

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-653/18, Unitel sp. z o.o. Condițiile prin care se beneficiază de scutirea de TVA la export când nu se poate identifica beneficiarul real din statul terț.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

17 octombrie 2019

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 146 – Scutiri la export – Noțiunea de «livrare de bunuri» – Articolul 131 – Condiții stabilite de statele membre – Principiul proporționalității – Principiul neutralității fiscale – Probe – Fraudă – Practică a unui stat membru care constă în refuzul dreptului la scutire atunci când cumpărătorul bunurilor exportate nu este identificat”

În cauza C-653/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia), prin decizia din 19 iunie 2018, primită de Curte la 17 octombrie 2018, în procedura

Unitel sp. z o.o.

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul I. Jarukaitis (raportor), președinte de cameră, și domnii M. Ilešič și C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Unitel sp. z o.o., de A. Nikończyk, doradca podatkowy;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de M. Siekierzyńska și de J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

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

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) și a articolului 131 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”) în raport, printre altele, cu principiile neutralității fiscale și proporționalității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Unitel sp. z o.o., pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (directorul camerei fiscale din Varșovia, denumit în continuare „directorul camerei fiscale”), pe de altă parte, cu privire la refuzul scutirii de taxa pe valoarea adăugată (TVA) a unor exporturi de bunuri în afara Uniunii Europene efectuate în cursul anului 2007.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

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

4 Potrivit articolului 131 din această directivă:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții [ale Uniunii] 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 Articolul 146 din directiva menționată, care figurează în capitolul 6 din aceasta, intitulat „Scutiri la export”, prevede, la alineatul (1) literele (a) și (b), următoarele:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

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

(b) livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara [Uniunii] de către un client nestabilit pe teritoriul lor respectiv sau în contul acestuia, cu excepția bunurilor transportate de client însuși pentru echiparea și alimentarea ambarcațiunilor de agrement și a aeronavelor private sau a altor mijloace de transport de uz privat;”

6 Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA prevede că, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA-ului pe care are obligația de a-l plăti TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau care urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă. În temeiul articolului 169 litera (b) din această directivă, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA-ul în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor sale scutite conform articolului 146 din directiva menționată.

Dreptul polonez

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 2 punctul 8 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2011, nr. 177, poziția 1054), în versiunea aplicabilă cauzei principale (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede următoarele:

„Ori de câte ori alte dispoziții vizează [...] exportul de bunuri, această noțiune înseamnă livrarea de bunuri care sunt expediate sau transportate de pe teritoriul țării în afara teritoriului Uniunii Europene:

- a) de un furnizor sau în contul acestuia sau
- b) de un client cu sediul social în străinătate sau în contul acestuia, cu excepția bunurilor transportate de client însuși pentru echiparea și alimentarea ambarcațiunilor de agrement și a aeronavelor private sau a altor mijloace de transport de uz privat, dacă exportul bunurilor către destinații din afara Uniunii Europene este confirmat de autoritatea vamală competentă, prevăzută dispozițiilor vamale.”

8 Potrivit articolului 7 alineatul (1) din legea menționată, „constituie o livrare de bunuri, în sensul articolului 5 alineatul (1) punctul 1, transferul dreptului de a dispune de un bun ca un proprietar”.

9 Articolul 41 din legea menționată prevede:

„[...]”

4) În cazul exportului de bunuri menționat la articolul 2 punctul 8 litera a), cota de TVA este de 0 %.

[...]

6) Cota de TVA de 0 % se aplică exporturilor de bunuri menționate la alineatele 4 și 5 cu condiția ca persoana impozabilă să fi primit, înainte de expirarea termenului de depunere a declarației pentru respectiva perioadă de impozitare, o confirmare a exportului bunurilor din Uniunea Europeană.

[...]

11) Alineatele 4 și 5 se aplică în mod corespunzător exporturilor de bunuri menționate la articolul 2 punctul 8 litera b) dacă persoana impozabilă, înainte de expirarea termenului de depunere a declarației pentru perioada de impozitare în care aceasta a efectuat livrarea bunurilor, a primit confirmarea menționată la alineatul 6, din care reiese că bunurile livrate și cele exportate sunt identice.

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 În cursul lunilor ianuarie-mai ale anului 2007, Unitel, societate cu sediul în Polonia, a vândut telefoane mobile către două entități ucrainene. În urma unui control efectuat la această societate, administrația fiscală a constatat că procedura exportului acestor telefoane mobile în afara teritoriului Uniunii avusese loc, însă aceste bunuri nu fuseseră achiziționate de entitățile menționate pe facturi, ci de alte entități care nu au fost identificate. Administrația respectivă a considerat în aceste condiții, printr-o decizie confirmată printr-o decizie a directorului camerei fiscale din 29 august 2014, că nu

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

avusese loc o livrare de bunuri în sensul articolului 2 punctul 8 din Legea privind TVA-ul și, prin urmare, că Unitel nu avea dreptul să aplice cota de TVA de 0 %, prevăzută la articolul 41 alineatul (4) din legea menționată.

11 Sesizat cu o acțiune împotriva deciziei directorului camerei fiscale, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Varșovia, Polonia) a arătat că din constatările efectuate reieșea că una dintre cele două entități ucrainene era o societate-paravan, folosită pentru a ascunde beneficiarul real și pentru a comite astfel o fraudă fiscală atât față de autoritățile poloneze, cât și față de cele ucrainene, și că cealaltă entitate nu era operatorul economic ce efectuase achiziția telefoanelor de la Unitel. Această instanță a apreciat că nu avusese loc o livrare de bunuri din moment ce administrația fiscală stabilise că cumpărătorii bunurilor menționate pe facturi nu intraseră în posesia acestora, nu dispuseră de ele ca un proprietar și nu desfășurau nicio activitate economică, astfel încât operațiunile în cauză nu puteau fi calificate drept „export de bunuri” în sensul articolului 2 punctul 8 din Legea privind TVA-ul. Instanța menționată a statuat, în plus, că Unitel nu dăduse dovadă de diligența necesară la efectuarea acestor operațiuni. Ea a arătat printre altele, în această privință, că această societate emisese facturile întemeindu-se pe date prezentate de entități ale căror mandate nu erau valabile sau care nu aveau adrese profesionale reale și nici documente valabile care să justifice înregistrarea TVA-ului.

12 Unitel a declarat recurs împotriva hotărârii Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Varșovia) la instanța de trimitere, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia). Unitel invocă, în susținerea recursului, interpretarea și aplicarea eronată a articolului 131 din Directiva TVA coroborat cu articolul 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din aceasta, în măsura în care aplicarea cotei de 0 % a fost condiționată de respectarea unor condiții formale, deși toate condițiile materiale pentru aplicarea acestei cote erau îndeplinite, precum și o eroare în interpretarea și în aplicarea articolului 41 alineatele (4) și (11) din Legea privind TVA-ul coroborat cu articolul 41 alineatul (6), articolul 2 punctul 8 și articolul 7 alineatul (1) din legea menționată. Această eroare ar consta în aceea că s-a considerat că livrarea bunurilor nu este efectivă decât atunci când operatorul menționat pe factură în calitate de cumpărător este identic cu operatorul care participă în mod real în această calitate la operațiunea în cauză, în refuzul în consecință de a califica această operațiune drept export de bunuri și de a aplica cota de 0 % și în a aprecia cu toate acestea că operațiunea menționată constituie o livrare de bunuri căreia îi este aplicabilă cota națională a impozitului.

13 Instanța de trimitere arată că soluționarea litigiului principal necesită interpretarea Directivei TVA și, înainte de toate, a noțiunii de „livrare de bunuri”, în sensul articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din această directivă. Ea arată că autoritățile fiscale naționale consideră că această noțiune trebuie interpretată conform articolului 7 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, care a transpus articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, și anume ca transferul dreptului de a dispune de bunul în cauză ca un proprietar. Astfel, potrivit acestor autorități, cele două părți la operațiune trebuie să existe efectiv și să fie identificate, ceea ce nu se întâmplă atunci când cumpărătorul înscris pe factură sau pe documentele vamale este o entitate fictivă sau atunci când cumpărătorul bunurilor în afara teritoriului Uniunii este o altă persoană neidentificată. Această interpretare ar fi de asemenea cea reținută de majoritatea instanțelor de contencios administrativ poloneze.

14 Instanța de trimitere are însă îndoieli în privința aspectului dacă, pentru a constata că o livrare de bunuri în afara teritoriului Uniunii a avut cu adevărat loc, atunci când exportul acestor bunuri nu este contestat ca atare, este efectiv necesar ca entitatea înscrisă pe factura furnizorului și în documentele vamale ca fiind cumpărătorul bunurilor respective să coincidă cu destinatarul efectiv al acestora. Ea se întreabă dacă, într-o asemenea situație, există un transfer al dreptului de a dispune de

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

un bun corporal ca un proprietar, în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA. Ea arată printre altele că, în Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), Curtea a statuat că, în situația în care condițiile scutirii la export prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, în special ieșirea bunurilor în cauză de pe teritoriul vamal al Uniunii, sunt dovedite, niciun TVA nu este datorat pentru o livrare și că, în astfel de împrejurări, nu mai există, în principiu, riscul unei fraude fiscale sau al unor pierderi fiscale care să poată justifica taxarea operațiunii în cauză.

15 În acest context, potrivit instanței de trimitere, problema care se pune în continuare este în ce măsură o eventuală fraudă survenită pe teritoriul statului terț în care bunul exportat a fost recepționat de către o altă persoană decât cea indicată pe documentele vamale are vreun impact asupra aplicării scutirii cu drept de deducere a TVA-ului. Examinând jurisprudența Curții potrivit căreia statele membre au obligația să refuze beneficiul drepturilor prevăzute de Directiva TVA în caz de fraudă săvârșită de persoana impozabilă însăși sau atunci când aceasta știa sau ar fi trebuit să știe că, prin operațiunea în cauză, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul, ea se întreabă dacă această obligație, care urmărește protejarea pieței interne, se aplică atunci când fraudă este săvârșită exclusiv pe teritoriul unui stat terț, care este statul de destinație și de consum al bunurilor exportate.

16 În sfârșit, instanța de trimitere se întreabă dacă, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, este corectă practica națională care constă în aplicarea TVA-ului operațiunii în cauză ca și cum aceasta ar constitui o livrare națională, în condițiile în care constatarea inexistenței unei livrări de bunuri ar trebui să conducă la considerarea operațiunii ca fiind una care nu este supusă TVA-ului și care nu dă dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte.

17 În aceste condiții Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În lumina articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) și a articolului 131 din Directiva [TVA], precum și a principiilor impozitării consumului, neutralității și proporționalității, practica națională corectă ar trebui să presupună că scutirea de TVA cu drept de deducere (care în Polonia constă în aplicarea cotei de 0 %) se aplică întotdeauna în cazul în care următoarele două condiții sunt îndeplinite cumulativ:

a) exportul bunurilor s-a făcut către un beneficiar nedeterminat, care are reședința în afara Uniunii Europene, și

b) există dovezi clare că bunurile au părăsit teritoriul Uniunii, această împrejurare nefiind contestată?

2) Articolul 146 alineatul (1) literele (a) și (b) și articolul 131 din Directiva [TVA], precum și principiile impozitării consumului, neutralității și proporționalității se opun unei practici naționale conform căreia nu există o livrare de bunuri, despre care nu se contestă că au fost exportate din Uniunea Europeană, în cazul în care autoritățile naționale au constatat, după export, în cadrul procedurii efectuate, că beneficiarul efectiv nu corespunde cu cel indicat pe factura emisă de persoana impozabilă și care ar dovedi livrarea, bunurile fiind livrate unui alt beneficiar, care nu a fost identificat de autorități, astfel încât acestea refuză scutirea de TVA a respectivei operațiuni cu drept de deducere (care în Polonia presupune aplicarea cotei de 0 %)?

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

3) În lumina articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) și a articolului 131 din Directiva [TVA], precum și a principiilor impozitării consumului, neutralității și proporționalității, practica națională corectă trebuie să presupună că livrării bunurilor i se aplică cota de impozitare națională în cazul în care există dovezi clare că bunurile au părăsit Uniunea Europeană, însă autoritățile constată, având în vedere lipsa unui beneficiar determinat, că nu ar fi fost efectuată o livrare de bunuri, sau trebuie să se presupună, în acest caz, că nu a fost efectuată vreo operațiune supusă TVA-ului, astfel încât persoana impozabilă nu are dreptul, în conformitate cu articolul 168 din Directiva [TVA], la deducerea TVA-ului pentru achiziția bunurilor exportate?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

18 Prin intermediul primelor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 146 alineatul (1) literele (a) și (b) și articolul 131 din Directiva TVA, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care constă în a considera, în toate cazurile, că nu există o livrare de bunuri, în sensul acestei prime dispoziții, și în a refuza, în consecință, beneficiul scutirii de TVA atunci când bunurile în cauză au fost exportate în afara Uniunii și, ulterior exportului lor, autoritățile fiscale au constatat că cumpărătorul acestor bunuri nu era persoana menționată pe factura emisă de persoana impozabilă, ci o altă entitate care nu a fost identificată. În acest context, instanța de trimitere ridică problema efectelor pe care le poate avea o eventuală fraudă săvârșită pe teritoriul unui stat terț asupra aplicării dreptului la scutirea de TVA.

19 În această privință, trebuie amintit, în primul rând, că, potrivit articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) 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 ori de către cumpărător 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 (Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punctul 23, și Hotărârea din 28 martie 2019, Vinș, C-275/18, EU:C:2019:265, punctul 22).

20 Această scutire urmărește să garanteze impozitarea livrărilor de bunuri în cauză la locul de destinație al acestora, și anume cel în care produsele vor fi consumate (Hotărârea din 28 martie 2019, Vinș, C-275/18, EU:C:2019:265, punctul 23 și jurisprudența citată).

21 Astfel cum Curtea a arătat deja în mai multe rânduri, din dispozițiile vizate la punctul 19 din prezenta hotărâre și în special din termenul „expediate”, utilizat la articolul 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva TVA, 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 expedieri sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punctul 24 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 28 martie 2019, Vinș, C-275/18, EU:C:2019:265, punctul 24).

22 Curtea a statuat deja și că noțiunea de „livrare de bunuri” are un caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor în cauză, fără ca administrația fiscală să fie obligată să efectueze anchete în vederea determinării intenției persoanei impozabile în cauză și nici să

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

țină seama de intenția unui alt operator decât persoana impozabilă respectivă, care intervine în același lanț de livrări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punctul 21 și jurisprudența citată).

23 În consecință, operațiuni precum cele în discuție în litigiul principal constituie livrări de bunuri, în sensul articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva TVA, dacă îndeplinesc criteriile obiective pe care se întemeiază această noțiune, amintite la punctul 21 din prezenta hotărâre.

24 Or, faptul că bunurile exportate sunt achiziționate în afara Uniunii de o entitate care nu este cea menționată pe factură și care nu este identificată nu exclude întrunirea acestor criterii obiective.

25 În consecință, calificarea unei operațiuni drept livrare de bunuri, în sensul articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva TVA, nu poate fi supusă condiției ca cumpărătorul să fie identificat.

26 Cu toate acestea, 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 scutiților 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 de drept care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, printre care figurează în special principiul proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punctele 32 și 33).

27 În ceea ce privește acest principiu al proporționalității, 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 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, și Hotărârea din 28 martie 2019, Vinș, C-275/18, EU:C:2019:265, punctul 29).

28 În plus, atunci când condițiile de fond sunt îndeplinite, principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de persoanele impozabile (Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punctul 39).

29 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, și Hotărârea din 28 martie 2019, Vinș, C-275/18, EU:C:2019:265, punctul 32).

30 Pe de o 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, și Hotărârea din 28 martie 2019, Vinș, C-275/18, EU:C:2019:265, punctul 35).

31 În consecință, în cazul în care neidentificarea cumpărătorului real împiedică, într-un caz determinat, dovedirea faptului că operațiunea în cauză constituie o livrare de bunuri, în sensul articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva TVA, această împrejurare poate conduce la

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

refuzul beneficiului scutirii la export prevăzute de acest articol. În schimb, a impune în toate cazurile ca cumpărătorul bunurilor în statul terț să fie identificat, fără a se verifica dacă condițiile de fond ale acestei scutiri, printre care ieșirea bunurilor în cauză de pe teritoriul vamal al Uniunii, sunt îndeplinite nu respectă nici principiul proporționalității, nici principiul neutralității fiscale.

32 În speță, din decizia de trimitere reiese că nu se contestă că bunurile vizate în cauza principală au fost vândute, că au fost expediate în afara Uniunii și că au părăsit fizic teritoriul Uniunii, astfel încât, sub rezerva verificării, care cade în sarcina instanței naționale, a acestor împrejurări de fapt, întrunirea criteriilor pe care trebuie să le îndeplinească o operațiune pentru a constitui o livrare de bunuri, în sensul articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva TVA, pare dovedită, în pofida faptului că nu au fost identificați cumpărătorii reali ai acestor bunuri.

33 Pe de altă 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, și Hotărârea din 28 martie 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punctul 33).

34 În schimb, furnizorul nu poate fi ținut responsabil de plata TVA-ului independent de implicarea sa în fraudă comisă de cumpărător. Astfel, ar fi vădit disproporționat ca unei persoane impozabile să i se impute pierderea încasărilor fiscale cauzată de manevre frauduloase ale unor terți asupra cărora aceasta nu are nicio influență (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 23).

35 În Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), la care face referire instanța de trimitere, Curtea a arătat, la punctul 40 din aceasta, că, în situația în care condițiile scutirii la export prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, în special ieșirea bunurilor în cauză de pe teritoriul vamal al Uniunii, sunt dovedite, niciun TVA nu este datorat pentru o asemenea livrare și nu mai există, în principiu, riscul unei fraude fiscale sau al unor pierderi fiscale care să poată justifica taxarea operațiunii în cauză.

36 În speță, instanța de trimitere, fără a oferi detalii cu privire la natura fraudei în care ar fi implicate operațiunile în discuție în litigiul principal, indică faptul că bunurile vizate de aceste operațiuni au ieșit de pe teritoriul Uniunii și arată că această fraudă a fost săvârșită exclusiv pe teritoriul unui stat terț, statul de destinație și al locului în care sunt consumate aceste bunuri.

37 Întrucât împrejurarea că faptele frauduloase au fost săvârșite într-un stat terț nu poate fi suficientă pentru a exclude existența oricărei fraude săvârșite în detrimentul sistemului comun al TVA-ului, instanței naționale îi revine sarcina să verifice dacă operațiunile în discuție în litigiul principal nu erau implicate într-o asemenea fraudă și, în caz afirmativ, să aprecieze dacă persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că aceasta era situația.

38 Având în vedere ansamblul acestor considerații, se impune ca la primele două întrebări să se răspundă că articolul 146 alineatul (1) literele (a) și (b) și articolul 131 din Directiva TVA, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici

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

naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care constă în a considera, în toate cazurile, că nu există o livrare de bunuri, în sensul acestei prime dispoziții, și în a refuza, în consecință, beneficiul scutirii de TVA atunci când bunurile în cauză au fost exportate în afara Uniunii și, ulterior exportului lor, autoritățile fiscale au constatat că cumpărătorul acestor bunuri nu era persoana menționată pe factura emisă de persoana impozabilă, ci o altă entitate care nu a fost identificată. În asemenea împrejurări, beneficiul scutirii de TVA prevăzute la articolul 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din această directivă trebuie să fie refuzat dacă neidentificarea cumpărătorului real împiedică dovedirea faptului că operațiunea în cauză constituie o livrare de bunuri, în sensul acestei dispoziții, sau dacă se dovedește că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită în detrimentul sistemului comun al TVA-ului.

Cu privire la a treia întrebare

39 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că, în cazul în care, în împrejurări precum cele descrise în prima și în a doua întrebare, beneficiul scutirii de TVA prevăzute la articolul 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva TVA este refuzat, operațiunii în cauză trebuie să îi fie aplicat TVA-ul aplicabil livrărilor de bunuri efectuate pe teritoriul național sau trebuie să se considere că această operațiune nu constituie o operațiune taxabilă și că, prin urmare, aceasta nu dă dreptul la beneficiul deducerii TVA-ului achitat în amonte.

40 În această privință, este suficient să se constate că, în absența unei livrări de bunuri efectuate pe teritoriul național și a unei operațiuni scutite conform articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva TVA, nu există o operațiune taxabilă și nici un drept de deducere în temeiul articolului 168 sau al articolului 169 din această directivă.

41 În consecință, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că, în cazul în care, în împrejurări precum cele descrise în prima și în a doua întrebare, beneficiul scutirii de TVA prevăzute la articolul 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva TVA este refuzat, trebuie să se considere că operațiunea în cauză nu constituie o operațiune taxabilă și că, prin urmare, aceasta nu dă dreptul la beneficiul deducerii TVA-ului achitat în amonte.

Cu privire la cheltuielile de judecată

42 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 zecea) declară:

1) Articolul 146 alineatul (1) literele (a) și (b) și articolul 131 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care constă în a considera, în toate cazurile, că nu există o livrare de bunuri, în sensul acestei prime dispoziții, și în a refuza, în consecință, beneficiul scutirii de taxa pe valoarea adăugată (TVA) atunci când bunurile în cauză au fost exportate în afara Uniunii Europene și, ulterior exportului lor, autoritățile fiscale au constatat că cumpărătorul acestor bunuri nu era persoana menționată pe factura emisă de

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

persoana impozabilă, ci o altă entitate care nu a fost identificată. În asemenea împrejurări, beneficiul scutirii de TVA prevăzute la articolul 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din această directivă trebuie să fie refuzat dacă neidentificarea cumpărătorului real împiedică dovedirea faptului că operațiunea în cauză constituie o livrare de bunuri, în sensul acestei dispoziții, sau dacă se dovedește că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită în detrimentul sistemului comun al TVA-ului.

2) Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că, în cazul în care, în aceste împrejurări, beneficiul scutirii de taxa pe valoarea adăugată (TVA) prevăzute la articolul 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva 2006/112 este refuzat, trebuie să se considere că operațiunea în cauză nu constituie o operațiune taxabilă și că, prin urmare, aceasta nu dă dreptul la beneficiul deducerii TVA-ului achitat în amonte.