

Cauza C-499/10

Vlaamse Oliemaatschappij NV

împotriva

FOD Financiën

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de

rechtbank van eerste aanleg te Brugge)

„A șasea directivă TVA — Persoane obligate la plata taxei — Terți care răspund solidar — Regim de antrepozit, altul decât antrepozitul vamal — Răspundere solidară a antrepozitarului unor bunuri și a persoanei impozabile, proprietar al acestor bunuri — Buna credință sau lipsa unei culpe sau a unei neglijențe din partea antrepozitarului”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Persoane obligate la plata taxei — Posibilitatea statelor membre de a considera răspunzătoare în solidar pentru plata taxei o altă persoană decât persoana obligată la plata taxei [articolul 21 alineatul (3) din A șasea directivă]

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 21 alin. (3)]

Articolul 21 alineatul (3) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2001/115, trebuie interpretat în sensul că nu permite statelor membre să prevadă că antrepozitarul unui alt antrepozit decât antrepozitul vamal este obligat în solidar la plata taxei pe valoarea adăugată datorate în urma unei livrări de mărfuri efectuate cu titlu oneros, de la acest antrepozit, de către proprietarul produselor care este obligat la plata acestei taxe, chiar și în cazul în care antrepozitarul respectivului antrepozit este de bună credință sau acestuia nu i se poate imputa nicio culpă ori neglijență.

Astfel, măsurile naționale care instituie *de facto* un sistem de răspundere solidară față de culpă depășesc ceea ce este necesar pentru prezervarea drepturilor trezoreriei publice. Plasarea răspunderii plătii taxei pe valoarea adăugată în sarcina altei persoane decât persoana obligată la plata taxei, chiar și atunci când această persoană este un antrepozitar fiscal autorizat, față de care permite să evite această făcând dovada că este complet străin de acțiunile persoanei obligate la plata taxei, trebuie, prin urmare, să fie considerat incompatibil cu principiul proporționalității. Astfel, ar fi vădit disproporționat să se impute în mod necondiționat respectivei persoane pierderile de venituri fiscale cauzate de acțiunile unui terț obligat la plata taxei asupra căreia nu are nicio influență.

Împrejurările c? o alt? persoan? decât persoana obligat? la plata taxei a ac?ionat cu bun??credin??, depunând toat? diligen?a unui operator avizat, c? a luat toate m?surile rezonabile care îi st?teau în putere ?i c? participarea sa la o fraud? este exclus? constituie elemente care trebuie luate în considerare pentru a determina posibilitatea de a obliga în solidar această persoan? s? achite taxa pe valoarea ad?ugat? datorat?.

(a se vedea punctele 24, 26 ?i 28 ?i dispozitivul)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a ?aptea)

21 decembrie 2011(*)

„A ?asea directiv? TVA – Persoane obligate la plata taxei – Ter?i care r?spund solidar – Regim de antrepozit, altul decât antrepozitul vamal – R?spundere solidar? a antrepozitarului unor bunuri ?i a persoanei impozabile, proprietar al acestor bunuri – Buna?credin?? sau lipsa unei culpe sau a unei neglijen?e din partea antrepozitarului”

În cauza C?499/10,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgia), prin decizia din 13 octombrie 2010, primit? de Curte la 19 octombrie 2010, în procedura

Vlaamse Oliemaatschappij NV

împotriva

FOD Financiën,

CURTEA (Camera a ?aptea),

compus? din domnul J. Malenovský, pre?edinte de camer?, domnii G. Arestis (raportor) ?i D. Šváby, judec?tori,

avocat general: doamna V. Trstenjak,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 29 septembrie 2011,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Vlaamse Oliemaatschappij NV, de T. Leeuwerck, avocat;
- pentru guvernul belgian, de doamna M. Jacobs ?i de domnul J.?C. Halleux, în calitate de agen?i;

– pentru Comisia Europeană, de doamna L. Lozano Palacios și de domnul B. Burggraaf, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunțată prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 21 alineatul (3) 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 2001/115/CE a Consiliului din 20 decembrie 2001 (JO 2002, L 15, p. 24, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Vlaamse Oliemaatschappij NV (denumită în continuare „VOM”), pe de o parte, și FOD Financiën (Serviciul public federal de finanțe), pe de altă parte, privind plata de către această societate a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru livrările de combustibil efectuate, de la antrepozitul acesteia, de unul dintre clienții săi.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 În temeiul articolului 16 alineatul (1) primul paragraf secțiunea B primul paragraf litera (e) primul paragraf din A șasea directivă, în versiunea sa care rezultă din articolul 28c secțiunea E punctul 1 prima liniuță din aceasta, statele membre pot scuti de TVA, cu anumite condiții, livrarea de bunuri destinate plasării sub un alt regim de antrepozit decât antrepozitul vamal.

4 Potrivit articolului 16 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă, în versiunea sa care rezultă din articolul 28c secțiunea E punctul 1 prima liniuță din aceasta, revine persoanei responsabile de ieșirea bunurilor din regimurile sau din situațiile enumerate la respectivul alineat obligația de a plăti taxa, prin derogare de la articolul 21 alineatul (1) litera (a) primul paragraf din directiva menționată.

5 Intitulat „Persoane obligate la plata TVA către autoritățile fiscale”, articolul 21 din A șasea directivă, în versiunea sa care rezultă din articolul 28g din aceasta, prevede:

„(1) În cadrul sistemului intern, taxa pe valoarea adăugată se plătește:

(a) de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazurilor prevăzute la literele (b) și (c).

În cazul în care livrarea de bunuri sau prestarea de servicii impozabilă este efectuată de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul țării, statele membre au posibilitatea, în condițiile pe care le stabilesc, de a prevedea ca persoana obligată la plata TVA să fie persoana careia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile impozabile;

(b) de orice persoană impozabilă careia îi sunt furnizate serviciile prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) sau de orice persoană identificată în scopuri de TVA pe teritoriul țării și

c?reia îi sunt furnizate serviciile prev?zute la articolul 28b sec?iunile C, D, E ?i F, în cazul în care serviciile sunt prestate de o persoan? impozabil? care nu este stabilit? pe teritoriul ??rii respective;

(c) de persoana c?reia îi sunt livrate bunurile, în cazul în care se îndeplinesc urm?toarele condi?ii:

– opera?iunea taxabil? este o livrare de bunuri efectuat? în conformitate cu condi?iile stabilite la articolul 28c sec?iunea E alineatul (3);

– persoana c?reia îi sunt livrate bunurile este o alt? persoan? impozabil? sau o persoan? juridic? neimpozabil?, identificat? în scopuri de TVA în statul membru în care este efectuat? livrarea;

– factura emis? de persoana impozabil? nestabilit? în statul membru este întocmit? în conformitate cu articolul 22 alineatul (3).

Cu toate acestea, atunci când persoana impozabil? stabilit? în str?in?tate a desemnat un reprezentant fiscal în acest stat, statele membre pot prevedea o derogare de la această obliga?ie;

(d) de orice persoan? care men?ioneaz? taxa pe valoarea ad?ugat? pe o factur?;

(e) de persoana care efectueaz? o achizi?ie intracomunitar? de bunuri impozabil?;

(2) Prin derogare de la dispozi?iile alineatului (1):

(a) în cazul în care, în temeiul dispozi?iilor alineatului (1), persoan? obligat? la plata TVA este o persoan? impozabil? stabilit? în str?in?tate, statele membre pot permite persoanei respective s? numeasc? un reprezentant fiscal ca persoan? obligat? la plata TVA. Această op?iune este supus? condi?iilor ?i procedurilor stabilite de fiecare stat membru;

(b) în cazul în care o opera?iune taxabil? este efectuat? de o persoan? impozabil? stabilit? în str?in?tate ?i nu exist?, cu ?ara în care este stabilit? sau î?i are sediul persoana impozabil?, niciun instrument juridic referitor la asisten?a reciproc? având o sfer? de aplicare similar? celei prev?zute de Directivele 76/308/CEE ?i 77/799/CEE ?i de Regulamentul (CEE) nr. 218/92 al Consiliului din 27 ianuarie 1992 privind cooperarea administrativ? în domeniul impozit?rii indirecte (TVA), statele membre pot adopta dispozi?ii în temeiul c?rora persoan? obligat? la plata TVA este un reprezentant fiscal numit de persoana impozabil? nestabilit? în statul membru respectiv.

(3) În situa?iile prev?zute la alineatele (1) ?i (2), statele membre pot prevedea ca o alt? persoan? decât persoana obligat? la plata TVA s? r?spund? în mod solidar pentru plata TVA.

(4) La import, TVA este datorat? de orice persoane desemnate sau recunoscute ca persoane obligate la plata taxei de c?tre statul membru de import.” [traducere neoficial?]

6 Articolul 4 litera (b) din Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor ?i privind de?inerea, circula?ia ?i monitorizarea acestor produse (JO L 76, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 129) define?te no?iunea „antrepozit fiscal” ca fiind „un loc în care bunurile supuse accizelor sunt produse, prelucrate, de?inute, primite sau expediate în regim de suspendare a accizelor de c?tre un antrepozitar autorizat în cadrul activit??ii sale, sub rezerva anumitor condi?ii stabilite de autorit??ile competente din statul membru în care se afl? antrepozitul fiscal”.

Reglementarea na?ional?

7 Articolul 51 bis alineatul 3 din Codul belgian al TVA-ului (code belge de la TVA) prevede:

„În cazul unui alt regim de antrepozit decât antrepozitul vamal, antrepozitarul bunurilor, respectiv acea persoană care răspunde pentru transportul bunurilor în afara antrepozitului, precum și, eventual, mandantul său răspund pentru plata TVA-ului către stat în mod solidar cu persoana care este obligată la plata TVA-ului [...]”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

8 VOM este un prestator de servicii care asigură, pentru clienții săi, descărcarea, stocarea în antrepozite și transbordarea pe camioane a produselor petroliere care sosesc pe nave. Clienții stochează produsele în aceste antrepozite până când acestea sunt vândute clienților finali, în principal stațiile de distribuție cu amănuntul a carburanților. Pentru aceste servicii, VOM facturează „cheltuieli cu serviciile”, care sunt în funcție de numărul de litri operați.

9 În consecință, VOM exploatează un „antrepozit fiscal” în sensul articolului 4 litera (b) din Directiva 92/12. În calitate sa de antrepozitar, începând cu 7 septembrie 1999, aceasta este titulara unei autorizații de antrepozitar, altul decât antrepozitarul vamal, pentru stocarea de uleiuri minerale.

10 În temeiul unei asemenea autorizații, produsele depozitate în acest antrepozit, cu aplicarea unui alt regim de antrepozit decât antrepozitul vamal, sunt plasate sub un regim suspensiv de TVA. Atunci când aceste produse sunt retrase din acest antrepozit și fie nu mai sunt sub un alt regim de antrepozit decât antrepozitul vamal, fie fac obiectul unei livrări cu titlu oneros, TVA-ul devine exigibil pentru acestea.

11 Ghebra NV (denumită în continuare „Ghebra”) desfășură o activitate de comerț cu ridicata a combustibililor și își stoca produsele petroliere în antrepozitul VOM. La 20 iunie 2003, Ghebra a fost declarat în faliment.

12 În urma unui control efectuat de administrația fiscală, la 7 februarie 2006 a fost întocmit un proces-verbal din care reiese că de la antrepozitul VOM au fost efectuate de către Ghebra livrări de combustibili cu titlu oneros în cursul lunilor martie și aprilie ale anului 2003. Întrucât livrările au determinat încheierea regimului de antrepozit, altul decât antrepozitul vamal, acestea sunt supuse TVA-ului, cuantumul datorat fiind de 2 133 005 euro.

13 După ce a fost informat de administratorul în procedura de faliment al Ghebra că statul belgian nu va obține plata TVA-ului datorat din cauza faptului că activele erau insuficiente, la 11 aprilie 2006, administrația fiscală a emis o somație de plată împotriva VOM, în conformitate cu articolul 51 bis alineatul 3 din Codul belgian al TVA-ului.

14 La 31 mai 2006, VOM a contestat această somație de plată la rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

15 În susținerea acțiunii sale, VOM arată printre altele că răspunderea solidară a antrepozitarului pentru plata TVA-ului datorat de către utilizatorul antrepozitului, în temeiul articolului 51 bis alineatul 3 din Codul belgian al TVA-ului, este incompatibilă cu principiile generale ale securității juridice și proporționalității, care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, întrucât aceasta se aplică independent de buna credință sau de rea credință a antrepozitarului. În această privință, VOM adaugă faptul că antrepozitarul are rol pasiv în cadrul regimului TVA aplicabil antrepozitelor, întrucât se limitează să își pună antrepozitul la dispoziția clienților săi pentru a permite stocarea mărfurilor și nu dispune de nicio posibilitate juridică sau

fiscal? de a controla sau de a impune plata TVA?ului de c?tre ace?tia. Invocând jurispruden?a Cur?ii, VOM consider? c?, prin neluarea în considerare a cuno?tin?ei pe care ar putea s? o aib? o alt? persoan? decât persoana obligat? ini?ial la plata taxei despre exigibilitatea acesteia pentru a o obliga în solidar la plata acestei taxe ?i prin excluderea, a?adar, a oric?rui criteriu referitor la buna?credin?? dintre condi?iile în care o persoan? poate fi obligat? în solidar la plata taxei men?ionate, reglementarea na?ional? ar dep??i limitele a ceea ce este necesar ?i corespunz?tor pentru atingerea obiectivului pe care îl urm?re?te.

16 FOD Financiën consider? c? articolul 51 bis alineatul 3 din Codul belgian al TVA?ului respect? principiul propor?ionalit??ii, c? revine instan?ei na?ionale sarcina s? verifice respectarea acestui principiu ?i c? r?spunderea solidar? este o m?sur? adecvat? ?i propor?ional? în sectorul produselor petroliere.

17 În aceste condi?ii, apreciind c? este necesar s? ob?in? un r?spuns cu privire la aspectul dac? articolul 51 bis alineatul 3 din Codul belgian al TVA?ului este compatibil cu dreptul Uniunii ?i în special cu principiile securit??ii juridice ?i propor?ionalit??ii, rechtbank van eerste aanleg te Brugge a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„[Articolul 21 alineatul (3) din A ?asea directiv?] coroborat cu [articolul 16 alineatul (1) primul paragraf sec?iunea B primul paragraf litera (e) primul paragraf ?i cu articolul 16 alineatul (1) al doilea paragraf din această directiv?] permite statelor membre s? prevad? c? antrepozitarul unui alt antrepozit decât antrepozitul vamal r?spunde solidar în mod necondi?ionat pentru plata TVA?ului datorat în urma unei livr?ri efectuate cu titlu oneros de c?tre proprietarul produselor care este obligat la plata TVA?ului, chiar ?i în cazul în care antrepozitarul este de bun??credin?? sau acestuia nu i se poate imputa nicio culp? ori neglijen?? [...]”

Cu privire la întrebarea preliminar?

18 Prin intermediul întreb?rii adresate, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 21 alineatul (3) din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? permite statelor membre s? prevad? c? antrepozitarul unui alt antrepozit decât antrepozitul vamal r?spunde solidar pentru plata TVA?ului datorat în urma unei livr?ri de m?rfuri efectuate cu titlu oneros, de la acest antrepozit, de proprietarul produselor care este obligat la plata TVA?ului, chiar ?i în cazul în care antrepozitarul respectivului antrepozit este de bun??credin?? sau acestuia nu i se poate imputa nicio culp? ori neglijen??.

19 Trebuie amintit c? articolul 21 alineatul (3) din A ?asea directiv? permite, în principiu, statelor membre s? adopte m?suri în temeiul c?rora o persoan? este obligat? în solidar s? achite o sum? cu titlu de TVA datorat? de o alt? persoan? desemnat? ca fiind persoan? obligat? la plata taxei de c?tre una dintre dispozi?iile de la alineatele (1) ?i (2) ale articolului men?ionat (a se vedea Hot?rârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries ?i al?ii, C?384/04, Rec., p. I?4191, punctul 28).

20 Cu toate acestea, în exercitarea competen?elor conferite lor de directivele Uniunii, statele membre trebuie s? respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridic? a Uniunii, între care figureaz? în special principiile securit??ii juridice ?i propor?ionalit??ii (a se vedea în special Hot?rârea Federation of Technological Industries ?i al?ii, citat? anterior, punctul 29, precum ?i Hot?rârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt, C?271/06, Rep., p. I?771, punctul 18).

21 În ceea ce prive?te în special principiul propor?ionalit??ii, Curtea s?a pronun?at deja în sensul c?, potrivit acestui principiu, statele membre trebuie s? recurg? la mijloace care, permi?ând

totodată și se ating în mod eficient obiectivul urmărit de dreptul intern, aduc totuși cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite de legislația Uniunii în cauză (a se vedea în special Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, Rec., p. I-7797, punctul 52, și Hotărârea Netto Supermarkt, citată anterior, punctul 19).

22 Astfel, 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 (a se vedea în special Hotărârile Federation of Technological Industries și alții, punctul 30, și Netto Supermarkt, punctul 20, citate anterior).

23 În această privință, dispoziția națională în cauză în acțiunea principală prevede că, în cazul unui alt regim de antrepozit decât antrepozitul vamal, antrepozitarul bunurilor, persoana care răspunde pentru transportul bunurilor în afara antrepozitului, precum și, eventual, mandantul său răspund pentru plata taxei datorate statului în mod solidar cu persoana care este obligată la plata TVA-ului. Astfel, în temeiul acestei dispoziții, antrepozitarul unui alt antrepozit decât antrepozitul vamal este ținut să achite TVA-ul în solidar cu persoana obligată inițial la plata acesteia, și anume clientul acestui antrepozitar. Această obligație solidară este formulată în mod necondiționat, astfel încât se aplică antrepozitarului chiar și atunci când acesta este de bunăcredință sau nu i se poate imputa nicio culpă ori neglijență.

24 Or, Curtea a hotărât deja că măsurile naționale care instituie *de facto* un sistem de răspundere solidară fără culpă depășesc ceea ce este necesar pentru prezervarea drepturilor trezoreriei publice (a se vedea Hotărârea Federation of Technological Industries și alții, citată anterior, punctul 32). Plasarea răspunderii plătii TVA-ului în sarcina altei persoane decât persoana obligată la plata TVA-ului, chiar și atunci când această persoană este un antrepozitar fiscal autorizat căruia îi revin obligațiile specifice vizate de Directiva 92/12, fără ași permite să evite aceasta făcând dovada că este complet străin de acțiunile persoanei obligate la plata taxei, trebuie, prin urmare, să fie considerat incompatibil cu principiul proporționalității. Astfel, ar fi vădit disproporționat să se impute în mod necondiționat respectivei persoane pierderile de venituri fiscale cauzate de acțiunile unui terț obligat la plata taxei asupra căruia nu are nicio influență (a se vedea în acest sens Hotărârea Netto Supermarkt, citată anterior, punctul 23).

25 În schimb, nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului 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 sa la o fraudă fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârile Federation of Technological Industries și alții, punctul 33; Teleos și alții, punctul 65, precum și Netto Supermarkt, punctul 24, citate anterior).

26 Prin urmare, împrejurările că o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului a acționat cu bunăcredință, depunând toată diligența unui operator avizat, că a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere și că participarea sa la o fraudă este exclusiv constituie elemente care trebuie luate în considerare pentru a determina posibilitatea de a obliga în solidar această persoană să achite TVA-ul datorat (a se vedea Hotărârile Teleos și alții, punctul 66, și Netto Supermarkt, punctul 25, citate anterior).

27 Revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă aceste împrejurări sunt îndeplinite în acțiunea principală.

28 Ținând seama de toate considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată în articolul 21 alineatul (3) din Așezarea directivă trebuie interpretat în sensul că nu permite statelor membre să prevadă că antrepozitarul unui alt antrepozit decât antrepozitul vamal este obligat în solidar la plata TVA-ului datorat în urma unei livrări de mărfuri efectuate cu titlu oneros, de la acest antrepozit, de către proprietarul produselor care este obligat la plata acestei

taxe, chiar și în cazul în care antrepozitarul respectivului antrepozit este de bună credință sau acestuia nu i se poate imputa nicio culpă ori neglijență.

Cu privire la cheltuielile de judecată?

29 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 șaptea) declară:

Articolul 21 alineatul (3) 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 2001/115/CE a Consiliului din 20 decembrie 2001, trebuie interpretat în sensul că nu permite statelor membre să prevadă că antrepozitarul unui alt antrepozit decât antrepozitul vamal este obligat în solidar la plata taxei pe valoarea adăugată datorate în urma unei livrări de mărfuri efectuate cu titlu oneros, de la acest antrepozit, de către proprietarul produselor care este obligat la plata acestei taxe, chiar și în cazul în care antrepozitarul respectivului antrepozit este de bună credință sau acestuia nu i se poate imputa nicio culpă ori neglijență.

Semnături

* Limba de procedură: olandeza.