

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-531/17- Vetsch Int. Transporte GmbH – Scutirea de TVA la importul de bunuri primita de o persoană impozabilă dintr-un stat cand urmează o livrare intracomunitară la o alta persoană impozabilă ce comite o fraudă fiscală.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

14 februarie 2019(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxă pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 143 alineatul (1) litera (d) – Scutiri de TVA la import – Importuri urmate de un transfer intracomunitar – Livrare intracomunitară subsecventă – Fraudă fiscală – Refuzul scutirii – Condiții”

În cauza C-531/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria), prin decizia din 29 iunie 2017, primită de Curte la 8 septembrie 2017, în procedura

Vetsch Int. Transporte GmbH

cu participarea:

Zollamt Feldkirch Wolfurt,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din doamna K. Jürimäe (raportoare), președintă de cameră, și domnii E. Juhász și C. Vajda, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 27 iunie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Vetsch Int. Transporte GmbH, de P. Csoklich, Rechtsanwalt;
- pentru Zollamt Feldkirch Wolfurt, de G. Kofler, în calitate de agent;
- pentru guvernul austriac, de F. Koppensteiner, de D. Schwab și de C. Pesendorfer, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de M. Tassopoulou și de G. Papadaki, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de B.-R. Killmann și de F. Clotuche-Duvieusart, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 6 septembrie 2018

pronunță prezenta

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 143 litera (d) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”) și a articolului 143 alineatul (1) litera (d) din directiva menționată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/69/CE a Consiliului din 25 iunie 2009 (JO 2009, L 175, p. 12) (denumită în continuare „Directiva TVA modificată”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Vetsch Int. Transporte GmbH (denumită în continuare „Vetsch”), pe de o parte, și Zollamt Feldkirch Wolfurt (biroul vamal din Feldkirch Wolfurt, Austria) (denumit în continuare „biroul vamal”), pe de altă parte, în legătură cu scutirea de taxa pe valoarea adăugată (TVA) a unor importuri în Austria de bunuri provenite din Elveția în vederea transferului lor în Bulgaria.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Din decizia de trimitere reiese că declarațiile de punere în liberă circulație în discuție în litigiul principal au fost prezentate în perioada cuprinsă între 10 decembrie 2010 și 5 iulie 2011. Întrucât Directiva TVA a fost modificată printre altele prin Directiva 2009/69, al cărei termen de transpunere a expirat la 1 ianuarie 2011, dispozițiile Directivei TVA și cele ale Directivei TVA modificate sunt aplicabile cauzei principale.

Directiva TVA

4 Articolul 2 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(d) importul de bunuri.”

5 Articolul 17 alineatul (1) primul paragraf din această directivă are următorul conținut:

„Transferul de către o persoană impozabilă a unor bunuri care fac parte din activele activității sale economice către un alt stat membru este considerat livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros.”

6 Potrivit articolului 138 din directiva menționată:

„(1) Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul [Uniunii Europene], de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.

(2) Pe lângă livrarea de bunuri prevăzută la alineatul (1), statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(c) livrarea de bunuri, constând dintr-un transfer către un alt stat membru, care beneficiază de scutire în temeiul alineatului (1) și al literelor (a) și (b) în cazul în care a fost efectuată pentru altă persoană impozabilă.”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

7 Articolul 143 din aceeași directivă prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(d) importul de bunuri expediate sau transportate dintr-un teritoriu terț sau dintr-o țară terță într-un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, atunci când livrarea bunurilor respective de către importatorul desemnat sau recunoscut în temeiul articolului 201 ca persoană obligată la plata TVA este scutită în temeiul articolului 138;

[...]”

8 Potrivit articolului 201 din Directiva TVA:

„La import, TVA este datorată de orice persoane desemnate sau recunoscute ca persoane obligate la plata taxei de către statul membru de import.”

Directiva TVA modificată

9 Articolul 2 alineatul (1) litera (d), precum și articolele 138 și 201 din Directiva TVA modificată sunt redactate în termeni identici cu cei ai articolelor corespondente din Directiva TVA. În schimb, articolul 143 din Directiva TVA modificată prevede:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(d) importul de bunuri expediate sau transportate dintr-un teritoriu terț sau dintr-o țară terță într-un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, atunci când livrarea bunurilor respective de către importatorul desemnat sau recunoscut în temeiul articolului 201 ca persoană obligată la plata TVA este scutită în temeiul articolului 138;

[...]

(2) Scutirea prevăzută la alineatul (1) litera (d) se aplică în cazurile în care importul este urmat de livrarea bunurilor scutite în temeiul articolului 138 alineatul (1) și alineatul (2) litera (c), numai dacă, la data importului, importatorul a pus la dispoziția autorităților competente ale statului membru al importului cel puțin informațiile următoare:

(a) numărul său de identificare TVA atribuit în statul membru în care are loc importul sau numărul de identificare TVA al reprezentantului său fiscal, care este obligat la plata TVA, atribuit în statul membru în care are loc importul;

(b) numărul de identificare TVA al clientului, căruia îi sunt livrate produsele în conformitate cu articolul 138 alineatul (1), atribuit în alt stat membru sau propriul număr de identificare TVA, atribuit în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul produselor, atunci când acestea sunt transferate în conformitate cu articolul 138 alineatul (2) litera (c);

(c) dovada faptului că produsele importate sunt destinate să fie transportate sau expediate din statul membru în care se face importul spre un alt stat membru.

Cu toate acestea, statele membre pot dispune ca dovada menționată la litera (c) să fie prezentată autorităților competente numai la cerere.”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Dreptul austriac

10 În conformitate cu articolul 6 alineatul (3) primul paragraf din anexa care cuprinde dispoziții privind piața internă la Umsatzsteuergesetz 1994 (Legea din 1994 privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG 1994”), „este scutit de taxă importul de bunuri utilizate în mod direct de către declarant după import în scopul unor livrări intracomunitare; declarantul trebuie să facă dovada contabilă a îndeplinirii condițiilor prevăzute la articolul 7 din această anexă la UStG 1994. Scutirea se va aplica numai dacă persoana pentru a cărei întreprindere este importat bunul efectuează livrarea intracomunitară subsecventă”.

11 În conformitate cu articolul 26 alineatul (1) din UStG 1994, dispozițiile referitoare la taxele vamale se aplică prin analogie TVA-ului la import.

12 În conformitate cu articolul 71a din Zollrechts-Durchführungsgesetz (Legea de punere în aplicare a dreptului vamal), în cazurile de scutire la plata TVA-ului la import în temeiul articolului 6 alineatul (3) din anexa care cuprinde dispoziții privind piața internă la UStG 1994, declarantul datorează TVA-ul la import care ia naștere în temeiul articolului 204 alineatul (1) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar (JO 1992, L 302, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 5, p. 58, denumit în continuare „Codul vamal”), atunci când nu este considerat deja debitor în temeiul articolului 204 alineatul (3) din Codul vamal.

Litigiul principal și întrebările preliminare

13 Vetsch este o societate austriacă cu răspundere limitată care desfășoară activități de transport.

14 În perioada cuprinsă între 10 decembrie 2010 și 5 iulie 2011, această societate a prezentat biroului vamal, în calitate de reprezentantă indirectă a două societăți cu sediul în Bulgaria, K și B, declarații de punere în liberă circulație de mărfuri importate din Elveția. În cadrul acestor declarații, Vetsch a solicitat beneficiul scutirii menționate la articolul 6 alineatul (3) din anexa care cuprinde dispoziții privind piața internă la UStG 1994, indicând în acest scop codul „regim vamal 42”. Mărfurile menționate au fost, în consecință, puse în liberă circulație cu scutire de plata TVA-ului la import

15 Prin decizia din 6 septembrie 2011, biroul vamal a solicitat însă Vetsch să achite TVA-ul la import pentru mărfurile vizate, în conformitate cu articolul 204 alineatul (1) din Codul vamal, pentru motivul că, în speță, condițiile scutirii solicitate în declarațiile respective nu erau îndeplinite. Vetsch a fost, în consecință, obligată la plata TVA-ului. La 31 ianuarie 2012, biroul vamal a respins contestația formulată de Vetsch împotriva acestei decizii.

16 Vetsch a formulat o acțiune împotriva deciziei de respingere a biroului vamal în fața Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria), care a fost respinsă, prin decizia din 30 martie 2016, ca fiind neîntemeiată.

17 Din decizia de trimitere reiese că această instanță a considerat stabilit faptul că vânzătorul mărfurilor în discuție în litigiul principal a transferat destinatarilor bulgari dreptul de a dispune de aceste mărfuri atunci când ele se aflau în Elveția, adică înaintea vămii lor în Austria. Nu s-ar fi stabilit dacă destinatarii respectivi au pierdut acest drept în Bulgaria. Destinatarii menționați ar fi declarat achizițiile intracomunitare privind mărfurile respective, însă s-ar fi făcut răspunzători pentru o fraudă fiscală în acest stat membru prin faptul că au declarat în mod nejustificat că au efectuat o livrare intracomunitară scutită a mărfurilor în cauză în beneficiul Vetsch.

18 Vetsch a formulat recurs în fața instanței de trimitere împotriva deciziei Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

19 Instanța de trimitere precizează că, în dreptul austriac, TVA-ul la import este datorat dacă nu este îndeplinită condiția scutirii legate de transferul care are loc ulterior importului în Austria, menționată la articolul 138 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA. În această ipoteză, dreptul intern prevede că debitorul taxei respective este persoana care trebuie să respecte această condiție, și anume, în speță, destinatarii bulgari vizați, a căror reprezentantă indirectă este Vetsch. În cauza principală, Vetsch este considerată însă debitoare solidară pentru taxa respectivă.

20 Potrivit instanței menționate, scutirea de plata TVA-ului la import, în temeiul articolului 143 litera (d) din Directiva TVA și al articolului 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA modificată, depinde de aspectul dacă transferul intracomunitar este scutit în temeiul articolului 138 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA.

21 Ea arată în această privință că, potrivit Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal), condițiile care permit să se beneficieze de o asemenea scutire nu sunt îndeplinite conform jurisprudenței Curții potrivit căreia beneficiul scutirii de TVA, în temeiul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA, nu se acordă unei persoane impozabile care săvârșește o fraudă fiscală sau care știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o era implicată într-o fraudă fiscală săvârșită de cumpărător și nu a luat toate măsurile rezonabile aflate la dispoziția sa pentru a evita fapta respectivă. Curtea ar fi asimilat, în această privință, transferul intracomunitar livrării intracomunitare.

22 În opinia instanței de trimitere, jurisprudența Curții se referea la situațiile în care fraudă privea operațiunea care făcea obiectul deducerii, al scutirii sau al rambursării TVA-ului ori al operațiunii efectuate în amonte sau în aval față de aceasta. Totuși, împrejurările cauzei principale s-ar distinge de cele care au condus la precedentele menționate.

23 Instanța arată că Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a constatat că cele două întreprinderi bulgare al căror transfer intracomunitar este în cauză au prezentat declarații fiscale în care au menționat achiziția intracomunitară în Bulgaria. Frauda fiscală nu ar fi avut loc decât într-un stadiu ulterior operațiunii, și anume în cadrul declarării unei noi livrări intracomunitare a mărfurilor vizate efectuate de aceste întreprinderi și având ca obiect revânzarea lor către Vetsch. Întreprinderile respective ar fi scutit în mod nejustificat această livrare intracomunitară. Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) și-a întemeiat decizia pe premisa că livrarea respectivă nu a avut loc. Din cererea de decizie preliminară reiese că Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a considerat că nu s-a stabilit însă dacă, la data transferului intracomunitar al mărfurilor respective în Bulgaria, aceleași întreprinderi aveau deja intenția de a săvârși o fraudă cu privire la o operațiune ulterioară având ca obiect aceste mărfuri.

24 Potrivit instanței de trimitere, din jurisprudența Curții reiese că beneficiul dreptului la deducerea sau la scutirea TVA-ului în cadrul unei livrări intracomunitare trebuie refuzat atunci când o fraudă fiscală este săvârșită de persoana impozabilă însăși.

25 În această privință, ea arată că jurisprudența menționată vizează nu numai persoana impozabilă care a săvârșit o fraudă fiscală, ci și persoana impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o era implicată într-o fraudă fiscală săvârșită de furnizor sau de un alt operator, care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul livrărilor.

26 Ea ridică de asemenea problema pertinentei acestei jurisprudențe într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care fraudă în cauză nu a avut loc decât într-un stadiu ulterior al lanțului de livrări care a urmat transferului intracomunitar respectiv și achiziției intracomunitare ulterioare acestui transfer.

27 În aceste condiții, Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„1) Scutirea prevăzută la articolul 138 din Directiva [TVA] trebuie refuzată pentru un transfer intracomunitar de bunuri dintr-un stat membru atunci când persoana impozabilă care efectuează acest transfer într-un alt stat membru declară în acest stat achiziția intracomunitară aferentă transferului intracomunitar în discuție, dar săvârșește o fraudă fiscală în celălalt stat membru cu prilejul unei operațiuni taxabile ulterioare referitoare la bunurile respective, declarând în mod neîntemeiat o livrare intracomunitară scutită de TVA din acest alt stat membru?

2) Pentru răspunsul la prima întrebare, prezintă relevanță aspectul dacă, încă de la momentul transferului intracomunitar de bunuri în alt stat, persoana a intenționat să săvârșească o fraudă fiscală în ceea ce privește o operațiune ulterioară cu aceste bunuri?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

28 Cu titlu introductiv, este necesar să se constate că prima întrebare privește scutirea de TVA menționată la articolul 138 din Directiva TVA. Din indicațiile cuprinse în decizia de trimitere reiese însă că instanța de trimitere urmărește să afle dacă, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, trebuie refuzată scutirea de TVA de care beneficiază importurile de bunuri dintr-o țară terță într-un stat membru care îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 143 litera (d) din Directiva TVA și la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA modificată, atunci când aceste bunuri au fost transferate ulterior într-un alt stat membru către o persoană care a săvârșit o fraudă în urma acestui transfer prin intermediul bunurilor respective.

29 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se considere că, prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 143 litera (d) din Directiva TVA și articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA modificată trebuie interpretate în sensul că beneficiul scutirii de TVA-ul la import, menționată în cadrul acestor dispoziții, trebuie refuzat importatorului desemnat sau recunoscut ca fiind obligat la plata acestei taxe, în sensul articolului 201 din această directivă, atunci când destinatarul transferului intracomunitar ulterior acestui import săvârșește o fraudă cu privire la o operațiune ulterioară acestui transfer și care nu este legată de transferul respectiv.

30 Potrivit articolului 143 litera (d) din Directiva TVA și articolului 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA modificată, statele membre scutesc importul de bunuri expediate sau transportate dintr-un teritoriu terț sau dintr-o țară terță într-un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor atunci când livrarea bunurilor respective de către importatorul desemnat sau recunoscut în temeiul articolului 201 din această directivă ca persoană obligată la plata TVA-ului este scutită în temeiul articolului 138 din directiva menționată.

31 Astfel cum Curtea a statuat deja, scutirea de TVA-ul la import este, așadar, condiționată de realizarea subsecventă, de către importator, a unei livrări intracomunitare scutite, la rândul ei, în temeiul articolului 138 din Directiva TVA și depinde, prin urmare, de respectarea condițiilor materiale stabilite la acest articol (Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punctul 47). Aceeași situație este valabilă atunci când, precum în speță, livrarea de bunuri constă într-un transfer al acestora într-un alt stat membru.

32 Articolul 138 alineatul (1) din această directivă prevede că statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Uniunii, de către vânzător sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor. Conform articolului 138 alineatul (2) litera (c) din directiva menționată, pe lângă livrarea de bunuri prevăzută la alineatul (1) din aceeași directivă, statele membre scutesc livrarea de bunuri constând într-un transfer către un alt stat membru, care beneficiază de scutire în special în temeiul alineatului (1) menționat și în cazul în care a fost efectuată pentru altă persoană impozabilă.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

33 În scopul scutirii de TVA, un transfer intracomunitar, definit la articolul 17 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, precum transferul efectuat de o persoană impozabilă de bunuri aparținând întreprinderii sale într-un alt stat membru, este asimilat, printre altele, unei livrări intracomunitare a cărei scutire de TVA este prevăzută la articolul 138 din această directivă [a se vedea, în ceea ce privește dispozițiile corespondente 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 1977, L 145, p. 1), Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 29].

34 Or, în speță, în raport cu indicațiile furnizate de instanța de trimitere, este necesar să se considere, sub rezerva verificărilor acestei instanțe, că transferul intracomunitar în discuție în litigiul principal îndeplinește condițiile enunțate la articolul 138 din Directiva TVA, la care fac trimitere articolul 143 litera (d) din această directivă și articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA modificată.

35 De asemenea, din decizia de trimitere nu rezultă niciun element care să permită să se considere că importurile de mărfuri în discuție în litigiul principal nu îndeplineau celelalte condiții de scutire de TVA-ul la import prevăzute în cadrul ultimelor două dispoziții menționate la punctul anterior din prezenta hotărâre.

36 Este necesar așadar să se plece de la premisa că importurile de mărfuri în discuție în litigiul principal îndeplinesc condițiile de scutire de TVA-ul la import prevăzute la articolul 143 litera (d) din Directiva TVA și la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA modificată.

37 Instanța ridică însă problema incidenței unei operațiuni frauduloase, realizată în cadrul unei livrări intracomunitare ulterioare acestui import urmat de un transfer, asupra dreptului de a beneficia de scutirile de TVA în cauză. Totuși, instanța menționată nu are nicio îndoială cu privire la legalitatea importului și a transferului care au precedat livrarea intracomunitară vizată de fraudă fiscală.

38 Or, astfel cum a arătat Comisia în observațiile sale prezentate Curții, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, importul urmat de transferul intracomunitar, pe de o parte, și livrarea intracomunitară care a constituit obiectul fraudei, pe de altă parte, trebuie considerate ca fiind operațiuni independente una de cealaltă.

39 Astfel, trebuie constatat că articolul 143 litera (d) din Directiva TVA și articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA modificată implică în realitate o dublă scutire, și anume o primă scutire de TVA-ul care, conform articolului 201 din Directiva TVA, este în mod normal datorat la import, precum și o a doua scutire pentru livrarea sau transferul intracomunitar care a urmat acestui import.

40 Astfel, în cazul în care condițiile prevăzute la articolul 143 litera (d) din Directiva TVA și la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA modificată sunt întrunite, TVA-ul aferent bunurilor expediate sau transportate dintr-o țară terță în Uniune este datorat în principiu, pentru prima dată, nu în statul membru pe teritoriul căruia au fost importate mai întâi, ci în statul membru de sosire a expedierii sau a transportului. Astfel cum avocata generală a subliniat la punctul 53 din concluzii, aceste dispoziții urmăresc un obiectiv de simplificare care vizează facilitarea schimburilor frontaliere, excluzând, datorită scutirii importului, dreptul la deducerea TVA-ului la import care ar fi fost aplicabil și care, altfel, ar fi acordat.

41 Într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care fraudă în cauză a fost săvârșită în Bulgaria, în cadrul unei livrări intracomunitare din acest stat membru, le revine autorităților bulgare sarcina de a refuza beneficiul scutirii de TVA referitoare la această livrare.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

42 Întrucât s-a stabilit că această fraudă nu privește transferul de care depinde acordarea scutirii TVA-ului la import menționate la articolul 143 litera (d) din Directiva TVA și la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din directiva modificată, această scutire nu poate fi refuzată importatorului desemnat sau recunoscut ca fiind obligat la plată în sensul articolului 201 din această directivă într-o situație în care, astfel cum reiese din decizia de trimitere, niciun element nu permite să se considere că importatorul știa sau ar fi trebuit să știe că această livrare subsecventă importului era implicată într-o fraudă săvârșită de destinatarul bulgari.

43 Având în vedere ansamblul elementelor care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 143 litera (d) din Directiva TVA și articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA modificată trebuie interpretate în sensul că beneficiul scutirii TVA-ului la import menționate de aceste dispoziții nu trebuie refuzat importatorului desemnat sau recunoscut ca fiind obligat la plata acestei taxe, în sensul articolului 201 din Directiva TVA, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care, pe de o parte, destinatarul transferului intracomunitar ulterior acestui import săvârșește o fraudă cu privire la o operațiune ulterioară acestui transfer care nu este legată de transferul respectiv și, pe de altă parte, niciun element nu permite să se considere că importatorul știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune ulterioară era implicată într-o fraudă săvârșită de destinatar.

Cu privire la a doua întrebare

44 Prin intermediul celei de a doua întrebări formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească incidența, în raport cu răspunsul care se va da la prima întrebare formulată, a împrejurării că destinatarul mărfurilor transferate avea deja, la momentul transferului intracomunitar al acestora, intenția de a săvârși o fraudă fiscală cu privire la o operațiune ulterioară care le privea.

45 Reiese în mod expres din decizia de trimitere că, în speță, o asemenea intenție nu a fost dovedită. În aceste condiții, întrebarea menționată, care prezintă un caracter ipotetic, este inadmisibilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

46 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 noua) declară:

Articolul 143 litera (d) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și articolul 143 alineatul (1) litera (d) din această directivă, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/69/CE a Consiliului din 25 iunie 2009, trebuie interpretate în sensul că beneficiul scutirii taxei pe valoarea adăugată la import menționate de aceste dispoziții nu trebuie refuzat importatorului desemnat sau recunoscut ca fiind obligat la plata acestei taxe, în sensul articolului 201 din Directiva 2006/112, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care, pe de o parte, destinatarul transferului intracomunitar ulterior acestui import săvârșește o fraudă cu privire la o operațiune ulterioară acestui transfer care nu este legată de transferul respectiv și, pe de altă parte, niciun element nu permite să se considere că importatorul știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune ulterioară era implicată într-o fraudă săvârșită de destinatar.

Semnături