

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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-275/2018 Milan Vins. Exportul unor bunuri realizat prin expedierea prin poștă. Justificarea scutirii de TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

28 martie 2019

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 131 și articolul 146 alineatul (1) litera (a) – Scutire a livrărilor de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene – Condiție pentru scutire prevăzută de dreptul național – Plasarea unor bunuri sub un anumit regim vamal – Dovada plasării sub regimul de export”

În cauza C-275/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă), prin decizia din 28 martie 2018, primită de Curte la 23 aprilie 2018, în procedura

Milan Vinš

împotriva

Odvolací finanční ředitelství,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna A. Prechal (raportoare), președintă de cameră, domnii F. Biltgen, J. Malenovský și C. G. Fernlund și doamna L. S. Rossi, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Odvolací finanční ředitelství, de T. Rozehnal și de D. Jeroušek, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de M. Smolek, de J. Vlácil și de O. Serdula, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de M. Tassopoulou și de A. Dimitrakopoulou, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios, de J. Jokubauskaitė și de M. Salyková, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea doamnei avocate generale,

pronunță prezenta

Hotărâre

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 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 131 și 146 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”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Milan Vinš, pe de o parte, și Odvolací finanční ředitelství (Direcția fiscală pentru soluționarea contestațiilor, Republica Cehă), pe de altă parte, în legătură cu refuzul autorităților fiscale de a scuti de taxa pe valoarea adăugată (TVA) mai multe livrări de bunuri expediate în afara Uniunii Europene.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 În capitolul 1, intitulat „Livrarea de bunuri”, din titlul IV, denumit „Operațiuni taxabile”, din Directiva TVA, articolul 14 alineatul (1) din aceasta prevede:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

4 În capitolul 1, intitulat „Dispoziții generale”, din titlul IX, denumit „Scutiri”, din Directiva TVA, articolul 131 din aceasta prevede:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

5 Cuprins în capitolul 6, intitulat „Scutiri la export”, din titlul IX din Directiva TVA, articolul 146 alineatul (1) din aceasta prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a) livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Comunității de către vânzător sau în contul acestuia;

[...]”

6 În capitolul 7, intitulat „Dispoziții diverse”, din titlul XI, denumit „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, din Directiva TVA, articolul 273 din aceasta prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

[...]”

Codul vamal

7 Potrivit articolului 4 punctele 15-17 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), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 648/2005 al Parlamentului

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

European și al Consiliului din 13 aprilie 2005 (JO 2005, L 117, p. 13, Ediție specială, 02/vol. 17, p. 220) (denumit în continuare „Codul vamal”):

„În sensul prezentului cod, se aplică următoarele definiții:

[...]

15. «Destinația vamală a mărfurilor» reprezintă:

(a) plasarea mărfurilor sub un regim vamal;

[...]

16. «Regim vamal» reprezintă:

[...]

(h) exportul.

17. «Declarație vamală» reprezintă documentul în care o persoană indică în forma și modalitatea prevăzută dorința de a plasa mărfurile sub un anumit regim vamal.”

8 În secțiunea 1, intitulată „Plasarea mărfurilor sub un regim vamal”, din capitolul 2, intitulat „Regimuri vamale”, din titlul IV, denumit „Destinația vamală”, din Codul vamal, articolul 59 din acesta prevede:

„(1) Toate mărfurile destinate plasării sub un regim vamal fac obiectul unei declarații pentru regimul vamal respectiv.

(2) Mărfurile comunitare declarate pentru un regim de export de perfecționare pasivă, de tranzit sau de antrepozit vamal sunt supuse supravegherii vamale din momentul acceptării declarației vamale până în momentul în care ele părăsesc teritoriul vamal al Comunității, sunt distruse sau declarația vamală este invalidată.”

9 Articolul 61 din codul menționat prevede:

„Declarația vamală trebuie făcută:

(a) în scris sau

(b) utilizând o tehnică de prelucrare a datelor atunci când se prevede astfel prin dispozițiile stipulate în conformitate cu procedura comitetului sau când este autorizată de autoritățile vamale sau

(c) printr-o declarație verbală sau orice alt document prin care titularul mărfurilor își exprimă voința de a le plasa sub un regim vamal, când această posibilitate este prevăzută în normele adoptate în conformitate cu procedura comitetului.”

10 Inclus în secțiunea 4, intitulată „Exportul”, din respectivul capitol 2, articolul 161 alineatele (1) și (2) din Codul vamal prevede:

„(1) Regimul de export permite mărfurilor comunitare să iasă de pe teritoriul vamal al Comunității.

Exportul presupune aplicarea formalităților de ieșire, inclusiv a măsurilor de politică comercială și, după caz, a drepturilor de export.

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

(2) [...] [T]oate mărfurile comunitare destinate exportului sunt plasate sub regimul de export.”

Regulamentul (CEE) nr. 2454/93

11 Cuprins în capitolul 2, intitulat „Exportul definitiv”, din titlul IV, denumit „Dispoziții de aplicare referitoare la export”, din partea II, intitulată „Destinația vamală”, din Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 al Comisiei din 2 iulie 1993 de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului nr. 2913/92 (JO 1993, L 253, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 7, p. 3), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 1875/2006 al Comisiei din 18 decembrie 2006 (JO 2006, L 360, p. 64, Ediție specială, 02/vol. 22, p. 129), articolul 795 alineatul (1) din acesta prevede:

„În cazul în care o marfă părăsește teritoriul vamal al Comunității fără să fi făcut obiectul unei declarații de export, această declarație se depune ulterior de către exportator la biroul vamal competent din locul unde acesta este stabilit.

[...]

Acceptarea acestei declarații de către autoritățile vamale este condiționată de prezentarea de către exportator a următoarelor elemente:

[...]

(b) justificări suficiente privind natura și cantitatea mărfurilor și realitatea ieșirii de pe teritoriul vamal al Comunității.

[...]”

Dreptul ceh

12 Intitulat „Document fiscal pentru export”, articolul 33a din Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată, în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal, prevede:

„Document fiscal pentru export înseamnă:

a) o decizie a biroului vamal privind exportul de bunuri către un stat terț prin care biroul vamal confirmă ieșirea bunurilor de pe teritoriul Uniunii [...]”.

13 Articolul 66 din această lege are următorul cuprins:

„(1) În sensul prezentei legi, exportul de bunuri înseamnă ieșirea bunurilor de pe teritoriul Uniunii și intrarea pe teritoriul unui stat terț, cu condiția ca bunurile să fi fost supuse regimului vamal pentru export, [...]

(2) Sunt scutite de taxă livrările de bunuri expediate sau transportate de pe teritoriul național către un stat terț

a) de vânzător sau în contul acestuia [...]

[...]

(4) În cazul livrării bunurilor către un stat terț, data la care se consideră că a avut loc tranzacția este data la care bunurile au ieșit de pe teritoriul Uniunii, astfel cum este confirmată de biroul vamal. Livrarea bunurilor pe teritoriul unui stat terț trebuie dovedită de persoana impozabilă printr-un document fiscal emis în conformitate cu articolul 33a litera a) din prezenta lege.

[...]

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

(6) În situația în care ieșirea bunurilor de pe teritoriul Uniunii nu este confirmată de biroul vamal prin includerea unei mențiuni în documentul fiscal, persoana impozabilă poate să dovedească ieșirea bunurilor prin alte mijloace de probă.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

14 Între anul 2012 și anul 2014, domnul Vinš a expediat în fiecare lună, prin poștă, între 400 și 500 de obiecte de colecție din domeniul militar în afara Uniunii. El nu a depus pentru aceste mărfuri o declarație privind TVA, considerând că livrările în cauză erau scutite de TVA întrucât vizau bunuri destinate exportului.

15 Prin decizia din 27 august 2015, Direcția fiscală pentru soluționarea contestațiilor a confirmat în esență deciziile de impunere emise de autoritățile fiscale prin care domnul Vinš a fost obligat la plata TVA-ului aferent livrărilor de mărfuri în cauză, pentru motivul că acesta nu demonstrase că a plasat aceste mărfuri sub regimul vamal de export, astfel încât aceste livrări nu puteau beneficia, în conformitate cu articolul 66 alineatul (1) din Legea nr. 235/2004, de scutirea la export.

16 Acțiunea introdusă de domnul Vinš împotriva acestei decizii a fost respinsă de Krajský soud v Hradci Králové (Curtea Regională din Hradec Králové, Republica Cehă), întrucât această instanță a considerat că cerința plasării bunurilor destinate exportului sub regimul vamal de export, ca o condiție a dreptului la scutire la export, era proporțională, permitea un control jurisdicțional efectiv al exportului și era pe deplin conformă cu dreptul Uniunii. Ar fi insuficient, în această privință, ca bunurile în discuție să fi fost efectiv livrate în state terțe.

17 Domnul Vinš a formulat recurs la instanța de trimitere. În susținerea acțiunii sale, el arată că, pentru a îndeplini condițiile prevăzute la articolul 66 alineatul (1) din Legea nr. 235/2004, ceea ce contează este faptul că bunurile în cauză au părăsit teritoriul Uniunii și, prin urmare, că au fost efectiv livrate într-un stat terț. Un astfel de fapt ar putea fi demonstrat prin confirmarea biroului vamal sau prin alte mijloace de probă, inclusiv documentele eliberate de serviciile poștale. Domnul Vinš face trimitere în această privință la Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), din care deduce că însuși condiția plasării bunurilor în cauză sub un regim vamal depășește ceea ce statele membre pot impune în temeiul articolului 131 din Directiva TVA.

18 Direcția fiscală pentru soluționarea contestațiilor și-a reiterat argumentația potrivit căreia condițiile cumulative pentru a beneficia de scutirea livrării la export nu erau toate îndeplinite în cauza principală. Aceasta susține că legiuitorul național a introdus condiția privind plasarea bunurilor în discuție sub un regim vamal în scopul de a evita fraudă fiscală și că această condiție este conformă cu Directiva TVA. Domnul Vinš s-a limitat, în opinia sa, la a prezenta afirmații care nu sunt susținute de niciun element de probă.

19 Instanța de trimitere consideră că, deși statelor membre li se permite, în conformitate cu articolul 131 din Directiva TVA, să stabilească în legislația lor națională condiții în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor prevăzute de această directivă, printre care cele prevăzute la articolul 146 din directiva menționată, și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, ele trebuie să respecte însă, cu această ocazie, principiile generale ale dreptului Uniunii. Această instanță are îndoieli cu privire la faptul că legislația cehă respectă principiile menționate impunând în sarcina persoanei impozabile obligația de a dovedi plasarea bunurilor destinate exportului sub regimul vamal de export, în special atunci când persoana impozabilă este în măsură să demonstreze că aceste bunuri au părăsit efectiv teritoriul Uniunii.

20 În aceste condiții, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dreptul de a beneficia de scutire de TVA pentru bunuri destinate exportului, în sensul articolului 146 din Directiva [TVA], poate fi condiționat de plasarea prealabilă a bunurilor în cauză într-un regim vamal specific (după cum prevede articolul 66 din [Legea nr. 235/2004])?

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

2) O astfel de reglementare națională poate fi justificată în lumina articolului 131 din Directiva TVA, ca o condiție menită să prevină orice evaziune, fraudă sau abuz?"

Cu privire la întrebările preliminare

21 Prin intermediul celor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 146 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA coroborat cu articolul 131 din aceasta trebuie interpretat în sensul că se opune ca o dispoziție legislativă națională să supună scutirea de TVA prevăzută pentru bunurile destinate exportului în afara Uniunii condiției ca aceste bunuri să fi fost plasate sub regimul vamal de export.

22 Trebuie amintit, în primul rând, că, potrivit articolului 146 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Uniunii de către vânzător sau în contul acestuia. Această dispoziție trebuie coroborată cu articolul 14 alineatul (1) din directiva menționată, potrivit căruia „livrare de bunuri” înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punctul 24).

23 Această scutire urmărește să garanteze impozitarea livrărilor de bunuri în cauză la locul de destinație al acestora, și anume cel în care produsele exportate vor fi consumate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punctul 34).

24 Din dispozițiile vizate la punctul 22 din prezenta hotărâre și în special din termenul „expediate” utilizat la respectivul articol 146 alineatul (1) litera (a) rezultă că exportul unui bun se efectuează și că scutirea livrării la export este aplicabilă atunci când dreptul de a dispune de acest bun în calitate de proprietar a fost transmis cumpărătorului, furnizorul stabilește că acest bun a fost expedit sau transportat în afara Uniunii, iar, în urma acestei expedierii sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punctul 25).

25 Or, pe de o parte, potrivit instanței de trimitere, este cert în cauza principală că bunurile în cauză au fost expediate de domnul Vinš, prin poștă, în afara teritoriului Uniunii, el afirmând printre altele că putea demonstra ieșirea efectivă a acestor bunuri de pe teritoriul respectiv prin intermediul unor documente eliberate de serviciile poștale.

26 Pe de altă parte, articolul 146 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA nu prevede o condiție, cum este cea prevăzută la articolul 66 alineatul (1) din Legea nr. 235/2004, potrivit căreia bunul destinat exportului trebuie să fie plasat sub regimul vamal de export pentru ca scutirea la export prevăzută de această primă dispoziție să fie aplicabilă.

27 Prin urmare, calificarea unei operațiuni drept livrare la export în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112 nu poate să depindă de plasarea bunurilor în cauză sub regimul vamal de export, plasarea a cărei omitere ar avea drept consecință privarea definitivă a persoanei impozabile de scutirea la export (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punctul 27).

28 Cu toate acestea, și în al doilea rând, revine statelor membre sarcina de a stabili, în conformitate cu articolul 131 din Directiva TVA, condițiile în care scutesc operațiunile de export pentru a asigura aplicarea corectă și simplă a scutirilor prevăzute de această directivă și pentru a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz. În exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte însă principiile generale ale dreptului care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, printre care figurează în special principiul proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punctul 37).

29 În ceea ce privește principiul menționat, trebuie amintit că o măsură națională depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a taxei în cazul în care condiționează în esență

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 la scutirea de TVA de respectarea unor obligații de formă fără a lua în considerare cerințele de fond și mai ales fără a se considera necesar să se verifice dacă acestea erau îndeplinite. Astfel, operațiunile trebuie să fie impozitate luând în considerare caracteristicile lor obiective (Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punctul 38).

30 În această privință, o condiție precum cea prevăzută la articolul 66 alineatul (1) din Legea nr. 235/2004, care se opune acordării unei scutiri de TVA pentru o livrare de bunuri care nu au fost plasate sub regimul vamal de export, deși este cert că aceste bunuri au fost efectiv exportate, în conformitate cu criteriile amintite la punctul 24 din prezenta hotărâre, și că această livrare îndeplinește, așadar, prin caracteristicile sale obiective, condițiile pentru scutire prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, nu respectă principiul proporționalității.

31 Astfel, a impune o asemenea condiție ar echivala cu a condiționa dreptul de scutire de respectarea unor obligații de formă, în sensul menționat la punctul 29 din prezenta hotărâre, fără a se examina aspectul dacă cerințele de fond prevăzute de dreptul Uniunii au fost sau nu îndeplinite efectiv. Simpla împrejurare că un exportator nu a plasat bunurile în cauză sub regimul vamal de export nu presupune că un asemenea export nu a avut loc efectiv (a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punctul 50).

32 Potrivit jurisprudenței Curții, există doar două situații în care nerespectarea unei cerințe de formă poate determina pierderea dreptului la scutirea de TVA (Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punctul 40).

33 Pe de o parte, principiul neutralității fiscale nu poate fi invocat în vederea scutirii de TVA de o persoană impozabilă care a participat cu intenție la o fraudă fiscală ce a pus în pericol funcționarea sistemului comun al TVA-ului. Potrivit jurisprudenței Curții, nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă unui operator să acționeze cu bună-credință și să ia orice măsură care i s-ar putea cere în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală. În ipoteza în care persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de client și nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, scutirea ar trebui să îi fie refuzată (Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punctul 41).

34 În speță, nimic din dosarul aflat la dispoziția Curții nu indică faptul că refuzul scutirii în discuție în litigiul principal s-ar întemeia pe existența unei astfel de fraude.

35 Pe de altă parte, încălcarea unei cerințe de formă poate conduce la refuzul scutirii de TVA dacă această încălcare are ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond (Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punctul 42).

36 Întrucât, astfel cum susține în esență guvernul ceh, neplasarea bunurilor destinate exportului sub regimul vamal respectiv ar putea avea adesea ca efect să facă mai dificilă, chiar imposibilă, verificarea de către autoritățile fiscale a ieșirii efective a acestor bunuri de pe teritoriul Uniunii, este în mod cert adevărat că, în ceea ce privește probarea cu certitudine prevăzută la punctul 35 din prezenta hotărâre, caracterul real al exportului trebuie dovedit într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile fiscale competente, această cerință privind condițiile de fond necesare pentru acordarea scutirii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punctul 48).

37 Cu toate acestea, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 25 din prezenta hotărâre, nu s-a susținut în cauza principală că neplasarea bunurilor în cauză sub regimul vamal de export ar fi împiedicat dovedirea faptului că au fost îndeplinite cerințele de fond, și anume ieșirea efectivă a acestor bunuri de pe teritoriul Uniunii.

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

38 Rezultă că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, nerespectarea cerinței de formă a plasării bunurilor destinate exportului sub regimul vamal de export nu poate conduce la pierderea de către exportator a dreptului său la scutirea la export, în măsura în care ieșirea efectivă a bunurilor în cauză de pe teritoriul Uniunii a fost dovedită.

39 Această constatare nu este infirmată de teza susținută de guvernul ceh potrivit căreia exportatorul ar fi trebuit, în orice caz, în temeiul, printre altele, al articolului 59 alineatul (1) și al articolului 161 alineatul (2) din Codul vamal, să plaseze bunurile în cauză sub regimul vamal menționat, prin intermediul unei declarații vamale în acest scop, ceea ce ar fi putut face, eventual, *ex post*, astfel încât nerespectarea inițială a acestei cerințe nu ar determina pierderea definitivă a dreptului la scutirea la export. Astfel, după cum rezultă din cuprinsul punctelor 29-31 din prezenta hotărâre, o asemenea plasare, indiferent dacă este făcută înainte sau după export, constituie o obligație de formă care, mai mult, nu intră sub incidența sistemului comun al TVA-ului, ci a regimului vamal. Prin urmare, nerespectarea acestei obligații nu exclude în sine ca condițiile de fond care justifică acordarea scutirii să fie îndeplinite.

40 Având în vedere tot ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 146 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA coroborat cu articolul 131 din aceasta trebuie interpretat în sensul că se opune ca o dispoziție legislativă națională să supună scutirea de TVA prevăzută pentru bunurile destinate exportului în afara Uniunii condiției ca aceste bunuri să fi fost plasate sub regimul vamal de export într-o situație în care s-a dovedit că sunt îndeplinite condițiile de fond ale scutirii, în special cea care impune ieșirea efectivă a bunurilor în cauză de pe teritoriul Uniunii.

Cu privire la cheltuielile de judecată

41 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 treia) declară:

Articolul 146 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu articolul 131 din aceasta trebuie interpretat în sensul că se opune ca o dispoziție legislativă națională să supună scutirea de taxa pe valoarea adăugată prevăzută pentru bunurile destinate exportului în afara Uniunii Europene condiției ca aceste bunuri să fi fost plasate sub regimul vamal de export într-o situație în care s-a dovedit că sunt îndeplinite condițiile de fond ale scutirii, în special cea care impune ieșirea efectivă a bunurilor în cauză de pe teritoriul Uniunii.