

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-656 din 2019 BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. Implicații asupra TVA la micul trafic de frontieră. Prezumția de nevinovăție și sancțiunea participării conștiente la o fraudă în domeniul TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

17 decembrie 2020

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Scutiri la export – Articolul 146 alineatul (1) litera (b) – Bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de un cumpărător care nu este stabilit pe teritoriul statului membru în cauză – Articolul 147 – «Bunuri transportate în bagajele personale ale călătorilor» care nu sunt stabiliți în Uniune – Noțiune – Bunuri care au părăsit efectiv teritoriul Uniunii – Probă – Refuz al scutirii la export – Principiile neutralității fiscale și proporționalității – Fraudă”

În cauza C-656/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szeged, Ungaria), prin decizia din 22 august 2019, primită de Curte la 4 septembrie 2019, în procedura

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a cincea),

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

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft., de A. Hajós, A. I. Dobos și L. Horváth, ügyvédek;
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și G. Koós, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Havas, L. Lozano Palacios și F. Clotuche-Duvieusart, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 16 iulie 2020,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 146 și 147 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”), precum și a principiilor neutralității fiscale și proporționalității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (denumită în continuare „Bakati”), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumită în continuare „Direcția de soluționare a contestațiilor”), pe de altă parte, în legătură cu o decizie prin care se refuză acordarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată (TVA) prevăzută pentru bunurile transportate în bagajele personale ale călătorilor.

3 De la 1 aprilie 2020, acest litigiu este de competența Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged, Ungaria), după cum această instanță a informat Curtea cu privire la acest aspect, fără a retrage însă întrebările care fuseseră adresate de Szegedi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szeged, Ungaria).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

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

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

5 Titlul IX din această directivă se referă la scutiri. Capitolul 1 din acesta este compus numai din articolul 131 din directiva menționată, care 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.”

6 Capitolul 6 din acest titlu IX este intitulat „Scutiri la export” și conține articolele 146 și 147 din aceeași directivă. Potrivit articolului 146 alineatul (1) litera (b) din aceasta:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(b) livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Comunității de către un client nestabilit pe teritoriul lor respectiv sau în contul acestuia, cu excepția bunurilor transportate 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

client însuși pentru echiparea și alimentarea ambarcațiunilor de agrement și a aeronavelor private sau a altor mijloace de transport de uz privat.”

7 Articolul 147 din Directiva TVA prevede:

„(1) Atunci când livrarea de bunuri prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (b) se referă la bunuri transportate în bagajele personale ale călătorilor, scutirea se aplică numai în cazul respectării următoarelor condiții:

(a) pasagerul nu este stabilit în Comunitate;

(b) bunurile sunt transportate în afara Comunității înainte de sfârșitul celei de a treia luni următoare celei în care a fost efectuată livrarea;

(c) valoarea totală a livrării, inclusiv TVA, este mai mare de 175 EUR sau echivalentul în monedă națională [...]

Cu toate acestea, statele membre pot scuti o livrare cu valoare totală inferioară sumei prevăzute la primul paragraf litera (c).

(2) În sensul alineatului (1), «un călător care nu este stabilit în Comunitate» înseamnă un călător al cărui domiciliu permanent sau a cărui reședință obișnuită nu este situată în Comunitate. În acest caz, «domiciliu stabil sau reședință obișnuită» înseamnă locul menționat ca atare în pașaport, carte de identitate sau alt document recunoscut ca document de identitate de către statul membru pe al cărui teritoriu are loc livrarea.

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

[...]”

8 Titlul XI din această directivă se referă la „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”. În capitolul 7 din acest titlu XI, intitulat „Dispoziții diverse”, figurează articolul 273 din directiva menționată, care prevede la primul paragraf:

„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.”

Regulamentul delegat (UE) 2015/2446

9 Regulamentul delegat (UE) 2015/2446 al Comisiei din 28 iulie 2015 de completare a Regulamentului (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește normele detaliate ale anumitor dispoziții ale Codului vamal al Uniunii (JO 2015, L 343, p. 1) conține, la articolul 1, definiții care servesc în vederea aplicării acestui regulament delegat.

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

10 Potrivit punctului 5 al acestui articol 1, noțiunea de „bagaj” înseamnă „toate mărfurile transportate prin orice mijloace în legătură cu o călătorie de către o persoană fizică”.

Dreptul maghiar

11 Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede la articolul 98:

„(1) Sunt scutite de taxă livrările de bunuri expediate prin poștă sau transportate dintr-o țară către o țară din afara Comunității, cu condiția ca expedierea sau transportul:

[...]

b) să se realizeze de cumpărătorul însuși sau de un terț care acționează în numele său dacă sunt îndeplinite condițiile suplimentare prevăzute în al treilea și al patrulea paragraf ale prezentului articol sau la articolele 99 și 100 din prezenta lege.

(2) Alineatul (1) se aplică dacă sunt întrunite următoarele condiții:

a) autoritatea care asigură ieșirea bunurilor de pe teritoriul Comunității trebuie să certifice că acestea au părăsit teritoriul menționat la momentul livrării sau cel târziu în termen de 90 de zile de la data efectuării acesteia, [...]

[...]

(3) Alineatul (1) litera b) este aplicabil, sub rezerva dispozițiilor articolelor 99 și 100, atunci când, în acest context, cumpărătorul nu este stabilit în Ungaria sau, în lipsa stabilirii, atunci când nu își are domiciliul sau reședința obișnuită în această țară.

[...]”

12 Articolul 99 din Legea privind TVA-ul are următorul cuprins:

„(1) În cazul în care cumpărătorul este un călător străin, iar bunul sau bunurile livrate [...] fac parte din bagajele sale personale sau de călătorie, ar fi aplicabilă scutirea prevăzută la articolul 98 alineatul (1), cu condiția ca:

a) contravaloarea livrării de bunuri, inclusiv TVA-ul, să fie mai mare de 175 de euro;

b) călătorul străin să dovedească situația sa legală prin intermediul unor documente de călătorie sau al altor documente emise de autoritățile recunoscute drept competente în Ungaria, care sunt utilizate pentru identificarea persoanei [...]

c) autoritatea să ateste, la punctul de ieșire a produselor din Comunitate, ieșirea lor de pe teritoriul respectiv prin vizarea și ștampilarea formularului furnizat în acest scop de administrația fiscală a statului [...] și prin prezentarea simultană a bunurilor livrate și a originalului facturii care atestă executarea livrării de bunuri.

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

(2) Pentru a putea beneficia de scutire, vânzătorul bunurilor trebuie, pe lângă emiterea unei facturi, să completeze un formular de cerere de rambursare a taxei la cererea călătorului străin. [...] Formularul de cerere de rambursare a taxei este întocmit în trei exemplare de vânzătorul bunurilor care predă primele două exemplare călătorului și păstrează al treilea exemplar în propriile documente contabile.

(3) În cazul în care aceasta atestă ieșirea bunurilor menționate la alineatul (1) litera c), autoritatea vamală solicită de la călător al doilea exemplar al formularului de cerere de rambursare a taxei vizat și ștampilat.

(4) Scutirea de taxă este supusă condiției următoare:

a) vânzătorul bunurilor să fie în posesia primului exemplar al formularului de cerere de rambursare a taxei vizat și ștampilat menționat la alineatul (1) litera (c) și,

b) în cazul în care taxa a fost percepută la momentul livrării bunurilor, vânzătorul rambursează taxa menționată călătorului străin, în conformitate cu alineatele (5)-(8).

[...]

(6) Pentru a obține rambursarea taxei, călătorul străin sau mandatarul acestuia:

a) predă vânzătorului bunurilor primul exemplar al formularului de cerere de rambursare a taxei vizat și ștampilat în conformitate cu alineatul (1) litera c) și

b) prezintă vânzătorului bunurilor exemplarul original al facturii care atestă livrarea bunurilor.

[...]

(9) În cazul în care taxa a fost facturată în temeiul alineatului (4) litera b), iar vânzătorul bunurilor a stabilit-o anterior și a declarat-o drept taxă de plată, acesta are dreptul [...] de a reduce taxa care trebuie plătită [...] din cuantumul taxei rambursate, cu condiția ca acest cuantum să fie indicat separat în documentele sale contabile.

[...]"

13 Articolul 259 alineatul (10) din Legea privind TVA-ul definește noțiunea de „călător străin” ca fiind „persoana fizică care nu este resortisant al unui stat membru [...] și nici titular al unui drept de ședere într-un stat membru [...], precum și persoana care, deși este resortisant al unui stat membru [...], are reședința în afara teritoriului Comunității”.

Litigiul principal și întrebările preliminare

14 Până în luna aprilie a anului 2015, Bakati avea ca obiect de activitate comerțul cu ridicata de plante ornamentale. Ulterior, aceasta s-a consacrat comerțului cu amănuntul în afara magazinelor. Începând cu anul 2015, cifra sa de afaceri anuală a crescut considerabil, trecând de la 50 de milioane de forinți maghiari (HUF) (aproximativ 140 000 de euro) la un miliard de HUF (aproximativ 2 784 000 de euro). În cursul anului 2016, activitatea sa a constat, în proporție de 95 %, în livrări de mari cantități de produse alimentare, cosmetice și de produse de întreținere către douăzeci de particulari, membri a trei familii. Aceste achiziții erau efectuate prin telefon și au fost realizate de câteva sute de ori.

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

15 Bunurile în cauză erau transportate în numele societății Bakati cu plecare din depozitul său situat în Szeged (Ungaria) până la un depozit închiriat de cumpărători la Tompa (Ungaria), în apropierea frontierei sârbo-maghiare, unde facturile și formularele de cerere de rambursare a TVA-ului pentru călătorii străini emise de Bakati pe baza informațiilor furnizate de acești cumpărători erau predate împreună cu bunurile în cauză, în schimbul prețului de cumpărare. Cumpărătorii menționați transportau atunci aceste bunuri în Serbia, cu mașina individuală, ca bagaje personale. Ei beneficiau pentru acestea de scutirea de TVA prevăzută pentru bunurile transportate în bagajele personale ale călătorilor străini, trimițând către Bakati exemplarul formularului de cerere de rambursare a TVA-ului vizat de autoritatea vamală de ieșire, arătând că produsele părăsiseră teritoriul Uniunii Europene la Tompa. La primirea acestui formular, Bakati le rambursa TVA-ul pe care îl plățiseră la cumpărare.

16 În declarațiile de TVA pentru anul 2016 și conform articolului 99 alineatul (9) din Legea privind TVA-ul, Bakati a menționat ca sumă care trebuie dedusă din taxa pe care trebuia să o plătească TVA-ul rambursat acelorși cumpărători, în cuantum total de 339 788 000 HUF (aproximativ 946 000 de euro).

17 Cu ocazia unui control fiscal, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Direcția Fiscală și Vamală a provinciei Csongrád din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) a constatat că achizițiile în cauză depășeau necesitățile individuale și familiale ale cumpărătorilor și că acestea fuseseră efectuate în vederea revânzării bunurilor achiziționate. Potrivit autorității menționate, acest lucru excludea ca bunurile respective să poată constitui bagaje personale în sensul legislației aplicabile. Autoritatea menționată a considerat de asemenea că Bakati nu putea beneficia de scutirea de TVA pentru export, întrucât această societate nu a inițiat procedura de ieșire vamală a bunurilor menționate și nu dispunea de documentele necesare în acest scop. În consecință, printr-o decizie din 27 iunie 2018, aceasta a impus societății Bakati plata unei diferențe de TVA de 340 598 000 HUF (aproximativ 948 200 de euro), majorată cu o amendă fiscală de 163 261 000 HUF (aproximativ 454 500 de euro) și cu dobânzi de întârziere de 7 184 000 HUF (aproximativ 20 000 de euro).

18 Întrucât această decizie a fost confirmată printr-o decizie a Direcției de soluționare a contestațiilor din 31 octombrie 2018, Bakati a sesizat Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szeged) cu o acțiune în anularea deciziei menționate.

19 În susținerea acesteia, Bakati arată printre altele că, în lipsa unei definiții a noțiunilor de „bagaje personale” sau de „călătorie” în dreptul fiscal, administrația vamală nu poate refuza vizarea unui formular pentru produse care au părăsit teritoriul Ungariei pentru simplul motiv că se poate prezuma că cumpărătorii au intenția de a le revinde. În plus, nu ar exista nicio intenție din partea sa de a eluda taxa, din moment ce, în temeiul articolului 98 din Legea privind TVA-ul, aceasta ar fi avut dreptul la scutirea de TVA pentru export. În plus, tratamentul fiscal al operațiunilor în cauză nu ar putea depinde de normele dreptului vamal, iar obiectivul scutirii exporturilor ar fi respectat, întrucât bunurile în cauză au părăsit efectiv teritoriul Uniunii.

20 Direcția de soluționare a contestațiilor solicită respingerea acestei acțiuni.

21 Instanța de trimitere subliniază că Bakati știa fără nicio îndoială posibilă că cumpărătorii nu cumpărau bunurile în cauză pentru uzul lor individual sau familial, ci pentru a le revinde pe piețele din Serbia, și că membrii a trei familii participau la operațiunile în cauză pentru ca contravaloarea fiecărei livrări să nu depășească un anumit cuantum, facilitând astfel tranzitul frontalier al bunurilor între Ungaria și Serbia. Ea precizează că este cert că bunurile în cauză au părăsit de fiecare dată teritoriul Ungariei.

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

22 În ceea ce privește fondul litigiului, această instanță arată, cu titlu introductiv, că, în temeiul unei hotărâri a Kúria (Curtea Supremă, Ungaria) din 8 decembrie 2016, pe care se întemeiază decizia Direcției de soluționare a contestațiilor, trebuie, în împrejurări asemănătoare celor în discuție în fața sa, să se înceapă prin a examina dacă sunt îndeplinite condițiile de aplicare a articolului 99 din Legea privind TVA-ul. Potrivit acestei hotărâri, nu se consideră că corespund noțiunii de „bagaje” decât bunurile pe care un pasager le cumpără pentru propriile nevoi sau drept cadou și, în consecință, articolul 99 menționat nu permite să se exporte sub formă de bagaje mărfuri a căror cantitate atinge un nivel comercial. Întrucât livrarea unui bun trebuie însă impozitată în statul în care acest bun este consumat în final, Kúria (Curtea Supremă) impune administrației fiscale, în cazul în care se demonstrează că bunurile în cauză au părăsit teritoriul Uniunii, să examineze dacă este aplicabil un alt titlu de scutire de TVA prevăzut la articolul 98 din Legea privind TVA-ul.

23 Întrucât articolele 98 și 99 din Legea privind TVA-ul corespund dispozițiilor articolelor 146 și 147 din Directiva TVA, instanța menționată ridică, în primul rând, în lumina hotărârii menționate, problema modului în care trebuie definită noțiunea de „bagaje personale”. Ea consideră că trebuie să se aibă în vedere sensul comun al acestor termeni și că obiectul exportului are o importanță determinantă. Aceasta ar exclude posibilitatea ca, în sfera noțiunii respective, să între bunuri care sunt destinate revânzării. Cu toate acestea, în lipsa unei jurisprudențe a Curții în materie, ar fi necesară sesizarea acesteia cu titlu preliminar.

24 În al doilea rând, aceeași instanță apreciază că, în lipsa modificării de către cumpărătorii respectivi a intenției lor de a beneficia de scutirea de TVA prevăzută pentru călătorii străini și în lipsa exportului în afara Ungariei în cadrul regimului vamal uniform, administrația fiscală nu trebuia să recalifice livrările în cauză.

25 Potrivit instanței de trimitere, din moment ce Bakati știa că comportamentul cumpărătorilor în cauză era fraudulos și că nu erau îndeplinite condițiile scutirii de TVA prevăzute pentru călătorii străini, această societate nu avea temei să emită un formular de cerere de rambursare a TVA-ului pentru călătorii străini. Problema dacă acești cumpărători au eludat efectiv legislația fiscală sârbă ar fi lipsită de relevanță. Ar fi relevant numai faptul că Bakati, prin comportamentul său, a facilitat, potrivit instanței de trimitere, cu bună știință activitatea frauduloasă a cumpărătorilor menționați și a încălcat în mod deliberat cerințele Legii privind TVA-ul, reducând astfel în mod nejustificat baza sa impozabilă în temeiul rambursării taxei de care sunt scutiți călătorii străini.

26 Dacă, în astfel de împrejurări, autoritățile fiscale ar fi obligate să acorde scutirea de TVA în alt temei juridic decât cel referitor la scutirea prevăzută pentru călătorii străini, prin recalificarea operațiunilor avute în vedere, comportamentul de rea-credință al Bakati ar rămâne lipsit de consecințe juridice. Aceasta ar conferi societății Bakati un avantaj concurențial dobândit nelegal, ar aduce atingere principiului neutralității fiscale și ar fi contrar obligației statelor membre, prevăzută la articolul 273 din Directiva TVA, de a adopta măsuri pentru combaterea fraudei și a evaziunii fiscale. În această privință, ar putea fi transpusă soluția reținută în Hotărârea din 17 mai 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), din care ar rezulta că unei persoane impozabile nu i se permite să opteze pentru o scutire de TVA la expirarea termenului acordat în acest scop.

27 În plus, prin încălcarea condițiilor de formă aplicabile, Bakati și cumpărătorii interesați ar fi disimulat cu bună știință activitățile lor economice reale în fața autorităților fiscale și vamale. O astfel de încălcare ar împiedica să se constate că erau îndeplinite condițiile de fond ale scutirii de TVA. Ar fi eronată afirmația societății Bakati potrivit căreia vizarea formularului de cerere de rambursare a TVA-ului pentru călătorii străini de către autoritățile vamale poate justifica aplicarea scutirii pentru o livrare la export. Astfel, scutirea de TVA în ceea ce privește călătorii străini ar privi o categorie 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

persoane definite, diferită de cea vizată de scutirea la export, și ar fi necesar să se stabilească în ce calitate cumpărătorul în cauză are dreptul la rambursare.

28 În aceste condiții, Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szeged) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Este compatibilă cu articolul 147 din [Directiva TVA] practica unui stat membru constând în asimilarea noțiunii de «bagaje personale», stabilită drept element conceptual al livrărilor de bunuri în favoarea călătorilor străini care sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, cu noțiunea de efecte personale, utilizată în Convenția asupra facilităților vamale în favoarea turismului, semnată la New York la 4 iunie 1954 [*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 276, p. 230], și în Protocolul adițional la această convenție, și cu noțiunea de «bagaj» definită la articolul 1 alineatul (5) din [Regulamentul delegat 2015/2446]?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, cum trebuie definită noțiunea de «bagaje personale» prevăzută la articolul 147 din Directiva TVA, având în vedere că această directivă nu o definește? Este compatibilă cu dispozițiile de drept al Uniunii practica națională constând în faptul că autoritățile fiscale dintr-un stat membru iau în considerare numai «sensul obișnuit al termenilor»?

3) Articolele 146 și 147 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, în cazul în care o persoană impozabilă nu are dreptul la scutirea livrărilor de bunuri în favoarea călătorilor străini în conformitate cu articolul 147 din directiva respectivă, trebuie să se examineze, dacă este cazul, dacă se aplică scutirea livrărilor de bunuri pentru export în conformitate cu articolul 146 din aceeași directivă, chiar dacă nu s-au efectuat formalitățile vamale prevăzute de Codul vamal al Uniunii și de actul juridic delegat?

4) În cazul în care se răspunde la întrebarea preliminară anterioară în sensul că, dacă nu este aplicabilă scutirea în favoarea călătorilor străini, operațiunea poate beneficia de o scutire de TVA în temeiul faptului că bunurile sunt destinate exportului, operațiunea juridică constând în livrarea de bunuri pentru export poate fi considerată ca fiind scutită de TVA, contrar intenției exprimate de client la momentul efectuării comenzii?

5) În cazul unui răspuns afirmativ la a treia și la a patra întrebare preliminară, într-o situație precum cea din prezenta cauză, în care emitentul facturii știa, la momentul livrării bunurilor, că acestea fuseseră cumpărate pentru a fi revândute, însă cumpărătorul străin dorea totuși să le scoată de pe teritoriu sub regimul călătorilor străini, motiv pentru care emitentul facturii a acționat cu rea-credință atunci când a transmis formularul de cerere de rambursare a taxei, prevăzut în acest scop în temeiul regimului respectiv, și atunci când a rambursat, cu titlu de scutire în favoarea călătorilor străini, TVA-ul perceput, este compatibilă cu articolele 146 și 147 din Directiva TVA și cu principiile neutralității fiscale și proporționalității ale dreptului Uniunii practica unui stat membru constând în faptul că autoritatea fiscală refuză rambursarea taxei declarate în mod incorect și achitate cu titlu de livrare de bunuri călătorilor străini, fără să califice operațiunile respective drept livrări de bunuri pentru export și fără să efectueze rectificarea corespunzătoare, cu toate că nu se contestă că bunurile au ieșit din Ungaria ca bagaje de călătorie?»

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

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

29 Trebuie să se observe, cu titlu introductiv, că Bakati contestă prezentarea faptelor efectuată de instanța de trimitere pentru motivul că respectiva prezentare este incompletă sau chiar eronată. În consecință, aceasta invită Curtea să răspundă la două întrebări suplimentare, pe care le formulează în observațiile sale scrise, sau să ia în considerare din oficiu, în cadrul analizei întrebărilor adresate de instanța de trimitere, principiile securității juridice și protecției încrederii legitime, luarea în considerare a acestora fiind, în opinia sa, în orice caz necesară, în raport cu faptele pe care le prezintă, pentru a da un răspuns util acestei instanțe.

30 Potrivit jurisprudenței constante a Curții, în contextul procedurii prevăzute la articolul 267 TFUE, întemeiată pe o separare netă a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, orice apreciere a faptelor din cauză este de competența instanței naționale. Curtea este, așadar, abilitată să se pronunțe numai cu privire la interpretarea sau la validitatea unui text al dreptului Uniunii pornind de la faptele care îi sunt indicate de instanța națională (Hotărârea din 21 iulie 2016, Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, punctul 29 și jurisprudența citată).

31 În consecință, faptele suplimentare invocate de Bakati nu pot fi luate în considerare de Curte. De altfel, niciun element din dosarul prezentat Curții, în afara acestor afirmații, nu arată că o astfel de luare în considerare ar fi necesară pentru a furniza un răspuns util instanței de trimitere.

32 Pe de altă parte, în cadrul cooperării dintre Curte și instanțele naționale, astfel cum este prevăzută la articolul 267 TFUE, numai instanța națională, sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei pendinte în fața sa, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinenta întrebărilor pe care le adresează Curții. Competența de a stabili întrebările ce urmează a fi adresate Curții este acordată, așadar, numai instanței naționale, iar părțile nu pot schimba conținutul acestei competențe (Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 33 și jurisprudența citată).

33 În plus, a da un răspuns la întrebările suplimentare menționate de părți ar fi incompatibil cu obligația Curții de a asigura guvernelor naționale și părților interesate posibilitatea de a prezenta observații conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, având în vedere că, în temeiul acestei dispoziții, numai deciziile de trimitere sunt notificate părților interesate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 34 și jurisprudența citată).

34 În consecință, Curtea nu poate admite cererea Bakati prin care solicită să se răspundă la întrebările suplimentare formulate de aceasta din urmă.

Cu privire la prima și la a doua întrebare

35 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă scutirea prevăzută la articolul 147 alineatul (1) din Directiva TVA în favoarea „bunurilor transportate în bagajele personale ale călătorilor” trebuie interpretată în sensul că intră sub incidența sa bunurile pe care un particular care nu este stabilit în Uniune le ia cu el în afara Uniunii în scopuri comerciale, în vederea revânzării lor într-un stat terț.

36 Articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA prevede că statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Uniunii de un client nestabilit pe teritoriul lor respectiv sau în contul acestuia, cu excepția bunurilor transportate de client însuși pentru

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

echiparea și alimentarea ambarcațiunilor de agrement și a aeronavelor private sau a altor mijloace de transport de uz privat.

37 Articolul 147 alineatul (1) din această directivă precizează că atunci când livrarea de bunuri prevăzută la acest articol 146 alineatul (1) litera (b) se referă la bunuri transportate în bagajele personale ale călătorilor, scutirea se aplică numai în cazul în care pasagerul nu este stabilit în Uniune, bunurile sunt transportate în afara Uniunii înainte de sfârșitul celei de a treia luni următoare celei în care a fost efectuată livrarea, iar valoarea totală a livrării, inclusiv TVA, este mai mare de 175 de euro sau echivalentul în monedă națională, statele membre putând scuti, cu toate acestea, o livrare cu valoare totală inferioară acestei sume.

38 În ceea ce privește aspectul dacă scutirea prevăzută în favoarea „bunurilor transportate în bagajele personale ale călătorilor”, în sensul acestui articol 147 alineatul (1), se poate aplica unor bunuri transportate în condiții precum cele în discuție în litigiul principal, trebuie amintit că din cerințele aplicării uniforme a dreptului Uniunii, precum și ale principiului egalității de tratament rezultă că termenii unei dispoziții de drept al Uniunii care nu conține nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul său de aplicare trebuie, în mod normal, să primească în întreaga Uniune o interpretare autonomă și uniformă (Hotărârea din 18 octombrie 2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, punctul 25 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 23 aprilie 2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, punctul 31 și jurisprudența citată).

39 În plus, determinarea înțelesului și a conținutului termenilor pentru care dreptul Uniunii nu furnizează nicio definiție trebuie să fie făcută în conformitate cu sensul obișnuit al acestora în limbajul curent, ținând seama și de contextul în care sunt utilizați și de obiectivele urmărite de reglementarea din care fac parte (Hotărârea din 18 octombrie 2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, punctul 31 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 23 aprilie 2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, punctul 32 și jurisprudența citată).

40 Trebuie amintit de asemenea că scutirile prevăzute de Directiva TVA constituie, cu excepția cazului în care legiuitorul Uniunii a încredințat statelor membre sarcina de a defini anumiți termeni, noțiuni autonome de drept al Uniunii care trebuie replasate în contextul general al sistemului comun al TVA-ului instituit prin această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punctul 20 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 7 martie 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees și alții, C-424/11, EU:C:2013:144, punctul 16 și jurisprudența citată).

41 În plus, aceste scutiri trebuie interpretate în mod strict, dat fiind că ele constituie o derogare de la principiul general potrivit căruia această taxă este percepută pentru fiecare livrare de bunuri și pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă (Hotărârea din 18 octombrie 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punctul 22 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 29 iunie 2017, L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punctul 22 și jurisprudența citată).

42 Având în vedere aceste elemente și în lipsa unei trimiteri la dreptul statelor membre și a unei definiții relevante în Directiva TVA, termenii „bunuri transportate în bagajele personale ale călătorilor”, în sensul articolului 147 alineatul (1) din această directivă, trebuie interpretați în conformitate cu sensul lor obișnuit în limbajul curent, ținând seama în același timp de contextul în care sunt utilizați și de obiectivele urmărite de reglementarea din care fac parte.

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

43 În această privință, luând în considerare întrebările exprimate de instanța de trimitere în prima sa întrebare și în a doua parte a celei de a doua întrebări, trebuie să se constate de la bun început, pe de o parte, că termenii „bagaje personale”, în sensul articolului 147 alineatul (1) din Directiva TVA, nu pot fi definiți printr-o aplicare directă a noțiunii de „efecte personale” utilizate în Convenția privind facilitățile vamale în favoarea turismului, semnată la New York la 4 iunie 1954, și în protocolul adițional la această convenție, la care nu este parte, de altfel, nici Uniunea și nici ansamblul statelor membre, din moment ce o astfel de aplicare nu ar fi conformă cu jurisprudența constantă a Curții amintită la punctele 38-40 din prezenta hotărâre și în special cu faptul că scutirile prevăzute de Directiva TVA constituie noțiuni autonome ale dreptului Uniunii. În plus, luând în considerare această jurisprudență constantă, nici termenii „bagaje personale” nu pot fi interpretați prin referire în mod exclusiv la „sensul general al cuvintelor”.

44 Pe de altă parte, nu poate fi efectuată nici o asimilare a acestor termeni cu termenul „bagaje”, după cum este definit la articolul 1 punctul 5 din Regulamentul delegat 2015/2446. Astfel, conform jurisprudenței amintite la punctul 40 din prezenta hotărâre, scutirile prevăzute de Directiva TVA trebuie replasate în contextul general al sistemului comun al TVA-ului instituit de această directivă. În plus, acest sistem comun și regimul Uniunii de percepere a taxelor vamale prezintă diferențe de structură, de obiect și de finalitate care exclud, în principiu, ca termenii unei scutiri care intră sub incidența sistemului comun menționat să fie definiți printr-o trimitere la definițiile prevăzute de și în scopul reglementării referitoare la regimul Uniunii de percepere a taxelor vamale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 28).

45 În ceea ce privește interpretarea care trebuie reținută cu privire la locuțiunea „bunuri transportate în bagajele personale ale călătorilor”, trebuie să se constate că, în sensul său obișnuit în limbajul curent, aceasta vizează bunurile, în general de dimensiuni mici sau în cantitate mică, pe care o persoană fizică le ia cu ea în cursul unei deplasări, de care are nevoie în cursul acesteia și care servesc uzului său privat sau al familiei sale. Pot fi incluse și astfel de bunuri pe care aceasta le dobândește în cursul deplasării respective.

46 În ceea ce privește contextul în care se înscrie articolul 147 alineatul (1) din Directiva TVA, trebuie să se arate că această dispoziție condiționează aplicarea scutirii pe care acest articol o prevede nu numai de faptul că livrarea se referă la „bunuri transportate în bagajele personale ale călătorilor”, ci și de respectarea condițiilor cumulative enumerate la primul paragraf literele (a)-(c) al acestei dispoziții, și anume cele în care pasagerul nu este stabilit în Uniune, bunurile sunt transportate în afara Uniunii înainte de sfârșitul celei de a treia luni următoare celei în care a fost efectuată livrarea, iar valoarea totală a livrării, inclusiv TVA, este mai mare de 175 de euro sau echivalentul în monedă națională.

47 Acest articol 147 precizează la alineatul (2) primul paragraf că noțiunea de „călător care nu este stabilit în [Uniune]” înseamnă „călător[ul] al cărui domiciliu permanent sau a cărui reședință obișnuită nu este situată în [Uniune]”, iar noțiunea de „domiciliu stabil sau [de] reședință obișnuită” vizează „locul menționat ca atare în pașaport, carte de identitate sau alt document recunoscut ca document de identitate de către statul membru pe al cărui teritoriu are loc livrarea”.

48 Aceste elemente care figurează la articolul 147 menționat, în special la alineatul (1) primul paragraf litera (a) și la alineatul (2) al acestuia, au în vedere astfel beneficiarul potențial al scutirii prevăzute la acest articol în calitate de persoană fizică, care nu acționează în calitate de operator economic, ceea ce tinde să excludă posibilitatea ca scutirea respectivă să fie prevăzută în favoarea operatorilor economici și, prin urmare, să excludă posibilitatea ca aceasta să fie aplicabilă unor exporturi de natură comercială.

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

49 Astfel, ținând seama de această constatare, precum și de jurisprudența constantă a Curții, amintită la punctul 41 din prezenta hotărâre, potrivit căreia scutirile de TVA trebuie interpretate în mod strict, scutirea prevăzută la articolul 147 alineatul (1) din această directivă în favoarea bunurilor transportate în bagajele personale ale călătorilor nu se poate aplica unor bunuri care sunt transportate de un particular în afara Uniunii în scopuri comerciale, în vederea revânzării lor într-un stat terț.

50 Această interpretare este confirmată de obiectivul specific pe care îl urmărește scutirea prevăzută la articolul 147 din Directiva TVA. Desigur, aceasta urmărește, în general și la fel ca cea prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din această directivă, să respecte, în cadrul comerțului internațional, principiul impozitării bunurilor în cauză la locul de destinație al acestora și astfel să garanteze că operațiunea în cauză este impozitată exclusiv în locul în care produsele în cauză vor fi consumate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iunie 2017, L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punctul 18 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 20 și jurisprudența citată).

51 Totuși, acest articol 147 urmărește, în plus, astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctele 67-71 din concluziile sale, obiectivul specific de promovare a turismului, după cum ilustrează posibilitatea, acordată statelor membre de al doilea paragraf al alineatului (1) al acestuia, de a scuti livrările de bunuri a căror valoare totală este inferioară valorii prevăzute la primul paragraf litera (c) al acestui alineat. Or, acordarea beneficiului scutirii prevăzute la articolul 147 menționat unor exporturi realizate în scopuri comerciale, în vederea revânzării produselor în cauză într-un stat terț, nu ar avea legătură cu acest obiectiv de promovare a turismului, care este strâns legat de o activitate neeconomică din partea cumpărătorului.

52 Interpretarea menționată este, pe de altă parte, susținută de evoluția legislativă a dispoziției care figurează în prezent la articolul 147 din Directiva TVA. Aceasta, astfel cum a arătat de asemenea în esență domnul avocat general la punctele 43-59 și 63 din concluziile sale, era inițial legată de scutirile prevăzute pentru importurile de mărfuri conținute în bagajele personale ale călătorilor, lipsite de orice caracter comercial, precum și de livrările efectuate în etapa comerțului cu amănuntul. Or, legiuitorul Uniunii nu a indicat că dorește să revină asupra acestei legături cu ocazia diverselor modificări pe care le-a adus dispoziției menționate.

53 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că scutirea prevăzută la articolul 147 alineatul (1) din Directiva TVA în favoarea „bunurilor transportate în bagajele personale ale călătorilor” trebuie interpretată în sensul că nu intră sub incidența sa bunurile pe care un particular care nu este stabilit în Uniune le ia cu el în afara Uniunii în scopuri comerciale, în vederea revânzării lor într-un stat terț.

Cu privire la a treia și la a patra întrebare

54 Prin intermediul celei de a treia și al celei de a patra întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 146 alineatul (1) litera (b) și articolul 147 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei jurisprudențe naționale în temeiul căreia, atunci când administrația fiscală constată că nu sunt îndeplinite condițiile scutirii de TVA prevăzute pentru bunurile transportate în bagajele personale ale călătorilor, ci că bunurile în cauză au fost efectiv transportate în afara Uniunii de către cumpărător, aceasta este obligată să examineze dacă scutirea de TVA prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (b) menționat poate fi aplicată livrării în cauză, în condițiile în care formalitățile vamale aplicabile nu au fost efectuate, iar, la momentul achiziției, cumpărătorul nu avea intenția de a i se aplica această din urmă scutire.

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

55 Trebuie amintit că, în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Uniunii de 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. 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 28 februarie 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punctul 24, precum și Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 19 și jurisprudența citată).

56 Din aceste dispoziții și în special din termenul „expediate”, utilizat la acest articol 146 alineatul (1) litera (b), 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 expediții sau a acestui transport bunul a părăsit în mod fizic teritoriul Uniunii (Hotărârea din 28 februarie 2018, Piekowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punctul 25, precum și Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 21 și jurisprudența citată).

57 În speță, este cert că au avut loc livrări de bunuri, în sensul articolului 14 din Directiva TVA, că bunurile vizate de operațiunile în discuție în litigiul principal au fost transportate de cumpărătorii lor în afara Uniunii și că ieșirea efectivă a acestor bunuri de pe teritoriul Uniunii este atestată, pentru fiecare dintre livrările în cauză, prin vizarea de către autoritatea vamală de ieșire a unui formular aflat în posesia persoanei impozabile.

58 În plus, desigur, atunci când livrarea prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA privește bunuri transportate în bagajele personale ale călătorilor, scutirea nu se aplică decât în cazul în care sunt îndeplinite anumite condiții suplimentare, prevăzute la articolul 147 din directiva menționată (Hotărârea din 28 februarie 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punctul 27).

59 Cu toate acestea, astfel cum reiese în mod explicit din modul de redactare a articolului 147 alineatul (1) primul paragraf din această directivă și din jurisprudența amintită la punctul anterior, articolul 147 din directiva menționată nu constituie decât un caz particular de aplicare a scutirii prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din aceasta, iar condițiile impuse la articolul 147 menționat sunt condiții suplimentare față de cele prevăzute la acest articol 146 alineatul (1) litera (b). Rezultă de aici că faptul că aceste condiții prevăzute în mod specific la articolul 147 menționat nu sunt îndeplinite nu poate exclude îndeplinirea condițiilor prevăzute numai la acest articol 146 alineatul (1) litera (b).

60 În plus, pe de o parte, articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA nu prevede o condiție potrivit căreia formalitățile vamale aplicabile exportului trebuie respectate pentru ca scutirea la export prevăzută de această dispoziție să fie aplicabilă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 28 martie 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punctul 26).

61 Pe de altă parte, Curtea a statuat în mod repetat 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 țină seama de intenția unui alt operator decât persoana impozabilă respectivă, care intervine în același lanț de livrări (Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 22 și jurisprudența citată).

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

62 Rezultă din aceste elemente că o operațiune precum cele în discuție în litigiul principal constituie o livrare de bunuri, în sensul articolului 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, dacă îndeplinește criteriile obiective pe care se întemeiază această noțiune, amintite la punctul 56 din prezenta hotărâre (a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 23).

63 Prin urmare, calificarea unei operațiuni drept „livrare la export” în sensul acestei dispoziții nu poate depinde de respectarea formalităților vamale aplicabile exportului (a se vedea prin analogie Hotărârea din 28 martie 2019, Vinș, C-275/18, EU:C:2019:265, punctul 27 și jurisprudența citată), nici de faptul că intenția cumpărătorului, la momentul achiziției, era de a i se aplica nu scutirea prevăzută de dispoziția menționată, ci pe cea prevăzută la articolul 147 din Directiva TVA. Astfel, împrejurările menționate nu exclud întrunirea acestor criterii obiective.

64 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a treia și la a patra întrebare că articolul 146 alineatul (1) litera (b) și articolul 147 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei jurisprudențe naționale în temeiul căreia, atunci când administrația fiscală constată că nu sunt îndeplinite condițiile scutirii de TVA prevăzute pentru bunurile transportate în bagajele personale ale călătorilor, ci că bunurile în cauză au fost efectiv transportate în afara Uniunii de către cumpărător, aceasta este obligată să examineze dacă scutirea de TVA prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (b) menționat poate fi aplicată livrării în cauză, în condițiile în care formalitățile vamale aplicabile nu au fost efectuate, iar, la momentul achiziției, cumpărătorul nu avea intenția de a i se aplica această din urmă scutire.

Cu privire la a cincea întrebare

65 Prin intermediul celei de a cincea întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 146 alineatul (1) litera (b) și articolul 147 din Directiva TVA, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia administrația fiscală refuză în mod automat unei persoane impozabile beneficiul scutirii de TVA prevăzute de una sau de alta dintre aceste dispoziții atunci când constată că persoana impozabilă respectivă a emis, cu rea-credință, formularul în temeiul căruia cumpărătorul s-a prevalat de scutirea prevăzută la acest articol 147, în condițiile în care este stabilit că bunurile în cauză au părăsit teritoriul Uniunii.

66 Astfel cum reiese în esență din analiza primei și a celei de a doua întrebări, scutirea de TVA prevăzută la articolul 147 din Directiva TVA nu este aplicabilă unor bunuri care sunt transportate de cumpărător în afara Uniunii în scopuri comerciale, în vederea revânzării lor într-un stat terț. Cu toate acestea, astfel cum s-a arătat deja la punctul 59 din prezenta hotărâre, scutirea prevăzută la acest articol 147 nu constituie decât un caz particular de aplicare a celei prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din această directivă, iar faptul că nu sunt îndeplinite condițiile specifice prevăzute la articolul 147 menționat nu exclude îndeplinirea condițiilor prevăzute la acest articol 146 alineatul (1) litera (b).

67 În consecință, constatarea de către o administrație fiscală a faptului că exportul în cauză este efectuat în scopuri comerciale și, prin urmare, nu poate beneficia de scutirea prevăzută la articolul 147 din Directiva TVA nu îi poate permite în mod automat să concluzioneze că scutirea prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din această directivă trebuie să fie de asemenea refuzată.

68 În plus, astfel cum s-a amintit deja în esență, la punctele 62 și 63 din prezenta hotărâre, calificarea unei operațiuni drept „livrare de bunuri”, în sensul articolului 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, depinde de aspectul dacă aceasta îndeplinește criteriile obiective pe care se întemeiază

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

noțiunea menționată, amintite la punctul 56 din prezenta hotărâre, și nu poate depinde de respectarea formalităților vamale și nici de intenția persoanei impozabile sau a unui alt operator care intervine în același lanț de livrare.

69 Cu toate acestea, astfel cum rezultă din articolul 131 din Directiva TVA, scutiile prevăzute la capitolele 2-9 din titlul IX din această directivă, din care fac parte articolele 146 și 147, se aplică în condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și simplă a scutiilor respective și de a preveni orice fraudă, orice evaziune și orice posibile abuzuri. În plus, articolul 273 din Directiva TVA prevede că statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea.

70 În această privință, Curtea a statuat deja că, în exercitarea competențelor care le sunt conferite de articolele 131 și 273 menționate, statele membre trebuie să respecte 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, punctul 33 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 26).

71 În ceea ce privește acest principiu, 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 (a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 27 și jurisprudența citată).

72 Atunci când condițiile de fond menționate 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 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 28 și jurisprudența citată).

73 Potrivit jurisprudenței Curții, există doar două situații în care nerespectarea unei cerințe de formă poate determina pierderea dreptului la scutirea de TVA (Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 29 și jurisprudența citată).

74 În primul rând, 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 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 30 și jurisprudența citată).

75 Luând în considerare întrebările formulate de instanța de trimitere, trebuie amintit în această privință că, desigur, scutirea prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA constituie o „scutire la export” și, prin urmare, este necesar ca realitatea acestui export să fie stabilită în mod satisfăcător de autoritățile fiscale competente. O asemenea cerință care privește astfel condițiile de fond necesare pentru acordarea scutirii nu poate, așadar, să fie considerată o obligație pur de formă, în sensul jurisprudenței amintite la punctul 71 din prezenta hotărâre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punctele 47 și 48, precum și Hotărârea din 28 martie 2019, Vinș, C-275/18, EU:C:2019:265, punctul 36).

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

76 Cu toate acestea, o modalitate probatorie care exclude orice altă modalitate nu poate fi impusă și trebuie admis orice element de probă care să poată întemeia convingerea autorității fiscale competente astfel necesară (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punctele 49 și 50).

77 În speță, astfel cum s-a arătat deja la punctul 57 din prezenta hotărâre, este totuși cert că au avut loc livrări de bunuri, în sensul articolului 14 din Directiva TVA, că bunurile vizate de operațiunile în discuție în litigiul principal au fost transportate de cumpărătorii lor în afara Uniunii și că ieșirea efectivă a acestor bunuri de pe teritoriul Uniunii este atestată, pentru fiecare dintre livrările în cauză, de vizarea de către autoritatea vamală de ieșire a unui formular aflat în posesia persoanei impozabile.

78 Or, faptul că formularul în discuție în litigiul principal este destinat aplicării scutirii prevăzute la articolul 147 din Directiva TVA nu exclude posibilitatea ca viza care este aplicată pe acesta să permită să se considere că a fost îndeplinită cerința de fond care constă în ieșirea efectivă a bunurilor de pe teritoriul Uniunii. Astfel, pe de o parte, aplicarea unei asemenea vize pe o factură sau pe un document justificativ înlocuitor constituie o modalitate de probă a exportului bunurilor în cauză în afara Uniunii admisă în mod expres la articolul 147 alineatul (2) din Directiva TVA. Pe de altă parte, plasarea bunurilor în cauză sub regimul vamal de export, 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 acestei scutiri să fie îndeplinite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 martie 2019, Vinș, C-275/18, EU:C:2019:265, punctul 39).

79 În aceste condiții, nu respectă principiul proporționalității faptul de a împiedica acordarea unei scutiri de TVA pentru o livrare de bunuri la export pentru motivul că persoana impozabilă în cauză nu a efectuat procedura de ieșire vamală a acestor bunuri și nu dispune de documentele necesare, deși este cert că bunurile respective au fost efectiv exportate în conformitate cu criteriile amintite la punctul 56 din prezenta hotărâre, fapt atestat de vizarea de către autoritatea vamală de ieșire, și că această livrare îndeplinește, așadar, prin caracteristicile sale obiective, condițiile scutirii prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA (a se vedea prin analogie Hotărârea din 28 martie 2019, Vinș, C-275/18, EU:C:2019:265, punctul 30). Revine instanței de trimitere sarcina de a efectua verificările necesare în această privință.

80 În al doilea rând, 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 pretinde 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 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 33 și jurisprudența citată)

81 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 disproportionat 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 (Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 34 și jurisprudența citată)

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

82 În această privință, Curtea a statuat deja 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 astfel de 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 (Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punctul 40, și Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 35).

83 Trebuie amintit de asemenea că Curtea a statuat deja că 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 și că 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 37).

84 Cu toate acestea, în speță, instanța de trimitere nu furnizează precizări cu privire la natura fraudei săvârșite de Bakati, în special măsura în care comportamentul acesteia s-ar fi aflat la originea unor pierderi fiscale sau ar fi pus în pericol funcționarea acestui sistem comun. În această privință, singura eventuală majorare a cifrei de afaceri a acestei societăți, în detrimentul celei a concurenților săi, nu poate, *a priori*, să constituie o astfel de punere în pericol.

85 Pe de altă parte, trebuie arătat că aplicarea unei scutiri la export, în sensul articolului 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, nu depinde de exercitarea unei opțiuni de către persoana impozabilă, beneficiul unei asemenea scutiri fiind, în principiu, de drept atunci când condițiile de fond prevăzute în acest scop sunt îndeplinite, conform jurisprudenței amintite la punctul 56 din prezenta hotărâre. Prin urmare, contrar a ceea ce pare să aibă în vedere instanța de trimitere, nu pot fi transpuse unor împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal preceptele jurisprudenței rezultate din Hotărârea din 17 mai 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), referitoare la posibilitatea unui stat membru de a exclude aplicarea retroactivă a regimului special de impozitare în scopuri de TVA care prevede o scutire pentru întreprinderile mici în cazul unei persoane impozabile care îndeplinește toate condițiile de fond necesare în această privință, dar care nu a exercitat posibilitatea de a opta pentru aplicarea acestui regim în același timp cu declararea în fața administrației fiscale a începerii activităților sale economice.

86 Cu toate acestea, din însuși modul de redactare a celei de a cincea întrebări preliminare, precum și din motivele deciziei de trimitere reiese că Bakati a participat la încălcarea articolului 147 alineatul (1) din Directiva TVA.

87 Nu se poate considera însă că o astfel de încălcare punctuală a unei dispoziții din Directiva TVA, care nu determină o pierdere de venituri fiscale pentru Uniune, pune în pericol funcționarea sistemului comun al TVA-ului.

88 Prin urmare, fără a exclude posibilitatea ca o astfel de încălcare să poată fi supusă, în temeiul dreptului național, unor sancțiuni administrative proporționale, precum aplicarea de amenzi pecuniare, aceasta nu poate fi sancționată prin refuzul de a acorda beneficiul scutirii de TVA pentru exporturile realizate efectiv.

89 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a cincea întrebare că articolul 146 alineatul (1) litera (b) și articolul 147 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 în temeiul căreia administrația fiscală refuză în mod automat unei persoane impozabile beneficiul scutirii de TVA prevăzute de una sau de cealaltă dintre aceste dispoziții atunci când constată că persoana impozabilă menționată a emis, cu rea-credință, formularul în temeiul căruia cumpărătorul s-a prevalat de scutirea prevăzută la acest articol 147, în condițiile în care se stabilește că bunurile în cauză au părăsit teritoriul Uniunii. În astfel de împrejurări, beneficiul scutirii de TVA prevăzute la acest articol 146 alineatul (1) litera (b) trebuie refuzat dacă încălcarea unei cerințe de formă are ca efect să se împiedice dovedirea cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond care condiționează aplicarea acestei scutiri sau dacă se stabilește că respectiva persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea în cauză făcea parte dintr-o fraudă care pune în pericol funcționarea sistemului comun al TVA-ului.

Cu privire la cheltuielile de judecată

90 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 cincea) declară:

1) Scutirea prevăzută la articolul 147 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată în favoarea „bunurilor transportate în bagajele personale ale călătorilor” trebuie interpretată în sensul că nu intră sub incidența sa bunurile pe care un particular care nu este stabilit în Uniunea Europeană le ia cu el în afara Uniunii Europene în scopuri comerciale, în vederea revândării lor într-un stat terț.

2) Articolul 146 alineatul (1) litera (b) și articolul 147 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei jurisprudențe naționale în temeiul căreia, atunci când administrația fiscală constată că nu sunt îndeplinite condițiile scutirii de taxa pe valoarea adăugată (TVA) prevăzute pentru bunurile transportate în bagajele personale ale călătorilor, ci că bunurile în cauză au fost efectiv transportate în afara Uniunii Europene de către cumpărător, aceasta este obligată să examineze dacă scutirea de TVA prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (b) menționat poate fi aplicată livrării în cauză, în condițiile în care formalitățile vamale aplicabile nu au fost efectuate, iar, la momentul achiziției, cumpărătorul nu avea intenția de a i se aplica această din urmă scutire.

3) Articolul 146 alineatul (1) litera (b) și articolul 147 din Directiva 2006/112, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia administrația fiscală refuză în mod automat unei persoane impozabile beneficiul scutirii de taxa pe valoarea adăugată (TVA) prevăzute de una sau de cealaltă dintre aceste dispoziții atunci când constată că persoana impozabilă menționată a emis, cu rea-credință, formularul în temeiul căruia cumpărătorul s-a prevalat de scutirea prevăzută la acest articol 147, în condițiile în care se stabilește că bunurile în cauză au părăsit teritoriul Uniunii Europene. În astfel de împrejurări, beneficiul scutirii de TVA prevăzute la acest articol 146 alineatul (1) litera (b) trebuie refuzat dacă încălcarea unei cerințe de formă are ca efect să se împiedice dovedirea cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond care condiționează aplicarea acestei scutiri sau dacă se stabilește că respectiva persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea în cauză făcea parte dintr-o fraudă care pune în pericol funcționarea sistemului comun al TVA-ului.