

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

Cauza C-563 din 2012 BDV Hungary Trading Kft. Depășirea unui termen national privind exportul de bunuri și colectarea TVA la export.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

19 decembrie 2013

„TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 146 – Scutiri la export – Articolul 131 – Condiții stabilite de statele membre – Legislație națională potrivit căreia bunul destinat exportului trebuie să fi părăsit teritoriul vamal al Uniunii Europene într-un termen fix de 90 de zile de la data livrării”

În cauza C-563/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Kúria (Ungaria), prin decizia din 18 octombrie 2012, primită de Curte la 5 decembrie 2012, în procedura

BDV Hungary Trading Kft, în lichidare,

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz (raportor), președinte de cameră, și domnii E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby și C. Vajda, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 24 octombrie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru BDV Hungary Trading Kft, în lichidare, de Á. Gerey și de D. Sobor, ügyvédek;
- pentru Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, de Zs. Szilveszter și de Zs. Tamásné Kajati, jogtanácsos;
- pentru guvernul maghiar, de K. Szijjártó, de M. Z Fehér și de G. Koós, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de I. Pouli și de M. Tassopoulou, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios, de V. Bottka și de A. Sipos, în calitate de agenți,

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

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 articolului 15 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110, denumită în continuare „A șasea directivă”), precum și a articolelor 131, 146 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între BDV Hungary Trading Kft. (denumită în continuare „BDV”), aflată în lichidare voluntară, pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Direcția generală a finanțelor pentru regiunea Ungaria Centrală din cadrul Administrației Naționale a Finanțelor și a Vămilelor), pe de altă parte, cu privire la scutirea de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) a livrărilor de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 15 punctele 1 și 2 din A șasea directivă prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul asigurării aplicării corecte și directe a unor asemenea scutiri și al prevenirii oricăror posibile cazuri de evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

1. livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Comunității de către vânzător sau în contul acestuia;
2. livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Comunității, de către un client nestabilit în statul respectiv sau în contul acestuia, cu excepția bunurilor transportate de client însuși pentru echiparea, alimentarea ambarcațiunilor de agrement și a aeronavelor private sau a altor mijloace de transport de uz privat;

[...]” [traducere neoficială]

4 Directiva 2006/112 a abrogat și a înlocuit de la 1 ianuarie 2007, în conformitate cu articolele 411 și 413 din aceasta, legislația Uniunii în domeniul TVA-ului, în special A șasea directivă. Potrivit considerentelor (1) și (3) ale Directivei 2006/112, reformarea celei de A șasea directive era necesară în vederea prezentării tuturor dispozițiilor aplicabile într-o formă clară și logică, într-o structură și o formulare schimbate, fără a aduce, în principiu, modificări de fond. Dispozițiile Directivei 2006/112 sunt astfel, în esență, identice cu dispozițiile corespunzătoare din A șasea directivă.

5 Conform articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

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

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

6 Potrivit articolului 131 din această directivă:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 [din titlul IX din Directiva 2006/112] 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.”

7 În capitolul 6, intitulat „Scutiri la export”, din titlul IX din directiva menționată, articolul 146 din aceasta prevede, la alineatul (1), următoarele:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

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

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

[...]”

8 Articolul 273 din Directiva 2006/112 prevede:

„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, 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.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul maghiar

9 Articolul 11 alineatul (1) din Legea nr LXXIV din 1992 privind taxa pe valoarea adăugată (*Magyar Közlöny* 1992/128, denumită în continuare „vechea lege privind TVA-ul”) definește noțiunea „export de produse” după cum urmează:

„Prin export de produse se înțelege orice livrare de produse în urma căreia autoritatea vamală asigură, în cel mult trei luni de la data la care este efectuată livrarea, ieșirea produselor către teritoriul unei țări terțe, ca destinație finală. Produsele nu pot fi utilizate sau valorificate între data livrării și data ieșirii de pe teritoriu, exceptând testarea lor și producția pentru testare.”

10 Potrivit articolului 29 din această lege:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

„Sunt scutite de taxă:

a) exporturile de produse,

[...]"

11 Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată (*Magyar Közlöny* 2007/155, denumită în continuare „noua lege privind TVA-ul”) a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2008. Articolul 98 din această lege prevede:

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

a) să fie efectuat personal de furnizor sau de un terț în contul acestuia;

b) să fie efectuată personal de către cumpărător sau de un terț care acționează în contul acestuia dacă sunt îndeplinite condițiile suplimentare prevăzute la alineatele (3) și (4) [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 produselor 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 și

b) în termenul prevăzut la litera a), produsele livrate să nu fi fost utilizate potrivit destinației lor sau valorificate în alt mod, exceptând testarea lor sau producerea în vederea testării.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 În cursul anilor 2007 și 2008, BDV desfășura activități de comerț angro cu conserve. În cadrul activității sale, această societate vindea în țări terțe produsele pe care le fabrica în Ungaria. Contractele încheiate cu cumpărătorii stabiliți în afara teritoriului vamal al Uniunii conțineau una dintre clauzele comerțului internațional stabilite de Camera Internațională de Comerț (clauze cunoscute sub numele „Incoterms 2000”), respectiv clauza „franco fabrică” („ex-works” sau EXW), care presupune ridicarea mărfii de către cumpărător la poarta sediului vânzătorului.

13 Cu ocazia unui control fiscal efectuat la BDV, având ca obiect perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2007 și 31 decembrie 2009, cu excepția perioadei cuprinse între 1 iulie 2007 și 31 martie 2008, administrația fiscală a constatat că, în contabilitatea sa privind TVA-ul și în deconturile sale de TVA aferente perioadei supuse controlului, această întreprindere calificase anumite operațiuni drept vânzări la export, deși produsele destinate exportului ieșiseră de pe teritoriul vamal al Uniunii după expirarea termenului prevăzut, în această privință, la articolul 11 alineatul 1 din vechea lege privind TVA-ul și, începând de la 1 ianuarie 2008, la articolul 98 alineatul (1) din noua lege privind TVA-ul.

14 Prin decizia din 22 octombrie 2010, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága a stabilit în sarcina BDV un impozit suplimentar rezultat din rectificarea impunerii, precum și o amendă fiscală și majorări de întârziere, pentru motivul că

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

expedierea mărfurilor către statele terțe avusese loc după expirarea termenului prevăzut de legislația națională.

15 BDV a formulat o acțiune împotriva acestei decizii, susținând că dispozițiile menționate ale vechii și ale noii legi privind TVA-ul erau contrare atât celei de A șasea directive, cât și Directivei 2006/112. Prin cererea formulată, aceasta a arătat că toate livrările vizate de decizia menționată au fost efectiv expediate în afara Uniunii. În plus, în temeiul clauzei contractuale „ex-works”, răspunderea pentru transportul mărfurilor ar fi revenit cumpărătorului. Astfel, întrucât a reamintit în mod regulat cumpărătorilor că transportul mărfurilor în afara Uniunii trebuie efectuat în termenele prevăzute, societatea ar fi dovedit diligența cerută.

16 Budapest Környéki Törvényszék (Tribunalul de Arondisment din Budapesta) a admis acțiunea BDV. Această instanță a considerat că termenul de ieșire prevăzut de legislația maghiară nu poate fi aplicat în cazul în care s-a constatat că exportul produselor a avut loc efectiv. Astfel, condițiile pe care le-ar putea stabili statele membre pentru aplicarea scutirii la export nu ar trebui, potrivit jurisprudenței Curții, să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor definite de A șasea directivă și de Directiva 2006/112 și nici să compromită neutralitatea TVA-ului.

17 Pârâta din procedura principală a introdus un recurs împotriva acestei sentințe la Kúria (Curtea Supremă). Aceasta a arătat că, în conformitate cu legislația națională, o operațiune de vânzare nu poate fi calificată drept vânzare la export scutită decât dacă produsul părăsește teritoriul Uniunii în termenul stabilit de această legislație.

18 Kúria arată, în această privință, că acest termen de ieșire nu reprezintă un termen de procedură, denumit „termen tehnic”, care poate face obiectul unei corecții, ci un „termen de decădere din dreptul material”. Pentru acest motiv, dacă administrația fiscală constată o depășire a termenului menționat, operațiunile economice vizate nu pot fi calificate drept „vânzări la export scutite” și sunt, în consecință, taxate.

19 În aceste condiții, Kúria a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 15 din [A șasea directivă] și articolul 146 din [Directiva 2006/112] pot fi interpretate în sensul că transportul în afara teritoriului Comunității al mărfurilor destinate exportului trebuie să aibă loc într-un termen determinat pentru a fi calificat drept vânzare la export scutită?

2) Condițiile de livrare, buna-credință sau reaua-credință, diligența sau eventuala culpă a vânzătorului, a cumpărătorului sau a transportatorului, exercițiul fiscal sau faptul că mărfurile au fost efectiv transportate după expirarea termenului prevăzut, dar înainte de expirarea termenului de prescripție aplicabil pentru stabilirea taxei, sunt relevante pentru răspunsul care trebuie dat la [prima întrebare]?

3) Este compatibil cu principiile neutralității fiscale, securității juridice și proporționalității faptul că legislația unui stat membru prevede condiții suplimentare față de cele stabilite de [directivile menționate mai sus] și supune calificarea drept operațiune scutită la export anumitor condiții obiective care nu sunt prevăzute de [acestea]?

4) Articolul 15 din [A șasea directivă] și articolele 131 și 273 din [Directiva 2006/112] pot fi interpretate în sensul că, pentru a preveni evaziunea, abuzul și fraudă fiscală și pentru stabilirea și colectarea corecte a taxelor, un stat membru poate supune exporturile scutite condițiilor prevăzute 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

articolul 11 alineatul (1) din [vechea lege privind TVA-ul], precum și la articolul 98 alineatul (1) din [noua lege privind TVA-ul]?

5) Modificarea de către autoritatea fiscală a calificării unei operațiuni drept export scutit, ca urmare a neîndeplinirii unor condiții care nu sunt prevăzute [la articolul 15 din A șasea directivă și la articolul 146 din Directiva 2006/112], și impunerea de către aceasta a plății taxelor de către contribuabil sunt compatibile cu principiile fundamentale ale dreptului Uniunii și cu prevederile [acestor directive] și, în cazul unui răspuns afirmativ, în ce circumstanțe?”

Cu privire la întrebările preliminare

20 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că întrebările adresate privesc atât A șasea directivă, cât și Directiva 2006/112, în timp ce litigiul principal privește operațiuni de vânzare realizate după data de 1 ianuarie 2007. Astfel cum s-a arătat la punctul 4 din prezenta hotărâre, Directiva 2006/112 a abrogat și a înlocuit, începând de la acea dată, A șasea directivă. În aceste condiții, este necesar ca întrebările adresate să fie examinate numai în raport cu dispozițiile Directivei 2006/112.

21 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 146 alineatul (1) și articolul 131 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale potrivit căreia, în cadrul unei livrări la export, bunurile destinate exportului în afara Uniunii trebuie să fi părăsit teritoriul Uniunii într-un termen fix de 3 luni sau de 90 de zile de la data livrării, în condițiile în care simpla depășire a acestui termen are drept consecință privarea definitivă a persoanei impozabile de scutirea aferentă acestei livrări.

22 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, aceste întrebări privesc, în special, aspectul dacă o reglementare națională poate impune ca, în cazul unei livrări de bunuri destinate exportului, exportul să intervină într-un astfel de termen pentru ca această livrare să fie considerată o livrare la export scutită.

23 În această privință, trebuie arătat că, în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate de un cumpărător sau în contul său în afara Uniunii. 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.

24 Din aceste dispoziții, în special din termenul „expediate” utilizat la articolul 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 expedieri sau acestui transport bunul a părăsit în mod fizic teritoriul Uniunii (a se vedea în ceea ce privește livrările intracomunitare Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, Rep., p. I-7797, punctul 42, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 41, precum și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punctele 31 și 32, precum și jurisprudența citată).

25 În cauza principală, este cert că au avut loc livrări de bunuri în sensul articolului 14 din Directiva 2006/112 și că bunurile care au făcut obiectul operațiunilor în discuție în litigiul principal au părăsit în mod fizic teritoriul Uniunii.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

26 Spre deosebire de dispozițiile Directivei 2006/112 referitoare la dreptul de deducere invocate de guvernul maghiar, potrivit cărora acest drept se exercită, în principiu, în aceeași perioadă în care a luat naștere, articolul 146 alineatul (1) litera (b) din această directivă nu prevede o condiție potrivit căreia bunul destinat exportului trebuie să fi părăsit teritoriul Uniunii într-un termen precis pentru ca scutirea exportului prevăzută la articolul menționat să fie aplicabilă. Un astfel de termen nu este prevăzut decât excepțional la articolul 147 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată pentru bunurile transportate în bagajele personale ale călătorilor.

27 În consecință, calificarea unei operațiuni drept livrare la export în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 nu poate să depindă de respectarea unui termen precis în care bunul în cauză trebuie să fi părăsit teritoriul vamal al Uniunii, a cărui nerespectare ar avea drept consecință privarea definitivă a persoanei impozabile de scutirea la export.

28 Cu toate acestea, astfel cum rezultă din cuprinsul articolului 131 din Directiva 2006/112, scutirile prevăzute la capitolele 2-9 din titlul IX din această directivă, din care face parte articolul 146 al acesteia se aplică 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.

29 În exercitarea competențelor care le sunt conferite de articolul 131 menționat, statele membre trebuie să respecte însă principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, între care figurează în special principiile securității juridice, proporționalității și protecției încrederii legitime (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Rep., p. I-771, punctul 18, precum și Hotărârea R., citată anterior, punctul 45 și jurisprudența citată).

30 În special, în ceea ce privește principiul proporționalității, Curtea a statuat că, potrivit acestui principiu, statele membre trebuie să recurgă la mijloace care, permițând totodată să se atingă în mod eficient obiectivul urmărit de dreptul intern, aduc cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite de legislația Uniunii în cauză (a se vedea în special Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X, C-84/09, Rep., p. I-11645, punctul 36 și jurisprudența citată).

31 Astfel, deși este legitim ca măsurile adoptate de către statele membre să urmărească să protejeze cât mai eficient posibil drepturile Trezoreriei publice, aceste măsuri nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în acest scop (Hotărârea Netto Supermarkt, citată anterior, punctul 20).

32 În ceea ce privește obiectivul urmărit prin termenul pe care îl prevăd vechea lege privind TVA-ul și noua lege privind TVA-ul pentru scoaterea produselor destinate exportului de pe teritoriul vamal al Uniunii, guvernul maghiar a arătat că acest termen este necesar pentru a putea controla condiția ieșirii pe care o presupune scutirea la export și că acesta permite administrației fiscale să prevină orice posibilă fraudă, evaziune sau abuz.

33 În această privință, trebuie amintit că lupta împotriva posibilelor fraude, evaziuni fiscale și abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 (Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, punctul 35 și jurisprudența citată). Astfel, Curtea a decis că obiectivul de prevenire a fraudei fiscale justifică uneori cerințe ridicate în ceea ce privește obligațiile furnizorilor (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Teleos și alții, punctul 58, precum și Netto Supermarkt, punctul 22).

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

34 Astfel, în principiu, statelor membre le este permis să stabilească un termen rezonabil de export, ținând seama de practicile comerciale în domeniul exportului în state terțe, pentru a verifica dacă un bun care face obiectul unei livrări la export a ieșit efectiv din Uniune.

35 Astfel, după cum a arătat Comisia în observațiile sale, a impune vânzătorului unui bun destinat exportului un termen precis la expirarea căruia acest bun trebuie să fi părăsit teritoriul vamal al Uniunii constituie un mijloc adecvat în acest scop.

36 Cu toate acestea, un asemenea termen, a cărui expirare permite taxarea livrării unui bun destinat exportului, nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în acest scop.

37 În această privință, trebuie arătat, mai întâi, că faptul că livrarea unui bun destinat exportului este taxată în temeiul unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal dacă bunul respectiv nu a părăsit teritoriul vamal al Uniunii în termenul prevăzut de aceasta nu conduce, în sine, la considerarea acestei reglementări ca disproporționată. În conformitate cu principiul fundamental al sistemului comun al TVA-ului, această taxă se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție (a se vedea în special Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 22, precum și Hotărârea Bonik, citată anterior, punctul 28). Rezultă că livrarea unui bun destinat exportului poate, în principiu, să fie taxată atunci când operațiunea în cauză nu îndeplinește, într-un termen rezonabil prevăzut de reglementarea națională aplicabilă, condițiile impuse de articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112.

38 Cu toate acestea, potrivit indicațiilor furnizate de instanța de trimitere, termenul de ieșire în discuție în litigiul principal constituie un termen de decădere din dreptul material, a cărui depășire nu poate fi îndreptată. Astfel, dacă un bun destinat exportului nu părăsește teritoriul vamal al Uniunii în termenul acordat de vechea lege privind TVA-ul și de noua lege privind TVA-ul, livrarea acestui bun este definitiv taxată, chiar dacă bunul respectiv a ieșit efectiv din Uniune după împlinirea termenului prevăzut de această reglementare.

39 În această privință, trebuie arătat că o reglementare națională, precum cea în discuție în litigiul principal, care supune scutirea la export unui termen de ieșire cu scopul, printre altele, de a lupta împotriva fraudei și a evaziunii fiscale, fără a permite însă persoanelor impozabile să demonstreze, pentru a beneficia de această scutire, îndeplinirea condiției ieșirii după împlinirea acestui termen și fără să prevadă un drept al persoanei impozabile la rambursarea TVA-ului deja achitat ca urmare a nerespectării termenului menționat în cazul în care aceasta a dovedit că marfa a părăsit teritoriul vamal al Uniunii, depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv.

40 Astfel, în situația în care condițiile scutirii la export prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, în special ieșirea bunurilor în cauză de pe teritoriul vamal al Uniunii, sunt dovedite, niciun TVA nu este datorat pentru o asemenea livrare (a se vedea prin analogie Hotărârea Collée, citată anterior, punctul 30 și jurisprudența citată). 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.

41 În consecință, este necesar să se constate că o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului prevenirii fraudei și a evaziunii fiscale.

42 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările preliminare că articolul 146 alineatul (1) și articolul 131 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în

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

sensul că se opun unei reglementări naționale potrivit căreia, în cadrul unei livrări la export, bunurile destinate exportului în afara Uniunii trebuie să fi părăsit teritoriul Uniunii într-un termen fix de 3 luni sau de 90 de zile de la data livrării, în condițiile în care simpla depășire a acestui termen are drept consecință privarea definitivă a persoanei impozabile de scutirea aferentă acestei livrări.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 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:

Articolul 146 alineatul (1) și articolul 131 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale potrivit căreia, în cadrul unei livrări la export, bunurile destinate exportului în afara Uniunii Europene trebuie să fi părăsit teritoriul Uniunii Europene într-un termen fix de 3 luni sau de 90 de zile de la data livrării, în condițiile în care simpla depășire a acestui termen are drept consecință privarea definitivă a persoanei impozabile de scutirea aferentă acestei livrări.