

Cauza C-656/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

4 septembrie 2019

Instanța de trimitere:

Szegedi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság (Ungaria)

Data deciziei de trimitere:

22 august 2019

Reclamantă:

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

Pârâtă:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Obiectul procedurii principale

Acțiune în contencios administrativ în materie fiscală.

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

În primul rând, prezenta cerere de decizie preliminară are ca obiect, pe de o parte, determinarea aspectului dacă este compatibilă cu articolul 147 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva privind TVA-ul”) practica unui stat membru care identifică noțiunea de „bagaje personale”, în sensul Directivei TVA, cu noțiunea de bagaje utilizată în alte norme juridice. Pe de altă parte, în cazul unui răspuns negativ la această întrebare, se solicită să se precizeze modul în care trebuie definită noțiunea de „bagaje personale”, prevăzută la articolul 147 din Directiva privind TVA-ul și, în acest sens, să se stabilească dacă este compatibilă cu dreptul Uniunii o practică națională conform căreia autoritățile fiscale dintr-un stat membru iau în considerare numai „sensul obișnuit al termenilor”.

În al doilea rând, prezenta cerere de decizie preliminară are ca obiect de asemenea, pe de o parte, interpretarea articolelor 146 și 147 din Directiva privind TVA-ul, conform căreia, în cazul în care o persoană impozabilă nu are dreptul la scutire în conformitate cu articolul 147 din directiva respectivă, trebuie să se examineze dacă este aplicabilă scutirea livrărilor de bunuri pentru export în conformitate cu articolul 146 din aceeași directivă, chiar dacă nu s-au efectuat formalitățile vamale prevăzute de lege. Pe de altă parte, prin cererea de decizie preliminară se urmărește să se clarifice dacă o operațiune juridică poate fi calificată drept livrare de bunuri pentru export scutită de TVA, contrar intenției exprese a clientului.

În al treilea rând, prin cererea de decizie preliminară se urmărește să se determine dacă, în circumstanțele din litigiul principal, este compatibilă cu articolele 146 și 147 din Directiva privind TVA-ul 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 în favoarea călătorilor străini, fără să califice operațiunile respective drept livrări de bunuri pentru export.

Întrebările preliminare

- 1) Este compatibilă cu articolul 147 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva privind TVA-ul”) practica unui stat membru constând în identificarea 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, și în Protocolul adițional la aceasta, și cu noțiunea „bagaj” definită la articolul 1 alineatul (5) din Regulamentul 2015/2446 al Comisiei 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?
- 2) În cazul unui răspuns negativ la întrebarea preliminară anterioară, cum trebuie definită noțiunea de „bagaje personale” prevăzută la articolul 147 din Directiva privind TVA-ul, având în vedere că aceasta 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 privind TVA-ul 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 comunitar și de regulamentul 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, taxa pe valoarea adăugată percepută, este compatibilă cu articolele 146 și 147 din Directiva privind TVA-ul 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 în favoarea călătorilor străini, fără să califice operațiunile respective drept livrări de bunuri pentru export și fără să efectueze rectificarea corespunzătoare, cu toate că este evident că bunurile au ieșit din Ungaria ca bagaje de călătorie?

Dispozițiile de drept al Uniunii și dispozițiile internaționale invocate

- 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): articolele 146, 147 și 273.
- Regulamentul delegat al Comisiei (UE) 2015/2446 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).
- Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, în special: Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 29, Hotărârea din 17 mai 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321 și Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627.

Dispozițiile naționale invocate

- Az 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”): articolul 98, articolul 99, articolul 153/A alineatul 1 și articolul 259 punctul 10.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind procedura generală fiscală): articolul 170.
- A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (Legea nr. CXXII din 2010 privind Administrația Națională Fiscală și Vamală; denumită în continuare „Legea privind Administrația Națională Fiscală și Vamală”): articolul 12/A.
- A turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet (Decretul-lege nr. 2 din 1964 de adoptare a Convenției asupra facilităților vamale în favoarea turismului, semnată la New York la 4 iunie 1954 și a Protocolului adițional la aceasta; denumită în continuare „Convenția de la New York”): articolul 2.
- Hotărârea pronunțată de Kúria (Curtea Supremă, Ungaria) nr. KfV.1.35 502/2016/6 din 8 decembrie 2016.

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Activitatea principală a reclamantei a fost, până în luna aprilie 2015, comerțul cu ridicata de plante ornamentale și, din momentul respectiv, un alt comerț cu amănuntul în afara magazinelor. Începând cu anul 2015, cifra de afaceri anuală a reclamantei a crescut de la 50 milioane de forinți maghiari (denumiți în continuare „HUF”) la un miliard de HUF pe an.
- 2 În cursul anului 2016, la care se referă litigiul principal, aproape întreaga activitate a reclamantei (aproximativ 95 %) a constat în vânzarea către 20 de particulari a diferitor produse alimentare, cosmetice și de curățenie cu destinația către un teritoriu din afara Uniunii – în speță, Serbia. Reclamanta știa că cumpărătorii sârbi, care achiziționau de la ea cantități mari de bunuri în sute de ocazii, proveneau din trei familii și că bunurile ieșeau din Ungaria cu destinația Serbia ca bagaje de călătorie ale cumpărătorilor.
- 3 Reprezentantul reclamantei emitea documentele justificative ale livrărilor de bunuri pe baza informațiilor furnizate prin telefon de cumpărători cu ocazia lansării comenzilor. Un mandatar al reclamantei transporta bunurile de la depozitul acesteia din Szeged (Ungaria) la depozitul închiriat de cumpărătorii particulari sârbi în apropierea frontierei dintre Ungaria și Serbia, pe teritoriul maghiar, concret, în Tompa. În acest loc, șoferul care efectua transportul

transmitea cumpărătorilor, împreună cu bunurile, facturile emise de reprezentantul reclamantei și formularele de cerere de rambursare a taxei aferente regimului de călători străini, în schimbul plății în numerar a prețului de achiziție. Bunurile erau transportate în continuare din Tompa în Serbia în autovehicule, ca bagaje de călătorie.

- 4 Este incontestabil faptul că reclamanta știa că clienții săi nu cumpărau bunurile respective pentru uz personal sau familial, ci pentru a le revinde pe piețele sârbe. Reclamanta avea de asemenea cunoștință despre faptul că membrii familiei aveau în vedere ca valoarea fiecărei livrări să nu depășească un milion de HUF, ceea ce permitea, conform normelor interne ale autorităților vamale maghiare în materia procedurii vamale, tranzitul peste frontieră al bunurilor între Ungaria și Serbia nestingherit.
- 5 În ceea ce privește bunurile menționate, cumpărătorii beneficiau de scutirea de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) acordată călătorilor străini după cum urmează: reclamanta completa formularul de cerere de rambursare a TVA-ului, care era ulterior vizat și ștampilat de biroul vamal de ieșire a bunurilor, în anumite cazuri cu mențiunea „Ieșire de pe teritoriul Uniunii: Tompa”, după care i se restituia cel de al doilea exemplar al formularului și aceasta rambursa în numerar TVA-ul cumpărătorilor.
- 6 Cumpărătorii au solicitat în toate cazurile transmiterea formularului de cerere de rambursare a taxei în calitate de călători străini, fără să ridice în niciun moment problema că bunurile în cauză nu părăseau teritoriul ca bagaje de călătorie, ci ca parte a unei livrări de bunuri pentru export.
- 7 Conform celor prezentate mai sus, reclamanta a rambursat taxa cumpărătorilor – 339 788 000 HUF în total (aproximativ 1 038 000 euro) – în conformitate cu articolul 99 alineatul 9 din Legea privind TVA-ul, în temeiul căruia, în cazul în care s-a perceput TVA la momentul livrării bunurilor și în care furnizorul bunurilor a rambursat taxa percepută în favoarea călătorului străin și, în plus, a calculat și a declarat anterior TVA-ul respectiv ca taxă datorată, are dreptul, cel mai devreme în perioada de depunere a declarațiilor privind taxa în care a avut loc rambursarea către călătorul străin, să își deducă, cu ocazia calculării taxei datorate, valoarea taxei rambursate. Documentele justificative ale cererii de rambursare a taxei în favoarea călătorilor străini dovedesc faptul că, în orice caz, bunurile respective au părăsit Ungariei.
- 8 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága [Direcția Fiscală și Vamală a provinciei Csongrád din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale (Ungaria); denumită în continuare „autoritatea fiscală de prim grad”], prin decizia din 27 iunie 2018, adoptată în urma unei inspecții referitoare la exercițiul fiscal în litigiu, a solicitat reclamantei plata diferențelor de TVA în valoare de 340 598 000 HUF (aproximativ 1 041 000 de euro), a unei amenzi de 163 261 000 HUF (aproximativ 499 000 euro) și a unei penalități de întârziere de 7 184 000 HUF (aproximativ 22 000 euro). Aceasta a constatat că

achizițiile ieșeau din sfera necesităților personale și a uzului familial și că au fost efectuate în vederea revânzării bunurilor, ceea ce excludea calificarea lor ca bagaje de călătorie. A declarat că reclamanta nu avea dreptul la scutirea cu titlu de export, deoarece nimeni nu solicitase o vămuire pentru export în ceea ce privește operațiunile respective și ea nu deținea documentele necesare în acest scop. Reclamanta nu poate fi încadrată nici în definiția de exportator, deoarece înceta să mai dețină bunurile vândute atunci când le livra cumpărătorilor în depozitul acestora situat pe partea maghiară a frontierei dintre Serbia și Ungaria, motiv pentru care nu era posibil ca reclamanta să fie însărcinată cu transportul mărfurilor într-un loc de destinație situat în afara teritoriului vamal al comunității.

- 9 Prin decizia din 31 octombrie 2018, pârâta a confirmat decizia autorității de prim grad, care contestată atacată în fața sa de către reclamantă. În motivarea deciziei sale, pârâta a arătat că autoritatea fiscală a constatat, în urma unei inspecții, că operațiunile nu puteau fi calificate drept livrări în favoarea călătorilor străini, motiv pentru care a examinat condițiile privind livrările de bunuri pentru export și a concluzionat că acestea nu erau îndeplinite. Pârâta a făcut referire la declarațiile reclamantei, conform cărora aceasta a considerat, având în vedere intenția cumpărătorilor, că era vorba despre livrări de bunuri în favoarea călătorilor străini.

Potrivit pârâtei, Kúria a subliniat în hotărârea sa KfV.1.35.502/2016/6 din 8 decembrie 2016, referitor la definiția noțiunii de „bagaj de călătorie”, că atât cantitatea bunurilor, cât și frecvența achizițiilor sunt relevante în acest sens. Nici Legea privind TVA-ul și nici Directiva privind TVA-ul nu definesc noțiunea de bagaj personal, dreptul vamal nu oferă nici el orientări cu privire la aceasta și Convenția de la New York definește noțiunea de „efecte personale”. Conform practicii naționale, trebuie considerate bagaj de călătorie bunurile achiziționate de călător pentru propriile necesități sau pentru a fi oferite drept cadou, însă în niciun caz în scopuri comerciale. Caracterul regulat al achizițiilor și cantitatea mare a bunurilor exclude calificarea lor ca bagaj de călătorie, deoarece articolul 99 din Legea privind TVA-ul nu permite scoaterea de pe teritoriu, cu titlu de bagaj de călătorie, a bunurilor în cantități comerciale. Astfel, conform dispoziției respective, în cazul în care cumpărătorul este un călător străin și bunul achiziționat de acesta face parte din bagajul său personal sau din bagajul de călătorie, ar fi aplicabilă scutirea prevăzută la articolul 98 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul cu condiția ca:

- valoarea totală a livrărilor de bunuri (inclusiv TVA-ul) să fie mai mare de 175 de euro;
- călătorul străin să dovedească situația sa legală prin intermediul unui document de călătorie;
- biroul vamal de ieșire a bunului de pe teritoriul Uniunii să ateste, prin vizarea și ștampilarea formularului de cerere de rambursare a taxei, ieșirea bunului de pe teritoriul respectiv. La cererea călătorului străin, furnizorul bunului trebuie să completeze formularul de cerere de rambursare a taxei.

În plus, în conformitate cu articolul 99 din Legea privind TVA-ul, constituie condiții de aplicare a scutirii, pe de o parte, deținerea de către furnizorul bunului a primului exemplar vizat și ștampilat al formularului de cerere de rambursare a taxei, precum și, pe de altă parte, în cazul în care s-a perceput taxa la momentul furnizării bunului, rambursarea de către furnizorul acestuia în favoarea călătorului străin a taxei percepute. Acesta din urmă are dreptul la rambursarea taxei prin plata în HUF și în numerar, însă părțile pot de asemenea să convină asupra altei monede sau a altei modalități de plată.

În cazul în care taxa a fost percepută în conformitate cu alineatul 4 litera b) din Legea privind TVA-ul și dacă furnizorul a calculat-o și a declarat-o anterior drept impozit datorat, acesta are dreptul, cel mai devreme în perioada de emisie a deciziilor de impunere privind taxa în care a avut loc rambursarea către călătorul străin, să își deducă, cu ocazia calculării taxei datorate, valoarea taxei rambursate.

Conform practicii naționale, dacă se dovedește că mărfurile au părăsit teritoriul Uniunii, autoritatea fiscală trebuie să examineze dacă sunt îndeplinite condițiile pentru a se considera că există o livrare de bunuri scutită într-un alt temei legal, în special în cazul în care reclamanta are dreptul la scutire în conformitate cu articolul 98 din Legea privind TVA-ul, care prevede că sunt scutite de taxă livrările de produse expediate prin poștă sau transportate către o țară din afara Comunității.

Practica națională ia în considerare jurisprudența Curții potrivit căreia, cu toate că Directiva privind TVA-ul permite statelor membre să stabilească condițiile formale privind normele de exercitare a dreptului de deducere, aceste condiții nu pot depăși ceea ce este necesar pentru a garanta colectarea corectă a taxei și pentru a evita fraudă fiscală.

- 10 Pârâta a declarat că, având în vedere hotărârea menționată, pronunțată de Kúria, reclamanta nu are dreptul nici la scutirea cu titlu de export, deoarece aceasta nu a solicitat vămuirea pentru export în ceea ce privește operațiunile respective și, conform declarațiilor sale, nu s-a ridicat problema tratării operațiunilor ca exporturi, deoarece cumpărătorii au solicitat în mod expres aplicarea scutirii în favoarea călătorilor străini.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

Argumentele pârâtei

- 11 Prin cererea sa, reclamanta solicită anularea deciziei pârâtei și a deciziei autorității de prim grad. Aceasta susține că nici dreptul Uniunii și nici Legea privind TVA-ul nu conțin o definiție a bagajului personal sau a bagajului de călătorie. În lipsa unei definiții în dreptul fiscal, autoritatea vamală nu poate efectua o diferențiere între bunurile care trec frontiera și, prin urmare, nu se poate refuza vizarea formularului de cerere de rambursare a taxei aferente bunurilor care ies de pe teritoriu, prin

invocarea unei așa-zise intenții de revânzare a bunurilor respective. Reclamanta nu urmărește nici realizarea unei evaziuni fiscale, deoarece persoana impozabilă ar avea de asemenea dreptul la scutire pentru bunuri destinate exportului, în temeiul articolului 98 din Legea privind TVA-ul. În plus, reclamanta face trimitere la Hotărârea Netto Supermarkt pronunțată de Curte în cauza C-271/06, conform căreia jurisprudența stabilită de Curte în domeniul dreptului vamal nu poate fi invocată în litigiile fiscale, ceea ce presupune că mecanismul fiscal utilizat de reclamantă nu poate fi apreciat în lumina legislației vamale.

- 12 În plus, reclamanta contestă interpretarea juridică efectuată de autoritatea fiscală, potrivit căreia, în conformitate cu articolul 12/A din Legea privind Administrația Națională Vamală și Fiscală, autoritatea vamală de ieșire, pentru simplul fapt că acționează în domeniu în calitate de autoritate fiscală, nu înseamnă că execută totalitatea sarcinilor de administrare fiscală stabilite de lege, astfel încât aceasta atestă numai faptul că bunurile au părăsit teritoriul Uniunii Europene, dar nu și faptul că au ieșit de pe teritoriu ca elemente ale bagajului personal sau ale bagajului de călătorie în sensul articolului 99 din Legea privind TVA-ul, sau faptul că respectiva dispoziție a fost respectată.

Argumentele părții

- 13 Pârâta solicită respingerea acțiunii, reiterând motivele de drept prezentate în decizia sa.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 14 Prezenta instanță invocă hotărârea pronunțată de Kúria, în care aceasta din urmă a statuat, într-o cauză cu o situație de fapt similară – ieșirea de pe teritoriu a bunurilor în cantitate comercială sub regimul pentru călătorii străini –, că, în primul rând, trebuie să se examineze dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 99 din Legea privind TVA-ul și, în al doilea rând, având în vedere că bunurile au părăsit realmente teritoriul Uniunii, trebuie să se analizeze dacă este aplicabilă vreo altă dispoziție din Legea privind TVA-ul. Cu toate că nici Legea privind TVA-ul, nici Directiva privind TVA-ul nu definesc noțiunea de bagaj de călătorie și nici dreptul vamal comunitar sau dreptul internațional nu oferă o definiție clară a acesteia, se poate afirma că trebuie considerate bagaj de călătorie bunurile achiziționate de călător pentru propriile necesități sau pentru a le oferi drept cadou, însă în niciun caz nu pot avea scopuri comerciale. În hotărârea respectivă, s-a arătat că articolul 99 din Legea privind TVA-ul nu permite scoaterea de pe teritoriu ca bagaj de călătorie a bunurilor în cantități comerciale, motiv pentru care nu se pot autoriza nici scutirea și nici deducerea taxei prevăzute pentru regimul respectiv. Kúria a adăugat că livrările de bunuri trebuie impozitate în țara în care se utilizează în cele din urmă bunurile furnizate, astfel încât este necesar să se examineze aplicabilitatea scutirii prevăzute la articolul 98 din Legea privind TVA-ul. Printre condițiile de aplicare a acestui articol figurează, în special, atestarea de către biroul vamal de ieșire a faptului că, la momentul livrării

sau cel târziu în următoarele 90 de zile, bunul a părăsit teritoriul Uniunii. Revine autorității fiscale sarcina de a determina în ce măsură reclamanta are drept la scutire în conformitate cu articolul 98 din Legea privind TVA-ul.

- 15 Prezenta instanță subliniază că articolele 98 și 99 din Legea privind TVA-ul sunt conforme cu articolele 146 și 147 din Directiva privind TVA-ul în ceea ce privește prezenta cauză, motiv pentru care trebuie să se interpreteze și să se aplice aceste din urmă articole din Directiva privind TVA-ul.
- 16 În opinia prezentei instanțe, pentru a defini noțiunile de bagaj personal și de bagaj de călătorie trebuie să se pornească de la semnificația lor obișnuită, prin raportare la dispozițiile Codului vamal comunitar, ale Codului vamal al Uniunii și ale Convenției de la New York. Jurisprudența instanțelor naționale confirmă de asemenea acest criteriu. Pentru a aprecia noțiunea de bagaj de călătorie este determinant, potrivit instanței de trimitere, scopul ieșirii bunurilor de pe teritoriu. Noțiunea de bagaj de călătorie nu include bunurile – indiferent de cantitatea lor și de modalitatea de transport – care nu au fost achiziționate pentru satisfacerea necesităților personale sau familiale sau pentru a fi oferite drept cadou, ci în vederea revânzării lor. Cu toate acestea, având în vedere lipsa unei interpretări oficiale în legislație, pentru a defini noțiunea respectivă este necesar să se formuleze o trimitere preliminară.
- 17 În prezenta procedură de contencios administrativ, având în vedere că nu sunt aplicabile normele privind scutirea în favoarea călătorilor străini, pârâta a examinat dacă erau îndeplinite condițiile privind scutirea la export și a constatat că reclamanta știa că vindea bunuri unor persoane care le revindeau ulterior pe piețele sârbe. Reclamanta a fost nevoită să recunoască faptul că nu sunt îndeplinite condițiile legale pentru aplicarea scutirii în favoarea călătorilor străini, motiv pentru care, în prezentul litigiu, aceasta nu poate invoca în mod întemeiat diligența unui comerciant avizat. Pârâta a făcut trimitere în acest sens la punctul 29 din Hotărârea Netto Supermarkt pronunțată de Curte. Pârâta a constatat în plus că, contrar susținerilor reclamantei, Legea privind TVA-ul nu conține nicio dispoziție specială care, la cererea cumpărătorului, obligă vânzătorul, în împrejurări similare cu cele din prezenta cauză, să transmită formularul de cerere de rambursare a taxei.
- 18 Cu toate acestea, prezenta instanță consideră că vânzătorul nu putea nici să ignore, la momentul livrării bunurilor, intenția declarată de cumpărători de a scoate bunurile din țară în calitate de călători străini, ceea ce exclude posibilitatea de facturare fără TVA cu titlu de export de bunuri. Normele care reglementează scutirea în favoarea călătorilor străini sunt diferite și mai stricte – este vorba despre o selecție limitată de bunuri, dreptul la scutire este supus unei limite cantitative și factura nu poate fi emisă *ab initio* fără TVA – decât cele care reglementează livrările de bunuri pentru export, ceea ce determină în mod logic faptul că emitentul facturilor nu putea aplica unilateral scutirea livrărilor de bunuri pentru export în ceea ce privește anumiți cumpărători care se autointitulau călători străini și care, în această calitate, erau supuși unui regim de scutire de TVA mai

strict, având în vedere că acesta se putea baza pe faptul că cumpărătorii respectivi vor scoate bunurile din țară în calitate de călători străini. Prin urmare, emitentul facturilor a acționat în mod corect atunci când a inclus TVA-ul în facturi. În cazul în care cumpărătorii străini și-ar fi modificat intenția inițială și, în cele din urmă, ar fi scos bunurile din țară în cadrul procedurii vamale unice, s-ar fi putut examina posibilitatea de a corecta factura. Cu toate acestea, în prezenta cauză, cumpărătorii străini nu și-au modificat intenția inițială, necontestându-se în prezentul litigiu faptul că aceștia au transportat produsele în Serbia în calitate de călători străini. Prin urmare, facturile erau corecte la momentul emiterii lor și, ulterior, nu a avut loc nicio modificare în urma căreia trebuiau corectate, motiv pentru care autoritatea fiscală nu a fost nevoită să recalifice apoi conținutul acestora.

19 În prezenta cauză, părțile nu contestă că clienții străini ai emitentului facturilor au scos mărfurile din țară în cantități comerciale pe la frontiera dintre Ungaria și Serbia, în vederea revânzării lor, ci în calitate de călători străini. Nu se contestă nici faptul că acești clienți au avut în vedere ca valoarea bunurilor facturate de fiecare dată să nu depășească o anumită sumă, evitând astfel controlul vamal. Emitentul facturilor avea cunoștință despre acțiunea frauduloasă a clienților săi și era conștient că nu erau îndeplinite condițiile pentru acordarea scutirii în favoarea călătorilor străini, astfel încât nu ar fi trebuit să transmită formularul de cerere de rambursare a taxei, care permitea aplicarea scutirii respective. Prezenta instanță consideră că este irelevant care este reglementarea sârbă concretă pe care au vrut să o evite cumpărătorii străini și ce avantaje au obținut prin introducerea bunurilor pe teritoriul Serbiei în calitate de călători străini. În scopul examinării deciziei autorității fiscale, este important că emitentul facturii știa despre intenția clienților săi de a revinde produsele, motiv pentru care nu ar fi trebuit să le faciliteze scutirea în favoarea călătorilor străini. Având în vedere că acesta a colaborat cu clienții săi străini pentru a eluda reglementarea fiscală maghiară și, deși cunoștea intențiile de revânzare ale acestora, cu alte cuvinte faptul că nu erau îndeplinite condițiile esențiale privind scutirea în favoarea călătorilor străini, prin rambursarea TVA-ului în favoarea acestora și prin includerea sa în declarațiile lor privind exercițiul fiscal în litigiu drept element deductibil al taxei datorate, reclamanta a obținut un avantaj concurențial semnificativ comparativ cu concurenții săi care au acționat conform legislației respective.

20 Ca urmare a acțiunilor conștiente ale emitentului facturilor și ale cumpărătorilor, care denotă un acord de voințe, autorității vamale sârbe nu i-au fost prezentate bunurile și nu s-a efectuat un control minuțios al acestora, trasabilitatea lor s-a pierdut, nu s-au putut calcula taxele vamale și nici alte costuri de vămuire – nedeterminate în prezentul litigiu – oferindu-se în plus cumpărătorilor posibilitatea de a revinde, prin eludarea legislației fiscale sârbe, bunurile introduse în această țară ca particulari. Este irelevant, din perspectiva situației de fapt din prezenta cauză, dacă, ulterior, cumpărătorii sârbi au profitat realmente sau nu de posibilitatea respectivă, deoarece taxa și celelalte consecințe produse în Serbia depășesc cadrul de analiză al prezentului litigiu, în care nu se poate examina nici ce cheltuieli concrete au fost eludate ca urmare a eludării procedurii vamale. Singurul aspect relevant este că emitentul facturilor, prin acțiunile sale, a

colaborat cu bună știință la activitățile frauduloase ale cumpărătorilor sârbi și că acesta a încălcat în mod conștient dispozițiile Legii privind TVA-ul referitoare la livrările de bunuri prin faptul că a emis facturile și a completat formularele în conformitate cu regimul călătorilor străini, precum și prin faptul că a redus în mod nejustificat baza de impozitare în funcție de rambursarea taxei efectuată în favoarea călătorilor străini.

- 21 În cazul în care, atunci când nu este posibilă rambursarea taxei cu titlu de scutire în favoarea călătorilor străini, autoritatea fiscală trebuie să acorde o scutire fiscală într-un alt temei juridic, faptul că emitentul facturilor a acționat cu rea-credință ar fi în principal lipsită de consecințe juridice, în special având în vedere că, dacă nu există o cerere de rambursare necorespunzătoare, nu sunt îndeplinite nici condițiile pentru a aplica o amendă fiscală. Această situație, datorată avantajului concurențial obținut în mod necuvenit de emitentul facturilor, pe de o parte, nu ar respecta principiul neutralității fiscale și, pe de altă parte, ar fi contrară obligației statelor membre de a combate fraudele și evaziunile fiscale.
- 22 Curtea a abordat deja principiul neutralității fiscale în legătură cu dreptul la scutirile fiscale, statuând că legiuitorul Uniunii transpune, în materia TVA-ului, principiul general al egalității de tratament. Măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și prevenirea evaziunii fiscale nu pot să fie utilizate în așa fel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului. Faptul de a permite unor persoane impozabile să opteze pentru un regim de scutire după expirarea termenului acordat le-ar atribui acestora un avantaj concurențial necuvenit, în detrimentul operatorilor care au respectat în mod corespunzător obligațiile procedurale prevăzute de legislația națională în discuție în litigiul principal. Într-adevăr, aceste persoane impozabile ar fi în măsură să aleagă a posteriori și, în consecință, putându-se baza pe rezultatele concrete ale activității lor regimul fiscal care pare a fi cel mai avantajos pentru ele (Hotărârea din 17 mai 2018, Vámos, C-566/16).
- 23 În opinia prezentei instanțe, considerațiile prezentate în Hotărârea Vámos sunt aplicabile și în prezenta cauză. Astfel, emitentul facturilor, încălcând legislația în materia TVA-ului, a aplicat asupra bazei sale de impozitare o reducere la care nu avea dreptul; ulterior, atunci când autoritatea fiscală a constatat neregularitatea, acesta a invocat *a posteriori* o altă scutire cu titlu de exporturi. Dacă autoritatea fiscală ar autoriza aplicarea *a posteriori* a scutirii fiscale cu titlu de exporturi, emitentul facturilor ar obține un avantaj concurențial necuvenit în comparație cu concurenții săi, ceea ce ar încălca principiul neutralității fiscale.
- 24 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul articolului 273 din Directiva privind TVA-ul în vederea colectării în mod corect a taxei și a prevenirii evaziunii fiscale nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să pericliteze neutralitatea TVA-ului (Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09).

- 25 Prin urmare, neîndeplinirea condițiilor de formă nu poate conduce decât la pierderea dreptului de deducere în cazul în care respectarea cerințelor materiale este imposibil de dovedit. Prezenta instanță consideră că tocmai această situație există în prezenta cauză, în care emitentul facturilor și cumpărătorii nu numai că nu au îndeplinit condițiile formale, ci au încălcat de asemenea reglementarea privind formalitățile, ascunzând cu bună știință autorităților fiscale și vamale adevărata lor activitate economică.
- 26 În opinia prezentei instanțe, principiul neutralității fiscale este respectat numai atunci când, în cazul reducerii bazei de impozitare ca urmare a rambursării taxei în favoarea călătorilor străini, autoritatea fiscală nu recalifică operațiunile ca livrări de bunuri pentru export, această practică fiind singura care respectă de asemenea cerința proporționalității.
- 27 Pe baza diferențelor dintre noțiunea de export din dreptul fiscal și cea din dreptul vamal, reclamanta contestă faptul că autoritatea fiscală îi impută responsabilități cu privire la posibila scoatere a bunurilor de pe teritoriu în calitate de exportator. Cu toate acestea, din dosarul cauzei nu rezultă că, în ceea ce privește bunurile respective, reclamanta sau o altă persoană a solicitat vămuirea în calitate de exportatori și, conform declarațiilor reprezentantului legal al reclamantei, nu s-a ridicat problema tratării operațiunilor ca exporturi.
- 28 Contrar susținerilor reclamantei, pentru calificarea din punct de vedere fiscal a faptelor nu este suficient să se dovedească ieșirea bunurilor de pe teritoriu, deoarece, astfel cum s-a arătat anterior, scutirea în favoarea călătorilor străini este specială în raport cu scutirea livrărilor de bunuri pentru export și se referă la un anumit grup de persoane, astfel încât este necesar să se precizeze temeiul care îi conferă cumpărătorului dreptul de deducere. În consecință, nu este corectă susținerea reclamantei conform căreia viza aplicată de autoritatea vamală pe formularul de cerere de rambursare a taxei, prin care se dovedește că bunurile au ieșit de pe teritoriu ca parte a bagajului de călătorie, poate fi invocată de asemenea pentru a justifica scutirea fiscală a livrărilor de bunuri pentru export.
- 29 În lumina considerațiilor anterioare, prezenta instanță are de asemenea îndoieli cu privire la faptul că, în cazul în care se constată nelegalitatea scutirii fiscale în favoarea călătorilor străini, trebuie să se examineze totodată dacă sunt îndeplinite condițiile privind livrările de bunuri pentru export în toate cazurile în care bunurile au ieșit de pe teritoriu ca bagaj de călătorie.
- 30 În același timp, prezenta instanță consideră că, în speță, este determinant faptul că reclamanta a acționat în mod clar cu rea-credință în contextul îndeplinirii obligațiilor fiscale, ceea ce justifică, în temeiul principiilor neutralității fiscale și proporționalității ale dreptului Uniunii, nu numai refuzarea reducerii bazei de impozitare, ci și excluderea posibilității recalificării drept livrare de bunuri pentru export, chiar și în cazul în care autoritatea fiscală ar trebui să examineze dacă sunt îndeplinite condițiile privind livrările de bunuri pentru export.

- 31 Prezenta instanță consideră că este necesar să se formuleze o trimitere preliminară care să conțină întrebările preliminare formulate mai sus și este conștientă de faptul că, în prezent, pe rolul instanțelor maghiare există alte proceduri de contencios administrativ cu un obiect similar.

DOCUMENT DE LUCRU