

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța**

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

### **Cauza C-602 din 2024, W. sp. z o.o., Scutire de Tva pentru operatiuni de export de bunuri ce inițial au fost declarate ca și livrări intracomunitare de bunuri.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

1 august 2025

„ Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Scutiri la export – Articolul 146 alineatul (1) litera (b) – Livrare de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene – Transport al bunurilor în afara Uniunii ca urmare a unei convenții între cumpărător și furnizor care prevede livrarea acestora într-un alt stat membru – Bunuri care au părăsit efectiv teritoriul Uniunii – Probă – Refuzul scutirii la export – Principiile neutralității fiscale și proporționalității ”

În cauza C-602/24,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ Voievodal din Varșovia, Polonia), prin decizia din 12 iulie 2024, primită de Curte la 17 septembrie 2024, în procedura

**W. sp. z o.o.,**

împotriva

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W.,**

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul N. Jääskinen, președinte de cameră, și domnii A. Arabadjiev (raportor) și M. Condinanzi, judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;

- pentru Comisia Europeană, de P. Carlin și M. Rynkowski, în calitate de agenți, având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță prezenta

## **Hotărâre**

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între W. sp. z o.o. (denumită în continuare „societatea W”), pe de o parte, și Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. (directorul Administrației Fiscale din Varșovia, Polonia), pe de altă parte, cu privire la refuzul scutirii de taxa pe valoarea adăugată (TVA) a unor exporturi de bunuri în afara Uniunii Europene efectuate în cursul anilor 2017 și 2018.

## **Cadrul juridic**

### ***Dreptul Uniunii Europene***

- 3 Articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:  
„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”
- 4 Titlul IX din această directivă se referă la scutiri. Capitolul 1 din acesta este compus doar 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.”
- 5 Capitolul 6 din titlul IX menționat este intitulat „Scutiri la export” și este format din articolele 146 și 147 din aceeași directivă. Potrivit articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din aceasta:

„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”.

### ***Dreptul polonez***

- 6 Ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind impozitul pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2017, poziția 1221), în versiunea aplicabilă cauzei principale (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede la articolul 41 alineatul 6:

„Cota de impozitare de 0 % se aplică exportului de bunuri menționat la alineatele 4 și 5, cu condiția ca persoana impozabilă să fi primit, înainte de expirarea termenului de depunere a declarației pentru acea perioadă de impozitare, un document de confirmare a exportului de bunuri în afara teritoriului Uniunii.”

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

- 7 Societatea W a menționat în declarațiile sale de TVA din anii 2017 și 2018 livrări de mere al căror destinatar era A. E. LP, o societate stabilită în Regatul Unit și înregistrată în scopuri de TVA în Letonia (denumită în continuare „A. E.” sau „cumpărătorul”). Aceste livrări au fost declarate livrări intracomunitare de bunuri, cărora li se aplică cota de 0 %.
- 8 Potrivit documentelor de transport aflate în posesia societății W și prezentate în cursul procedurii fiscale, bunurile urmau să fie transportate și livrate, din Polonia, la destinații de pe teritoriul Lituaniei de transportatori stabiliți în Belarus, Rusia și Polonia. A. E. urma să organizeze transportul.
- 9 Or, administrația fiscală poloneză a constatat că A. E., în calitate de cumpărător al merelor, le-a exportat direct din Polonia către Belarus. Potrivit acestei administrații și pe baza informațiilor furnizate printre altele de administrația fiscală letonă, A. E. era o entitate greu de contactat și nu era de încredere. Administrația fiscală letonă a confirmat că A. E. declarase o achiziție intracomunitară de bunuri de la societatea W, precum și exporturi către țări terțe. Pe de altă parte, administrația fiscală

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

poloneză nu susține că a existat o fraudă sau un abuz din partea societății W în lanțul de livrări.

- 10 Potrivit administrației fiscale poloneze, în absența unui transfer de bunuri către teritoriul unui alt stat membru al Uniunii, trebuia să se considere că livrările în discuție nu au avut caracter intracomunitar. Această administrație a considerat, în plus, că societatea W nu a verificat în mod corespunzător locul de livrare a bunurilor, mulțumindu-se doar cu confirmarea formală a livrării lor în Lituania, pe baza semnăturii șoferului care a efectuat transportul acestora, împreună cu ștampila societății de transport. Această administrație a considerat, așadar, că vânzarea de bunuri ale societății W către A. E. constituia o livrare internă, impozitată la cota de TVA de 5 % și a aplicat de asemenea o sancțiune în cuantum de 30 %.
- 11 Societatea W a contestat această decizie la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ Voievodal din Varșovia, Polonia), instanța de trimitere, susținând că, din moment ce administrația fiscală poloneză constatare că bunurile fuseseră exportate către Belarus de către o entitate care acționa în numele și în contul entității cocontractante, trebuia ca, în temeiul Legii privind TVA-ul, operațiunea să fie recalificată ca export indirect, supus cotei de 0 %.
- 12 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ Voievodal din Varșovia, Polonia) a admis acțiunea și a anulat decizia administrației fiscale poloneze. Arătând că A. E. achiziționase de la societatea W dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar și le exportase în Belarus, Tribunalul a considerat că, întrucât condițiile legale de fond ale procedurii de export indirect erau îndeplinite, principiul neutralității fiscale impunea aplicarea cotei de TVA de 0 %, în pofida nerespectării de către această persoană impozabilă a cerințelor de formă privind exportul.
- 13 Administrația fiscală poloneză a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), care a anulat hotărârea menționată. Această instanță a declarat fondate motivele întemeiate pe viciile de motivare ale hotărârii și a trimis cauza spre rejudecare la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ Voievodal din Varșovia).
- 14 În hotărârea sa, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a formulat totuși un punct de vedere juridic care privea, având în vedere circumstanțele acestei cauze, eventuala recalificare a livrării intracomunitare ca export indirect.
- 15 Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a subliniat că simpla decizie a cumpărătorului de a exporta bunurile în afara teritoriului Uniunii

pe baza unei declarații vamale întocmite în numele și în contul său, decizie pe care a luat-o după încheierea acordurilor comerciale cu furnizorul acestor bunuri, și anume societatea W, și independent de aceasta, nu era de natură să îi permită acestui furnizor să deducă și să se aștepte la o recalificare a livrării interne ca operațiune de export, inclusiv indirect, având în vedere că, la momentul acestei livrări, nu exista nici intenția, nici voința părților la operațiune de a face din aceasta o „livrare la export”.

16 În aceste condiții, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ Voievodal din Varșovia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că o livrare de bunuri declarată de persoana impozabilă (furnizor) ca livrare intracomunitară de bunuri trebuie considerată livrare la export în situația în care cumpărătorul a exportat bunurile nu pe teritoriul unui alt stat membru, ci în afara teritoriului Uniunii?
- 2) Pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva [TVA] în situația descrisă în prima întrebare, are relevanță împrejurarea că cumpărătorul bunurilor le-a exportat în afara teritoriului Uniunii în absența unei consultări cu persoana impozabilă (furnizorul) sau a unui acord comun cu aceasta, pe baza unei decizii autonome luate fără cunoștința persoanei impozabile (furnizorul)?
- 3) Pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva [TVA] în situația descrisă în prima întrebare, are relevanță împrejurarea că autoritățile fiscale au constatat exportul bunurilor în afara teritoriului Uniunii [...] pe baza unor documente vamale, fără însă ca conținutul documentelor de transport aflate în posesia persoanei impozabile (furnizorul) să fie conform cu aceste constatări?”

### **Cu privire la întrebările preliminare**

17 Prin intermediul celor trei întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută de această dispoziție se aplică unei livrări de bunuri declarate inițial de furnizor ca livrare intracomunitară și care, fără cunoștința acestuia din urmă, a fost efectuată de cumpărător în afara teritoriului Uniunii, atunci când exportul în cauză a fost constatat de autoritățile fiscale pe baza unor documente vamale.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

- 18 Trebuie amintit, în primul rând, că, în temeiul articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva TVA, statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Uniunii de către vânzător sau în contul acestuia ori de către cumpărător sau în contul acestuia. Această dispoziție trebuie coroborată cu articolul 14 alineatul (1) din directiva menționată, potrivit căruia „livrare de bunuri” înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 19, și Hotărârea din 17 decembrie 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punctul 55).
- 19 Scutirea livrării de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii urmărește să garanteze impozitarea livrărilor de bunuri în cauză la locul de destinație al acestora, și anume cel în care produsele vor fi consumate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 20 și jurisprudența citată).
- 20 Astfel cum Curtea a arătat deja în mai multe rânduri, din dispozițiile vizate la punctul 18 din prezenta hotărâre și în special din termenul „expediate”, utilizat la articolul 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva TVA, rezultă că exportul unui bun se efectuează și că scutirea livrării la export este aplicabilă atunci când dreptul de a dispune de acest bun în calitate de proprietar a fost transmis cumpărătorului, furnizorul stabilește că acest bun a fost expedit sau transportat în afara Uniunii, iar, în urma acestei expedieri sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 21, și Hotărârea din 17 decembrie 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punctul 56).
- 21 Curtea a statuat deja și că noțiunea de „livrare de bunuri” are un caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor în cauză, fără ca administrația fiscală să fie obligată să efectueze anchete în vederea determinării intenției persoanei impozabile în cauză și nici să 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).
- 22 În consecință, operațiuni precum cea în discuție în litigiul principal constituie livrări de bunuri, în sensul articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva TVA, dacă îndeplinesc criteriile obiective pe care se întemeiază această noțiune, amintite la punctul 20 din prezenta hotărâre.
- 23 Din dosarul aflat la dispoziția Curții reiese că primul criteriu de stabilire a existenței unui export de bunuri este îndeplinit în speță, în măsura în care este cert că

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

furnizorul a cedat cumpărătorului dreptul de a dispune de merele în discuție în litigiul principal în calitate de proprietar.

- 24 În ceea ce privește al doilea criteriu, conform căruia furnizorul stabilește că acest bun a fost expedit sau transportat în afara Uniunii, din cererea de decizie preliminară reiese că furnizorul în discuție în litigiul principal a prezentat, în cursul procedurii fiscale, documente care atestă că bunurile urmau să fie transportate și livrate, de la locul de încărcare din Polonia, la destinații situate pe teritoriul Lituaniei. Cu toate acestea, administrația fiscală poloneză a stabilit că livrarea de mere nu a fost efectuată în acest stat membru, ci în afara teritoriului Uniunii.
- 25 Administrația fiscală poloneză a dedus de aici că livrarea intracomunitară prevăzută inițial, căreia i se aplică o cotă de TVA de 0 %, nu a avut loc în realitate. Prin urmare, administrația a considerat că furnizorul nu a verificat în mod corespunzător locul de livrare a bunurilor pe care le-a vândut, mulțumindu-se doar cu confirmarea formală a livrării acestora pe teritoriul Lituaniei, pe baza semnăturii șoferului care a efectuat transportul acestora, însoțită de ștampila societății de transport.
- 26 Trebuie să se constate însă că astfel de împrejurări nu sunt relevante pentru calificarea operațiunii în discuție în litigiul principal ca operațiune de export în sensul articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva TVA.
- 27 Astfel, pe de o parte, așa cum s-a arătat la punctul 23 din prezenta hotărâre, dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar fusese transmis în prealabil de către furnizor cumpărătorului, urmând ca acesta din urmă să efectueze livrarea lor conform acordului dintre ei. În aceste împrejurări nu i se poate reproșa furnizorului că a confirmat livrarea bazându-se pe semnătura șoferului care a efectuat transportul bunurilor în discuție, însoțită de ștampila societății de transport care figurează pe documentele de transport.
- 28 Pe de altă parte, astfel cum s-a amintit la punctul 21 din prezenta hotărâre, noțiunea de „livrare de bunuri” are un caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor în cauză. Astfel, este necesară îndeplinirea condițiilor obiective de aplicare a scutirii prevăzute la articolul 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din directiva TVA. Împrejurarea că părțile au convenit inițial cu privire la o livrare intracomunitară care nu a mai avut loc și că livrarea în afara teritoriului Uniunii a avut loc fără ca furnizorul să aibă cunoștință de aceasta constituie elemente subiective, care sunt, așadar, în principiu, lipsite de relevanță.
- 29 În speță, este cert că livrarea de mere în discuție în litigiul principal în afara teritoriului Uniunii a fost stabilită. Faptul că dovada acestei livrări a fost obținută de administrația fiscală poloneză și nu de furnizor nu este relevantă pentru calificarea

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

operațiunii în discuție în litigiul principal ca operațiune de export în sensul articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva TVA.

- 30 În aceste împrejurări, trebuie să se considere că al doilea criteriu menționat la punctul 20 din prezenta hotărâre este îndeplinit.
- 31 În ceea ce privește al treilea criteriu, care impune ca, în urma unei expedieri sau a unui transport, bunul să fi părăsit în mod fizic teritoriul Uniunii, este cert că merele în discuție în litigiul principal au fost transportate în afara Uniunii de către cumpărător sau în contul acestuia.
- 32 Se cuvine să se constate că, întrucât este de asemenea cert că aceste mere nu au fost consumate pe teritoriul Uniunii, nu se poate considera că furnizorul a efectuat o livrare pe teritoriul național.
- 33 Într-adevăr, scutirea prevăzută la articolul 146 alineatul (1) din Directiva TVA urmărește să garanteze impozitarea livrărilor de bunuri în cauză la locul de destinație al acestora, și anume cel în care produsele exportate vor fi consumate (Hotărârea din 28 martie 2019, Vinș, C-275/18, EU:C:2019:265, punctul 23 și jurisprudența citată).
- 34 Astfel, atunci când condițiile de fond sunt îndeplinite, principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de persoanele impozabile (Hotărârea din 17 decembrie 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punctul 72 și jurisprudența citată).
- 35 Din cele ce precedă rezultă că nu poate fi refuzată calificarea unei operațiuni drept „livrare de bunuri” în sensul articolului 146 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva TVA pentru motivul că expedierea sau transportul în afara Uniunii a avut loc fără cunoștința furnizorului și a fost stabilit de administrația fiscală, iar nu de furnizorul însuși.
- 36 Guvernul polonez invocă faptul că condiția prevăzută de Legea privind TVA-ul, potrivit căreia furnizorul persoană impozabilă trebuie să primească un document care să confirme exportul bunurilor în afara Uniunii, a fost impusă tocmai din nevoia de a preveni fraudă fiscală. Având în vedere că operațiunile de export beneficiază de un regim preferențial în materie de TVA, și anume acestea sunt scutite de taxă păstrând în același timp dreptul de deducere a taxei în amonte și beneficiază, așadar, de o cotă de TVA de 0 % în temeiul acestei legi, ar exista un risc semnificativ ca operatorii să încerce să exploateze acest avantaj pentru operațiuni în cadrul cărora bunurile nu au fost în realitate exportate în afara Uniunii.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

- 37 Este adevărat că revine statelor membre sarcina de a stabili, în conformitate cu articolul 131 din Directiva TVA, condițiile în care scutesc operațiunile de export pentru a asigura aplicarea corectă și simplă a scutirilor prevăzute de această directivă și pentru a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz. În exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte însă principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, printre care se numără principiul proporționalității (Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 26).
- 38 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 (Hotărârea din 17 decembrie 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punctul 71 și jurisprudența citată).
- 39 După cum arată Comisia Europeană, dacă statele membre impun cerințe de formă în temeiul articolului 131 din directiva TVA, aceste cerințe nu trebuie totuși să modifice domeniul de aplicare al scutirilor prevăzute de această directivă. Nu ar fi proporțional să se refuze aplicarea scutirii la export doar pentru motivul că persoana impozabilă nu dispune de documentele de export corecte dacă, precum în speță, autoritățile fiscale au certitudinea că bunurile au fost exportate. Un astfel de refuz ar depăși ceea ce este necesar pentru a garanta colectarea corectă a taxei, deoarece scutirea de TVA ar fi condiționată de cerințe de formă excesive, fără să se analizeze dacă criteriile de fond ale scutirii sunt efectiv îndeplinite.
- 40 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).
- 41 Pe de o parte, încălcarea unei cerințe de formă poate conduce la refuzul scutirii de TVA dacă această încălcare are ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond (Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 30 și jurisprudența citată).
- 42 Este evident însă că nu aceasta este situația litigiului principal, în care, astfel cum s-a arătat la punctele 23-31 din prezenta hotărâre, toate condițiile de fond ale scutirii prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA sunt îndeplinite.

- 43 Pe de altă parte, principiul neutralității fiscale nu poate fi invocat în vederea scutirii de TVA de o persoană impozabilă care a participat cu intenție la o fraudă fiscală ce a pus în pericol funcționarea sistemului comun al TVA-ului. Potrivit jurisprudenței Curții, nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă unui operator să acționeze cu bună-credință și să ia orice măsură care i s-ar putea cere în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală. În ipoteza în care persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de cumpărător 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).
- 44 Cu toate acestea, în speță, instanța de trimitere a arătat că administrația fiscală nu a menționat vreo fraudă sau vreun abuz din partea furnizorului în lanțul de livrări. În plus, din dosarul aflat la dispoziția Curții nu reiese niciun indiciu privind un comportament fraudulos.
- 45 De altfel, 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 17 decembrie 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045 punctul 82 și jurisprudența citată).
- 46 Având în vedere cele ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută de această dispoziție se aplică unei livrări de bunuri declarate inițial de furnizor ca livrare intracomunitară și care, fără cunoștința acestuia din urmă, a fost efectuată de cumpărător în afara teritoriului Uniunii, atunci când exportul în discuție a fost constatat de autoritățile fiscale pe baza unor documente vamale.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 47 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.

## **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**

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a noua) declară:

**Articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată**

**trebuie interpretat în sensul că**

**scutirea prevăzută de această dispoziție se aplică unei livrări de bunuri declarate inițial de furnizor ca livrare intracomunitară și care, fără cunoștința acestuia din urmă, a fost efectuată de cumpărător în afara teritoriului Uniunii Europene, atunci când exportul în discuție a fost constatat de autoritățile fiscale pe baza unor documente vamale.**