

Edi?ie provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 6 septembrie 2018(1)

Cauza C-531/17

Vetsch Int. Transporte GmbH

Cealalt? parte la procedur?:

Zollamt Feldkirch Wolfurt

[cerere de decizie preliminar? formulat? de Verwaltungsgerichtshof Austria, (Curtea Administrativ?, Austria)]

„Cerere de decizie preliminar? – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? – Scutirea importului ?i a livr?rii intracomunitare subsecvente – Refuzul scutirii importului ca urmare a fraudei privind TVA?ul s?vâr?it? ulterior de dobânditor în leg?tur? cu bunurile importate – Obliga?ia fiscal? a persoanei care declar? TVA?ul la import (în calitate de reprezentant al importatorului) – «Contaminare» prin inten?ia frauduloas? ulterioar?»

I. Introducere

1. Întreprinderi bulgare au achizi?ionat articole de parfumerie în Elve?ia ?i le?au introdus în liber? circula?ie în Austria prin intermediul unui ter?, iar apoi le?au transferat în Bulgaria. Aceste opera?iuni s?au derulat în mod corect. Abia în Bulgaria pare s? se fi „uitat” declararea corect? a revânz?rii supuse TVA?ului ?i achitarea TVA?ului în Bulgaria. În consecin??, Curtea trebuie s? se pronun?e din nou cu privire la urm?rile unei fraude în materie de TVA.
2. În prezent, exist? o practic? judiciar? bogat? a Cur?ii cu privire la „posibilit??ile de sanc?ionare” pe care autorit??ile fiscale le au în cazul unei fraude în materie de TVA. Astfel, o persoan? impozabil? care ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie(2) c? particip? la o opera?iune în leg?tur? cu o fraud? în materie de TVA va fi considerat?, în scopul Directivei TVA, ca participant la aceast? fraud?(3). Acest fapt impune statelor membre s? refuze persoanei impozabile scutirea(4) (în cazul în care aceasta este prestatorul) sau deducerea (în cazul în care aceasta este beneficiara presta?iei)(5).
3. Aceast? formulare utilizat? de Curte necesit? clarific?ri suplimentare. De exemplu, se pune întrebarea dac? unei persoane impozabile îi poate fi refuzat? atât scutirea pentru presta?ia în aval, cât ?i dreptul de deducere cu privire la opera?iunea în amonte. Acest lucru ar avea drept rezultat o *dubl? impozitare*

a uneia și aceleiași operațiuni desfășurate de una și aceeași persoană. În plus, trebuie precizate criteriile pe baza cărora se stabilește momentul de la care o operațiune *presupune* o fraudă în materie de TVA.

4. În mod excepțional, prezenta cauză nu privește un lanț de aprovizionare clasic, ci un import urmat de o livrare intracomunitară realizate de către cumpărător. Acest fapt presupune două particularități. Pe de o parte, se pune întrebarea dacă o fraudă în materie de TVA planificată și realizată abia ulterior, la sfârșitul unei livrări, „contaminează” și transferul intracomunitar precedent. Sub aspect fiscal, aceasta ar avea „avantajul” că, prin identificarea fraudei în materie de TVA, veniturile fiscale pot fi multiplicare (în cazul prezent, de patru ori(6)).

5. Pe de altă parte, debitorul TVA-ului la import din această speță este un terț, și anume cel care declară importul. Acesta nu este nici implicat în livrare, nici nu avea cunoștință de fraudă în materie de TVA ulterioară, s-vârșit de clientul său. Cu toate acestea, – în cazul în care acceptăm argumentația autorităților fiscale austriece – ca urmare a fraudei beneficiarului prestației, ar dispărea și scutirea importului pentru persoana care declară.

6. Astfel, prezenta cerere de decizie preliminară oferă Curții posibilitatea de a-și preciza jurisprudența cu privire la așa-numitele „operațiuni frauduloase” în cazul implicării unui terț (în acest caz, declarantul, în calitate de reprezentant al importatorului). De asemenea, Curții i se oferă oportunitatea de a-și dezvolta jurisprudența referitoare la situația în care intenția frauduloasă a apărut abia ulterior.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

7. Cadrul juridic al Uniunii îl constituie Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(7) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

8. Articolul 143 alineatul (1) litera (d) din directivă prevede:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni: [...]

(d) importul de bunuri expediate sau transportate dintr-un teritoriu terț sau dintr-o țară terță într-un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, atunci când livrarea bunurilor respective de către importatorul desemnat sau recunoscut în temeiul articolului 201 ca persoană obligată la plata TVA este scutită în temeiul articolului 138; [...]

9. Articolul 138 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.”

10. Articolul 17 alineatul (1) din Directiva TVA stabilește:

„Transferul de către o persoană impozabilă a unor bunuri care fac parte din activele activității sale economice către un alt stat membru este considerat livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros.

«Transfer către alt stat membru» înseamnă expedierea sau transportul de bunuri mobile corporale

de către persoana impozabilă sau în numele acesteia, în scopul desfășurării activității sale, către o destinație din afara teritoriului statului membru în care se află bunurile, dar în interiorul Comunității.”

11. Articolul 201 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„La import, TVA este datorată de orice persoane desemnate sau recunoscute ca persoane obligate la plata taxei de către statul membru de import.”

B. Dreptul austriac

12. Dispozițiile Directivei TVA au fost transpuse în dreptul austriac prin Umsatzsteuergesetz 1994 (Legea austriacă din 1994 privind impozitul pe cifra de afaceri)(8). În conformitate cu articolul 6 din Umsatzsteuergesetz 1994 (anexa Piață internă), este scutit de taxă importul de bunuri utilizate în mod direct de către declarant după import în scopul unor livrări intracomunitare; declarantul trebuie să facă dovada contabilă a îndeplinirii condițiilor prevăzute la articolul 7 din Umsatzsteuergesetz 1994 (anexa Piață internă).

13. În temeiul articolului 6 alineatul (3) a doua teză din Umsatzsteuergesetz 1994 [Legea TVA 1994] (anexa Piață internă), scutirea se va aplica numai dacă persoana pentru a cărei întreprindere este importat bunul efectuează livrarea intracomunitară subsecventă. Conform articolului 6 alineatul (1) din Umsatzsteuergesetz 1994 (anexa Piață internă), livrările intracomunitare sunt neimpozabile.

14. Este considerat livrare intracomunitară, conform articolului 7 alineatul (2) punctul 1 din Umsatzsteuergesetz 1994 (anexa Piață internă), și transferul unui bun asimilat unei livrări, în sensul articolului 3 alineatul 1 punctul 1 din Umsatzsteuergesetz 1994 (anexa Piață internă).

15. Conform articolului 3 alineatul (1) punctul 1 din Umsatzsteuergesetz 1994 (anexa Piață internă), se consideră o livrare cu titlu oneros transferul unui bun al întreprinderii de pe teritoriul național către alt stat din interiorul Comunității, efectuat de către un întreprinzător în scopul de a dispune de acesta, cu excepția transferului în scopul unei utilizări temporare definite în mod detaliat, inclusiv în situația în care operatorul a introdus bunul respectiv pe teritoriul național. Se consideră că întreprinzătorul în discuție are calitatea de furnizor.

16. Potrivit articolului 26 alineatul (1) din Umsatzsteuergesetz 1994, – cu excepția unor situații care nu prezintă interes în prezentul recurs – dispozițiile vamale se aplică *mutatis mutandis* în cazul TVA-ului la import. Conform articolului 71a din Zollrechts-Durchführungsgesetz (Legea de punere în aplicare a dreptului vamal)(9), în cazurile de scutire de la plata TVA-ului la import în temeiul articolului 6 alineatul (3) din Umsatzsteuergesetz 1994 (anexa Piață internă), TVA-ul la import care ia naștere în temeiul articolului 204 alineatul 1 din Zollkodex (Codul vamal) este datorat și de declarant atunci când acesta nu este considerat deja debitor în temeiul articolului 204 alineatul (3) din Codul vamal.

III. Litigiul principal

17. Două societăți bulgare (B și K) au achiziționat bunuri de la o întreprindere din Elveția, obținând în Elveția dreptul de dispoziție cu privire la acestea. Aceste bunuri au fost introduse în Austria în numele societăților B și K de către VETSCH International Transporte GmbH (denumit în continuare „Vetsch”), care desigur, între altele, activitatea de declarare vamală și al cărei sediu este în Austria. În continuare, bunurile urmau să fie transportate în Bulgaria, la B și K, de către un transportator contractat de B și K, care a prezentat Vetsch documentele de însoțire corespunzătoare.

18. În calitate de reprezentant indirect a fiecăruia dintre beneficiarii bulgari, Vetsch a depus la un oficiu vamal austriac, în perioada 10 decembrie 2010-5 iulie 2011, declarații cu privire la transferul bunurilor din Elveția și punerea acestora în liberă circulație în conformitate cu așa-numitul „regim vamal 42”(10). În același timp, aceasta a solicitat în respectivele declarații aplicarea scutirii privind TVA-ul la import, în temeiul articolului 6 alineatul (3) din Umsatzsteuergesetz 1994 (anexa Piața internă). Această cerere a fost admisă. Din decizia de trimitere nu rezultă că ar fi avut loc încălcări ale obligațiilor legale de către Vetsch.

19. În trei cazuri, Vetsch l-a reprezentat pe întreprinzătorul bulgar K și, în două cazuri, pe întreprinzătorul bulgar B. Conform solicitării, bunurile au fost puse în liberă circulație fără a se înregistra în contabilitate vreo sumă cu titlu de TVA la import. Apoi un transportator a transferat bunurile în Bulgaria, în numele cumpărătorilor.

20. B și K au declarat și impozitat în mod corect transferul intracomunitar din Austria în Bulgaria, atât în Austria, cât și în Bulgaria. Potrivit instanței de trimitere, se poate presupune că bunurile au intrat pe teritoriul Bulgariei, iar B și K au beneficiat, pe întreaga durată a transportului, de dreptul de dispoziție cu privire la acestea.

21. Cele două întreprinderi bulgare, B și K, au revândut apoi bunurile (tranzacții supuse în mod evident TVA-ului). Ele nu au declarat însă această vânzare, ci au declarat o livrare intracomunitară neimpozabilă către Vetsch, întreprindere utilizată anterior în vederea declarațiilor vamale. O asemenea livrare nu a avut însă loc niciodată – există un acord unanim cu privire la acest aspect. Potrivit instanței de trimitere, B și K sunt, în această privință, responsabile de fraudă fiscală în Bulgaria. Cu privire la acest aspect, în cererea de decizie preliminară, nu există niciun argument care să susțină că Vetsch ar fi fost implicat în vreun fel în fraudă în materie de TVA.

22. Prin decizia din 6 septembrie 2011, Vetsch a fost considerat persoană obligată la plata TVA-ului la import, deoarece nu ar fi fost îndeplinite condițiile pentru scutirea fiscală invocată în declarațiile menționate. Conform articolului 71a din Zollrechts-Durchführungsgesetz, declarantul ar fi de asemenea persoană obligată la plata TVA-ului la import.

23. Prin cererea depusă la biroul vamal la 15 septembrie 2011, Vetsch a formulat o contestație împotriva respectivei decizii, contestația fiind respinsă la 31 ianuarie 2012. Vetsch a atacat decizia de respingere prin acțiunea din 2 martie 2012. Prin hotărârea sa din 30 martie 2016, Bundesfinanzgericht (Austria) (Tribunalul Fiscal Federal, Austria) a respins acțiunea ca fiind neîntemeiată.

24. Pe baza jurisprudenței Curții cu privire la „operațiunile frauduloase”, în opinia Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal), ar trebui de asemenea refuzată scutirea livrării intracomunitare (mai exact, a transferului intracomunitar), ca urmare a fraudei fiscale ulterioare sârăite de întreprinderile bulgare B și K. Din acest motiv, nu ar fi îndeplinită nici condiția necesară pentru scutirea de la plata TVA-ului la import, întrucât aceasta ar presupune, la rândul său, existența unei livrări scutite care urmează importului.

25. Împotriva hotărârii Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal), Vetsch a formulat recurs, care trebuie în prezent soluționat de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria).

IV. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

26. Prin decizia din 29 iunie 2017, primită la 8 septembrie 2017, Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă) a adresat Curții, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele întrebări în vederea pronunțării unei decizii preliminare:

1) Scutirea prevăzută la articolul 138 din Directiva 2006/112/CE trebuie refuzată pentru un transfer intracomunitar de bunuri dintr-un stat membru atunci când persoana impozabilă care efectuează acest transfer într-un alt stat membru declară achiziția intracomunitară în discuție în acest stat, dar sârăește o fraudă fiscală în celălalt stat membru cu prilejul unei operațiuni taxabile ulterioare referitoare la bunurile respective, declarând în mod neîntemeiat o livrare intracomunitară scutită de TVA din acest alt stat membru?

2) Pentru răspunsul la prima întrebare, prezintă relevanță aspectul dacă, încă de la momentul transferului intracomunitar de bunuri în alt stat, persoana a intenționat să sârăească fraudă fiscală în ceea ce privește o operațiune ulterioară cu aceste bunuri?

27. În procedura în fața Curții, Vetsch, Republica Austria, Republica Elenă și Comisia Europeană au depus observații scrise și – cu excepția Republicii Elene – au participat la ședința de audiere a pledoariilor din 27 iunie 2018.

V. Aprecieri

A. Întinderea întrebărilor preliminare

28. Instanța de trimitere formulează întrebări explicite doar în ceea ce privește condițiile pentru refuzul de acordare a scutirii în temeiul articolului 138 din Directiva TVA(11). Cu toate acestea, este clar că ceea ce o interesează, în esență, atunci când formulează cele două întrebări este doar întinderea refuzului scutirii unui import la nivelul declarantului TVA-ului la import (Vetsch).

29. În esență, instanța de trimitere urmărește să afle dacă declarantului, în calitate de reprezentant al importatorului, ar trebui să îi fie refuzată scutirea în temeiul articolului 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, dacă, după transferul bunului din statul de import într-un alt stat membru (șara de destinație), beneficiarul prestației sârăește ulterior o fraudă fiscală, iar intenția de sârăire a acestei fraude a intervenit de asemenea abia după transfer. În consecință, propunem Curții să examineze prima întrebare în lumina condițiilor prevăzute la articolul 143 alineatul (1) litera (d) coroborat cu articolele 138 și 201 din Directiva TVA.

30. În această privință, instanța de trimitere a precizat de asemenea că, în speță, nu s-a stabilit dacă intenția cumpărătorilor bulgari cu privire la fraudă fiscală ulterioară exista deja la momentul transferului intracomunitar. Astfel, trebuie să se pornească de la premisa că, la

momentul importului în Austria și al transferului în Bulgaria, nu exista încă intenția de fraudă. Acest aspect este relevant și pentru prima întrebare, motiv pentru care cea de a doua întrebare poate primi un răspuns încă în cadrul primei.

B. Aprecieri juridice

31. Toate condițiile obiective prevăzute la articolele 143 și 138 din Directiva TVA sunt îndeplinite. De asemenea, se poate considera că există dovezile vizate la articolul 143 alineatul (2) din Directiva TVA (în versiunea în vigoare la data respectivă), dat fiind că instanța de trimitere nu a exprimat nicio îndoială în această privință. În plus, din cererea de decizie preliminară, reiese de asemenea că bunurile au fost importate în Austria și apoi transferate în Bulgaria. Până în prezent, nu există argumente pentru a susține contrariul, ci doar prezumții generale ale biroului vamal și ale Republicii Austria.

32. În schimb, în cazul în care administrația financiară va putea dovedi⁽¹²⁾ că bunurile nu au ajuns efectiv într-un alt stat membru, nu ar fi îndeplinite condițiile obiective pentru scutirea la import în temeiul articolului 143 din Directiva TVA. În acest caz, instanța de trimitere ar trebui să răspundă la întrebarea dacă Vetsch putea presupune, cu bună credință, că importul este scutit de TVA⁽¹³⁾. Însă instanța de trimitere nu a adresat Curții întrebări cu privire la acest aspect.

33. În această privință, trebuie să amintim că orice apreciere a situației de fapt este de competența instanței naționale, care trebuie să aprecieze, având în vedere particularitățile cauzei, atât necesitatea unei decizii preliminare pentru pronunțarea hotărârii sale, cât și relevanța întrebărilor adresate Curții.

34. Astfel, conform premisei menționate mai sus (punctul 31), se poate ajunge la a refuza scutirea la import doar în două moduri. Ar trebui, în temeiul jurisprudenței Curții de Justiție (a se vedea punctul 1.), să se refuze „în mod direct” societății Vetsch scutirea prevăzută la articolul 143 din Directiva TVA, dacă s-a dovedit sau ar fi trebuit să se dovedească fraudă în materie de TVA ulterioară (a se vedea punctul 2.a). Pe lângă aceasta, este posibil ca scutirea la import în temeiul articolului 143 din directivă să fie în așa fel legată de scutirea livrării intracomunitare subsecvente, încât un refuz de a aplica scutirea livrării intracomunitare (respectiv transferului intracomunitar) să se repercuteze asupra scutirii la import (a se vedea punctele 2.b și 2.c), chiar dacă Vetsch nu ar fi trebuit să știe nimic despre fraudă în materie de TVA ulterioară. Pentru aceasta ar trebui totuși ca intenția ulterioară a B și a K de a săvârși o fraudă să poată influența într-un fel sau altul transferul precedent (a se vedea punctul 2.d).

1. Refuzul scutirii la import ca mijloc de combatere a fraudei

35. Combaterea evaziunii fiscale, a fraudelor fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA. În plus, nimeni nu poate invoca dispozițiile din dreptul Uniunii, având intenții frauduloase sau abuzive⁽¹⁴⁾.

36. Măsurile adoptate de statele membre în acest sens nu trebuie însă să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective. În special, acestea nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție neutralitatea TVA-ului⁽¹⁵⁾. Curtea a statuat deja, în mai multe rânduri, că administrația nu poate impune persoanei impozabile să întreprindă verificări complexe și aprofundate ale furnizorului său, transferând, în fapt, în sarcina acestuia actele de control care sunt în atribuția acestei administrații⁽¹⁶⁾.

37. În schimb, nu este contrar dreptului Uniunii să se ceară unui operator economic să ia orice măsură care îi săr putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă fiscală(17).

38. Astfel, refuzul deducerii sau al scutirii este aplicabil nu doar atunci când persoana imposibilă să vâreze ea însăși o fraudă fiscală, ci și „atunci când o persoană imposibilă să o facă sau ar fi trebuit să o facă, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul”(18). În astfel de împrejurări, se va considera, în scopuri de TVA, că respectiva persoană imposibilă a participat la fraudă, „indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile pe care le efectuează în aval”(19).

2. Refuzul scutirii la import la nivelul reprezentantului importatorului

a) Refuzul direct al scutirii la import

39. Această jurisprudență în legătură cu fraudă privește atât operațiunile derulate în amonte, cât și pe cele derulate în aval în cadrul unei operațiuni. Așadar, aceasta permite, în anumite împrejurări, atât refuzul scutirii(20), cât și refuzul dreptului la deducere(21) în cazul uneia și aceleiași persoane. În acest context, venitul fiscal ar crește o dată cu lungimea lanțului de aprovizionare, corelativ cu numărul de persoane implicate.

40. Și în prezenta cauză, Republica Austria stabilește în sarcina Vetsch un TVA la import și poate, simultan, să refuze societăților B și K scutirea transferului în Austria. Republica Bulgaria poate, la rândul său, să refuze deducerea solicitată de K și de B ca urmare a achiziției intracomunitare declarate și, simultan, să stabilească taxa datorată pentru livrarea în Bulgaria. Ar rezulta un venit fiscal de patru ori mai mare pentru una și aceeași livrare. Cu toate acestea, astfel cum susține în mod întemeiat Comisia, prejudiciul privind TVA s-a produs numai o singură dată, și anume în Bulgaria.

41. Până în prezent, Curtea nu a trebuit să decidă dacă o astfel de impozitare multiplă a unei persoane(22) este compatibilă și proporțională cu principiul neutralității, având în vedere obiectivul combaterii fraudei în materie de TVA. Curtea nu a trebuit încă să se pronunțe nici în raport cu eventualele probleme legate de principiul *ne bis in idem*(23). Ca urmare a întrebărilor preliminare, Curtea a tratat, până în prezent, doar în mod izolat consecințele pentru o persoană sau pentru o operațiune.

42. Prezenta cauză ar putea da ocazia unei aprecieri globale. Cu toate acestea, nu se poate reproșa Vetsch, în calitate de declarant al TVA-ului la import, că ar fi trebuit să o facă și să sprijină clientul, într-un anumit fel, pentru o fraudă planificată în materie de TVA în Bulgaria. Prin urmare, în cazul de față, nu sunt îndeplinite condițiile dezvoltate de Curte în privința limitării directe a scutirii.

43. În această privință, nu poate fi formulată o acuzație – așa cum, de pildă, a făcut-o, în timpul sedinței, biroul vamal ca răspuns la întrebările adresate de Curte – în temeiul simplei utilizări a unui regim vamal special elaborat de statul membru (în speță așa-numitul regim vamal 42). În cazul în care acest regim ar fi într-adevăr deosebit de expus la riscul de fraudă(24), este obligăția statului membru să îl reformeze sau chiar să îl elimine. O persoană imposibilă nu poate fi, în niciun caz, acuzată ulterior de faptul că a respectat legea. Prin urmare, Vetsch poate, în principiu, să se „prevaleze” de scutirea la import.

b) Corela?ia dintre scutirea la import ?i scutirea livr?rii intracomunitare subsecvente

44. Astfel, societ??ii Vetsch i s?ar putea refuza scutirea la import numai ?n cazul ?n care refuzul scutirii livr?rii intracomunitare subsecvente ar avea efecte ?i asupra scutirii ?n temeiul articolului 143 alineatul (1) litera (d) din directiv?. Aceast? ipotez? pare a fi avut? ?n vedere de instan?a de trimitere atunci c?nd ?i limiteaz? ?ntrebarea la condi?iile prev?zute la articolul 138 din Directiva TVA.

45. ?n acest sens, problema care trebuie solu?ionat? ?n spe?? este ?n ce mod trebuie ?n?eleas? sintagma prev?zut? la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, conform c?reia livrarea care urmeaz? importului ?ntr?un alt stat membru „este scutit? ?n temeiul articolului 138”: scutirea de tax? depinde doar de faptul c? sunt ?ndeplinite ?n mod abstract condi?iile pentru o livrare intracomunitar? subsecvent? scutit?? Sau trebuie ca furnizorul (??n cazul de fa??, ?ntreprinderile bulgare care efectueaz? transferul, B ?i K) s? se poat? „prevala” ?i ?n mod concret de scutirea de tax??

46. ?n cazul unei aprecieri abstracte, r?spunsul s?ar baza pe inten?iile subiective ale unui ter?. Dimpotriv?, ?n cazul unei aprecieri concrete, ar fi necesar, ?n plus, ca persoana ?n numele c?reia declarantul vamal a efectuat importul ?n calitate de reprezentant al importatorului s? se poat? prevala ?i ?n mod concret de dreptul la scutirea livr?rii intracomunitare subsecvente. ?n m?sura ?n care, ca urmare a fraudei lor ulterioare privind TVA, ?ntreprinderile bulgare (B ?i K) nu se pot prevala de scutirea de tax? pentru livrarea intracomunitar? subsecvent?, nu ar fi incident?, a?adar, ?n temeiul articolului 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, nici scutirea importului efectuat de Vetsch.

47. Este adev?rat c? instan?a de trimitere a precizat c?, pentru un declarant al TVA?ului la import cum este Vetsch, care nu avea cuno?tin?? de fraud? ulterioar? privind TVA?ul a clientului s?u ?i care este considerat responsabil, exist? o procedur? special? prin care poate fi solicitat? remiterea acestei taxe. Remiterea de TVA?ul la import presupune ?ns? ?n mod necesar exigibilitatea acestei taxe, astfel c? ?n prealabil ar trebui examinat acest aspect.

c) Aprecierea abstract? a scutirii transferului

48. ?ntrebarea este dac? dreptul Uniunii (??n special articolul 201 din Directiva TVA) permite de asemenea statului membru s? impun? o obliga?ie de plat? a TVA?ului ?n sarcina unei ter?e persoane care datoreaz? (??n solidar) taxa doar pentru c? persoana efectiv obligat? la plata taxei a s?vâr?it o fraud? fiscal?, f?r? ca ter?ul (??n cazul de fa??, Vetsch) s? cunoasc? sau s? fi trebuit s? cunoasc? acest lucru. Acesta ar fi efectul care s?ar ob?ine dac? s?ar accepta, ?ntr?un caz concret, corelarea scutirii importului cu scutirea livr?rii intracomunitare subsecvente. ?n fapt, aceasta ar reprezenta o r?spundere f?r? culp? a ter?ului, a?a cum se prevede ?n dreptul vamal(25).

49. La o examinare mai atent? a jurispruden?ei Cur?ii, exist?, totu?i, ?ndoieli cu privire la acest aspect. Pe de o parte, Curtea a statuat deja c? aplicarea taxelor vamale ?i perceperea TVA?ului nu sunt opera?iuni comparabile(26). Constat?rile Cur?ii cu privire la dreptul vamal nu pot fi, prin urmare, – spre deosebire de cele sugerate de biroul vamal ?n ?edin?? –, transferate ?n mod necesar asupra interpret?rii Directivei TVA(27).

50. Pe de alt? parte, datoria fiscal? a ter?ului (??n cazul de fa??, declarantul vamal) se bazeaz? ?n prezenta spe?? pe articolul 201 din Directiva TVA ?i reprezint?, ?n orice caz, o restr?ngere a libert??ii de a desf??ura o activitate comercial? prev?zute la articolul 16 ?i, ?n anumite ?mprejur?ri, chiar a dreptului fundamental la proprietate prev?zut la articolul 17 din Carta drepturilor

fundamentale. În această privință, articolul 52 alineatul (1) a doua teză din cartă impune ca restrângerea să fie una proporțională. Conform acestui articol, restrângerile pot fi impuse numai în cazul în care acestea sunt necesare și numai dacă răspund efectiv obiectivelor de interes general recunoscute de Uniune(28).

51. În acest context, „nu este compatibil cu regimul dreptului la deducere prevăzut de Directiva TVA să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu Țtia și nu ar fi putut să Țtie că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrări, anterioară sau ulterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de o fraudă privind TVA-ul”(29). Acesta este un argument împotriva unei aprecieri concrete a ipotezei în care livrarea „este scutită în temeiul articolului 138”.

52. Un punct de vedere diferit se opune de asemenea sensului și scopului corelației dintre scutirea aplicabilă în cazul importului și scutirea aplicabilă în cazul transferului intracomunitar subsecvent.

53. Scopul scutirii prevăzute la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA(30) constă într-o simplificare, astfel cum a explicat în mod corect Comisia în Țedință. Această simplificare constă în posibilitatea de a suprima, ca urmare a scutirii importului, deducerea existentă a TVA-ului cu privire la TVA-ul la import altfel aplicabil [a se vedea articolul 168 litera (e) din Directiva TVA]. Astfel, este facilitată pentru întreprinderi circulația transfrontalieră a bunurilor (în acest caz, importul și livrarea intracomunitară subsecventă). Acest scop al simplificării este de asemenea un argument în favoarea faptului că ar trebui preferată aprecierea abstractă a scutirii livrării intracomunitare subsecvente.

54. În plus, jurisprudența Curții cu privire la așezămintele operațiuni frauduloase nu înlătură livrarea intracomunitară (condițiile necesare pentru aceasta există în continuare). Aceasta indică doar că persoana acuzată de fraudă (respectiv, cea care Țtia sau ar fi trebuit să aibă cunoștință) nu se poate prevala de scutirea existentă(31).

55. Sensul și scopul pe care este întemeiată această jurisprudență a Curții sunt de asemenea un argument în favoarea unei aprecieri abstracte. Prin această jurisprudență, deducerea și, respectiv, scutirea sunt refuzate numai în cazul în care întreprinzătorului în cauză i se poate aduce o acuzație personală într-un caz specific (Țtia de fraudă sau nu a luat măsurile care i se puteau cere în mod rezonabil). În primul rând, numai dacă se expune la această acuzație, întreprinderea nu mai poate invoca dispozițiile(32) favorabile ei din punct de vedere al dreptului fiscal. În acest sens, Curtea a stabilit de asemenea într-o cauză similară, „Enteco Baltic” UAB, că scutirea fiscală prevăzută la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA nu poate fi refuzată dacă cumpărătorul a comis o fraudă privind TVA-ul, de care importatorul nu trebuia să Țtie nimic(33).

56. Situația ar trebui să fie aceeași și în cazul unui alt terț. Dacă o astfel de acuzație nu poate fi făcută nici împotriva acestuia, atunci, în opinia noastră, o limitare a scutirii fiscale prevăzute de dreptul Uniunii nu poate fi avută în vedere nici în acest caz pentru declarantul vamal (ca reprezentant al importatorului), chiar dacă persoana care efectuează transferul nu ar putea invoca scutirea în acest caz specific.

57. În cele din urmă, chiar drepturile fundamentale ale terților (a se vedea punctul 50) și principiul proporționalității constituie argumente în favoarea unei aprecieri abstracte. A condiționa scutirea de la plata taxei a unei persoane impozabile de comportamentul (ulterior) al unui terț pe care aceasta nu îl putea influența este contrar principiului securității juridice și principiului proporționalității (a se vedea, în acest sens, punctul 51).

58. Întrucât societățile Vetsch (în calitate de declarant vamal și reprezentant al importatorului) nu i se poate aduce nicio acuzație în acest sens, aceasta se poate prevala în continuare de scutirea fiscală a importului. Este posibil ca situația să fie diferită – sub rezerva efectului cumulativ și de supracompensare (a se vedea punctul 39 și următoarele de mai sus) – în cazul societăților B și K, care probabil din acest motiv nu s-au putut prevala de scutirea importului în Austria.

d) **În subsidiar: aprecierea concretă a scutirii de taxă a transferului**

59. În cazul în care, dimpotrivă, Curtea ajunge la concluzia că scutirea la import a reprezentantului importatorului (în cazul de față, Vetsch) depinde de aspectul dacă persoana care efectuează transferul intracomunitar subsecvent (în cazul de față, B și K) se poate prevala, într-un caz concret, de scutirea prevăzută la articolul 138 din Directiva TVA, trebuie să se analizeze dacă, în speță, sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea acestei scutiri.

60. În temeiul jurisprudenței Curții, societățile B și K ar trebui să le fie refuzată scutirea pentru transferul intracomunitar dacă ar fi săvârșit ele însele o fraudă fiscală sau dacă au știut ori dacă ar fi trebuit să știe că participau la o operațiune care implica o fraudă privind TVA-ul(34). Dacă, potrivit instanței de trimitere, beneficiarul bulgar nu planificase încă la data importului o fraudă privind TVA-ul, nu se poate totuși susține acest lucru. La acel moment, acestea nici nu săvârșeau o fraudă fiscală și nici nu participau cu bună știință la o astfel de fraudă.

61. În acest sens, întrebarea esențială este dacă modificarea ulterioară a intenției persoanei impozabile determină inaplicabilitatea cu efect retroactiv a scutirii (respectiv, posibilitatea de a invoca scutirea). Am dori să răspundem negativ la această întrebare, din mai multe motive.

1) *Textul și economia Directivei TVA*

62. Pe de o parte, în legislația cu privire la TVA, modificările ulterioare de intenție ale persoanei impozabile nu au prin definiție efect retroactiv. Acest lucru este demonstrat, de exemplu, de jurisprudența Curții cu privire la dreptul la deducere. Această deducere nu devine inaplicabilă cu titlu retroactiv în cazul în care se renunță la activitatea antreprenorială propusă înaintea începerii acesteia (întreprindere eșuată). În cazul cheltuielilor efectuate cu intenția de a desfășura o activitate economică, deducerea poate fi invocată și atunci când începerea activității economice eșuează și nu se ajunge la operațiunile taxabile preconizate(35). De asemenea, conform celei mai recente jurisprudențe a Curții, modificarea cuantumului taxei și o declarație fiscală ulterioară corespunzătoare nu determină o deducere retroactivă(36), ci o deducere *ex nunc*.

63. De asemenea, articolul 63 și, în privința transferului, articolul 68 din Directiva TVA prevăd, pentru determinarea bazei de impozitare în cadrul unei aprecieri punctuale, că taxa devine exigibilă „atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile”. Prin urmare, această dată este cea relevantă pentru a stabili scutirea, locul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor ori cota de impozitare. Acest aspect a fost clarificat de Curte încă o dată, recent, în cauza Kollroß și Wirtl(37). În mod similar, regularizările prevăzute la articolul 184 și următoarele din Directiva TVA presupun o ajustare *ex nunc* ca urmare a modificării unor elemente de fapt.

64. În sfârșit, TVA-ul ca impozit indirect se repercutează asupra partenerului contractual de drept civil. Aceasta presupune că valoarea TVA-ului repercutat este stabilită la data executării prestației și nu poate fi calculată abia retroactiv(38).

2) *Jurisprudența Curții referitoare la operațiunile „frauduloase”*

65. În plus, Curtea pornește în jurisprudența sa de la premisa că persoana impozabilă

participa la o operațiune care „implică” o fraudă privind TVA-ul. Dacă, la momentul importului și la momentul transferului, nu era încă planificată vreo fraudă privind TVA-ul, atunci nu se poate vorbi despre participarea la o operațiune care implică o fraudă în materie de TVA. La acest moment, în lipsa intenției autorului, lipsește legătura cu o fraudă (planificată) în materie de TVA.

66. În plus, jurisprudența actuală a Curții cu privire la așezămintele operațiuni frauduloase este, în mod evident, adaptată situațiilor în care – altfel decât în cazul de față – fraudă privind TVA-ul era planificată de la început. Aceasta privește, în esență, domeniul criminalității organizate (de regulă, transfrontaliere).

67. Prin urmare, existența unei fraude întreprinse sau planificate și, astfel, imputabilitatea comportamentului autorului la momentul livrării (în acest caz, al transferului) reprezintă un element decisiv pentru a refuza acestuia (și tuturor „complicilor”, adică tuturor celor care știau sau trebuia să fi știut⁽³⁹⁾) scutirea și/sau deducerea.

3) Caracterul suficient al reparării prejudiciului în Bulgaria

68. În sfârșit, prejudiciul în materie de TVA produs în Bulgaria a fost deja compensat printr-o impozitare corespunzătoare și poate fi sancționat pe baza dreptului penal bulgar.

69. O „contaminare” cu efect retroactiv a transferului scutit din Austria nu este – în conformitate cu opinia Comisiei – nici adecvată, nici necesară (și, prin urmare, nici proporțională) pentru a repara prejudiciul produs în Bulgaria. Astfel cum a subliniat deja Curtea cu altă ocazie, aceste venituri revin, în conformitate cu principiul teritorialității fiscale, statului membru în care are loc consumul final⁽⁴⁰⁾. După cum a subliniat în mod întemeiat Comisia, acest stat a fost Bulgaria, iar nu Austria.

70. În consecință, o livrare ar fi scutită, chiar și în cazul unei aprecieri concrete a scutirii unui transfer intracomunitar, astfel încât și importul efectuat de Vetsch este și rămâne scutit în temeiul articolului 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, în pofida fraudei ulterioare comise de B și de K.

VI. Concluzie

71. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la cele două întrebări preliminare adresate de Verwaltungsgerichtshof (Austria) (Curtea Administrativă, Austria) după cum urmează:

„Articolul 143 alineatul (1) litera (d) coroborat cu articolul 138 din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretat în sensul că referința la scutire prevăzută la articolul 138 privește doar existența abstractă a acesteia. Prin urmare, este exclus un refuz al scutirii la import a declarantului TVA-ului la import, dacă numai destinatarul bunurilor știa sau ar fi trebuit să știe că, prin transferul intracomunitar, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul.”

1 Limba originală: germană.

2 În câteva decizii mai vechi, Curtea vorbește încă despre „putea să știe” – a se vedea Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 60). De altfel, această formulare prea generală, care se întemeia numai pe întrebarea preliminară, pare să fi fost între timp abandonată, pe bună dreptate.

3 Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punctul 94), Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 48), Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 27), Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 54), Hotărârea din 6

decembrie 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punctul 39), ?i Hot?rârea din 6 iulie 2006, Kittel ?i Recolta Recycling (C?439/04 ?i C?440/04, EU:C:2006:446, punctul 56).

4 A se vedea Hot?rârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, punctul 94); Hot?rârea din 9 octombrie 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267, punctul 42), Hot?rârea din 6 septembrie 2012, Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punctul 54), ?i Hot?rârea din 21 iunie 2012, Mahagében (C?80/11 ?i C?142/11, EU:C:2012:373, punctul 42).

5 A se vedea Hot?rârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punctul 47), Hot?rârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti (C?131/13, C?163/13 ?i C?164/13, EU:C:2014:2455, punctul 62), Hot?rârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punctul 26), Hot?rârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punctul 37), ?i Hot?rârea din 6 iulie 2006, Kittel ?i Recolta Recycling (C?439/04 ?i C?440/04, EU:C:2006:446, punctele 59 ?i 61).

6 Republica Austria ar putea stabili un TVA la import ?i, în acela?i timp, ar putea refuza scutirea ca urmare a introducerii pe teritoriul Austriei. Republica Bulgaria ar putea, la rândul s?u, refuza deducerea impozitului prealabil cu privire la achizi?ia intracomunitar? declarat? ?i, în acela?i timp, ar putea stabili impozitul pentru livrarea în Bulgaria.

7 JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 9/vol. 3, p. 7.

8 Pentru declara?iile depuse înainte de 31 decembrie 2010, era aplicabil? versiunea în Bundesgesetz, BGBl Nr. 756/1996 (Legea federal?, BGBl nr. 756/1996), pentru declara?iile acceptate ulterior, Abgabenänderungsgesetz 2010 BGBl. I nr. 34 (Legea privind modificarea taxelor 2010).

9 La data recursului, era aplicabil? cea de a treia revizuire a Zollrechts?Durchführungsgesetz BGBl. I nr. 13/1998 (Legea de punere în aplicare a legisla?iei vamale).

10 A se vedea de asemenea cauza similar? solu?ionat? prin Hot?rârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473), ?i explica?iile detaliate cu privire la a?a?numitul „regim vamal 42” în Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate în cauza Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:215, punctul 20, nota de subsol 4).

11 Acest articol reglementeaz? scutirea pentru livr?rile intracomunitare. În temeiul articolului 17 alineatul (1) din directiv?, un transfer intracomunitar, precum cel din spe??, este considerat o livrare de bunuri efectuat? cu titlu oneros.

12 Curtea a respins deja o eventual? obliga?ie a persoanei impozabile de a se asigura c? bunurile transportate de cump?r?tor au ajuns efectiv în ?ara de destina?ie – a se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 septembrie 2012, Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punctul 40 ?i urm?toarele). De asemenea, a se vedea recenta Hot?râre din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, punctul 67 ?i urm?toarele).

13 A se vedea jurispruden?a Cur?ii în aceast? privin??: Hot?rârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, punctul 95 ?i urm?toarele), Hot?rârea din 14 iunie 2017, Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:453, punctul 74 ?i urm?toarele), Hot?rârea din 6 septembrie 2012, Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punctul 47 ?i urm?toarele), ?i Hot?rârea din 27 septembrie 2007, Teleos ?i al?ii (C?409/04, EU:C:2007:548, punctul 68).

14 Hot?rârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punctul 43),

Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 42), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 54).

15 Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 50). A se vedea în același sens: Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 52), și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 57).

16 A se vedea în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 51), Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroytrans (C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 50), și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 65).

17 A se vedea în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 52), Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 54 și următoarele), și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 65 și 68).

18 Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 48).

19 Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punctul 94), Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 48), Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 27), Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 39), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 56).

20 A se vedea Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punctul 94), Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 42), și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 54).

21 A se vedea Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 47), Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 62), Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 26), Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 37), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctele 59 și 61).

22 A se vedea Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 41), Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 51), Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punctul 57), și Concluziile noastre prezentate în cauza Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punctul 42).

23 Hotărârea din 20 martie 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), Hotărârea Curții Europene a Drepturilor Omului din 18 mai 2017, Jóhannesson și alții împotriva Islandei (22007/11), și Hotărârea Curții Europene a Drepturilor Omului din 15 noiembrie 2016, A și B împotriva Norvegiei (24130/11 și 29758/11). A se vedea de asemenea Kokott, J., „Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Strafverfahren”, în *NZWiSt* 2017, 409 (p. 414 și 415).

24 A se vedea în acest sens comunicatul de presă al Curții de Conturi Europene din 12 decembrie 2011 (disponibil la adresa http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-11-47_de.doc).

- 25 A se vedea numai Hotărârea din 17 iulie 1997, Pascoal & Filhos (C-97/95, EU:C:1997:370, punctul 61), și Hotărârea din 14 mai 1996, Faroe Seafood și alții (C-153/94 și C-204/94, EU:C:1996:198, punctul 114).
- 26 Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 56).
- 27 A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:7, punctul 80).
- 28 Acest principiu al proporționalității a fost aplicat de Curte încă înainte de intrarea în vigoare a Cartei – a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 58).
- 29 Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 41), Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 41), și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 47). În mod similar, Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctul 55).
- 30 Această problemă nu este tranșată nici în Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), și nici în Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate în cauza Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:215).
- 31 A se vedea în acest sens formulările Curții: „În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept al Uniunii” în Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 36 și jurisprudența citată), care, la rândul său, face trimitere la Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 68).
- 32 În acest loc, dorim să nu tranșăm aspectul dacă scutirea de taxă a livrării intracomunitare și deducerea TVA-ului achitat în amonte sunt cu adevărat privilegii, dat fiind că acestea nu ar trebui să favorizeze titularul, ci sunt expresia principiului legal și a condițiilor necesare pentru funcționarea unui sistem de impozitare indirectă a consumului (în speță la locul de destinație). Considerăm că normele, inerente unui sistem, de punere în aplicare a unei tehnici de impozitare pot fi cu greu calificate drept un privilegiu.
- 33 Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punctul 100).
- 34 Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 40), și Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 38 și 39 și jurisprudența citată).
- 35 Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punctul 24), Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, punctul 17), și Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 20).
- 36 Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 43), și Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 50) – abia după rectificarea facturilor au fost îndeplinite toate cerințele de fond și de formă necesare pentru deducere. A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punctul 53 și următoarele).
- 37 Hotărârea din 31 mai 2018, Kollroß și Wirtl (C-660/16 și C-661/16, EU:C:2018:372, punctul 48).

38 În concluzie, o asemenea retroactivitate ca urmare a unei fraude ulterioare este de asemenea respinsă în Hotărârea din 31 mai 2018, Kollroß și Wirtl (C-660/16 și C-661/16, EU:C:2018:372, punctul 48).

39 Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punctul 94), Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 48), Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 54), Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 39), Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 27), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 56).

40 Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 37).