

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

20 juin 2018 (*)

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 143, paragraphe 1, sous d), et article 143, paragraphe 2 – Exonérations de TVA à l’importation – Importation suivie d’une livraison intracommunautaire – Conditions – Preuve de l’expédition ou du transport des biens vers un autre État membre – Transport sous le régime de suspension de droits d’accises – Transfert du pouvoir de disposer des biens à l’acquéreur – Fraude fiscale – Absence d’obligation de l’autorité compétente d’aider l’assujetti à collecter les informations nécessaires pour prouver la satisfaction des conditions d’exonération »

Dans l’affaire C-108/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius, Lituanie), par décision du 15 février 2017, parvenue à la Cour le 3 mars 2017, dans la procédure

« **Enteco Baltic** » UAB

contre

Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

en présence de :

Vilniaus teritorin? muitin?,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. T. von Danwitz, président de chambre, MM. C. Vajda, E. Juhász, Mme K. Jürimäe (rapporteur) et M. C. Lycourgos, juges,

avocat général : M. P. Mengozzi,

greffier : M. M. Aleksejev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 25 janvier 2018,

considérant les observations présentées :

- pour « Enteco Baltic » UAB, par Me A. Medelien?, avocat?, et Mme M. Bielskien?, advokato pad?j?ja,
- pour le gouvernement lituanien, par Mmes R. Krasuckait? et D. Stepanien? ainsi que par MM. K. Dieninis et D. Kriau?i?nas, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par Mmes L. Lozano Palacios et J. Jokubauskait?, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 22 mars 2018,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 138, de l'article 143, paragraphe 1, sous d), et de l'article 143, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2009/69/CE du Conseil, du 25 juin 2009 (JO 2009, L 175, p. 12) (ci-après la « directive TVA »), ainsi que des principes de neutralité fiscale et de protection de la confiance légitime.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant « Enteco Baltic » UAB au Muitin? s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (service des douanes rattaché au ministère des Finances, Lituanie) (ci-après le « SND ») au sujet de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) d'importations, en Lituanie, de combustibles en provenance de la Biélorussie suivies d'expéditions ou de transports de ces combustibles dans d'autres États membres.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive TVA

3 Conformément à l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, « [e]st considéré comme "livraison de biens", le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ».

4 Aux termes de l'article 131 de cette directive :

« Les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions [du droit de l'Union] et dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels. »

5 L'article 138, paragraphe 1, de ladite directive prévoit :

« Les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans [l'Union] par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens. »

6 La directive 2009/69, dont le délai de transposition a expiré le 1er janvier 2011, a ajouté un paragraphe 2 à l'article 143 de la directive TVA dans sa version initiale. Les opérations en cause au principal ayant eu lieu pendant la période comprise entre l'année 2010 et l'année 2012, les deux versions successives de cet article 143 sont applicables à l'affaire au principal.

7 Les considérants 3 à 5 de la directive 2009/69 énoncent :

« (3) L'importation de biens est exonérée de la [TVA] si elle est suivie de la livraison ou du transfert des biens concernés à un assujetti établi dans un autre État membre. Les conditions régissant l'octroi de cette exonération sont définies par les États membres. L'expérience montre toutefois que certains opérateurs tirent parti des différences dans l'application de cette disposition pour éviter de payer la TVA sur des biens importés dans ces circonstances.

(4) Afin d'empêcher cette utilisation détournée du système, il y a lieu, pour certaines opérations, de préciser au niveau communautaire un ensemble de conditions minimales régissant l'application de cette exonération.

(5) Étant donné que l'objectif de la présente directive, à savoir la lutte contre la fraude à la TVA, ne peut pas être réalisé de manière suffisante par les États membres, et peut donc être mieux réalisé au niveau communautaire, la Communauté peut prendre des mesures [...] »

8 L'article 143 de la directive TVA dispose :

« 1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

d) les importations de biens expédiés ou transportés à partir d'un territoire tiers ou d'un pays tiers dans un État membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport, dans le cas où la livraison de ces biens, effectuée par l'importateur désigné ou reconnu comme redevable de la taxe en vertu de l'article 201, est exonérée conformément à l'article 138 ;

[...]

2. L'exonération prévue au paragraphe 1, point d), ne s'applique, dans les cas où les importations de biens sont suivies de livraisons de biens exonérées en vertu de l'article 138, paragraphe 1, et paragraphe 2, point c), que si, au moment de l'importation, l'importateur a fourni aux autorités compétentes de l'État membre d'importation au moins les informations suivantes :

a) le numéro d'identification TVA qui lui a été attribué dans l'État membre d'importation ou le numéro d'identification TVA qui a été attribué à son représentant fiscal dans l'État membre d'importation, lequel est redevable du paiement de la TVA ;

b) le numéro d'identification TVA attribué dans un autre État membre au client auquel les biens sont livrés conformément à l'article 138, paragraphe 1, [...] ;

c) la preuve que les biens importés sont destinés à être transportés ou expédiés à partir de l'État membre d'importation vers un autre État membre.

Toutefois, les États membres peuvent prévoir que la preuve visée au point c) ne doit être fournie qu'à la demande des autorités compétentes. »

9 L'article 167 de cette directive dispose :

« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. »

La réglementation relative à la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la TVA

10 Le règlement (UE) no 904/2010 du Conseil, du 7 octobre 2010, concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (JO 2010, L 268, p. 1), est une refonte du règlement (CE) no 1798/2003 du Conseil, du 7 octobre 2003, concernant la coopération administrative dans le domaine de la [TVA] et abrogeant le règlement (CEE) no 218/92 (JO 2003, L 264, p. 1).

11 Le règlement no 904/2010 abroge, ainsi que le prévoit son article 61, premier alinéa, le règlement no 1798/2003 à compter du 1er janvier 2012 et est applicable, conformément à son

article 62, deuxième alinéa, à partir de cette même date. Eu égard au moment de l'échange d'informations sollicité dans le litige au principal, le règlement no 904/2010 est pertinent pour les besoins de la présente affaire.

12 Les considérants 3, 4 et 7 du règlement no 904/2010 sont ainsi libellés :

« (3) La fraude et l'évasion fiscales par-delà les frontières des États membres conduisent à des pertes budgétaires et à des atteintes au principe de justice fiscale. Elles sont également susceptibles de provoquer des distorsions dans les mouvements de capitaux et dans les conditions de concurrence. Elles affectent donc le fonctionnement du marché intérieur.

(4) La lutte contre la fraude à la TVA exige une collaboration étroite entre les autorités compétentes chargées dans chacun des États membres de l'exécution des dispositions prises dans ce domaine.

[...]

(7) Afin de collecter la taxe due, les États membres devraient coopérer afin de contribuer à l'assurance de l'établissement correct de la TVA. Par conséquent, ils doivent non seulement contrôler l'application correcte de la taxe due sur leur propre territoire mais devraient également aider les autres États membres à veiller à l'application correcte de la taxe relative à une activité exercée sur leur propre territoire mais due dans un autre État membre. »

13 L'article 1er, paragraphes 1 et 2, de ce règlement prévoit :

« 1. Le présent règlement détermine les conditions dans lesquelles les autorités compétentes chargées, dans les États membres, de l'application de la législation relative à la TVA coopèrent entre elles ainsi qu'avec la Commission en vue d'assurer le respect de cette législation.

À cette fin, il définit des règles et des procédures permettant aux autorités compétentes des États membres de coopérer et d'échanger entre elles toutes les informations susceptibles de permettre l'établissement correct de la TVA, de contrôler l'application correcte de la TVA, notamment sur les opérations intracommunautaires, et de lutter contre la fraude à la TVA. Il définit notamment des règles et procédures permettant aux États membres de collecter et d'échanger par voie électronique lesdites informations.

2. Le présent règlement détermine les conditions dans lesquelles les autorités visées au paragraphe 1 contribuent à la protection des recettes TVA de l'ensemble des États membres. »

14 Aux termes de l'article 7, paragraphe 1, dudit règlement :

« Sur demande de l'autorité requérante, l'autorité requise communique les informations visées à l'article 1er, y compris celles qui concernent un ou plusieurs cas précis. »

15 L'article 54, paragraphe 1, de ce même règlement énonce :

« L'autorité requise d'un État membre fournit à l'autorité requérante d'un autre État membre les informations visées à l'article 1er, à condition que :

a) le nombre et la nature des demandes d'information introduites par l'autorité requérante au cours d'une période donnée n'impose pas de charges administratives disproportionnées à l'autorité requise ;

b) l'autorité requérante ait épuisé les sources habituelles d'information qu'elle aurait pu, selon

les circonstances, utiliser pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à l'obtention du résultat recherché. »

La réglementation sur les droits d'accises

16 La directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12), prévoit, à son chapitre IV, les règles régissant les mouvements en suspension de droits des produits soumis à accise. Ce chapitre comprend les articles 17 à 31 de cette directive.

17 Aux termes de l'article 21, paragraphes 1 à 3, de ladite directive :

« 1. Un mouvement de produits soumis à accise est considéré comme ayant lieu sous un régime de suspension de droits uniquement s'il est effectué sous le couvert d'un document administratif électronique établi conformément aux paragraphes 2 et 3.

2. Aux fins du paragraphe 1 du présent article, l'expéditeur soumet un projet de document administratif électronique aux autorités compétentes de l'État membre d'expédition au moyen du système informatisé visé à l'article 1er de la décision no 1152/2003/CE (ci-après dénommé "système informatisé").

3. Les autorités compétentes de l'État membre d'expédition vérifient par voie électronique les données figurant dans le projet de document administratif électronique.

Lorsque ces données ne sont pas valides, l'expéditeur en est informé sans délai.

Lorsque ces données sont valides, les autorités compétentes de l'État membre d'expédition attribuent au document un code de référence administratif unique et le communiquent à l'expéditeur. »

18 L'article 24 de ladite directive dispose :

« 1. Lors de la réception de produits soumis à accise à l'une des destinations visées à l'article 17, paragraphe 1, point a) i), ii) ou iv), ou à l'article 17, paragraphe 2, le destinataire présente sans délai et au plus tard cinq jours ouvrables après la fin du mouvement, sauf dans des cas dûment justifiés à la satisfaction des autorités compétentes, un document (ci-après dénommé "accusé de réception"), accusant réception des produits, au moyen du système informatisé.

[...]

3. Les autorités compétentes de l'État membre de destination vérifient par voie électronique les données figurant dans l'accusé de réception.

Lorsque ces données ne sont pas valides, le destinataire en est informé sans délai.

Lorsque ces données sont valides, les autorités compétentes de l'État membre de destination confirment au destinataire l'enregistrement de l'accusé de réception et le transmettent aux autorités compétentes de l'État membre d'expédition.

4. Les autorités compétentes de l'État membre d'expédition transmettent l'accusé de réception à l'expéditeur. Dans les cas où le lieu d'expédition et le lieu de destination sont situés dans le même État membre, les autorités compétentes de cet État membre transmettent l'accusé de réception directement à l'expéditeur. »

19 Le règlement (CE) no 684/2009 de la Commission, du 24 juillet 2009, mettant en œuvre la directive 2008/118 en ce qui concerne les procédures informatisées applicables aux mouvements en suspension de droits de produits soumis à accise (JO 2009, L 197, p. 24), établit, notamment, conformément à son article 1er, sous a), des règles relatives à la forme et au contenu des messages électroniques échangés au moyen du système informatisé visé à l'article 21, paragraphe 2, de la directive 2008/118, aux fins des articles 21 à 25 de cette dernière.

20 Aux termes de l'article 3 de ce règlement :

« 1. Le projet de document administratif électronique présenté conformément à l'article 21, paragraphe 2, de la directive [2008/118] et le document administratif électronique auquel un code de référence administratif a été attribué conformément à l'article 21, paragraphe 3, troisième alinéa, de ladite directive sont conformes aux exigences énoncées dans le tableau 1 de l'annexe I du présent règlement.

2. Le projet de document administratif électronique est soumis au plus tôt sept jours avant la date d'expédition des produits soumis à accise concernés indiquée sur ce document. »

21 L'article 7 dudit règlement dispose :

« L'accusé de réception présenté conformément à l'article 24 de la directive [2008/118] et le rapport d'exportation présenté conformément à l'article 25 de ladite directive sont conformes aux exigences énoncées au tableau 6 de l'annexe I du présent règlement. »

Le droit lituanien

22 L'article 143, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA a été transposé en droit lituanien par l'article 35 de la Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (loi lituanienne sur la TVA, ci-après la « loi sur la TVA »). Cet article 35 figure dans le titre V de la loi sur la TVA, lequel est intitulé « Cas dans lesquels les produits importés ne sont pas soumis à la TVA à l'importation ». Ledit article prévoit :

« 1. Les produits importés sont exonérés de TVA s'il est connu, au moment de l'importation, que ces mêmes produits sont destinés à être exportés et seront transportés vers un autre État membre, et que la livraison des produits par l'importateur de la République de Lituanie dans un autre État membre, en vertu du chapitre VI de la présente loi, est soumise à un taux de TVA de 0 %.

2. Les dispositions du présent article sont applicables si l'importateur est immatriculé aux fins de la TVA en République de Lituanie, et que les produits sont transportés dans un autre État membre dans un délai maximal d'un mois à compter du fait générateur de la taxe, visé à l'article 14, paragraphe 12 ou 13, de la présente loi. Un délai de transport plus long peut être fixé en raison de circonstances objectives.

3. Les modalités d'application du présent article sont fixées par le service national des douanes avec l'administration fiscale centrale. »

23 Aux termes de l'article 49, paragraphe 1, de la loi sur la TVA :

« Le taux de TVA de 0 % s'applique aux produits fournis à une personne immatriculée aux fins de la TVA dans un autre État membre exportés du territoire national vers un autre État membre [...] »

24 L'article 56 de la loi sur la TVA, relatif à la « [j]ustification de l'application du taux de TVA de 0

% », prévoit :

« 1. [...] Un assujetti à la TVA ayant appliqué le taux de TVA de 0 % en vertu de l'article 49 de la présente loi doit posséder des éléments justificatifs de l'exportation des produits du territoire national et, lorsque le taux de TVA de 0 % est appliqué lors de la livraison des produits à une personne immatriculée aux fins de la TVA dans un autre État membre, des éléments de preuve que la personne à laquelle les produits ont été exportés est assujettie à la TVA dans un autre État membre.

[...]

4. Nonobstant les autres dispositions du présent article, l'administration fiscale a le droit, conformément aux modalités prévues par la loi sur l'administration fiscale (Mokes?i? administravimo ?statymas), d'exiger la présentation d'éléments de preuve supplémentaires permettant d'apprécier le fondement de l'application du taux de TVA de 0 %. [...]

5. Nonobstant les autres dispositions du présent article, l'administration fiscale a le droit de recueillir de sa propre initiative ou par les services répressifs habilités des éléments de preuve supplémentaires permettant d'apprécier le fondement de l'application du taux de TVA de 0 %. [...] »

25 Les Règles d'exonération de TVA à l'importation des produits importés et fournis dans un autre État membre de l'Union européenne (ci-après les « Règles ») ont été approuvées par la décision no 1B-439/VA-71 du directeur du SND et du responsable de la Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Inspection fiscale nationale auprès du ministère des Finances, Lituanie) (ci-après l'« Inspection »), du 29 avril 2004. Le point 4 de ces Règles est libellé comme suit :

« Les produits importés sur le territoire national sont exonérés de TVA si l'ensemble des conditions suivantes sont remplies :

4.1. il est connu au moment de l'importation que les produits sont destinés à être exportés et seront transportés dans un autre État membre ;

[...] »

26 Aux termes du point 7 desdites Règles :

« Sont fournis en vue du contrôle douanier avec la déclaration d'importation douanière, outre les autres documents :

[...]

7.2. les documents prouvant que les produits importés sur le territoire du pays sont destinés à être transportés et seront transportés dans un autre État membre (documents de transport ou contrat notamment). »

27 Les Règles ont été modifiées par la décision no 1B-773/VA-119 du directeur du SND et du responsable de l'Inspection, du 28 décembre 2010, entrée en vigueur le 1er janvier 2011. Cette décision a ajouté un point 71 à celles-ci, qui prévoit :

« L'importateur doit informer sans délai par écrit le service des douanes régional si le lieu de stockage des produits ou leur acheteur changent (l'assujetti de l'autre État membre et/ou l'État membre vers lequel les produits sont livrés mentionnés dans les documents fournis en vue du contrôle douanier), en présentant de nouveaux éléments expliquant les raisons des changements

et en joignant des copies des pièces justificatives. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

28 Enteco Baltic est une société établie en Lituanie. Elle exerce son activité dans le commerce de gros de carburants.

29 Pendant la période en cause au principal, comprise entre l'année 2010 et l'année 2012, Enteco Baltic a importé en Lituanie des combustibles en provenance de Biélorussie. Ces combustibles étaient placés sous le régime dit « régime douanier 42 », qui permet leur mise en libre pratique en franchise de TVA à l'importation. Dans les déclarations d'importation, cette société a indiqué le numéro d'identification TVA des acquéreurs situés dans un autre État membre, auxquels elle envisageait de livrer les produits. Elle stockait ces derniers dans des entrepôts de produits soumis à accise appartenant à d'autres entreprises lituaniennes.

30 Enteco Baltic a vendu ces combustibles à des sociétés établies en Pologne, en Slovaquie et en Hongrie sur la base de contrats écrits et de commandes individuelles. Ces contrats prévoyaient une fourniture «*ex-works*» («*départ usine*»). Ainsi, en vertu desdits contrats, Enteco Baltic était seulement tenue de remettre les combustibles aux acquéreurs en Lituanie et ces derniers étaient responsables de la poursuite du transport des produits vers l'État membre de destination. Tant les commandes individuelles des acquéreurs que les factures établies par Enteco Baltic étaient habituellement envoyées par courrier électronique.

31 Aux fins de leur transport, les produits faisaient l'objet de documents électroniques de transport des produits soumis à accise ainsi que de lettres de voiture CMR (lettres d'expédition fondées sur la convention relative au contrat de transport international de marchandises par route, signée à Genève le 19 mai 1956, telle que modifiée par le protocole du 5 juillet 1978). Ces dernières étaient remplies par les employés responsables de l'entrepôt fiscal expéditeur et indiquaient, notamment, le lieu d'expédition des produits (à savoir l'entrepôt fiscal expéditeur), leur acquéreur et le lieu de leur réception (à savoir l'entrepôt fiscal destinataire).

32 Après livraison des produits dans les entrepôts fiscaux destinataires situés en Pologne, Enteco Baltic recevait une confirmation électronique de la livraison de ces produits (ci-après la « confirmation e-ROR »). Elle recevait également les lettres de voiture CMR portant confirmation, par les entrepôts fiscaux destinataires, de la réception desdits produits.

33 Enteco Baltic vendait parfois des produits à des assujettis situés dans d'autres États membres, différents de ceux dont les numéros d'identification étaient mentionnés sur les déclarations d'importation. Les éléments relatifs à ces assujettis, y compris leur numéro d'identification TVA, étaient toujours fournis à l'Inspection dans les rapports mensuels de livraison des produits dans d'autres États membres.

34 Au cours de l'année 2012, le Vilniaus teritorin? muitin? (service régional des douanes de Vilnius, Lituanie) (ci-après le « SDV ») a effectué une analyse partielle des déclarations d'importation afférentes à la période du 1er avril 2010 au 31 mai 2012 et a constaté des irrégularités dans les numéros d'identification TVA. Il les a corrigées.

35 Au cours de l'année 2013, l'Inspection a reçu, de la part des administrations fiscales hongroise, polonaise et slovaque, des informations relatives à une fraude éventuelle dans l'application du « régime douanier 42 ». En particulier, ces administrations ont indiqué qu'elles ne pouvaient pas certifier la réception des combustibles en cause par les acquéreurs et que ces derniers n'avaient pas déclaré de TVA pour la période concernée.

36 Compte tenu de ces informations, l'Inspection a opéré un nouveau contrôle fiscal en 2013 portant sur l'exécution, par Enteco Baltic, des obligations en matière de TVA afférent à la période allant du 1er janvier 2012 au 30 juin 2013. Elle a constaté que cette société avait fourni suffisamment d'éléments de preuve établissant la sortie des produits du territoire lituanien et la réalité du transfert, aux acquéreurs, du droit d'en disposer comme un propriétaire. Selon l'Inspection, il n'a pas été établi que, lors des opérations en cause, Enteco Baltic a agi de manière négligente ou imprudente.

37 Le SDV a également effectué, au cours des années 2014 et 2015, un nouveau contrôle au titre de la période comprise entre le 1er avril 2010 et le 31 mai 2012 ainsi qu'un contrôle initial au titre de la période du 1er juin 2012 au 31 décembre 2013. Au terme de ces contrôles, le SDV a constaté qu'Enteco Baltic n'avait pas livré les combustibles aux assujettis indiqués dans les déclarations d'importation ou n'avait pas démontré que les combustibles avaient été transportés et que le droit d'en disposer comme un propriétaire avait été transféré aux personnes dont le nom était indiqué sur les factures mentionnant la TVA due.

38 Enteco Baltic s'est adressée à une société de renseignement économique polonaise afin d'obtenir des informations supplémentaires relatives aux transports en cause. Elle a également demandé au SDV qu'il s'adresse aux entrepôts fiscaux polonais en vue d'obtenir les informations que ladite société de renseignement ne pouvait pas obtenir. Cette demande n'a pas été accueillie.

39 Le 25 novembre 2015, le SDV a adopté un rapport d'inspection, dans lequel il a constaté qu'Enteco Baltic avait considéré, à tort, que les importations de combustibles en provenance de Biélorussie étaient exonérées de TVA. En conséquence, il lui a imposé de verser un montant de 3 220 822 euros au titre de la TVA, majoré de pénalités et d'intérêts de retard.

40 Le SND a confirmé ces ordres par décision du 16 mars 2016.

41 Enteco Baltic a formé un recours contre cette décision du SDN devant la Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybs (commission des litiges fiscaux auprès du gouvernement, Lituanie). Par décision du 1er juin 2016, celle-ci a renvoyé le recours devant le SND.

42 Tant Enteco Baltic que le SND ont saisi la juridiction de renvoi en demandant, notamment, l'annulation de la décision de la commission des litiges fiscaux auprès du gouvernement.

43 C'est dans ces circonstances que le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius, Lituanie) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Les dispositions de l'article 143, paragraphe 2, de la directive TVA doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles interdisent à l'autorité fiscale de l'État membre de refuser d'appliquer l'exonération prévue à l'article 143, paragraphe 1, sous d), de cette directive sur le fondement du seul fait qu'il était envisagé, au moment de l'importation, de fournir des produits à une personne redevable de la TVA, ce qui explique que son numéro d'identification TVA soit indiqué dans la déclaration d'importation, alors que les produits, à la suite d'un changement ultérieur de circonstances, ont été livrés à un autre assujetti (redevable de la TVA) et que les autorités se sont vu communiquer l'ensemble des informations relatives à l'identité du véritable acquéreur ?

2) Est-il possible, dans les circonstances de l'affaire au principal, d'interpréter les dispositions de l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA en ce sens que des documents

incontestés confirmant le transport des produits d'un entrepôt fiscal situé dans un État membre vers un entrepôt fiscal situé dans un autre État membre (lettres de voiture [sous forme électronique, ci-après les "lettres de voiture e-AD"] et confirmations e-ROR) peuvent être considérés comme des éléments de preuve suffisants pour confirmer la réalité de l'exportation des produits vers un autre État membre ?

3) Les dispositions de l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles interdisent aux autorités fiscales des États membres de refuser d'appliquer l'exonération prévue à cette disposition si le droit de disposition des produits a été transféré non pas à l'acquéreur directement, mais à des personnes qu'il a désignées (entreprises de transport ou entrepôts fiscaux) ?

4) Les principes de neutralité en matière de TVA et de protection [de la confiance légitime] s'opposent-ils à une pratique administrative s'appuyant sur une interprétation différente de ce qui doit être considéré comme un transfert du droit de disposition et des éléments de preuve devant être présentés pour étayer ce transfert, selon que sont appliquées les dispositions de l'article 167 ou celles de l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA ?

5) Le champ d'application du principe de bonne foi en matière de TVA comprend-il également le droit des personnes à une exonération de la TVA à l'importation [en vertu des dispositions de l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA] dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, à savoir lorsque l'autorité douanière s'appuie, pour réfuter le droit de l'assujetti à une exonération de la TVA à l'importation, sur le fait que les conditions de maintien de la livraison des biens à l'intérieur de l'Union européenne ne sont pas remplies (les dispositions de l'article 138 de la directive TVA) ?

6) Les dispositions de l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une pratique administrative des États membres selon laquelle il est supposé que, premièrement, le droit de disposition n'a pas été transféré à un cocontractant spécifique et que, deuxièmement, l'assujetti savait ou pouvait savoir que le cocontractant avait peut-être commis une fraude en matière de TVA, du fait que l'entreprise a communiqué avec les cocontractants par des moyens de communication électroniques et qu'il a été établi lors des recherches menées par l'administration fiscale que les cocontractants n'exerçaient pas d'activités aux adresses indiquées et n'avaient pas déclaré la TVA afférente aux opérations opérées avec l'assujetti ?

7) Les dispositions de l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA doivent-elles être interprétées en ce sens que, en dépit du fait que l'obligation de justifier le droit à une exonération incombe à l'assujetti, elles n'écartent pas l'obligation des autorités publiques compétentes, lorsqu'elles examinent la question du transfert du droit de disposition, de recueillir des informations auxquelles seules les autorités publiques peuvent accéder ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

44 Par sa première question, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, si l'article 143, paragraphe 1, sous d), et l'article 143, paragraphe 2, sous b), de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que les autorités compétentes d'un État membre refusent l'exonération de la TVA à l'importation au seul motif que, à la suite d'un changement de circonstances intervenu postérieurement à l'importation, les produits en cause ont été livrés à un assujetti autre que celui dont le numéro d'identification TVA était indiqué dans la déclaration d'importation, alors que l'importateur a communiqué l'ensemble des informations relatives à

l'identité du nouvel acquéreur aux autorités compétentes de l'État membre d'importation.

45 À titre liminaire, il y a lieu de relever que, ainsi qu'il a été rappelé au point 6 du présent arrêt, le délai de transposition de la directive 2009/69, qui a ajouté un paragraphe 2 à l'article 143 de la directive TVA dans sa version initiale, a expiré le 1er janvier 2011. Partant, cette dernière disposition ne s'applique qu'à partir de cette date.

46 En premier lieu, il ressort de l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA que les États membres exonèrent les importations de biens expédiés ou transportés à partir d'un territoire tiers ou d'un pays tiers dans un État membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport, dans le cas où la livraison de ces biens, effectuée par l'importateur désigné ou reconnu comme redevable de la taxe en vertu de l'article 201 de cette directive, est exonérée conformément à l'article 138 de ladite directive.

47 L'exonération de la TVA à l'importation est ainsi subordonnée à la réalisation subséquente, par l'importateur, d'une livraison intracommunautaire elle-même exonérée au titre de l'article 138 de la directive TVA et dépend, partant, du respect des conditions matérielles fixées à cet article, comme cela a été observé par M. l'avocat général aux points 42, 50 et 68 de ses conclusions.

48 Ni l'article 138 ni l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA ne prévoient, en revanche, d'obligation pour l'importateur d'indiquer le numéro d'identification TVA de l'acquéreur participant à l'opération intracommunautaire subséquente.

49 Antérieurement à la modification de la directive TVA dans sa version initiale par la directive 2009/69, une telle obligation pouvait être prévue par le droit national, à l'instar du droit lituanien dans l'affaire au principal.

50 En effet, en l'absence de toute disposition à cet égard dans la directive TVA, il appartient aux États membres de fixer, conformément à l'article 131 de cette directive, les conditions dans lesquelles ils exonèrent les importations suivies d'une livraison intracommunautaire, en vue d'assurer l'application correcte et simple de l'exonération à l'importation prévue par cette directive et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels. Toutefois, dans l'exercice de leurs pouvoirs, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union (voir, en ce sens, arrêts du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, point 36 et jurisprudence citée ; du 9 octobre 2014, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, point 27, ainsi que du 9 février 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, point 33).

51 À cet égard, la Cour a déjà jugé, dans le contexte de l'exonération des livraisons intracommunautaires prévue à l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA, que, dès lors que cette exonération dépend du respect des conditions matérielles énoncées de manière exhaustive à cette disposition, au nombre desquelles ne figure pas l'obligation pour l'acquéreur de disposer d'un numéro d'identification à la TVA, les États membres ne peuvent, en principe, refuser le bénéfice de ladite exonération en raison du non-respect d'une exigence formelle, telle que l'identification TVA de l'acquéreur, le cas échéant prévue par le droit national d'un État membre (voir, en ce sens, arrêt du 9 février 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, points 29 et 32).

52 Ces mêmes considérations s'imposent lorsque, en application de l'article 131 de la directive TVA, un État membre prévoit que le bénéfice de l'exonération à l'importation prévue à l'article 143, paragraphe 1, sous d), de cette directive est subordonné à la communication, par l'importateur, du numéro d'identification TVA de l'acquéreur.

53 En second lieu, l'article 143, paragraphe 2, sous b), de la directive TVA, qui résulte des

modifications apportées par la directive 2009/69, prévoit désormais que, aux fins de pouvoir bénéficier de l'exonération à l'importation prévue au paragraphe 1, sous d), de cet article, l'importateur doit, au moment de l'importation, fournir le numéro d'identification TVA de l'acquéreur.

54 Si, eu égard au libellé de cette disposition, celle-ci pourrait être interprétée en ce sens que l'exonération à l'importation doit être refusée lorsque l'importateur, après avoir indiqué un numéro d'identification TVA d'un acquéreur, livre les biens concernés à un acquéreur différent, une telle interprétation serait toutefois contraire à l'économie générale de l'article 143, paragraphe 2, de la directive TVA et à son contexte.

55 En effet, d'une part, il ressort des considérants 3 à 5 de la directive 2009/69 que l'article 143, paragraphe 2, de la directive TVA énumère les conditions minimales d'application de l'exonération de la TVA à l'importation qu'il prévoit. L'ajout de ces conditions dans la directive TVA était justifiée par la nécessité de prévenir une utilisation détournée et frauduleuse du système de l'exonération de la TVA par des opérateurs tirant parti des différences dans les conditions régissant l'octroi de l'exonération à l'importation antérieurement fixées par les États membres. Il s'ensuit que l'obligation, figurant à l'article 143, paragraphe 2, sous b), de la directive TVA à la suite de la modification apportée par la directive 2009/69, pour l'importateur, de fournir le numéro d'identification TVA de l'acquéreur ne peut être regardée comme une condition matérielle d'exonération, mais tend seulement à remédier à des divergences dans l'application de l'exonération entre les États membres.

56 Il en va d'autant plus ainsi que la directive 2009/69 n'a pas modifié l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, qui renvoie aux conditions matérielles de l'exonération de la livraison intracommunautaire subséquente, fixées à l'article 138 de cette directive.

57 D'autre part, eu égard aux considérations émises par M. l'avocat général aux points 67 à 71 de ses conclusions, il convient d'ajouter que retenir une interprétation contraire de cette disposition serait incompatible avec le fait de subordonner le bénéfice de l'exonération à l'importation au respect des conditions de l'exonération de la livraison intracommunautaire subséquente et, en l'absence de modification de ces dernières conditions – en particulier de l'article 138 de la directive TVA – par la directive 2009/69, entacherait le système de ces exonérations d'incohérences.

58 Partant, que ce soit sous l'empire de la directive TVA dans sa version initiale ou sous celui de la directive TVA, l'exonération à l'importation ne saurait, en principe, être refusée au seul motif que les produits ont été livrés à un acquéreur différent de celui dont le numéro a été indiqué au moment de l'importation, à condition qu'il soit établi que l'importation est effectivement suivie d'une livraison intracommunautaire remplissant les conditions matérielles d'exonération prévues à l'article 138, paragraphe 1, de cette directive et que l'importateur a toujours dûment informé l'autorité compétente des changements intervenus dans l'identité des acquéreurs.

59 Il n'en irait autrement que si l'importateur a intentionnellement participé à une fraude fiscale qui a mis en péril le fonctionnement du système commun de la TVA ou si la violation d'une exigence formelle a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites (voir, par analogie, arrêts du 20 octobre 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, points 39, 43, 44 et 46, ainsi que du 9 février 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, points 36 à 39 et 42).

60 En outre, il convient de rappeler que, afin de sanctionner la méconnaissance d'exigences formelles, les États membres peuvent envisager d'autres sanctions que le refus d'une exonération de la TVA, comme l'infliction d'une amende ou d'une sanction pécuniaire proportionnée à la gravité de l'infraction (voir, en ce sens, arrêt du 19 avril 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16,

EU:C:2018:261, point 52).

61 À la lumière des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que l'article 143, paragraphe 1, sous d), et l'article 143, paragraphe 2, sous b), de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que les autorités compétentes d'un État membre refusent l'exonération de la TVA à l'importation au seul motif que, à la suite d'un changement de circonstances intervenu postérieurement à l'importation, les produits en cause ont été livrés à un assujetti autre que celui dont le numéro d'identification TVA était indiqué dans la déclaration d'importation, alors que l'importateur a communiqué l'ensemble des informations relatives à l'identité du nouvel acquéreur aux autorités compétentes de l'État membre d'importation, à condition qu'il soit établi que les conditions de fond de l'exonération de la livraison intracommunautaire subséquente sont effectivement réunies.

Sur la deuxième question

62 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 138 et l'article 143, paragraphe 2, sous c), de cette directive, doit être interprété en ce sens que des documents, tels que des lettres de voiture CMR et e-AD ainsi que des confirmations e-ROR, qui confirment le transport de biens depuis un entrepôt fiscal situé dans l'État membre d'importation à destination, non pas de l'acquéreur, mais d'un entrepôt fiscal situé dans un autre État membre, peuvent être considérés comme des éléments de preuve suffisants de l'expédition ou du transport des biens au sens de ces dispositions.

63 Il convient de rappeler que l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA prévoit l'exonération des importations de biens suivies de livraisons intracommunautaires qui sont elles-mêmes exonérées en vertu de l'article 138, paragraphe 1, de cette directive.

64 D'une part, il découle de l'article 143, paragraphe 2, sous c), de la directive TVA, dont les dispositions résultent des modifications apportées par la directive 2009/69, que l'exonération à l'importation ne s'applique que si, au moment de l'importation, l'importateur rapporte la preuve que les biens importés sont destinés à être transportés ou expédiés à partir de l'État membre d'importation vers un autre État membre.

65 À cet égard, antérieurement à ces modifications, il appartenait aux seuls États membres de prévoir les conditions auxquelles était subordonnée l'exonération de la TVA pour les importations de biens, prévue à l'article 143, paragraphe 1, de la directive TVA.

66 D'autre part, il convient de rappeler que l'exonération d'une livraison intracommunautaire d'un bien en vertu de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA ne s'applique que lorsque le droit de disposer de ce bien comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur, que le vendeur établit que ledit bien a été expédié ou transporté dans un autre État membre et que, à la suite de cette expédition ou de ce transport, le même bien a physiquement quitté le territoire de l'État membre de départ de l'expédition ou du transport (arrêts du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, point 31 et jurisprudence citée, ainsi que du 9 février 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, point 25).

67 Il incombe à celui qui demande le bénéfice du droit à l'exonération de la TVA, à savoir le fournisseur de biens, d'apporter la preuve que les conditions prévues à l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA sont remplies (arrêt du 27 septembre 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, point 26). Cependant, dans les circonstances où le droit de disposer du bien comme un propriétaire est transféré à l'acquéreur sur le territoire de l'État membre de départ de l'expédition ou du transport et où cet acquéreur expédie ou transporte le bien en dehors du

territoire de cet État membre, la preuve que le fournisseur est susceptible de soumettre aux autorités fiscales dépend essentiellement des éléments qu'il reçoit à cette fin de l'acquéreur (arrêts du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, point 37, ainsi que du 14 juin 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, point 66).

68 En outre, il ressort de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA et de la jurisprudence de la Cour que la condition tenant à l'expédition ou au transport des biens concernés est satisfaite dès lors que les biens ont effectivement quitté le territoire de l'État membre de départ de l'expédition ou du transport afin d'être transféré dans celui de l'État membre de destination (voir, en ce sens, arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, points 27 ainsi que 33).

69 Il découle de ce qui précède que, pour bénéficier de l'exonération à l'importation prévue à l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, l'importateur doit, notamment, apporter aux autorités de l'État membre d'importation la preuve que, d'une part, au moment de l'importation, les biens en cause sont destinés à être expédiés ou transportés à destination d'un autre État membre et, d'autre part, que, dans le cadre de la livraison intracommunautaire subséquente, lesdits biens ont fait l'objet d'une telle expédition ou d'un tel transport.

70 À cet égard, il suffit que l'importateur établisse que les biens en cause sont destinés à être expédiés ou transportés et sont, par la suite, effectivement expédiés ou transportés à destination d'un autre État membre, sans qu'il soit nécessaire d'établir qu'ils le sont à destination, spécifiquement, de l'adresse de l'acquéreur de ces biens.

71 En l'occurrence, la juridiction de renvoi s'interroge, en particulier, sur la valeur probante des lettres de voiture CMR et e-AD ainsi que des confirmations e-ROR. S'il appartient à la juridiction de renvoi d'évaluer la force probante des éléments de preuve présentés dans le litige au principal, la Cour peut néanmoins lui fournir tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui peuvent lui être utiles.

72 À cet égard, s'agissant, tout d'abord, des lettres de voiture e-AD, il y a lieu de se référer aux dispositions du droit de l'Union relatives au document administratif électronique accompagnant les mouvements en suspension de droits d'accises de biens (ci-après le « document e-AD »), tels que ceux en cause au principal, qui sont soumis à ces droits.

73 D'une part, il ressort des dispositions de l'article 21, paragraphe 2, de la directive 2008/118 et de l'article 3 du règlement no 684/2009, lu en combinaison avec le tableau 1 figurant en annexe I de ce règlement, que, au plus tôt sept jours avant la date d'expédition des produits soumis à accise concernés, l'expéditeur soumet aux autorités compétentes de l'État membre d'expédition un projet de document e-AD comportant, notamment, des informations relatives aux opérateurs économiques en cause, à savoir l'expéditeur et le destinataire, aux lieux d'expédition et de destination, aux biens expédiés et à la facture afférente à ces biens, ainsi qu'au transport de ces derniers. Les données figurant dans ce projet sont vérifiées par lesdites autorités, conformément à l'article 21, paragraphe 3, de cette directive.

74 Comme l'a relevé M. l'avocat général aux points 122 et 124 de ses conclusions, il y a lieu de considérer qu'un tel projet de document e-AD, lorsqu'il est dûment rempli et présenté au moment de l'importation, est susceptible de constituer un élément permettant de démontrer que, audit moment, le bien en cause est destiné à être transporté ou expédié vers un autre État membre, au sens de l'article 143, paragraphe 2, sous c), de la directive TVA.

75 D'autre part, il convient de préciser que, conformément à l'article 24 de la directive

2008/118, lors de la réception de produits soumis à accise, le destinataire présente un document accusant réception des produits aux autorités compétentes de l'État membre de destination et ces autorités le transmettent à l'expéditeur. À cet égard, il ressort de l'article 7 du règlement no 684/2009, lu en combinaison avec le tableau 6 de l'annexe I de ce règlement, que cet accusé de réception porte, notamment, une référence au document e-AD pertinent.

76 À l'instar de M. l'avocat général au point 126 de ses conclusions, il y a lieu de considérer qu'un tel accusé de réception est susceptible de démontrer que le bien en cause a effectivement quitté le territoire de l'État membre d'expédition et qu'il a été transporté ou expédié à destination d'un autre État membre au sens de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA.

77 Ensuite, s'agissant des confirmations e-ROR, il ressort des éléments du dossier qu'elles sont établies postérieurement à l'expédition ou au transport des biens. Dans la mesure où ces confirmations n'existent pas encore au moment de l'importation, elles ne sauraient permettre de démontrer que, audit moment, les biens en cause sont destinés à être transportés ou expédiés vers un autre État membre au sens de l'article 143, paragraphe 2, sous b), de la directive TVA. En revanche, elles sont susceptibles d'être prises en compte aux fins de la preuve de la réalité de l'expédition ou du transport desdits biens au titre de l'article 138, paragraphe 1, de cette directive.

78 Enfin, s'agissant des lettres de voiture CMR, il y a lieu de relever qu'elles sont établies avant l'expédition ou le transport vers l'État membre de destination et indiquent notamment le lieu d'expédition, l'acheteur, le lieu de réception et les véhicules de transport. Partant, elles sont susceptibles d'établir que les biens en cause sont destinés à être expédiés ou transportés vers ledit État et d'être prises en compte au titre de l'article 143, paragraphe 2, sous c), de la directive TVA, dans la mesure où elles ont été présentées au moment de l'importation. Elles peuvent également être prises en compte au titre de l'article 138, paragraphe 1, de cette directive et ce d'autant plus lorsque, au terme de l'expédition ou du transport, elles portent une marque de réception.

79 À cet égard, il ressort de la décision de renvoi que, devant la juridiction de renvoi, les parties au principal s'opposent quant au point de savoir si l'exonération à l'importation pouvait être refusée, au seul motif que les lettres CMR produites par Enteco Baltic étaient dépourvues de marque de réception ou portaient la marque d'enregistrement des entrepôts fiscaux polonais. Toutefois, il importe de relever que ce motif ne saurait conduire à lui seul au refus de l'exonération lorsque les autres éléments de preuve produits par cette société sont de nature à établir, d'une part, que, au moment de l'importation, les biens en cause étaient destinés à être expédiés ou transportés vers un État membre autre que l'État membre d'importation et que, d'autre part, lors de l'opération subséquente, ces biens ont effectivement été expédiés ou transportés vers cet autre État membre.

80 Il appartient, partant, à la juridiction de renvoi de vérifier, à la lumière de l'ensemble des éléments de preuve produits par Enteco Baltic, si ces conditions sont remplies.

81 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la deuxième question que l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 138 et l'article 143, paragraphe 2, sous c), de cette directive, doit être interprété en ce sens que :

- des documents, qui confirment le transport de biens depuis un entrepôt fiscal situé dans l'État membre d'importation à destination, non pas de l'acquéreur, mais d'un entrepôt fiscal situé dans un autre État membre, peuvent être considérés comme des éléments de preuve suffisants de l'expédition ou du transport de ces biens vers un autre État membre ;
- des documents tels que des lettres de voiture CMR et des documents e-AD peuvent être

pris en compte pour établir que, au moment de l'importation dans un État membre, les biens en cause sont destinés à être expédiés ou transportés vers un autre État membre, au sens de l'article 143, paragraphe 2, sous c), de la directive TVA, pour autant que lesdits documents sont présentés à ce moment et comportent tous les renseignements nécessaires. Ces documents, de même que les confirmations e-ROR et l'accusé de réception émis à l'issue d'un mouvement en suspension de droits d'accises sont de nature à établir que lesdits biens sont effectivement expédiés ou transportés à destination d'un autre État membre, conformément à l'article 138, paragraphe 1, de cette directive.

Sur les troisième et quatrième questions

82 Par ses troisième et quatrième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que les autorités d'un État membre refusent à un importateur le bénéfice du droit à l'exonération de la TVA, prévu à cette disposition, pour les importations de biens qu'il a effectuées dans cet État qui ont été suivies d'une livraison intracommunautaire, lorsque ces biens ont été non pas transmis directement à l'acquéreur, mais pris en charge par des entreprises de transport et des entrepôts fiscaux que ce dernier a désignés, et si la notion de « livraison de biens », au sens de l'article 14, paragraphe 1, de cette directive, s'entend, dans ce contexte, de la même manière que dans celui de l'article 167 de ladite directive.

83 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que l'exonération à l'importation prévue à l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA est subordonnée à la réalisation subséquente d'une livraison intracommunautaire elle-même exonérée en vertu de l'article 138, paragraphe 1, de cette directive.

84 À l'instar de toute livraison de biens, telle que définie à l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, une livraison intracommunautaire requiert la transmission à l'acquéreur du droit de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire (voir, en ce sens, arrêt du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, point 32).

85 Selon une jurisprudence constante, la notion de « livraison de biens », au sens de la directive TVA, fait l'objet d'une définition autonome et uniforme, propre au droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêt du 3 juin 2010, *De Fruytier*, C?237/09, EU:C:2010:316, point 22). Conformément à la finalité de la directive TVA qui vise, entre autres, à fonder le système de la TVA sur une définition uniforme des opérations taxables (voir, en ce sens, arrêts du 8 février 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C?320/88, EU:C:1990:61, point 8, ainsi que du 11 mai 2017, *Posnania Investment*, C?36/16, EU:C:2017:361, point 25), cette notion doit avoir une signification uniforme dans le cadre de cette directive. Partant, elle ne saurait être interprétée de manière différente dans le cadre de l'exonération à l'importation et dans celui du droit à déduction de la TVA en amont, visé à l'article 167 de la directive TVA.

86 Il ressort également de la jurisprudence de la Cour que la notion de « livraison de biens » ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était le propriétaire de ce bien (arrêt du 3 juin 2010, *De Fruytier*, C?237/09, EU:C:2010:316, point 24 et jurisprudence citée).

87 Le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire n'exige pas que la partie à laquelle ce bien est transféré le détienne physiquement ni que ledit bien soit physiquement transporté vers elle et/ou physiquement reçu par elle (ordonnance du 15 juillet 2015, *Itales*, C?123/14, non publiée, EU:C:2015:511, point 36).

88 En revanche, en l'absence de transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire, ne sauraient relever de la notion de « livraison de biens » ni le transfert de biens en vue de leur simple détention (voir, en ce sens, arrêt du 14 juillet 2005, *British American Tobacco et Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, point 36) ni le fait pour un transporteur de déplacer matériellement les biens concernés d'un endroit à un autre pour le compte d'autres opérateurs (voir, en ce sens, arrêt du 3 juin 2010, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, point 25).

89 S'agissant du litige au principal, aux fins de déterminer si les opérations réalisées entre l'importateur et les acquéreurs à la suite de l'importation des biens en cause doivent être qualifiées de « livraisons de biens », au sens de la directive TVA, il convient, ainsi que cela ressort des points 95 à 97 des conclusions de M. l'avocat général, d'apprécier si le pouvoir de disposer de ces biens comme un propriétaire a été transféré, par Enteco Baltic, aux transporteurs et aux entrepôts fiscaux ou si ces derniers ont uniquement joué un rôle d'intermédiaire de transport et de stockage sans avoir reçu transmission de ce pouvoir. Dans cette dernière hypothèse et pour autant que ledit pouvoir a effectivement été transféré, par Enteco Baltic, aux acquéreurs, comme le laisse entendre la demande de décision préjudicielle, lesdites opérations doivent être qualifiées de « livraisons de biens ».

90 Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, à la lumière de toutes les circonstances de fait dont elle dispose, si tel est le cas dans le litige pendant devant elle (voir, en ce sens, arrêts du 8 février 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, point 13, ainsi que du 18 juillet 2013, *Evita-K*, C-778/12, EU:C:2013:486, point 34).

91 S'il apparaît, au terme de cette appréciation, qu'Enteco Baltic a transféré le pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire aux acquéreurs, et pour autant que les autres conditions de l'exonération à l'importation sont réunies, l'exonération à l'importation ne saurait être refusée à Enteco Baltic.

92 Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux troisième et quatrième questions que l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que les autorités d'un État membre refusent à un importateur le bénéfice du droit à l'exonération de la TVA, prévu à cette disposition, pour les importations de biens qu'il a effectuées dans cet État membre qui ont été suivies d'une livraison intracommunautaire, au motif que ces biens ont été non pas transmis directement à l'acquéreur, mais pris en charge par des entreprises de transport et des entrepôts fiscaux que ce dernier a désignés, lorsque le pouvoir de disposer desdits biens comme un propriétaire a été transféré, par l'importateur, à l'acquéreur. Dans ce cadre, la notion de « livraison de biens », au sens de l'article 14, paragraphe 1, de cette directive, doit être interprétée de la même manière que dans le contexte de l'article 167 de ladite directive.

Sur les cinquième et sixième questions

93 Par ses cinquième et sixième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une pratique administrative en vertu de laquelle, dans des circonstances telles que celles du litige au principal, le bénéfice du droit à l'exonération de la TVA à l'importation est refusé à l'importateur de bonne foi, lorsque les conditions de l'exonération de la livraison intracommunautaire subséquente ne sont pas réunies en raison d'une fraude fiscale commise par l'acquéreur.

94 À cet égard, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence de la Cour, il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger d'un opérateur qu'il agisse de bonne foi et prenne toute

mesure pouvant raisonnablement être requise pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale. Dans l'hypothèse où l'assujetti concerné savait ou aurait dû savoir que l'opération qu'il a effectuée était impliquée dans une fraude commise par l'acquéreur et qu'il n'avait pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour éviter cette fraude, le bénéficiaire de l'exonération devrait lui être refusé (voir, en ce sens, arrêt du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, points 48 et 54 ainsi que jurisprudence citée).

95 Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, sur la base d'une appréciation globale de tous les éléments et circonstances de fait de l'affaire au principal, si Enteco Baltic a agi de bonne foi et a pris toutes les mesures pouvant raisonnablement être requises d'elle pour s'assurer que les opérations d'importation et de livraison réalisées ne la conduisaient pas à participer à une fraude fiscale (voir, en ce sens, arrêt du 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, point 53). La Cour peut néanmoins lui fournir tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui peuvent lui être utiles (arrêt du 14 juin 2017, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, point 72).

96 En l'occurrence, le dossier dont dispose la Cour ne contient pas d'éléments permettant de constater s'il est établi qu'Enteco Baltic a ou non agi avec la diligence requise. À cet égard, il convient, cependant, de préciser que, comme l'a relevé M. l'avocat général aux points 102 à 104 de ses conclusions, la circonstance selon laquelle l'importateur aurait communiqué avec ses clients par voie électronique ne permet ni de caractériser un manque de bonne foi ou une négligence de sa part ni de présumer que cette société savait ou aurait dû savoir qu'elle participait à une fraude fiscale.

97 Dans l'hypothèse où la juridiction de renvoi constaterait qu'Enteco Baltic a agi de bonne foi et a pris toutes les mesures pouvant raisonnablement être requises de sa part pour s'assurer que les opérations d'importation et de livraison réalisées ne la conduisaient pas à participer à une fraude fiscale, il importe de rappeler que, selon une jurisprudence constante, le principe de sécurité juridique s'oppose à ce qu'un État membre, qui a accepté dans un premier temps les documents présentés par le vendeur en tant que preuves justificatives du droit à l'exonération d'une livraison, puisse ultérieurement obliger ce vendeur à s'acquitter de la TVA afférente à cette livraison en raison d'une fraude commise par l'acquéreur dont ledit vendeur n'avait et ne pouvait avoir connaissance (voir, en ce sens, arrêts du 27 septembre 2007, *Teleos e.a.*, C-409/04, EU:C:2007:548, point 50, ainsi que du 14 juin 2017, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, point 75).

98 Il ne ressort pas des éléments du dossier dont dispose la Cour que ces conditions sont satisfaites dans la situation en cause au principal. À cet égard, il ressort, certes, de ces éléments que, sur le fondement des éléments de preuve soumis par Enteco Baltic, l'Inspection a conclu que les conditions de l'exonération des livraisons intracommunautaires étaient remplies et qu'aucune négligence ne pouvait être reprochée à cette société. Toutefois, il convient de souligner que l'analyse effectuée par l'Inspection, qui ne portait en tout état de cause que sur certaines des opérations en cause au principal, n'empêchait pas le SDV de vérifier, lors d'un nouveau contrôle, effectué dans le respect des délais applicables, si Enteco Baltic n'avait pas et ne pouvait avoir connaissance d'une éventuelle fraude fiscale commise par l'acquéreur s'agissant de l'ensemble des opérations en cause.

99 L'interprétation du principe de sécurité juridique à la lumière des considérations exposées aux points 97 et 98 du présent arrêt n'est pas remise en cause par l'argument avancé au cours de l'audience par le gouvernement lituanien et la Commission, selon lequel les contrôles réalisés, respectivement, par l'Inspection et le SDV auraient des objets différents, la première examinant le

respect des conditions posées à l'article 138 de la directive TVA et le second vérifiant le respect des conditions prévues à l'article 143, paragraphe 1, sous d), de cette directive. En effet, le bénéfice de l'exonération à l'importation au titre de l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA est subordonné à la réunion des conditions de l'exonération de la livraison intracommunautaire subséquente au titre de l'article 138, paragraphe 1, de cette directive. Or, selon les indications figurant dans la décision de renvoi, la décision du SDV concernait précisément les conditions de cette dernière disposition.

100 À la lumière des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux cinquième et sixième questions que l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une pratique administrative en vertu de laquelle, dans des circonstances telles que celles du litige au principal, le bénéfice du droit à l'exonération de la TVA est refusé à l'importateur de bonne foi, lorsque les conditions de l'exonération de la livraison intracommunautaire subséquente ne sont pas réunies en raison d'une fraude fiscale commise par l'acquéreur, à moins qu'il ne soit établi que l'importateur savait ou aurait dû savoir que l'opération était impliquée dans une fraude commise par l'acquéreur et qu'il n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour éviter sa participation à cette fraude. Le seul fait que l'importateur et l'acquéreur ont communiqué par des moyens de communication électroniques ne saurait permettre de présumer que l'importateur savait ou pouvait savoir qu'il participait à une telle fraude.

Sur la septième question

101 Par sa septième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que les autorités nationales compétentes sont tenues, lorsqu'elles examinent le transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire, de recueillir des informations auxquelles seules les autorités publiques peuvent accéder.

102 À cet égard, il convient de rappeler que, par analogie avec la jurisprudence citée au point 67 du présent arrêt et comme l'expose par ailleurs la juridiction de renvoi, il appartient à l'importateur de démontrer que les conditions de l'exonération à l'importation prévue à l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA sont remplies. À ce titre, il lui appartient, notamment, de démontrer que le pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire a été transféré à l'acquéreur.

103 En outre, dans le contexte des opérations intracommunautaires, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, lorsque le fournisseur n'est pas en mesure de produire les preuves nécessaires pour établir que les conditions de l'exonération d'une livraison intracommunautaire sont remplies, les autorités fiscales de l'État membre de départ de l'expédition ou du transport de biens ne sont pas tenues de demander des informations aux autorités de l'État membre de destination sur le fondement des dispositions du règlement no 1798/2003 relatives au système d'échange d'informations entre les administrations fiscales des États membres (voir, en ce sens, arrêt 22 avril 2010, X et fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 et C-539/08, EU:C:2010:217, point 37, ainsi que, par analogie, arrêt du 27 septembre 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, points 28, 34 et 38).

104 Une telle interprétation est transposable au règlement no 904/2010, qui est applicable, conformément à son article 62, deuxième alinéa, depuis le 1er janvier 2012 et qui abroge, en vertu de son article 61, premier alinéa, le règlement no 1798/2003 à compter de cette même date.

105 En effet, comme cela ressort en particulier des considérants 3, 4 et 7 du règlement no 904/2010, ce dernier a pour objectif de lutter contre la fraude à la TVA et l'évasion fiscale et de contribuer à l'application correcte de la TVA. À cette fin, ce règlement définit, conformément à son

article 1er, paragraphe 1, second alinéa, des règles et des procédures permettant aux autorités compétentes des États membres de coopérer et d'échanger entre elles toutes les informations susceptibles de permettre l'établissement correct de la TVA, de contrôler l'application correcte de la TVA, notamment sur les opérations intracommunautaires, et de lutter contre la fraude à la TVA. En particulier, l'article 7, paragraphe 1, dudit règlement prévoit, à cette fin, que, sur demande d'une autorité nationale, l'autorité requise communique toutes informations susceptibles de permettre l'établissement correct de la TVA. L'article 54, paragraphe 1, du règlement no 904/2010 prévoit des limites à cet échange d'informations entre les autorités nationales, lesquelles ne sont pas tenues de fournir les informations demandées en toutes circonstances. Partant, et en l'absence de disposition expresse, à cet égard, dans ce règlement, celui-ci ne confère aucun droit spécifique à un assujetti de demander la transmission d'informations dans l'hypothèse où il ne serait pas en mesure de fournir lui-même les éléments de preuve de nature à justifier son droit à une exonération à la TVA (voir, par analogie, arrêt du 27 septembre 2007, Twoh International, C?184/05, EU:C:2007:550, points 30 à 34).

106 À la lumière des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la septième question que l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que les autorités nationales compétentes ne sont pas tenues, lorsqu'elles examinent le transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire, de recueillir des informations auxquelles seules les autorités publiques peuvent accéder.

Sur les dépens

107 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) dit pour droit :

1) **L'article 143, paragraphe 1, sous d), et l'article 143, paragraphe 2, sous b), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2009/69/CE du Conseil, du 25 juin 2009, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que les autorités compétentes d'un État membre refusent l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation au seul motif que, à la suite d'un changement de circonstances intervenu postérieurement à l'importation, les produits en cause ont été livrés à un assujetti autre que celui dont le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée était indiqué dans la déclaration d'importation, alors que l'importateur a communiqué l'ensemble des informations relatives à l'identité du nouvel acquéreur aux autorités compétentes de l'État membre d'importation, à condition qu'il soit établi que les conditions de fond de l'exonération de la livraison intracommunautaire subséquente sont effectivement réunies.**

2) **L'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2009/69, lu en combinaison avec l'article 138 et l'article 143, paragraphe 2, sous c), de cette directive, telle que modifiée, doit être interprété en ce sens que :**

– **des documents, qui confirment le transport de biens depuis un entrepôt fiscal situé dans l'État membre d'importation à destination, non pas de l'acquéreur, mais d'un entrepôt fiscal situé dans un autre État membre, peuvent être considérés comme des éléments de preuve suffisants de l'expédition ou du transport de ces biens vers un autre État membre.**

– **des documents tels que des lettres d'expédition fondées sur la convention relative au contrat de transport international de marchandises par route, signée à Genève le 19 mai 1956, telle que modifiée par le protocole du 5 juillet 1978, et des documents administratifs**

électroniques accompagnant le mouvement en suspension de droits d'accises de biens peuvent être pris en compte pour établir que, au moment de l'importation dans un État membre, les biens en cause sont destinés à être expédiés ou transportés vers un autre État membre, au sens de l'article 143, paragraphe 2, sous c), de la directive 2006/112, telle que modifiée, pour autant que lesdits documents sont présentés à ce moment et comportent tous les renseignements nécessaires. Ces documents, de même que les confirmations électroniques de la livraison des produits et l'accusé de réception émis à l'issue d'un mouvement en suspension de droits d'accises sont de nature à établir que lesdits biens sont effectivement expédiés ou transportés à destination d'un autre État membre, conformément à l'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112, telle que modifiée.

3) L'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2009/69, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que les autorités d'un État membre refusent à un importateur le bénéfice du droit à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu à cette disposition, pour les importations de biens qu'il a effectuées dans cet État membre qui ont été suivies d'une livraison intracommunautaire, au motif que ces biens ont été non pas transmis directement à l'acquéreur, mais pris en charge par des entreprises de transport et des entrepôts fiscaux que ce dernier a désignés, lorsque le pouvoir de disposer desdits biens comme un propriétaire a été transféré, par l'importateur, à l'acquéreur. Dans ce cadre, la notion de « livraison de biens », au sens de l'article 14, paragraphe 1, de cette directive, telle que modifiée, doit être interprétée de la même manière que dans le contexte de l'article 167 de ladite directive, telle que modifiée.

4) L'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2009/69, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une pratique administrative en vertu de laquelle, dans des circonstances telles que celles du litige au principal, le bénéfice du droit à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation est refusé à l'importateur de bonne foi, lorsque les conditions de l'exonération de la livraison intracommunautaire subséquente ne sont pas réunies en raison d'une fraude fiscale commise par l'acquéreur, à moins qu'il ne soit établi que l'importateur savait ou aurait dû savoir que l'opération était impliquée dans une fraude commise par l'acquéreur et qu'il n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour éviter sa participation à cette fraude. Le seul fait que l'importateur et l'acquéreur ont communiqué par des moyens de communication électroniques ne saurait permettre de présumer que l'importateur savait ou pouvait savoir qu'il participait à une telle fraude.

5) L'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2009/69, doit être interprété en ce sens que les autorités nationales compétentes ne sont pas tenues, lorsqu'elles examinent le transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire, de recueillir des informations auxquelles seules les autorités publiques peuvent accéder.

Signatures

* Langue de procédure : le lituanien.