui comerciant avizat. În acest caz, clientul are obligația de a plăti impozitul neachitat."

5 În reglementarea fiscală germană nu există o astfel de prevedere referitoare la protecția încrederii legitime în ceea ce privește livrările la export în afara Comunității.

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

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

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

7 În perioada 1992-1998, Netto Supermarkt, care gestionează supermagazine „discount" în landul Mecklenburg-Vorpommern, a rambursat clienților săi mii de mărci germane pe care aceștia le achitaseră cu titlu de TVA. Aceasta a hotărât să efectueze astfel de rambursări către resortisanții statelor terțe, cu condiția ca aceștia din urmă să fie în măsură să facă dovada exportului în afara Comunității a mărfurilor cumpărate cu ocazia unor călătorii cu scop necomercial, o astfel de probă rezultând, pe de o parte, din faptul că ștampila biroului vamal era imprimată jumătate pe bonul de casă și jumătate pe formularul vamal, precum și, pe de altă parte, din prezentarea pașaportului de către cetățeanul străin.

8 În 1998, Netto Supermarkt a solicitat Hauptzollamt Neubrandenburg (vama centrală din Neubrandenburg) să verifice dacă ștampila vamală nr. 73, precum și formularele vamale pe care apărea aceasta erau falsificate. După un prim răspuns negativ al biroului principal menționat, acesta a informat Netto Supermarkt că, în urma unei noi examinări, se descoperise că înscrisurile depuse de aceasta din urmă erau false. În consecință, serviciul de investigații fiscale a stabilit că, în perioada 1993-1998, un număr mare de probe privind exportul mărfurilor fuseseră fabricate cu formulare vamale false de către resortisanți polonezi sau că pe aceste pretinse probe fusese aplicată o ștampilă vamală falsă. Astfel, aceștia au solicitat rambursarea TVA-ului de către Netto Supermarkt, iar aceasta l-a 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 formulată 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 fusese 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 diligența 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 diligența 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 impozabilă 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 oricăror posibile 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 frauda 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 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.

24 În schimb, astfel cum s-a hotărât deja de către Curte, 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 (a se vedea Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 65 și jurisprudența citată).

25 Prin urmare, împrejurările că 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 TVA-ul (a se vedea Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 66).

26 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, să poată ulterior să oblige acest furnizor să achite TVA-ul aferent 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 în acest sens Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 50).

27 Rezultă că un furnizor trebuie să poată conta pe legalitatea operațiunii pe care o întreprinde fără a risca să își piardă dreptul la scutirea de TVA atunci când, precum în acțiunea principală, nu își poate da seama, chiar dând dovadă de toată diligența unui comerciant avizat, că în realitate nu erau îndeplinite condițiile de scutire, din cauza falsificării probei exportului prezentate de client.

28 Pe de altă parte, trebuie să se adauge că, spre deosebire de ceea ce susține guvernul german, jurisprudența Curții în domeniul dreptului vamal, potrivit căreia operatorul care nu poate dovedi îndeplinirea condițiilor remiterii taxelor la import sau la export trebuie să suporte consecințele în pofida bunei sale credințe, nu ar putea fi invocată într-o situație precum cea din acțiunea principală pentru a repune în discuție considerațiile precedente. Într-adevăr, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 53 din concluzii, jurisprudența menționată nu ar putea fi transpusă în

situația specifică în care se găsește o persoană impozabilă supusă sistemului comun al TVA-ului stabilit prin A șasea directivă, din cauza diferențelor de structură, obiect și finalitate existente între un astfel de sistem și regimul comunitar de percepere a taxelor vamale.

29 Având în vedere ansamblul considerațiilor precedente, trebuie să se răspundă la întrebarea formulată că articolul 15 punctul 2 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu 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, 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.

Cu privire la cheltuielile de judecată

30 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 patra) declară:

Articolul 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, 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