

62019CC0656

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOMNUL MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

prezentate la 16 iulie 2020 (1)

Cauza C-656/19

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[cerere de decizie preliminară formulată de Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged, anterior Szegedi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szeged, Ungaria)]

„Procedură preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Scutiri la export – Bunuri aflate în bagajele personale ale călătorilor nestabiliți în Uniune – Noțiunea de bagaje personale – Fraudă – Refuzarea dreptului de deducere a TVA-ului”

1.

Directiva 2006/112/CE (2) scutește de plata taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), în anumite condiții, livrările de bunuri transportate în afara Uniunii Europene în bagajele personale ale călătorilor.

2.

Instanța de trimitere solicită interpretarea Curții cu privire la noțiunea „bagaje personale ale călătorilor”. Aceasta solicită să se stabilească în special dacă poate recurge la legislația vamală care utilizează o expresie identică sau similară (3) ori dacă trebuie să ia în considerare în mod exclusiv „sensul obișnuit al termenilor”.

I. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii Europene. Directiva 2006/112

3.

Articolul 146 alineatul (1) enunță:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

(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 [...];

[...]"

4.

Articolul 147 prevede:

„(1) Atunci când livrarea de bunuri prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (b) se referă la bunuri transportate în bagajele personale ale călătorilor, scutirea se aplică numai în cazul respectării următoarelor condiții:

(a)

pasagerul nu este stabilit în Comunitate;

(b)

bunurile sunt transportate în afara Comunității înainte de sfârșitul celei de-a treia luni următoare celei în care a fost efectuată livrarea;

(c)

valoarea totală a livrării, inclusiv TVA, este mai mare de 175 EUR sau echivalentul în monedă națională, stabilit anual prin aplicarea ratei de conversie obținute în prima zi lucrătoare a lunii octombrie cu efect de la data de 1 ianuarie a anului următor.

Cu toate acestea, statele membre pot scuti o livrare cu valoare totală inferioară sumei prevăzute la primul paragraf litera (c).

(2) În sensul alineatului (1), «un călător care nu este stabilit în Comunitate» înseamnă un călător al cărui domiciliu permanent sau al cărui reședinț obișnuită nu este situată în Comunitate. În acest caz, «domiciliu stabil sau reședinț obișnuită» înseamnă locul menționat ca atare în pașaport, carte de identitate sau alt document recunoscut ca document de identitate de către statul membru pe al cărui teritoriu are loc livrarea.

[...]"

B. Dreptul național. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény (4)

5.

Articolul 98 arată:

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

[...]

b)

să se realizeze de cumpărătorul însuși sau de un terț care acționează în numele său dacă sunt îndeplinite condițiile suplimentare prevăzute în al treilea și al patrulea paragraf al prezentului

articol sau la articolele 99 și 100 din această lege.

[...]

(3) Alineatul (1) b) este aplicabil, sub rezerva dispozițiilor articolelor 99 și 100, atunci când, în acest context, cumpărătorul nu este stabilit în Ungaria sau, în lipsa unui domiciliu, atunci când nu își are domiciliul sau reședința obișnuită în această țară.

[...]”

6.

În conformitate cu articolul 99:

„(1) În cazul în care cumpărătorul este un cîțitor străin și bunurile livrate [...] fac parte din bagajul său personal sau din bagajul de cîțitorie, ar fi aplicabilă scutirea prevăzută la articolul 98 alineatul (1), cu condiția ca:

a)

valoarea totală a livrărilor de bunuri, inclusiv TVA-ul, să fie mai mare de 175 de euro;

b)

cîțitorul străin să dovedească situația sa legală prin intermediul unui document de cîțitorie sau al altor documente emise de autoritățile recunoscute drept competente în Ungaria, care sunt utilizate pentru identificarea persoanei;

c)

autoritatea să ateste, la punctul de ieșire a produselor din Comunitate, ieșirea lor de pe teritoriul respectiv prin vizarea și ștampilarea formularului furnizat în acest scop de administrația fiscală a statului [...] și prin prezentarea simultană a bunurilor și a originalului facturii care atestă livrarea de bunuri.

[...]”

7.

Conform articolului 259 alineatul (10), „cîțitor străin” înseamnă:

„[...] persoana fizică neresortisant al unui stat membru al Comunității sau titular al unui drept de ședere într-un stat membru al Comunității, precum și persoana care este resortisant al unui stat membru al Comunității, dar care are reședința în afara teritoriului acesteia”

II. Situația de fapt (potrivit instanței de trimitere) (5) și întrebările preliminare

8.

Bakati Plus Kereskedelmi és Szolgáltató Kft (denumit în continuare „Bakati Plus”) este o întreprindere care are ca obiect de activitate comerțul cu ridicata de plante ornamentale și comerțul cu amănuntul de alte produse, realizat în afara magazinelor sale. Începând cu anul 2015, cifra de afaceri anuală a acesteia a crescut de la 50 de milioane de forinți maghiari (HUF) la 1 miliard HUF.

9.

În cursul anului 2016, la care se referă situația de fapt, aproape întreaga activitate a Bakati Plus a constat în vânzarea unor cantități mari de produse alimentare, cosmetice și de curățenie cu destinația Serbia, pe care le furniza către 20 de particulari, membri a trei familii.

10.

Produsele erau transportate de un mandatar al Bakati Plus de la depozitul acesteia la un alt depozit închiriat de cumpărătorii sârbi în Ungaria, în apropierea frontierei dintre această țară și Serbia.

11.

În acest loc, oferul care efectua transportul transmitea cumpărătorilor bunurile și facturile emise de reprezentantul Bakati Plus și formularele de cerere de rambursare a TVA-ului, în schimbul plății în numerar a prețului acestora. Bunurile erau transportate în continuare în Serbia în autovehicule, ca bagaje de călătorie.

12.

Mecanismul pentru a beneficia de scutirea de TVA era conceput după cum urmează: Bakati Plus completa formularul de cerere de rambursare a TVA-ului, care era ulterior vizat și stampilat de biroul vamal de ieșire a bunurilor; b) Bakati Plus primea înapoi cel de al doilea exemplar al formularului; c) Bakati Plus rambursa taxa cumpărătorilor, în conformitate cu Legea privind TVA-ul; d) Bakati Plus solicita în declarația sa privind TVA-ul deducerea sumei rambursate.

13.

Bakati Plus avea cunoștință de faptul că bunurile respective erau achiziționate de clienții săi cu scopul de a le revinde pe piețele sârbe. Aceasta era conștient de asemenea că participarea la operațiune a mai multor membri ai aceleiași familii avea scopul ca valoarea fiecărei livrări să nu depășească 1 milion HUF. Acționând astfel, conform normelor maghiare în materia procedurii vamale, tranzitul transfrontalier al bunurilor între Ungaria și Serbia se desfășura fără incidente.

14.

Cu ocazia unei inspecții fiscale, 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”] a constatat că achizițiile efectuate de la Bakati Plus de către cele trei familii sârbe ieșeau din sfera necesităților personale și a uzului familial și că acestea au fost realizate în vederea revânzării, ceea ce excludea calificarea lor ca „bagaje de călătorie”. Aceasta a declarat de asemenea că întreprinderea respectivă nu avea dreptul la scutire nici cu alt titlu.

15.

În urma inspecției respective, autoritatea fiscală de prim grad a solicitat Bakati Plus, prin decizia din 27 iunie 2018, plata diferențelor de TVA, precum și a dobânzilor de întârziere și i-a aplicat o sancțiune pecuniară.

16.

La 31 octombrie 2018, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) a menținut decizia autorității de prim grad pe care Bakati Plus o atacase în fața sa. Aceasta a respins contestația invocând o hotărâre pronunțată de Kúria (Curtea Supremă, Ungaria), potrivit căreia:

—

Pentru a interpreta noțiunea de „bagaje de cîlătorie”, sunt relevante atât cantitatea bunurilor, cât și frecvența achizițiilor. În lipsa unei definiții a acestei noțiuni în Legea privind TVA-ul sau în Directiva 2006/112, practica națională consideră ca fiind bagaje de cîlătorie bunurile achiziționate de cîlător pentru propriile necesități sau pentru a le oferi drept cadou, însă acestea nu pot avea în niciun caz scopuri comerciale.

—

Bakati Plus nu avea dreptul nici la scutirea cu titlu de livrare de bunuri, deoarece aceasta nu a solicitat vîmuirea pentru export în ceea ce privește operațiunile respective și nu s-a ridicat problema tratării operațiunilor ca exporturi: cumpărătorii au solicitat în mod expres aplicarea scutirii în favoarea cîlătorilor străini.

17.

Bakati Plus a atacat decizia autorității administrative de gradul al doilea la Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged, anterior Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, Ungaria) (6), care a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Este compatibil cu articolul 147 din Directiva 2006/112/CE [...] practica unui stat membru constând în asimilarea noțiunii de «bagaje personale», stabilit drept element conceptual al livrărilor de bunuri în favoarea cîlătorilor 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 de «bagaj» definită la articolul 1 alineatul (5) din Regulamentul delegat (UE) 2015/2446 al Comisiei [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[(7)]?

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 compatibil 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 imposibilă nu are dreptul la scutirea livrărilor de bunuri în favoarea cîlătorilor 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 actul juridic delegat?

4) În cazul în care se răspunde la întrebarea preliminară anterioară în sensul că, dacă nu este aplicabilă scutirea în favoarea cîlătorilor 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, 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 reacredință 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 nu se contestă că bunurile au ieșit din Ungaria ca bagaje de călătorie?”

III. Procedura în fața Curții

18.

Decizia de trimitere a fost înregistrată la grefa Curții la 4 septembrie 2019.

19.

Au formulat observații scrise Bakati Plus, Guvernul Ungariei și Comisia Europeană.

IV. Aprecieri

20.

La indicațiile Curții, prezentele concluzii vor viza exclusiv prima și a doua întrebare preliminară, referitoare la noțiunea de „bagaje personale ale călătorilor” utilizată la articolul 147 din Directiva 2006/112.

21.

Considerăm că este oportun să menționăm, totuși, că, indiferent de interpretarea noțiunii respective în sensul articolului 147 din Directiva 2006/112, soluționarea litigiului ar putea depinde de alte elemente de analiză dacă, astfel cum pare să sugereze instanța de trimitere, faptele vor fi considerate un montaj creat prin coluziunea dintre vânzătorul de bunuri și cumpărătorii sârbi ai acestuia în vederea eludării normelor fiscale maghiare (8).

22.

Vom aborda în primul rând a doua interogație din cuprinsul celei de a doua întrebări preliminare, al cărei răspuns poate fi dedus, în opinia noastră, din jurisprudența Curții. În continuare, vom explica ce credem că trebuie să se înțeleagă prin expresia „bagaje personale ale călătorilor” utilizată la articolul 147 din Directiva 2006/112.

23.

Jurisprudența Curții privind scutirile de TVA insistă asupra faptului că acestea reprezintă noțiuni

autonome ale dreptului Uniunii (9), a căror interpretare (care trebuie să fie strict?) (10) trebuie efectuată ținându-se seama de formularea lor, de contextul lor și de obiectivele urmărite de reglementarea din care fac parte (11).

A. Interpretarea literală. Sensul obișnuit al termenilor „bagaje personale ale călătorilor” drept punct de plecare (a doua parte a celei de a doua întrebări preliminare)

24.

În ceea ce privește interpretarea literală a dispozițiilor în materia scutirii de TVA, Curtea statuează că, în lipsa unei definiții din dreptul Uniunii, sensul obișnuit al termenilor în limbajul curent poate servi drept referință pentru determinarea semnificației și a sferei de aplicare a acestora. Totuși, Curtea nuanțează imediat că trebuie să se țină seama de „contextul în care sunt utilizați [termenii] și de obiectivele urmărite de reglementarea în cauză” (12).

25.

Prin urmare, trebuie să se răspundă instanței de trimitere că o practică națională care interpretează expresia „bagaje personale” utilizată la articolul 147 din Directiva 2006/112 luând în considerare exclusiv „sensul obișnuit al termenilor” este contrară jurisprudenței respective. Acest „sens obișnuit” nu poate face abstracție de contextul specific al normei și nici de obiectivul său.

26.

Oferirea de îndrumări pentru interpretarea unei norme în funcție de contextul și de obiectivul său se impune atunci când nu există un singur „sens obișnuit” al termenilor ei. În această situație se regăsește expresia în discuție în prezenta cauză.

27.

La prima vedere (și în mod intuitiv), „bagajele persoanele” ale unui călător includ obiectele pe care acesta le transportă cu el, în general, pentru uz personal, precum și alte obiecte de mici dimensiuni care au scopul de a fi oferite cadou sau pstrate ca amintire.

28.

Această interpretare ar exclude din domeniul de aplicare al articolului 147 din Directiva 2006/112 bunurile utilizate în scopuri comerciale, pe care călătorul le transportă cu el atunci când părăsește teritoriul Uniunii Europene. Totuși, aceasta nu este unica interpretare posibilă.

29.

S-ar putea susține că sintagma „bagaje personale” indică, mai degrabă, modalitatea de transport al bunurilor călătorilor. Din această perspectivă, „bagajele personale ale călătorilor” sunt cele care se deplasează dintr-un loc în altul împreună cu persoana care călătorește, indiferent de conținutul lor (13). Aceasta ar include atât „bagajul de mână”, cât și pe cel „însoțit” (14), cu alte cuvinte restul geamantanelor care sunt transportate cu același mijloc de transport ca proprietarul lor, situate într-un spațiu prevăzut în acest scop (cala avionului, portbagaj). În această perspectivă caracterul comercial sau necomercial al exportului ar fi lipsit de importanță.

30.

Criteriul interpretării literale nu furnizează, așadar, un răspuns univoc. Astfel cum am arătat deja, trebuie să se ia în considerare criteriile de interpretare sistematic și teleologic.

B. Contextul și obiectivele scutirii de TVA la exportul de bunuri transportate în bagajele personale ale călătorilor

1. Interpretarea contextuală

31.

Articolul 147 din Directiva 2006/112 este al doilea dintre cele două articole care compun capitolul 6 („Scutiri la export”) din titlul IX („Scutiri”). În realitate, articolul 147 nu reprezintă decât o dezvoltare în special a articolului 146 alineatul (1) litera (b).

32.

Directiva 2006/112, în special capitolul 6 din titlul IX și, în primul rând, articolele 146 și 147, confirmă, în opinia noastră, cercul hermeneutic specific expresiei „bagaje personale” ale călătorilor, utilizată în cuprinsul acestei din urmă dispoziții. Acest cerc poate cuprinde de asemenea alte norme ale regimului de TVA.

33.

Instanța de trimitere și, parțial, Comisia (15) pun totuși în primul plan reglementările vamale. Vom începe prin a face referire la acestea și la rolul lor drept „context”.

a) Regimul de TVA și regimul vamal

34.

Practica națională a cărei compatibilitate cu Directiva 2006/112 este contestată în litigiul principal recurge la două noțiuni specifice domeniului vamal:

—

Cea de „efecte personale”, prevăzută de Convenția asupra facilităților vamale în favoarea turismului, semnată la New York la 4 iunie 1954, și de Protocolul adițional la aceasta (16).

—

Cea de „bagaj”, prevăzută de regulamentul delegat, adoptat pentru punerea în aplicare a Codului vamal al Uniunii (17).

35.

Trebuie să precizăm încă de la început că Uniunea Europeană nu este parte la Convenția de la New York din 1954, care, în prezent, nu se aplică tuturor statelor membre.

36.

În schimb, prin Decizia Consiliului din 15 martie 1993 s-a adoptat, în numele (fostei) Comunități, Convenția privind admiterea temporară, semnată la Istanbul la 26 iulie 1990, și s-au acceptat anexele la aceasta, cu anumite rezerve (18). Această din urmă convenție o preia – deși nu în totalitate – pe cea de la New York.

37.

Or, nu este necesar să analizăm ce aspecte din această convenție și din regulamentul delegat ar putea fi de interes pentru prezenta cauză.

38.

Desigur, există o legătură strânsă între legislația vamală și cea privind TVA-ul, ceea ce facilitează, pe lângă alte obiective, gestionarea coordonată a taxelor. Această legătură nu permite, totuși, asumarea premisei instanței de trimitere, pe care Curtea a respins-o în alte hotărâri, „din cauza diferențelor de structură, obiect și finalitate existente între un astfel de sistem [al TVA-ului] și regimul comunitar de percepere a taxelor vamale” (19).

39.

Interpretarea noțiunii de „bagaje personale” în oricare dintre cele două domenii ilustrează aceste diferențe.

– Din perspectivă vamală, bagajele personale ale călătorilor se referă la transportul transfrontalier de mărfuri de orice tip, indiferent de caracterul lor. Toate părțile componente ale bagajelor intră sub incidența legislației vamale. Aspectul dacă acestea sunt sau nu folosite în scopuri comerciale (dar și alți factori, precum cantitatea sau greutatea bunurilor) poate fi relevant ulterior, la stabilirea regimului vamal aplicabil (20).

– În schimb, scutirea de TVA pentru transportul de mărfuri importate de călători din țări terțe este condiționată din start și în mod expres de lipsa naturii comerciale a importului. Astfel prevede articolul 4 din Directiva 2007/74/CE (21): „[s]tatele membre acordă scutiri de la plata TVA sau a accizelor pentru bunurile importate în bagajele personale ale pasagerilor, fie pe baza unor praguri financiare, fie pe baza unor limite cantitative, cu condiția ca importurile să aibă un caracter necomercial” (22).

40.

În prezenta cauză este în discuție chiar aspectul dacă condiția menționată în paragraful anterior (lipsa caracterului comercial) există atunci când este vorba nu numai despre scutirea de TVA aferentă importurilor, ci și despre scutirea aferentă livrărilor de bunuri exportate din afara Uniunii Europene în bagajele personale ale călătorilor.

41.

Analiza genezei și a evoluției normelor comunitare privind TVA-ul (până s-a ajuns la articolul 147 din Directiva 2006/112), precum și relația lor cu normele anterioare Directivei 2007/74 ne vor permite să susținem că regimul de TVA, iar nu regimul vamal este cel care furnizează contextul adecvat pentru soluționarea dificultăților de interpretare (23).

42.

Acesta este, de altfel, criteriul pe care se bazează jurisprudența Curții în acest domeniu:

interpretarea scutirii de impozitul respectiv trebuie realizat? „în contextul general al sistemului comun de TVA” (24).

b) Cadrul de reglementare. Directiva 69/169/CEE (25)

1) Scutirea la import

43.

Pentru a stabili domeniul de aplicare al articolului 147 din Directiva 2006/112, trebuie s? revenim la originile armoniz?rii impozitelor pe cifra de afaceri percepute la import în contextul traficului interna?ional de c?l?tori (Directiva 69/169).

44.

Directiva 69/169 a luat ca punct de plecare statu?quoul armoniz?rii impozitelor indirecte la momentul respectiv, amintind c? s?ar men?ine impunerea taxei la import ?i a restituirii taxei la export în cadrul comer?ului dintre statele membre pân? când armonizarea respectiv? va atinge un stadiu avansat (26).

45.

Cu scopul de a promova „con?tient[izarea] [...] realit[??ii] pie?ei comune” (27), Directiva 69/169 a armonizat dispozi?iile privind scutirea de impozitele pe cifra de afaceri în ceea ce prive?te anumite importuri efectuate de c?l?tori. M?rfurile s?ar achizi?iona în ??rile de plecare grevate de anumite impozite; prin renun?area de c?tre ?ara de intrare la aplicarea impozitului pe cifra de afaceri se evit? dubla impozitare. Nu se urm?rea, totu?i, lipsa total? a impozit?rii (28).

46.

Importurile care beneficiau de scutire trebuiau s? constea din bunurile aflate în bagajele personale ale c?l?torilor, s? nu aib? caracter comercial, iar valoarea total? a bunurilor s? nu dep??easc? o anumit? sum? (29).

47.

Articolul 3 din Directiva 69/169 prevedea c? importurile f?r? caracter comercial sunt cele ocazionale ?i care priveau exclusiv bunuri pentru uzul personal sau familial al c?l?torilor sau bunuri cu destina?ia de cadouri, exceptând cazurile în care natura sau cantitatea acelor bunuri ridica îndoieli cu privire la caracterul necomercial al importului.

2) Scutirea de tax? la export. Caracterul necomercial al exporturilor

48.

Scutirea la import în cadrul comer?ului dintre statele membre nu ar trebui s? conduc? la lipsa oric?rei impozit?ri. Pentru acest motiv, articolul 6 din Directiva 69/169, în redactarea sa ini?ial?, impunea statelor membre obliga?ia de a adopta m?surile pentru a evita acordarea de scutiri pentru livr?rile de bunuri c?tre c?l?tori care au domiciliul, re?edin?a obi?nuit? sau locul de munc? într-un stat membru ?i care beneficiaz? deja de regimul de scutire la import.

49.

Interdic?ia privind scutirile de tax? la export a fost eliminat? în mod progresiv, ca urmare a dificult??ilor tehnice pe care le implica ?i în scopul evit?rii dublei impozit?ri (30). În sensul

prezentei cauze, Directiva 72/230/CEE (31) a modificat articolul 6 din Directiva 69/169, oferind statelor membre posibilitatea de a autoriza în anumite condiții, în ceea ce privește vânzările cu amănuntul, scutirea de impozitul pe cifra de afaceri pentru bunurile transportate în bagajele personale ale cîlătorilor care părăsesc teritoriul unui stat membru.

50.

Pentru cîlătorii care au reședința în alt stat membru, scutirea era posibilă începând de la o anumită sumă, mai mare în orice caz decât valoarea scutirii la import stabilite în domeniul traficului intracomunitar de cîlători în conformitate cu directiva înșurii. În ceea ce privește cîlătorii care au reședința în afara Comunității, sarcina de a stabili acea limită inferioară le revenea statelor membre.

51.

În pofida lipsei unei mențiuni specifice cu privire la caracterul necomercial al exporturilor, contextul articolului 6 din Directiva 69/169 impunea să se considere că acesta se referea exclusiv la cele fără caracter comercial, astfel cum era definit la articolul 3 din directiva respectivă.

3) Eliminarea articolului 6 din Directiva 69/169 și evoluția ulterioară

52.

În anul 1977, s-a adoptat A șasea directivă, care, în titlu X, reglementa scutirile de taxă. În cuprinsul acestui capitol, articolul 15 alineatul (2) menționa scutirile pentru operațiunile de export și pentru operațiunile asimilate. Aceasta nu conținea nicio referire specifică la transportul în bagajul personal al cîlătorilor.

53.

Scutirile de TVA la import au fost în continuare reglementate, în temeiul articolului 14 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă, de Directiva 69/169.

54.

Articolul 6 din Directiva 69/169 a fost eliminat, începând cu 1 ianuarie 1993, în conformitate cu articolul 1 alineatul (25) din Directiva 92/111/CEE (32).

55.

Directiva 92/111 a introdus la articolul 15 din A șasea directivă un alineat suplimentar, referitor la regimul cîlătorilor, prin care Comisia era însărcinată să îi prezinte Consiliului propuneri pentru a stabili aplicarea scutirii în ceea ce privește livrările efectuate în etapa vânzării cu amănuntul de bunuri transportate în bagajele personale ale cîlătorilor.

56.

În formularea articolului 15 care s-a adoptat în mod subsecvent (prin intermediul Directivei 95/7/CE (33)), textul alineatului (2) al acestuia a devenit, practic, cel care figurează la articolul 147 din actuala Directivă 2006/112. Prin urmare, nu există nicio referire la „caracterul necomercial”, precum în Directiva 69/169 și astfel cum se menținea în prezent în Directiva 2007/74 (care înlocuiește Directiva 69/169 în ceea ce privește scutirile la importul din state terțe).

57.

În pofida respectivei t?ceri, nimic din parcursul legislativ care a condus la articolul 15 alineatul (2) din A ?asea directiv?, conform formul?rii din 1995, nu indic? faptul c? se urm?rea extinderea scutirii la livr?rile de bunuri (în vederea transport?rii acestora în bagajele personale ale c?l?torilor) realizate cu scopul de a fi comercializate. În opinia noastr?, o astfel de modificare ar fi trebuit precizat?; aceasta nu poate fi dedus? pur ?i simplu pe baza unei omisiuni.

58.

Dispozi?ia men?inea, în rest, leg?tura sa cu Directiva 69/169:

—

Pe de o parte, aceasta f?cea o trimitere, în ceea ce prive?te calculul valorii totale a exportului în moneda na?ional?, la articolul 7 alineatul (2) din Directiva 69/169.

—

Pe de alt? parte, limita valorii minime care condi?iona scutirea prev?zut? la articolul 15 alineatul (2) din A ?asea directiv? ?i cea a valorii maxime pentru a beneficia de scutirea la import pentru bagajele personale cu ocazia c?l?toriilor din ??ri ter?e în Comunitate, reglementat de Directiva 69/169, au fost stabilite la aceea?i valoare (34).

59.

În concluzie, ar trebui s? se considere c? articolul 15 alineatul (2) din A ?asea directiv? se aplic? exclusiv livr?rilor de bunuri în vederea transport?rii lor în bagajele personale ale c?l?torilor, care nu au destina?ie comercial? ulterioar?. Astfel, se men?inea paralelismul cu condi?iile impuse pentru a beneficia de scutirea la importul de bunuri transportate în bagajele personale ale c?l?torilor din ??ri ter?e.

c) De la A ?asea directiv? la Directiva 2006/112

60.

Modul de redactare a articolului 146 alineatul (1) litera (b) ?i a articolului 147 din Directiva 2006/112 preia modul de redactare a articolului 15 alineatul (2) din A ?asea directiv? (35). Antecedentele pe care le?am prezentat confirm? c? directiva în vigoare, iar nu legisla?ia vamal? constituie contextul adecvat pentru a stabili întinderea scutirii la livrarea de bunuri transportate în bagajele personale ale c?l?torilor.

61.

Articolul 147 din Directiva 2006/112 nu este o dispozi?ie izolat?, ci, astfel cum am men?ionat deja, un caz concret de scutire privind „exporturile indirecte” (36), reglementat? la articolul 146 alineatul (1) litera (b).

62.

De?i este cert c?, pentru acest motiv, s?ar putea sus?ine, la prima vedere, c? ambele articole reglementeaz? livr?rile la export, indiferent de caracterul lor (comercial sau necomercial), consider?m c? nu aceasta este situa?ia.

63.

În primul rând, lucrurile pregătitoare ale Directivei 2006/112 nu se referă la destinația exporturilor de bunuri transportate în bagajele cîlătorilor. Prin urmare și avînd în vedere că aceasta se limitează și reproducă reglementarea anterioară, deducem că pîstrează dispozițiile sale (37).

64.

În al doilea rând, prin intermediul condițiilor enumerate, articolul 147 din Directiva 2006/112 abordează din nou o situație caracterizată prin elemente personale (referitoare la cîlător) și elemente obiective (referitoare la cîlătorie și la bunuri) care sunt incompatibile cu ideea de export comercial:

—

În ceea ce privește cîlătorul, trimiterea la dovada (document de identitate sau un document echivalent) privind reședința sa în afara Uniunii Europene relevă că este vorba despre o persoană fizică.

—

Cerința privind domiciliul sau reședința obișnuită a cîlătorului în afara Uniunii indică faptul că acesta este avut în vedere în calitate sa de operator neeconomic (probabil un turist, dar nu numai) (38).

—

Aceeași idee (un cîlător ocazional) este confirmată de prevederea potrivit căreia acesta se poate deplasa pe teritoriul Uniunii (39), precum și de termenul maxim de trei luni de la livrarea bunurilor, dincolo de care nu mai există dreptul la scutire (40).

—

Obiectele care trebuie să aibă un volum și o cantitate limitate, deoarece cîlătorul trebuie să le transporte cu el în deplasările sale pe teritoriul Uniunii Europene pînă la pîrsirea acestuia, dacă dorește să beneficieze de scutire.

—

Valoarea totală a bunurilor trebuie să depășească o anumită sumă (deși statele membre o pot reduce). Cerința privind suma redusă stabilită în Directiva 2006/112, precum și stabilirea în sine a acesteia (41) confirmă lipsa scopului comercial al exportului.

65.

Perioada și modul în care se aplică scutirea confirmă aceeași idee. Tocmai pentru că situația tipică prevăzută la articolul 147 este cea a bunurilor destinate utilizării personale, necomerciale, de către cîlător, nu este exclus ca el însuși să le consume în timp ce se află în Uniune, ceea ce implică faptul că acolo trebuie să plătească TVA. Prin urmare, scutirea nu se aplică la achiziționarea produsului, ci mai târziu, sub forma unei rambursări de TVA, cu condiția să se dovedească faptul că bunul a pîrșit teritoriul Uniunii.

2. Interpretarea teleologică

66.

Articolul 147 respect? baza teoretic? comun? privind scutirile la export: având în vedere c? TVA?ul este considerat o tax? pe consum în jurisdic?ia fiscal?, iar bunurile exportate vor fi consumate în afara acesteia, TVA?ul nu ar trebui s? se aplice livr?rilor respective (42). Se evit? astfel dubla impunere.

67.

S?ar putea ad?uga c? articolul 147 din Directiva 2006/112 urm?re?te de asemenea un alt obiectiv specific, referitor la posibilitatea acordat? statelor membre de a scuti de tax? livr?rile de bunuri a c?ror valoare total? este mai mic? decâ? cea prev?zut? la articolul respectiv.

68.

În temeiul acestei posibilit??i, statele membre pot renun?a, dac? doresc, la colectarea ob?inut? din cump?r?turi cu o valoare redus?, încurajând în schimb achizi?ionarea de produse prin extinderea gamei celor c?rora li se aplic? rambursarea TVA?ului.

69.

În m?sura în care obiectivul respectiv este de obicei legat de promovarea turismului, acesta înt?re?te argumentul potrivit c?ruia „bagajele personale ale c?l?torilor”, în sensul articolului 147 din Directiva 2006/112, nu privesc exporturile destinate comer?ului.

70.

O interpretare diferit?, care ar include în domeniul de aplicare al normei privind scutirea livr?rilor de bunuri transportate în bagajele personale ale c?l?torilor ?i exporturile acestor m?rfuri atunci când sunt destinate pentru revânzarea lor ulterioar?, ar pune sub semnul îndoielii tocmai motivul existen?ei regimului special stabilit la articolul 147 din Directiva 2006/112.

71.

Faptul c? exist? o reglementare separat? a scutirii pentru livr?rile de bunuri transportate în bagajele personale ale c?l?torilor are la baz? o decizie con?tient? a legiuitorului Uniunii, care nu a dorit s? echivaleze, ci mai degrab? s? diferen?ieze elementele sale normative de cele care vizeaz? exporturile normale cu destina?ie comercial?. Ambele reglement?ri au la baz? obiective diferite.

72.

În plus, interpretarea contrar? ar transforma articolul 146 alineatul (1) litera (b) în alternativa articolului 147 din Directiva 2006/112, cu implica?iile pe care le?ar avea acest lucru pentru dovedirea ie?irii m?rfurilor de pe teritoriul Uniunii ?i pentru controlul exporturilor.

73.

Pentru a stabili, în sfâr?it, natura comercial? în vederea scutirii, propunem s? se recurg? (mutatis mutandis) la criteriul prev?zut la articolul 6 din Directiva 2007/74, referitor la scutirea importurilor de c?tre c?l?torii din ??ri ter?e. Conform acestuia, exporturile ocazionale de bunuri pentru uzul personal sau familial sau cu destina?ia de cadouri nu ar avea caracter comercial. Nici natura, nici cantitatea acestor bunuri nu ar trebui s? poat? genera dubii privind caracterul necomercial al

exportului.

V. Concluzie

74.

În temeiul considerațiilor anterioare, propunem să se răspundă la prima și la a doua întrebare preliminară adresate de Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged, Ungaria) ca:

„—

Noțiunea «bagaje personale ale călătorilor», prevăzută la articolul 147 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, nu trebuie interpretată exclusiv potrivit sensului obișnuit al termenului, ci luând în considerare de asemenea contextul în care este utilizată și obiectivele urmărite de reglementarea privind taxa respectivă.

—

Convenția asupra facilităților vamale în favoarea turismului, semnată la New York la 4 iunie 1954, și Protocolul adițional la aceasta, precum și articolul 1 alineatul (5) din Regulamentul delegat (UE) 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 nu constituie contextul interpretativ al articolului 147 din Directiva 2006/112.

—

Scutirea de taxa pe valoarea adăugată legată de livrările de bunuri transportate în afara Uniunii Europene în bagajele personale ale călătorilor, în sensul articolului 147 din Directiva 2006/112, este condiționată, printre altele, de caracterul necomercial al exportului.”

(1) Limba originală: spaniola.

(2) Directiva 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).

(3) În cauzele anterioare s-a abordat această chestiune din alte perspective: Hotărârea din 9 iunie 1992, Comisia/Spania (C-96/91, EU:C:1992:253), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), și Hotărârea din 28 februarie 2018, Piekowsi (C-307/16, EU:C:2018:124).

(4) Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”).

(5) În observațiile sale, Bakati Plus contestă situația de fapt prezentată și furnizează elemente suplimentare. Cu toate acestea, după cum a amintit Curtea în Hotărârea din 2 aprilie 2020, Coty Germany (C-567/18, EU:C:2020:267, punctul 22), „[î]ntrucât numai instanța de trimitere este competentă să constate și să aprecieze situația de fapt din litigiul cu care este sesizat, Curtea trebuie să se limiteze, astfel, la situația pe care instanța menționată o consideră ca fiind dovedită”.

(6) Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szeged, Ungaria.

(7) JO 2015, L 343, p. 1, denumită în continuare „regulamentul delegat”.

(8) Conform articolului 131 din Directiva 2006/112, „[s]cutirile prevăzute la capitolele 2-9 [din titlul

IX] se aplică? făr? s? aduc? 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”. Sublinierea noastră.

(9) Hotărârea din 18 octombrie 2007, Navicom (C-97/06, EU:C:2007:609, punctul 20). În aceasta, se examinează Directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977, A șasea directivă privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), predecesora imediată a actualei directive, a cărei interpretare trebuie preluată (cu excepții irelevante în prezenta cauză). În ceea ce privește relația dintre cele două directive, cu caracter general, a se vedea considerentele (1) și (3) ale Directivei 2006/112.

(10) Ibidem, punctul 22 și jurisprudența citată.

(11) Hotărârea din 26 mai 2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, punctul 27).

(12) Loc. ult. cit.

(13) Aceasta este, în esență, interpretarea propusă de Comisie, în privința căreia instanța de trimitere are îndoieli.

(14) În ceea ce privește expresia „bagaj însoțit”, a se vedea nota de subsol 22 de mai jos.

(15) Punctul 45 și următoarele din observațiile sale. Deși în mod mai prudent, guvernul maghiar adoptă de asemenea această abordare.

(16) Denumită în continuare „Convenția de la New York din 1954”. Convenția este obligatorie pentru Ungaria. Conform articolului 2 din aceasta, prin „efecte personale” se înțelege „orice îmbrăcăminte și alte articole, noi sau folosite de care poate avea nevoie personal și în mod rațional un turist, ținând seama de toate condițiile călătoriei sale, în afară de mărfurile importate în scopuri comerciale”.

(17) Conform articolului 1 alineatul (5) din regulamentul delegat, „bagaj” înseamnă „toate mărfurile transportate prin orice mijloace în legătură cu o călătorie de către o persoană fizică”.

(18) Decizia 93/329/CEE privind încheierea Convenției de la Istanbul privind admiterea temporară și acceptarea anexelor la aceasta (JO 1993, L 130, p. 1, rectificare în JO 1993, L 289, p. 40, Ediție specială, 02/vol. 5, p. 211).

(19) Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 28). La această dualitate de regimuri am făcut referire în Concluziile prezentate la 12 ianuarie 2016 în cauzele conexe Eurogate Distribution și DHL Hub Leipzig (C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:1, punctul 91) și în Concluziile prezentate la 13 decembrie 2016 în cauza Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2016:944, punctul 66).

(20) Această situație se regăsește în ceea ce privește statutul vamal [articolul 119 alineatul (3) litera (f) din regulamentul delegat] sau atunci când mărfurile sunt supuse unui anumit regim de declarație vamală [articolul 135 alineatul (1) litera (b) și articolul 137 alineatul (1) litera (b), ambele din regulamentul delegat].

(21) Directiva Consiliului din 20 decembrie 2007 privind scutirea de taxă pe valoare adăugată și de accize pentru bunurile importate de către persoanele care călătoresc din țări terțe (JO 2007, L 346, p. 6, denumită în continuare „Directiva 2007/74”).

(22) Considera?iile anterioare nu sunt afectate de faptul c?, în conformitate cu articolul 5 din directiva respectiv?, „bagajele personale” trebuie definite prin raportare la pachetele pe care c?l?torul le prezint? serviciului vamal. În temeiul acestui articol, „bagajele personale reprezint? toate bagajele pe care c?l?torul le poate prezenta la sosire autorit??ilor vamale, precum ?i bagajele pe care acesta le prezint? mai târziu acelora?i autorit??i, sub rezerva dovezii c? aceste bagaje au fost înregistrate la compania responsabil? pentru transport ca bagaje înso?ite, în momentul plec?rii c?l?torului”.

(23) Aceasta nu presupune c? anumite elemente ale regimului vamal nu pot fi invocate pentru a confirma interpretarea normelor privind TVA?ul, al c?rei rezultat coincide cu interpretarea dispozi?iilor vamale.

(24) Hot?rârea din 18 octombrie 2007, Navicom (C?97/06, EU:C:2007:609, punctul 20).

(25) Directiva Consiliului din 28 mai 1969 privind armonizarea dispozi?iilor stabilite prin ac?iuni legislative, de reglementare sau administrative referitoare la scutirea de impozitul pe cifra de afaceri ?i de accize percepute la import în contextul traficului interna?ional de c?l?tori (JO 1969, L 133, p. 6, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 6).

(26) Considerentul (1).

(27) Considerentul (2).

(28) Considerentul (4).

(29) Articolul 1 alineatul (1) pentru c?l?torii din state ter?e ?i articolul 2 alineatul (1) în contextul traficului intracomunitar de c?l?tori.

(30) Astfel cum explic? Hot?rârea din 9 iunie 1992, Comisia/Spania (C?96/91, EU:C:1992:253, punctul 5).

(31) Directiva Consiliului din 12 iunie 1972, A doua directiv? privind armonizarea actelor cu putere de lege ?i a actelor administrative privind normele care reglementeaz? impozitul pe cifra de afaceri ?i accizele aplicabile traficului interna?ional (JO 1972, L 139, p. 28, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 16).

(32) Directiva Consiliului din 14 decembrie 1992 de modificare a Directivei 77/388 ?i de introducere a unor m?suri de simplificare privind taxa pe valoarea ad?ugat? (JO 1992, L 384, p. 47).

(33) Directiva Consiliului din 10 aprilie 1995 de modificare a Directivei 77/388 ?i de introducere a unor m?suri de simplificare privind taxa pe valoarea ad?ugat? (JO 1995, L 102, p. 18).

(34) În 175 ECUS. Paralelismul nu mai exist? în prezent, deoarece pragul maxim al scutirii la import este de 300 de euro (sau de 430 de euro, în func?ie de mijlocul de transport), potrivit articolului 7 din Directiva 2007/74, iar limita inferioar? a valorii totale a livr?rilor care beneficiaz? de scutirea la export este de 175 de euro, conform articolului 147 din Directiva 2006/112; suma poate fi de asemenea redus? de statele membre.

(35) A se vedea tabelul de coresponden?e din Directiva 2006/112.

(36) Persoana responsabil? de expediere sau de transport este cump?r?torul m?rfurilor sau un ter? care ac?ioneaz? în numele s?u, spre deosebire de exporturile directe prev?zute la articolul

146 alineatul (1) litera (a), în care bunurile sunt expediate sau transportate de expeditor sau de un ter? în numele s?u.

(37) În concordan?? cu aspectele prezentate deja cu privire la leg?tura din directiva în vigoare ?i cea anterioar?: a se vedea nota de subsol 9 de mai sus.

(38) Alte exemple ar putea fi un membru al echipajului unei aeronave sau al unei nave de croazier?, un student sau un imigrant dintr?un stat ter?, în leg?tur? cu bunurile achizi?ionate în cele trei luni anterioare p?r?sirii teritoriului Uniunii.

(39) Paragraful final al articolului 147 alineatul (2) din Directiva 2006/112 î?i are originea, astfel cum am ar?tat, în modificarea celei de A ?asea directive prin intermediul Directivei 95/7. Într?un document din 2 martie 1992, Comisia explic? scopul alineatului respectiv: facilitarea trecerii prin vam? a c?l?torilor care, dup? ce au dobândit un bun într?un stat membru, au p?r?sit teritoriul Comunit??ii pentru a c?l?tori în alt stat, efectuând în acesta din urm? formalit??ile la care era supus? rambursarea TVA?ului. Propunerea publicat? în Jurnalul Oficial o s?pt?mân? mai târziu [(COM (94) 58 final, JO 1994, C 107, p. 7)] nu reproduce această explica?ie.

(40) Nu se impune o perioad? minim?. În ceea ce prive?te scutirile la import, Curtea a sus?inut irelevan?a unei durate foarte scurte a c?l?toriei ?i, odat? cu aceasta, a unei distinc?ii a priori între c?l?torii „autentici” ?i cei „fiscali” în vederea acord?rii scutirii (Hot?rârea din 12 iunie 1980, Comisia/Irlanda, C?158/88, EU:C:1990:242). Consider?m c? această solu?ie este aplicabil? scutirii analizate în prezenta cauz?.

(41) Odat? ce dispare scopul de a evita lipsa impozit?rii, determinând ca valoarea maxim? a scutirii de TVA la import s? coincid? cu valoarea minim? necesar? pentru a beneficia de scutirea la export (a se vedea nota de subsol 34 de mai sus), stabilirea unei sume minime are la baz? ra?iuni privind simplificarea administrativ?. Astfel, se încearc? evitarea unei dispropor?ii între cheltuielile de gestiune a impozitului ?i valoarea impozitului. A se vedea prin analogie Hot?rârea din 2 iulie 2009, Har Vaessen Douane Service (C?7/08, EU:C:2009:417, punctul 35).

(42) A se vedea printre altele Hot?rârea din 28 martie 2019, Vinš (C?275/18, EU:C:2019:265, punctul 23), ?i Hot?rârea din 17 octombrie 2019, Unitel (C?653/18, EU:C:2019:876, punctul 20).