

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. Szíjjártó, 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,

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 legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugata?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO L 376, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 110, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”), precum ?i a articolelor 131, 146 ?i 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugata? (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între BDV Hungary Trading Kft. (denumit? în continuare „BDV”), aflat? în lichidare voluntar?, pe de o parte, ?i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága (Direc?ia general? a finan?elor pentru regiunea Ungaria Central? din cadrul Administra?iei Na?ionale a Finan?elor ?i a V?milor), pe de alt? parte, cu privire la scutirea de taxa pe valoarea ad?ugata? (denumit? în continuare „TVA”) a livr?rilor de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 15 punctele 1 ?i 2 din A ?asea directiv? prevede:

„F?r? a aduce atingere altor dispozi?ii comunitare, statele membre scutesc, în anumite condi?ii pe care acestea le stabilesc în scopul asigur?rii aplic?rii corecte ?i directe a unor asemenea scutiri ?i al prevenirii oric?ror posibile cazuri de evaziune, fraud? sau abuz, urm?toarele:

1. livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destina?ie din afara Comunit??ii de c?tre vânz?tor sau în contul acestuia;

2. livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destina?ie din afara Comunit??ii, de c?tre un client nestabilit în statul respectiv sau în contul acestuia, cu excep?ia bunurilor transportate de client însu?i pentru echiparea, alimentarea ambarca?iunilor de agrement ?i a aeronavelor private sau a altor mijloace de transport de uz privat;

[...]” [traducere neoficial?]

4 Directiva 2006/112 a abrogat ?i a înlocuit de la 1 ianuarie 2007, în conformitate cu articolele 411 ?i 413 din aceasta, legisla?ia Uniunii în domeniul TVA?ului, în special A ?asea directiv?. Potrivit considerentelor (1) ?i (3) ale Directivei 2006/112, reformarea celei de A ?asea directive era necesar? în vederea prezent?rii tuturor dispozi?iilor aplicabile într-o form? clar? ?i logic?, într-o structur? ?i o formulare schimbate, f?r? a aduce, în principiu, modific?ri de fond. Dispozi?iile Directivei 2006/112 sunt astfel, în esen??, identice cu dispozi?iile corespunz?toare din A ?asea directiv?.

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

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

6 Potrivit articolului 131 din aceast? directiv?:

„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:

„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 tax? livr?rile de produse expediate prin po?t? sau transportate c?tre o ?ar? din afara Comunit??ii, cu condi?ia ca expedierea sau transportul:

a) s? fie efectuat personal de furnizor sau de un ter? în contul acestuia;

b) s? fie efectuat? personal de c?tre cump?r?tor sau de un ter? care ac?ioneaz? în contul acestuia dac? sunt îndeplinite condi?iile suplimentare prev?zute la alineatele (3) ?i (4) [ale prezentului articol] sau la articolele 99 ?i 100 din prezenta lege.

(2) Alineatul (1) se aplic? dac? sunt întrunite urm?toarele condi?ii:

a) autoritatea care asigur? ie?irea produselor de pe teritoriul Comunit??ii trebuie s? certifice c? acestea au p?r?sit teritoriul men?ionat la momentul livr?rii sau cel târziu în termen de 90 de zile de la data efectu?rii acesteia ?i

b) în termenul prev?zut la litera a), produsele livrate s? nu fi fost utilizate potrivit destina?iei lor sau valorificate în alt mod, exceptând testarea lor sau producerea în vederea test?rii.”

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

12 În cursul anilor 2007 ?i 2008, BDV desf??ura activit??i de comer? angro cu conserve. În cadrul activit??ii sale, această societate vindea în ??ri ter?e produsele pe care le fabrica în Ungaria. Contractele încheiate cu cump?r?torii stabili?i în afara teritoriului vamal al Uniunii con?ineau una dintre clauzele comer?ului interna?ional stabilite de Camera Interna?ional? de Comer? (clauze cunoscute sub numele „Incoterms 2000”), respectiv clauza „franco fabric?” („ex?works” sau EXW), care presupune ridicarea m?rfii de c?tre cump?r?tor la poarta sediului vânz?torului.

13 Cu ocazia unui control fiscal efectuat la BDV, având ca obiect perioada cuprins? între 1 ianuarie 2007 ?i 31 decembrie 2009, cu excep?ia perioadei cuprinse între 1 iulie 2007 ?i 31 martie 2008, administra?ia fiscal? a constatat c?, în contabilitatea sa privind TVA?ul ?i în deconturile sale de TVA aferente perioadei supuse controlului, această întreprindere calificase anumite opera?iuni drept vânz?ri la export, de?i produsele destinate exportului ie?iser? de pe teritoriul vamal al Uniunii dup? expirarea termenului prev?zut, în această privin?, la articolul 11 alineatul 1 din vechea lege privind TVA?ul ?i, 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 F?igazgatósága a stabilit în sarcina BDV un impozit suplimentar rezultat din rectificarea impunerii, precum ?i o amend? fiscal? ?i major?ri de întârziere, pentru motivul c? expedierea m?rfurilor c?tre statele ter?e avusese loc dup? expirarea termenului prev?zut de legisla?ia na?ional?.

15 BDV a formulat o ac?iune împotriva acestei decizii, sus?inând c? dispozi?iile men?ionate ale vechii ?i ale noii legi privind TVA?ul erau contrare atât celei de A ?asea directive, cât ?i Directivei 2006/112. Prin cererea formulat?, aceasta a ar?tat c? toate livr?rile vizate de decizia men?ionat? au fost efectiv expediate în afara Uniunii. În plus, în temeiul clauzei contractuale „ex?works”, r?spunderea pentru transportul m?rfurilor ar fi revenit cump?r?torului. Astfel, întrucât a reamintit în mod regulat cump?r?torilor c? transportul m?rfurilor în afara Uniunii trebuie efectuat în termenele prev?zute, societatea ar fi dovedit diligen?a cerut?.

16 Budapest Környéki Törvényszék (Tribunalul de Arondisment din Budapesta) a admis ac?iunea BDV. Această instan?? a considerat c? termenul de ie?ire prev?zut de legisla?ia

maghiar? nu poate fi aplicat în cazul în care s?a constatat c? exportul produselor a avut loc efectiv. Astfel, condi?iile pe care le?ar putea stabili statele membre pentru aplicarea scutirii la export nu ar trebui, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, s? dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor definite de A ?asea directiv? ?i de Directiva 2006/112 ?i nici s? compromit? neutralitatea TVA?ului.

17 Pârâta din procedura principal? a introdus un recurs împotriva acestei sentin?e la Kúria (Curtea Suprem?). Aceasta a ar?tat c?, în conformitate cu legisla?ia na?ional?, o opera?iune de vânzare nu poate fi calificat? drept vânzare la export scutit? decât dac? produsul p?rse?te teritoriul Uniunii în termenul stabilit de aceast? legisla?ie.

18 Kúria arat?, în aceast? privin??, c? acest termen de ie?ire nu reprezint? un termen de procedur?, denumit „termen tehnic”, care poate face obiectul unei corec?ii, ci un „termen de dec?dere din dreptul material”. Pentru acest motiv, dac? administra?ia fiscal? constat? o dep??ire a termenului men?ionat, opera?iunile economice vizate nu pot fi calificate drept „vânz?ri la export scutite” ?i sunt, în consecin??, taxate.

19 În aceste condi?ii, Kúria a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 15 din [A ?asea directiv?] ?i articolul 146 din [Directiva 2006/112] pot fi interpretate în sensul c? transportul în afara teritoriului Comunit??ii al m?rfurilor destinate exportului trebuie s? aib? loc într?un termen determinat pentru a fi calificat drept vânzare la export scutit??

2) Condi?iile de livrare, buna?credin?? sau reaua?credin??, diligen?a sau eventuala culp? a vânz?torului, a cump?r?torului sau a transportatorului, exerci?iul fiscal sau faptul c? m?rfurile au fost efectiv transportate dup? expirarea termenului prev?zut, dar înainte de expirarea termenului de prescrip?ie aplicabil pentru stabilirea taxei, sunt relevante pentru r?spunsul care trebuie dat la [prima întrebare]?

3) Este compatibil cu principiile neutralit??ii fiscale, securit??ii juridice ?i propor?ionalit??ii faptul c? legisla?ia unui stat membru prevede condi?ii suplimentare fa?? de cele stabilite de [directivele men?ionate mai sus] ?i supune calificarea drept opera?iune scutit? la export anumitor condi?ii obiective care nu sunt prev?zute de [acestea]?

4) Articolul 15 din [A ?asea directiv?] ?i articolele 131 ?i 273 din [Directiva 2006/112] pot fi interpretate în sensul c?, pentru a preveni evaziunea, abuzul ?i fraudă fiscală ?i pentru stabilirea ?i colectarea corecte a taxelor, un stat membru poate supune exporturile scutite condi?iilor prev?zute la articolul 11 alineatul (1) din [vechea lege privind TVA?ul], precum ?i la articolul 98 alineatul (1) din [noua lege privind TVA?ul]?

5) Modificarea de c?tre autoritatea fiscal? a calific?rii unei opera?iuni drept export scutit, ca urmare a neîndeplinirii unor condi?ii care nu sunt prev?zute [la articolul 15 din A ?asea directiv? ?i la articolul 146 din Directiva 2006/112], ?i impunerea de c?tre aceasta a pl??ii taxelor de c?tre contribuabil sunt compatibile cu principiile fundamentale ale dreptului Uniunii ?i cu prevederile [acestor directive] ?i, în cazul unui r?spuns afirmativ, în ce circumstan?e?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

20 Cu titlu introductiv, trebuie ar?tat c? întreb?rile adresate privesc atât A ?asea directiv?, cât ?i Directiva 2006/112, în timp ce litigiul principal prive?te opera?iuni de vânzare realizate dup? data de 1 ianuarie 2007. Astfel cum s?a ar?tat la punctul 4 din prezenta hot?râre, Directiva 2006/112 a abrogat ?i a înlocuit, începând de la acea dat?, A ?asea directiv?. În aceste condi?ii,

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 fie 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.

26 Spre deosebire de dispozițiile Directivei 2006/112 referitoare la dreptul de deducere invocate de guvernul maghiar, potrivit căreia 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 fie 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 bagaje 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 fie părăsit teritoriul vamal al Uniunii, a cărei 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-7771, 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 condițiile în 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).

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 părăsească 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

opera?iunea în cauz? nu îndepline?te, într?un termen rezonabil prev?zut de reglementarea na?ional? aplicabil?, condi?iile impuse de articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112.

38 Cu toate acestea, potrivit indica?iilor furnizate de instan?a de trimitere, termenul de ie?ire în discu?ie în litigiul principal constituie un termen de dec?dere din dreptul material, a c?rui dep??ire nu poate fi îndreptat?. Astfel, dac? un bun destinat exportului nu p?r?se?te teritoriul vamal al Uniunii în termenul acordat de vechea lege privind TVA?ul ?i de noua lege privind TVA?ul, livrarea acestui bun este definitiv taxat?, chiar dac? bunul respectiv a ie?it efectiv din Uniune dup? împlinirea termenului prev?zut de aceast? reglementare.

39 În aceast? privin??, trebuie ar?tat c? o reglementare na?ional?, precum cea în discu?ie în litigiul principal, care supune scutirea la export unui termen de ie?ire cu scopul, printre altele, de a lupta împotriva fraudei ?i a evaziunii fiscale, f?r? a permite îns? persoanelor impozabile s? demonstreze, pentru a beneficia de aceast? scutire, îndeplinirea condi?iei ie?irii dup? împlinirea acestui termen ?i f?r? s? prevad? un drept al persoanei impozabile la rambursarea TVA?ului deja achitat ca urmare a nerespect?rii termenului men?ionat în cazul în care aceasta a dovedit c? marfa a p?r?sit teritoriul vamal al Uniunii, dep??e?te ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv.

40 Astfel, în situa?ia în care condi?iile scutirii la export prev?zute la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, în special ie?irea bunurilor în cauz? de pe teritoriul vamal al Uniunii, sunt dovedite, niciun TVA nu este datorat pentru o asemenea livrare (a se vedea prin analogie Hot?rârea Collée, citat? anterior, punctul 30 ?i jurispruden?a citat?). În astfel de împrejur?ri, nu mai exist?, în principiu, riscul unei fraude fiscale sau al unor pierderi fiscale care s? poat? justifica taxarea opera?iunii în cauz?.

41 În consecin??, este necesar s? se constate c? o reglementare na?ional? precum cea în discu?ie în litigiul principal dep??e?te ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului prevenirii fraudei ?i a evaziunii fiscale.

42 Având în vedere ansamblul considera?iilor care preced?, trebuie s? se r?spund? la întreb?rile preliminare c? articolul 146 alineatul (1) ?i articolul 131 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri na?ionale potrivit c?reia, în cadrul unei livr?ri la export, bunurile destinate exportului în afara Uniunii trebuie s? fi p?r?sit teritoriul Uniunii într?un termen fix de 3 luni sau de 90 de zile de la data livr?rii, în condi?iile în care simpla dep??ire a acestui termen are drept consecin?? privarea definitiv? a persoanei impozabile de scutirea aferent? acestei livr?ri.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

43 Întrucât, în privin?a p?r?rilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?rilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declar?:

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 fie părăsind 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.

Semnături

* Limba de procedură: maghiara.