

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

20 iunie 2018(\*)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 143 alineatul (1) litera (d) și articolul 143 alineatul (2) – Scutiri de TVA la import – Import urmat de o livrare intracomunitară – Condiții – Dovada expedierii sau a transportului bunurilor către un alt stat membru – Transport în regim suspensiv de accize – Transfer al dreptului de a dispune de bunuri către cumpărător – Fraudă fiscală – Inexistența unei obligații a autorității competente de a ajuta persoana impozabilă să colecteze informațiile necesare pentru a dovedi îndeplinirea condițiilor scutirii”

În cauza C-108/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania), prin decizia din 15 februarie 2017, primită de Curte la 3 martie 2017, în procedura

**„Enteco Baltic” UAB**

împotriva

**Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

cu participarea:

**Vilniaus teritorinė muitinė,**

CURTEA (Camera a patra)

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, domnii C. Vajda și E. Juhász, doamna K. Jürimäe (raportor) și domnul C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 25 ianuarie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru „Enteco Baltic” UAB, de A. Medelienė, avocat, și de M. Bielskienė, avokato padėjėja;

– pentru guvernul lituanian, de R. Krasuckaitė, de D. Stepanienė, de K. Dieninis și de D. Kriaušėnas, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 22 martie 2018,

pronun?? prezenta

## Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 138, a articolului 143 alineatul (1) litera (d) ?i a articolului 143 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2009/69/CE a Consiliului din 25 iunie 2009 (JO 2009, L 175, p. 12) (denumit? în continuare „Directiva TVA”), precum ?i a principiilor neutralit??ii fiscale ?i protec?iei încrederii legitime.

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între „Enteco Baltic” UAB, pe de o parte, ?i Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Departamentul vamal din cadrul Ministerului Finan?elor, Lituania) (denumit? în continuare „SNV”), pe de alt? parte, în leg?tur? cu scutirea de taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) a importurilor în Lituania de combustibili proveni?i din Belarus, urmate de expedierea sau de transportul acestor combustibili c?tre alte state membre.

## Cadrul juridic

### Dreptul Uniunii

#### *Directiva TVA*

3 În conformitate cu articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, „«[l]ivrare de bunuri» înseamn? transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”.

4 Potrivit articolului 131 din aceast? directiv?:

„Scutirile prev?zute la capitolele 2-9 se aplic? f?r? s? aduc? atingere altor dispozi?ii [ale dreptului Uniunii] ?i în conformitate cu condi?iile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corect? ?i direct? a acestor scutiri ?i de a preveni orice posibil? evaziune, fraud? sau abuz.”

5 Articolul 138 alineatul (1) din directiva men?ionat? prevede:

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate c?tre o destina?ie aflat? în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul [Uniunii], de c?tre vânz?tor sau persoana care achizi?ioneaz? bunurile sau în numele acestora, pentru o alt? persoan? impozabil? sau pentru o persoan? juridic? neimpozabil? care ac?ioneaz? ca atare într?un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.”

6 Directiva 2009/69, al c?rei termen de transpunere a expirat la 1 ianuarie 2011, a ad?ugat un alineat nou, alineatul (2), la articolul 143 din versiunea ini?ial? a Directivei TVA. Întrucât opera?iunile în discu?ie în litigiul principal au avut loc în perioada cuprins? între anii 2010 ?i 2012, cele dou? versiuni succesive ale acestui articol 143 sunt aplicabile cauzei principale.

7 Considerentele (3)-(5) ale Directivei 2009/69 au urm?torul cuprins:

„(3) Importul de m?rfuri este scutit de plata [TVA] dac? este urmat de livrarea sau transferarea produselor respective unei persoane impozabile într?un alt stat membru. Condi?iile în care se acord? scutirea sunt stabilite de statele membre. Experien?a a ar?tat îns? c? diferen?ele în ceea ce prive?te aplicarea acestei dispozi?ii sunt exploatate de comercian?i pentru a evita plata TVA

pentru m?rfurile importate în aceste circumstan?e.

(4) Pentru a împiedica aceasta se impune s? se stabileasc?, la nivel comunitar, în cazul anumitor opera?iuni, condi?iile minime în care se aplic? această scutire.

(5) Deoarece, pentru motivele ar?tate, obiectivul prezentei directive, ?i anume abordarea chestiunii evaziunii de la plata TVA, nu poate fi realizat în mod suficient de statele membre ?i poate fi realizat, prin urmare, mai bine la nivel comunitar, Comunitatea poate adopta m?suri [...]"

8 Articolul 143 din Directiva TVA prevede:

„(1) Statele membre scutesc urm?toarele opera?iuni:

[...]

(d) importul de bunuri expediate sau transportate dintr?un teritoriu ter? sau dintr?o ?ar? ter?? într?un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, atunci când livrarea bunurilor respective de c?tre importatorul desemnat sau recunoscut în temeiul articolului 201 ca persoan? obligat? la plata TVA este scutit? în temeiul articolului 138;

[...]

(2) Scutirea prev?zută la alineatul (1) litera (d) se aplic? în cazurile în care importul este urmat de livrarea bunurilor scutite în temeiul articolului 138 alineatul (1) ?i alineatul (2) litera (c), numai dac?, la data importului, importatorul a pus la dispozi?ia autorit??ilor competente ale statului membru al importului cel pu?in informa?iile urm?toare:

(a) num?rul s?u de identificare TVA atribuit în statul membru în care are loc importul sau num?rul de identificare TVA al reprezentantului s?u fiscal, care este obligat la plata TVA, atribuit în statul membru în care are loc importul;

(b) num?rul de identificare TVA al clientului, c?ruia îi sunt livrate produsele în conformitate cu articolul 138 alineatul (1), atribuit în alt stat membru [...];

(c) dovada faptului c? produsele importate sunt destinate s? fie transportate sau expediate din statul membru în care se face importul spre un alt stat membru.

Cu toate acestea, statele membre pot dispune ca dovada men?ionat? la litera (c) s? fie prezentat? autorit??ilor competente numai la cerere."

9 Articolul 167 din această directiv? prevede:

„Dreptul de deducere ia na?tere în momentul în care taxa deductibil? devine exigibil?."

*Reglementarea referitoare la cooperarea administrativ? ?i la combaterea fraudei în domeniul TVA*

10 Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativ? ?i combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea ad?ugată (JO 2010, L 268, p. 1) este o reformare a Regulamentului (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativ? în domeniul taxei pe valoarea ad?ugată ?i de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92 (JO 2003, L 264, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 2, p. 85).

11 Regulamentul nr. 904/2010 abrog? – dup? cum prevede articolul 61 primul paragraf din acesta – Regulamentul nr. 1798/2003 începând cu 1 ianuarie 2012 ?i se aplic?, în conformitate cu articolul 62 al doilea paragraf, de la aceea?i dat?. Având în vedere momentul schimbului de

informa?ii solicitat în litigiul principal, Regulamentul nr. 904/2010 este pertinent pentru solu?ionarea prezentei cauze.

12 Considerentele (3), (4) și (7) ale Regulamentului nr. 904/2010 au urm?torul cuprins:

„(3) Frauda fiscală și evaziunea fiscală care se extind dincolo de frontierele statelor membre conduc la pierderi bugetare și la înc?lcări ale principiului impozitării corecte. Acestea pot provoca, de asemenea, denaturări ale circula?iei capitalurilor și ale condi?iilor concuren?ei. În acest fel, ele afectează func?ionarea pie?ei interne.

(4) Combaterea evaziunii în domeniul TVA necesită o cooperare strânsă între autorit?ile competente din fiecare stat membru, responsabile pentru aplicarea dispozi?iilor din acest domeniu.

[...]

(7) În vederea colectării taxei datorate, statele membre ar trebui să coopereze pentru a contribui la garantarea faptului că TVA este stabilită corect. Prin urmare, statele membre trebuie nu numai să controleze aplicarea corectă a taxei datorate pe propriul teritoriu, ci ar trebui, în egală măsură, să furnizeze asistență altor state membre pentru garantarea aplicării corecte a taxei datorate în alt stat membru ca urmare a unei activități desfășurate pe teritoriul propriu.”

13 Articolul 1 alineatele (1) și (2) din acest regulament prevede:

„(1) Prezentul regulament stabilește condi?iile în care autorit?ile competente din statele membre responsabile pentru aplicarea legisla?iei privind TVA trebuie să coopereze între ele și cu Comisia pentru a asigura respectarea respectivei legisla?ii.

În acest scop, prezentul regulament stabilește norme și proceduri care să permită autorit?ilor competente ale statelor membre să coopereze și să schimbe reciproc orice informa?ii care ar putea ajuta la efectuarea unei determinări corecte a TVA, la controlul aplicării corecte a TVA, mai ales în cazul tranzac?iilor intracomunitare, și la combaterea fraudei în domeniul TVA. Prezentul regulament stabilește în special normele și procedurile care permit statelor membre să colecteze și să facă schimb de astfel de informa?ii pe cale electronică.

(2) Prezentul regulament stabilește condi?iile în care autorit?ile men?ionate la alineatul (1) oferă asistență în privin?a protec?iei veniturilor din TVA pentru toate statele membre.”

14 Potrivit articolului 7 alineatul (1) din regulamentul men?ionat:

„La cererea unei autorit?i solicitante, autoritatea solicitată comunică informa?iile men?ionate la articolul 1, inclusiv orice informa?ii cu privire la unul sau mai multe cazuri specifice.”

15 Articolul 54 alineatul (1) din acest regulament prevede:

„Autoritatea solicitată dintr-un stat membru furnizează unei autorit?i solicitante din alt stat membru informa?iile prevăzute la articolul 1, cu condi?ia ca:

(a) numărul și natura cererilor de informa?ii înaintate de autoritatea solicitantă într-o anumită perioadă să nu implice o sarcină administrativă dispropor?ionată asupra autorit?ii solicitate;

(b) autoritatea solicitantă să fi epuizat sursele obișnuite de informa?ii pe care le?ar fi putut utiliza în condi?iile respective pentru a obține informa?iile solicitate, fără a risca să pericliteze realizarea obiectivului urm?rit.”

## *Reglementarea privind accizele*

16 Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12) prevede, în capitolul IV, normele care guvernează deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv de accize. Acest capitol cuprinde articolele 17-31 din directiva amintită.

17 Potrivit articolului 21 alineatele (1)-(3) din directiva menționată:

„(1) O deplasare de produse accizabile este considerată ca având loc în regim suspensiv de accize doar dacă este însoțită de un document administrativ electronic procesat în conformitate cu alineatele (2) și (3).

(2) În sensul alineatului (1) din prezentul articol, expeditorul depune un proiect de document administrativ electronic la autoritățile competente din statul membru de expediție, prin intermediul sistemului informatizat menționat la articolul 1 din Decizia nr. 1152/2003/CE (denumit în continuare «sistemul informatizat»).

(3) Autoritățile competente din statul membru de expediție efectuează o verificare electronică a datelor din proiectul de document administrativ electronic.

În cazul în care datele nu sunt corecte, expeditorul este informat fără întârziere.

În cazul în care datele sunt corecte, autoritățile competente din statul membru de expediție îi atribuie documentului un cod de referință administrativ unic și îl comunică expeditorului.”

18 Articolul 24 din directiva menționată prevede:

„(1) La primirea de produse accizabile în oricare dintre destinațiile menționate la articolul 17 alineatul (1) litera (a) punctele (i), (ii) sau (iv) sau la articolul 17 alineatul (2), destinatarul depune fără întârziere și în termen de cinci zile lucrătoare de la încheierea deplasării, cu excepția cazurilor justificate corespunzător în fața autorităților competente, un raport privind primirea acestora (denumit în continuare «raport de primire»), prin intermediul sistemului informatizat.

[...]

(3) Autoritățile competente din statul membru de destinație efectuează o verificare electronică a datelor din raportul de primire.

În cazul în care datele nu sunt corecte, destinatarul este informat fără întârziere.

În cazul în care datele sunt corecte, autoritățile competente din statul membru de destinație îi confirmă destinatarului înregistrarea raportului de primire și îl transmit autorităților competente din statul membru de expediție.

(4) Autoritățile competente din statul membru de expediție înaintează raportul de primire expeditorului. În cazul în care locul de expediție și cel de destinație se află în același stat membru, autoritățile competente din statul membru în cauză înaintează direct expeditorului raportul de primire.”

19 Regulamentul (CE) nr. 684/2009 al Comisiei din 24 iulie 2009 de implementare a Directivei 2008/118/CE a Consiliului în ceea ce privește procedurile informatizate pentru deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv de accize (JO 2009, L 197, p. 24) stabilește, printre

alte, în conformitate cu articolul 1 litera (a), măsuri cu privire la structura și la conținutul mesajelor electronice schimbate prin intermediul sistemului informatizat menționat la articolul 21 alineatul (2) din Directiva 2008/118, în sensul articolelor 21-25 din aceasta.

20 Potrivit articolului 3 din acest regulament:

„(1) Proiectul de document administrativ electronic prezentat în conformitate cu articolul 21 alineatul (2) din Directiva [2008/118] și documentul administrativ electronic căruia i-a fost atribuit un cod de referință administrativ în conformitate cu articolul 21 alineatul (3) al treilea paragraf din directiva menționată respect cerințele stabilite în tabelul 1 din anexa I la prezentul regulament.

(2) Proiectul de document administrativ electronic este prezentat cu cel mult 7 zile înainte de data indicată în document ca dată a expediției produselor accizabile vizate.”

21 Articolul 7 din regulamentul menționat prevede:

„Raportul de primire prezentat în conformitate cu articolul 24 din Directiva [2008/118] și raportul de export prezentat în conformitate cu articolul 25 din directiva menționată respect cerințele stabilite în tabelul 6 din anexa I la prezentul regulament.”

### **Dreptul lituanian**

22 Articolul 143 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA a fost transpus în dreptul lituanian prin articolul 35 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Legea lituaniană privind TVA-ul, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”). Acest articol 35 figurează în titlul V din Legea privind TVA-ul, care este intitulat „Cazurile în care produsele importate nu sunt supuse TVA-ului la import”. Acest articol prevede:

„1. Produsele importate sunt scutite de TVA-ul la import dacă se cunoaște, la momentul importului, că ele sunt destinate exportului și că vor fi transportate în alt stat membru, iar livrarea produselor de către importator din Republica Lituania către un alt stat membru, în temeiul capitolului VI din prezenta lege, este supus unei cote de TVA de 0 %.

2. Dispozițiile prezentului articol sunt aplicabile dacă importatorul este înregistrat în scopuri de TVA în Republica Lituania, iar produsele sunt transportate către un alt stat membru într-un termen care nu depășește o lună de la data faptului generator al taxei, prevăzut la articolul 14 alineatul 12 sau 13 din prezenta lege. Pentru motive obiective, se poate stabili un termen mai lung pentru transportul produselor.

3. Normele de aplicare a prezentului articol sunt stabilite de serviciul național vamal împreună cu administrația fiscală centrală.”

23 Potrivit articolului 49 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul:

„Cota de TVA de 0 % se aplică produselor livrate unei persoane înregistrate în scopuri de TVA în alt stat membru, care sunt exportate de pe teritoriul național în alt stat membru [...]”

24 Articolul 56 din Legea privind TVA-ul, referitor la „[j]ustificarea aplicării cotei de TVA de 0 %”, prevede:

„1. [...] O persoană impozabilă în scopuri de TVA care a aplicat cota de TVA de 0 % în temeiul articolului 49 din prezenta lege trebuie să aibă documente justificative cu privire la exportul produselor de pe teritoriul național și, în cazul în care cota de TVA de 0 % se aplică livrării de produse către o persoană înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru, dovezi că persoana

c?tre care au fost exportate m?rfurile este obligat? la plata TVA?ului în alt stat membru.

[...]

4. Sub rezerva celorlalte dispozi?ii ale prezentului articol, administra?ia fiscal? are dreptul, în conformitate cu normele prev?zute de Legea privind administra?ia fiscal? (Mokes?i? administravimo ?statymas), s? solicite prezentarea unor dovezi suplimentare care s? permit? aprecierea temeiului aplic?rii cotei de TVA de 0 %. [...]

5. Sub rezerva celorlalte dispozi?ii ale prezentului articol, administra?ia fiscal? are dreptul s? colecteze din proprie ini?iativ? sau prin intermediul serviciilor competente de punere în aplicare a legii dovezi suplimentare care s? permit? aprecierea temeiniciei aplic?rii cotei de TVA de 0 %. [...]"

25 Normele privind scutirea de TVA?ul la import a produselor importate ?i livrate în alt stat membru al Uniunii Europene (denumite în continuare „normele”) au fost aprobate prin Decizia nr. 1B-439/VA-71 a directorului SNV ?i a ?efului Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Inspectoratul fiscal na?ional din cadrul Ministerului Finanelor, Lituania) (denumit în continuare „Inspectoratul”) din 29 aprilie 2004. Punctul 4 din aceste norme are urm?torul cuprins:

„Produsele importate pe teritoriul na?ional sunt scutite de TVA în cazul în care sunt îndeplinite toate condi?iile urm?toare:

4.1. se cunoa?te, la momentul importului, c? produsele sunt destinate exportului ?i vor fi transportate într?un alt stat membru;

[...]”

26 Potrivit punctului 7 din normele men?ionate:

„Pe lâng? celelalte documente, se furnizeaz? în vederea controlului vamal, împreun? cu declara?ia vamal? de import:

[...]

7.2. documentele care demonstreaz? c? produsele importate pe teritoriul ??rii sunt destinate transportului ?i vor fi transportate în alt stat membru (documente de transport sau contract, printre altele).”

27 Normele au fost modificate prin Decizia nr. 1B-773/VA-119 a directorului SNV ?i a ?efului Inspectoratului din 28 decembrie 2010, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2011. Aceast? decizie a ad?ugat la acestea un punct nou, punctul 71, care prevede:

„Importatorul trebuie s? informeze imediat în scris serviciul vamal regional în cazul în care se schimb? locul de depozitare a produselor sau cump?r?torul acestora (persoana impozabil? din cel?alt stat membru ?i/sau statul membru în care sunt livrate produsele men?ionate în documentele furnizate în vederea controlului vamal), prezentând dovezi noi pentru a explica motivele modific?rilor ?i anexând copii ale documentelor justificative.”

### **Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare**

28 Enteco Baltic este o societate stabilit? în Lituania. Aceasta î?i exercit? activitatea în cadrul comer?ului cu ridicata de carburan?i.

29 În perioada în discuție în litigiul principal, cuprins între anii 2010 și 2012, Enteco Baltic a importat în Lituania combustibili proveniți din Belarus. Acești combustibili erau plasați sub regimul așa-numit „regimul vamal 42”, care permite punerea lor în liberă circulație cu scutire de TVA la import. În declarațiile de import, societatea respectivă a indicat numărul de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorilor aflați în alt stat membru, căroră intenționa să le livreze bunurile. Aceasta le depozita în antrepozite de produse accizabile care aparțineau altor întreprinderi lituaniene.

30 Enteco Baltic a vândut acești combustibili unor societăți stabilite în Polonia, în Slovacia și în Ungaria, pe baza unor contracte scrise și a unor comenzi individuale. Aceste contracte prevedeau o livrare „*ex works*” („franco fabrică”). Astfel, în temeiul contractelor menționate, Enteco Baltic era obligat doar să livreze combustibilii cumpărătorilor în Lituania, iar aceștia din urmă erau responsabili de continuarea transportului produselor către statul membru de destinație. Atât comenzile individuale ale cumpărătorilor, cât și facturile întocmite de Enteco Baltic erau trimise de regulă prin poștă electronică.

31 În vederea transportului lor, produsele făceau obiectul unor documente electronice de transport al produselor accizabile, precum și al unor scrisori de traseră CMR (scrisoare de expediție întocmită pe baza Convenției referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele, semnată la Geneva la 19 mai 1956, astfel cum a fost modificat prin Protocolul din 5 iulie 1978). Acestea din urmă erau completate de personalul responsabil al antrepozitului fiscal expeditor și indicau, printre altele, locul expedierii produselor (și anume antrepozitul fiscal expeditor), cumpărătorul lor și locul recepționării lor (și anume antrepozitul fiscal destinat).

32 După livrarea produselor în antrepozitele fiscale destinate situate în Polonia, Enteco Baltic primea o confirmare electronică a livrării acestor produse (denumită în continuare „confirmarea eROR”). Ea primea de asemenea scrisorile de traseră CRM de confirmare de către antrepozitele fiscale destinate a recepționării produselor menționate.

33 Enteco Baltic vindea uneori produse unor persoane impozabile situate în alte state membre, diferite de cele ale căror numere de identificare erau menționate în declarațiile de import. Elementele referitoare la acele persoane impozabile, inclusiv numărul lor de identificare în scopuri de TVA, erau furnizate întotdeauna Inspectoratului în rapoartele lunare de livrare a produselor în alte state membre.

34 În cursul anului 2012, Vilniaus teritorinė muitinė (Serviciul Regional Vamal din Vilnius, Lituania) (denumit în continuare „SVV”) a efectuat o analiză parțială a declarațiilor de import aferente perioadei cuprinse între 1 aprilie 2010 și 31 mai 2012 și a constatat nereguli în privința numerelor de identificare în scopuri de TVA. Acesta le-a corectat.

35 În cursul anului 2013, Inspectoratul a primit din partea administrațiilor fiscale maghiară, poloneză și slovacă informații cu privire la o eventuală fraudă în aplicarea „regimului vamal 42”. În special, aceste administrații au arătat că nu puteau certifica recepționarea combustibililor în discuție de către cumpărători și că aceștia din urmă nu au declarat TVA-ul pentru perioada în cauză.

36 Ținând seama de aceste informații, Inspectoratul a efectuat în anul 2013 un nou control fiscal privind executarea de către Enteco Baltic a obligațiilor în materie de TVA, aferent perioadei cuprinse între 1 ianuarie 2012 și 30 iunie 2013. Acesta a constatat că societatea amintită furnizase suficiente elemente de probă privind ieșirea produselor de pe teritoriul lituanian și realitatea transferului către cumpărători al dreptului de a dispune de acestea în calitate de proprietar. Potrivit Inspectoratului, nu s-a dovedit că, în cadrul operațiunilor în cauză, Enteco Baltic a acționat în



mod neglijent sau imprudent.

37 SVV a efectuat de asemenea, în cursul anilor 2014 și 2015, un nou control pentru perioada cuprinsă între 1 aprilie 2010 și 31 mai 2012, precum și un control inițial pentru perioada 1 iunie 2012-31 decembrie 2013. La finalul acestor controale, SVV a constatat că Enteco Baltic nu livrase combustibilii persoanelor impozabile indicate în declarațiile de import sau nu demonstrase că combustibilii fuseseră transportați și că dreptul de a dispune de aceștia în calitate de proprietar fusese transferat persoanelor al căror nume era indicat în facturile care menționau TVA-ul datorat.

38 Enteco Baltic s-a adresat unei societăți poloneze care oferă servicii de informații economice pentru a obține informații suplimentare privind transporturile în discuție. Ea a solicitat de asemenea SVV să se adreseze antrepozitelor fiscale poloneze pentru a obține informațiile pe care societatea de informații menționată nu le putea obține. Această cerere nu a fost admisă.

39 La 25 noiembrie 2015, SVV a adoptat un raport de inspecție în care a constatat că Enteco Baltic considerase în mod eronat că importurile de combustibili proveniți din Belarus erau scutite de TVA. În consecință, a obligat-o la plata sumei de 3 220 822 de euro cu titlu de TVA, majorată cu penalități și cu dobânzi de întârziere.

40 SNV a confirmat aceste ordine prin decizia din 16 martie 2016.

41 Enteco Baltic a formulat o cale de atac împotriva acestei decizii a SNV la Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale din cadrul guvernului, Lituania). Prin decizia din 1 iunie 2016, aceasta a retrimis cauza la SNV.

42 Atât Enteco Baltic, cât și SNV au sesizat instanța de trimitere, solicitând, printre altele, anularea deciziei Comisiei pentru litigii fiscale din cadrul guvernului.

43 În aceste împrejurări, Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 143 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că interzice autorităților fiscale dintr-un stat membru să refuze aplicarea scutirii prevăzute la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din această directivă pentru unicul motiv că, la momentul importului, bunurile erau destinate să fie livrate unui plătitor de TVA și, prin urmare, numărul său de identificare în scopuri de TVA a fost specificat în declarația de import, dar ulterior, în urma unei schimbări de situație, bunurile au fost transportate în vederea livrării către o altă persoană impozabilă (plătitoare de TVA), fiind comunicate autorităților publice informații complete despre identitatea cumpărătorului efectiv?

2) În împrejurări cum sunt cele din prezenta cauză, articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că documentele care nu au fost infirmate (scrisorile de trăsura [în formă electronică, denumite în continuare «scrisorile de trăsura eAD»] și confirmările de tip eROR) care confirmă transportul bunurilor dintr-un antrepozit fiscal de pe teritoriul unui stat membru către un antrepozit fiscal dintr-un alt stat membru pot fi considerate dovezi suficiente privind exportul bunurilor într-un alt stat membru?

3) Articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că interzice unei autorități fiscale dintr-un stat membru să refuze aplicarea scutirii prevăzute în cuprinsul său dacă dreptul de dispoziție nu a fost transferat cumpărătorului bunurilor în mod direct, ci prin intermediul persoanelor specificate de acesta (întreprinderi de transport/antrepozite fiscale)?

4) O practică administrativă încalcă principiul neutralității TVA-ului și principiul protecției [încrederii legitime] atunci când implică o interpretare diferită privind ceea ce este necesar să se considere ca fiind un transfer al dreptului de dispoziție și probele care trebuie să fie depuse pentru dovedirea unui asemenea transfer, după cum se aplică articolul 167 sau articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA?

5) Domeniul de aplicare al principiului bunei credințe în contextul percepției TVA-ului include și dreptul persoanelor de a fi scutite de TVA-ul la import [în temeiul articolului 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA] în situații cum este cea din procedura principală, altfel spus atunci când biroul vamal nu recunoaște dreptul unei persoane impozabile de a fi scutită de TVA-ul la import pe baza faptului că nu au fost respectate condițiile pentru livrarea ulterioară a bunurilor în cadrul Uniunii Europene (dispozițiile articolului 138 din Directiva TVA)?

6) Articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că interzice o practică administrativă a statelor membre potrivit căreia premisa că, în primul rând, dreptul de dispoziție nu a fost transferat unui anumit partener contractual și că, în al doilea rând, contribuabilul cunoștea sau putea să cunoască eventuala comitere a unei fraude în domeniul TVA-ului de către partenerul contractual se bazează pe faptul că întreprinderea a comunicat cu partenerii contractuali prin mijloace electronice de comunicare și că, în urma efectuării unui control de către o autoritate fiscală, s-a stabilit că partenerii contractuali nu își desfășurau activitatea la adresa specificată și nu au declarat TVA-ul pentru operațiunile cu persoana impozabilă?

7) Articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că, deși obligația de a dovedi dreptul la o scutire fiscală revine contribuabilului, aceasta nu înseamnă că autoritatea publică competentă, atunci când analizează transferul dreptului de dispoziție, nu are obligația de a colecta informații accesibile doar autorităților publice?"

## **Cu privire la întrebările preliminare**

### **Cu privire la prima întrebare**

44 Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă articolul 143 alineatul (1) litera (d) și articolul 143 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA trebuie să fie interpretate în sensul că se opun ca autoritățile competente ale unui stat membru să refuze scutirea de TVA-ul la import pentru simplul motiv că, în urma unei schimbări a circumstanțelor care a intervenit ulterior importului, produsele în discuție au fost livrate unei alte persoane impozabile decât cea al cărei număr de identificare în scopuri de TVA era indicat în declarația de import, deși importatorul a comunicat toate informațiile referitoare la identitatea noului cumpărător autorităților competente ale statului membru de import.

45 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că, după cum s-a amintit la punctul 6 din prezenta hotărâre, termenul de transpunere a Directivei 2009/69, care a introdus un alineat nou, alineatul (2), la articolul 143 din versiunea inițială a Directivei TVA, a expirat la 1 ianuarie 2011. Prin urmare, această dispoziție nu se aplică decât începând de la această dată.

46 În primul rând, din cuprinsul articolului 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA reiese că statele membre scutesc importul de bunuri expediate sau transportate dintr-un teritoriu terț sau dintr-o țară terță într-un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor atunci când livrarea bunurilor respective de către importatorul desemnat sau recunoscut în temeiul articolului 201 din această directivă ca persoană obligată la plata TVA-ului este scutită în temeiul articolului 138 din directiva menționată.

47 Scutirea de TVA-ul la import este astfel condiționat de realizarea subsecvent, de către importator, a unei livrări intracomunitare scutite, la rândul ei, în temeiul articolului 138 din Directiva TVA și depinde, prin urmare, de respectarea condițiilor materiale stabilite la acest articol, după cum a arătat avocatul general la punctele 42, 50 și 68 din concluzii.

48 În schimb, nici articolul 138, nici articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA nu prevede vreo obligație a importatorului de a indica numărul de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului care participă la operațiunea intracomunitară subsecventă.

49 Anterior modificării versiunii inițiale a Directivei TVA prin Directiva 2009/69, o astfel de obligație putea fi prevăzută de dreptul național, asemenea dreptului lituanian în cauza principală.

50 Astfel, în lipsa oricărei dispoziții în acest sens în Directiva TVA, revine statelor membre obligația de a stabili, în conformitate cu articolul 131 din această directivă, condițiile în care scutesc importurile urmate de o livrare intracomunitară în scopul de a asigura aplicarea corectă și simplă a scutirii la import prevăzute de directiva amintită și de a preveni orice posibilă fraudă, evaziune sau abuz. Cu toate acestea, în exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului care fac parte din ordinea juridică a Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 36 și jurisprudența citată, Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 27, precum și Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 33).

51 În această privință, Curtea a statuat deja, în contextul scutirii livrărilor intracomunitare, care este prevăzută la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA, că, din moment ce această scutire depinde de respectarea condițiilor materiale prevăzute în mod exhaustiv de această dispoziție, printre care nu figurează obligația cumpărătorului de a dispune de un număr de identificare în scopuri de TVA, statele membre nu pot, în principiu, să refuze beneficiul scutirii menționate din cauza nerespectării unei cerințe de formă precum identificarea în scopuri de TVA a cumpărătorului, prevăzută eventual de dreptul național al unui stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctele 29 și 32).

52 Aceleași considerații se impun atunci când, în temeiul articolului 131 din Directiva TVA, un stat membru prevede că beneficiul scutirii la import prevăzute la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din această directivă este condiționat de comunicarea de către importator a numărului de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului.

53 În al doilea rând, articolul 143 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA, care rezultă din modificările aduse prin Directiva 2009/69, prevede în prezent că, pentru a putea beneficia de scutirea la import prevăzută la alineatul (1) litera (d) din acest articol, importatorul trebuie să furnizeze, la momentul importului, numărul de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului.

54 Deși, în raport cu modul de redactare a dispoziției respective, aceasta ar putea fi interpretată în sensul că scutirea la import trebuie să fie refuzată atunci când importatorul, după ce a indicat un număr de identificare în scopuri de TVA al unui cumpărător, livrează bunurile în cauză unui alt cumpărător, o asemenea interpretare ar fi totuși contrară economiei generale a articolului 143 alineatul (2) din Directiva TVA și contextului acestuia.

55 Astfel, pe de o parte, din considerentele (3)-(5) ale Directivei 2009/69 reiese că articolul 143 alineatul (2) din Directiva TVA enumeră condițiile minimale de aplicare a scutirii de TVA la import pe care o prevede. Adugarea acestor condiții în Directiva TVA era justificată prin necesitatea de a se preveni o utilizare abuzivă și frauduloasă a sistemului scutirii de TVA de către operatori care

profit? de diferen?ele între condi?iile care guverneaz? acordarea scutirii la import stabilite anterior de statele membre. Rezult? c? obliga?ia importatorului de a furniza num?rul de identificare în scopuri de TVA al cump?r?torului – care figureaz? la articolul 143 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA, în urma modific?rii aduse prin Directiva 2009/69 – nu poate fi privit? ca o condi?ie material? a scutirii, ci tinde numai s? remedieze unele divergen?e în aplicarea scutirii între statele membre.

56 Acest lucru este valabil cu atât mai mult cu cât Directiva 2009/69 nu a modificat articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, care face trimitere la condi?iile materiale ale scutirii livr?rii intracomunitare subsecvente, stabilite la articolul 138 din această directiv?.

57 Pe de alt? parte, ?inând seama de considera?iile exprimate de avocatul general la punctele 67-71 din concluzii, trebuie ad?ugat c? re?inerea unei interpret?ri contrare a acestei dispozi?ii ar fi incompatibil? cu condi?ionarea beneficiului scutirii la import de respectarea condi?iilor scutirii livr?rii intracomunitare subsecvente ?i, în lipsa modific?rii acestor din urm? condi?ii – în special a articolului 138 din Directiva TVA – prin Directiva 2009/69, ar vicia sistemul acestor scutiri prin incoeren?e.

58 Prin urmare, indiferent dac? este considerat? aplicabil? versiunea ini?ial? a Directivei TVA sau Directiva TVA, scutirea la import nu poate fi refuzat? în principiu pentru simplul motiv c? produsele au fost livrate unui alt cump?r?tor decât cel al c?rui num?r a fost indicat la momentul importului, cu condi?ia s? se demonstreze c? importul este urmat efectiv de o livrare intracomunitar? care îndepline?te condi?iile materiale ale scutirii prev?zute la articolul 138 alineatul (1) din această directiv? ?i c? importatorul a informat?o întotdeauna, în mod corespunz?tor, pe autoritatea competent? cu privire la schimb?rile intervenite în leg?tur? cu identitatea cump?r?torilor.

59 Situa?ia ar fi diferit? numai dac? importatorul a participat cu inten?ie la o fraud? fiscal? care a periclitat func?ionarea sistemului comun al TVA?ului sau dac? înc?lcarea unei cerin?e de form? are ca efect împiedicarea prob?rii cu certitudine a îndeplinirii cerin?elor de fond (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 20 octombrie 2016, Plöckl, C?24/15, EU:C:2016:791, punctele 39, 43, 44 ?i 46, precum ?i Hot?rârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, punctele 36-39 ?i 42).

60 În plus, trebuie amintit c?, pentru a sanc?iona înc?lcarea unor cerin?e de form?, statele membre pot avea în vedere alte sanc?iuni decât refuzul unei scutiri de TVA, precum aplicarea unei amenzi sau a unei sanc?iuni pecuniare propor?ionale cu gravitatea înc?lc?rii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punctul 52).

61 În lumina considera?iilor care preced?, trebuie s? se r?spund? la prima întrebare c? articolul 143 alineatul (1) litera (d) ?i articolul 143 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA trebuie s? fie interpretate în sensul c? se opun ca autorit???ile competente ale unui stat membru s? refuze scutirea de TVA?ul la import pentru simplul motiv c?, în urma unei schimb?ri a circumstan?elor care a intervenit ulterior importului, produsele în discu?ie au fost livrate unei alte persoane imposabile decât cea al c?rei num?r de identificare în scopuri de TVA era indicat în declara?ia de import, de?i importatorul a comunicat toate informa?iile referitoare la identitatea noului cump?r?tor autorit???ilor competente ale statului membru de import, cu condi?ia s? se demonstreze c? sunt efectiv întrunite condi?iile de fond pentru scutirea livr?rii intracomunitare subsecvente.

### **Cu privire la a doua întrebare**

62 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri formulate, instan?a de trimitere urm?re?te în

esen?? s? afle dac? articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA coroborat cu articolul 138 ?i cu articolul 143 alineatul (2) litera (c) din aceast? directiv? trebuie s? fie interpretat ?n sensul c? documentele precum scrisorile de tr?sur? CMR ?i e?AD, precum ?i confirm?rile de tip e?ROR, prin care se confirm? transportul de bunuri de la antrepozitul fiscal situat ?n statul membru de import care nu are ca destina?ie cump?r?torul, ci un antrepozit fiscal situat ?n alt stat membru, pot fi considerate elemente de prob? suficiente ?n ceea ce prive?te expedierea sau transportul bunurilor ?n sensul acestor dispozi?ii.

63 Trebuie amintit c? articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA prevede scutirea importurilor de bunuri urmate de livr?ri intracomunitare care sunt, la r?ndul lor, scutite ?n temeiul articolului 138 alineatul (1) din aceast? directiv?.

64 Pe de o parte, din articolul 143 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, ale c?rui dispozi?ii sunt rezultatul modific?rilor aduse prin Directiva 2009/69, reiese c? scutirea la import nu se aplic? dec?t dac?, la momentul importului, importatorul face dovada c? bunurile importate sunt destinate s? fie transportate sau expediate din statul membru de import c?tre un alt stat membru.

65 ?n aceast? privin??, anterior acestor modific?ri, numai statele membre erau competente s? prevad? condi?iile c?rora le este supus? scutirea de TVA pentru importurile de bunuri, prev?zut? la articolul 143 alineatul (1) din Directiva TVA.

66 Pe de alt? parte, trebuie amintit c? scutirea unei livr?ri intracomunitare a unui bun ?n temeiul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA nu se aplic? dec?t atunci c?nd dreptul de a dispune de acest bun ?n calitate de proprietar a fost transmis persoanei care ?l achizi?ioneaz? ?i c?nd v?nz?torul dovede?te c? bunul respectiv a fost expedit sau transportat ?n alt stat membru ?i c?, ?n urma acestei expedi?ii sau a acestui transport, acela?i bun a p?r?sit ?n mod fizic teritoriul statului membru de plecare a expedierii sau a transportului (Hot?r?rea din 6 septembrie 2012, Mecsek?Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punctul 31 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?r?rea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, punctul 25).

67 Sarcina probei privind ?ndeplinirea condi?iilor prev?zute la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA revine p?r?ii care a solicitat beneficiul dreptului la scutirea de TVA, ?i anume furnizorului de bunuri (Hot?r?rea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C?184/05, EU:C:2007:550, punctul 26). Cu toate acestea, ?n condi?iile ?n care dreptul de a dispune de bunuri ?n calitate de proprietar este transferat cump?r?torului pe teritoriul statului membru de plecare a expedierii sau a transportului ?i ?n care acest cump?r?tor expediaz? sau transport? bunurile ?n afara teritoriului statului membru respectiv, dovada pe care furnizorul o poate prezenta autorit??ilor fiscale depinde ?n esen?? de elementele pe care le prime?te ?n acest scop de la cump?r?tor (Hot?r?rea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding, C?430/09, EU:C:2010:786, punctul 37, precum ?i Hot?r?rea din 14 iunie 2017, Santogal M?Com?rcio e Repara??o de Autom?veis, C?26/16, EU:C:2017:453, punctul 66).

68 ?n plus, din articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA ?i din jurispruden?a Cur?ii reiese c? condi?ia referitoare la expedierea sau la transportul bunurilor ?n cauz? este ?ndeplinit? atunci c?nd bunurile au p?r?sit efectiv teritoriul statului membru de plecare a expedierii sau a transportului pentru a fi transferate pe cel al statului membru de destina?ie (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 27 septembrie 2007, Teleos ?i al?ii, C?409/04, EU:C:2007:548, punctul 27, precum ?i punctul 33).

69 Rezult? din cele care preced? c?, pentru a beneficia de scutirea la import prev?zut? la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, importatorul trebuie, printre altele, s? prezinte autorit??ilor statului membru de import dovada c?, pe de o parte, la momentul importului, bunurile ?n discu?ie sunt destinate s? fie expediate sau transportate c?tre un alt stat membru ?i c?, pe de

alt? parte, în cadrul livrării intracomunitare subsecvente, bunurile menționate au făcut obiectul unei astfel de expedieri sau al unui astfel de transport.

70 În această privință, este suficient ca importatorul să demonstreze că bunurile în discuție sunt destinate să fie expediate sau transportate și sunt, ulterior, expediate sau transportate efectiv către un alt stat membru, fără a fi necesar să se demonstreze că destinația lor este efectiv adresa cumpărătorului acestor bunuri.

71 În speță, instanța de trimitere ridică în special problema valorii probante a scrisorilor de trîsur? CMR și e?AD, precum și a confirmărilor de tip e?ROR. Deși este de competența instanței de trimitere să aprecieze forța probantă a elementelor de probă prezentate în litigiul principal, Curtea poate totuși să îi furnizeze toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care îi pot fi utile.

72 În această privință, în ceea ce privește, mai întâi, scrisorile de trîsur? e?AD, este necesar să se facă trimitere la dispozițiile dreptului Uniunii referitoare la documentul administrativ electronic care însoțește deplasarea în regim suspensiv de accize (denumit în continuare „documentul e?AD”) a bunurilor accizabile cum sunt cele în discuție în litigiul principal.

73 Pe de o parte, din dispozițiile articolului 21 alineatul (2) din Directiva 2008/118 și din cele ale articolului 3 din Regulamentul nr. 684/2009 coroborat cu tabelul 1 din anexa I la acest regulament reiese că, cu cel mult șapte zile înainte de data expedierii produselor accizabile vizate, expeditorul depune la autoritățile competente din statul membru de expediere un proiect de document e?AD care cuprinde, printre altele, informații referitoare la operatorii economici în discuție – și anume la expeditor și la destinatar –, la locurile de expediere și de destinație, la bunurile expediate și la factura aferentă bunurilor respective, precum și la transportul acestora din urmă. Datele care figurează în acest proiect sunt verificate de autoritățile menționate, în conformitate cu articolul 21 alineatul (3) din directiva amintită.

74 După cum a arătat avocatul general la punctele 122 și 124 din concluzii, este necesar să se considere că un asemenea proiect de document e?AD, dacă este întocmit în mod corespunzător și prezentat la momentul importului, poate constitui un element care să permită să se demonstreze că, la momentul respectiv, bunul în discuție este destinat să fie transportat sau expedit către un alt stat membru, în sensul articolului 143 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA.

75 Pe de altă parte, trebuie precizat că, în conformitate cu articolul 24 din Directiva 2008/118, la primirea de produse accizabile, destinatarul depune un document de confirmare a primirii produselor la autoritățile competente ale statului membru de destinație, iar aceste autorități îl înaintează expeditorului. În această privință, din articolul 7 din Regulamentul nr. 684/2009 coroborat cu tabelul 6 din anexa I la acest regulament reiese că raportul de primire respectiv cuprinde, printre altele, o mențiune cu privire la documentul e?AD relevant.

76 La fel cum a procedat avocatul general la punctul 126 din concluzii, este necesar să se considere că un astfel de raport de primire poate demonstra că bunul în discuție a părăsit efectiv teritoriul statului membru de expediere și a fost transportat sau expedit către un alt stat membru, în sensul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

77 În continuare, în ceea ce privește confirmările de tip e?ROR, din elementele dosarului reiese că acestea sunt întocmite ulterior expedierii sau transportului bunurilor. Întrucât aceste confirmări nu există încă la momentul importului, ele nu pot permite să se demonstreze că, la momentul respectiv, bunurile în discuție sunt destinate să fie transportate sau expediate către un alt stat membru în sensul articolului 143 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA. În schimb, ele pot fi luate în considerare în scopul dovedirii realității expedierii sau a transportului respectivelor

bunuri în temeiul articolului 138 alineatul (1) din această directivă.

78 În sfârșit, în ceea ce privește scrisorile de trăsura CMR, este necesar să se arate că acestea sunt întocmite înainte de expedierea sau de transportul către statul membru de destinație și indică, printre altele, locul de expediere, cumpărătorul, locul de primire și vehiculele de transport. Prin urmare, ele pot demonstra că bunurile în discuție sunt destinate să fie expediate sau transportate către statul menționat și pot fi luate în considerare în temeiul articolului 143 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, în măsura în care au fost prezentate la momentul importului. Ele pot fi luate în considerare și în temeiul articolului 138 alineatul (1) din această directivă, cu atât mai mult atunci când, la finalul expedierii sau al transportului, cuprind o mențiune de primire.

79 În această privință, din decizia de trimitere reiese că, în fața instanței de trimitere, părțile din litigiul principal au poziții contrare în ceea ce privește aspectul dacă scutirea la import putea fi refuzată pentru simplul motiv că scrisorile CMR depuse de Enteco Baltic nu conțineau mențiunea de primire sau cuprindeau mențiunea de înregistrare a antrepozitelor fiscale poloneze. Cu toate acestea, trebuie arătat că acest motiv nu poate conduce, prin el însuși, la refuzul scutirii atunci când celelalte elemente de probă prezentate de această societate sunt de natură să demonstreze că, pe de o parte, la momentul importului, bunurile în discuție erau destinate să fie expediate sau transportate către un alt stat membru decât statul membru de import și că, pe de altă parte, în cadrul operațiunii subsecvente, aceste bunuri au fost efectiv expediate sau transportate către acest alt stat membru.

80 Prin urmare, instanței de trimitere îi revine sarcina de a verifica, în lumina tuturor elementelor de probă prezentate de Enteco Baltic, dacă aceste condiții sunt îndeplinite.

81 Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA coroborat cu articolul 138 și cu articolul 143 alineatul (2) litera (c) din această directivă trebuie să fie interpretat în sensul că:

- documentele prin care se confirmă transportul de bunuri de la un antrepozit fiscal situat în statul membru de import care nu are ca destinație cumpărătorul, ci un antrepozit fiscal situat în alt stat membru, pot fi considerate elemente de probă suficiente în ceea ce privește expedierea sau transportul acestor bunuri către un alt stat membru;

- documentele precum scrisorile de trăsura CMR și documentele eAD pot fi luate în considerare pentru a se demonstra că, la momentul importului într-un stat membru, bunurile în discuție sunt destinate să fie expediate sau transportate către un alt stat membru, în sensul articolului 143 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, cu condiția ca documentele menționate să fie prezentate la acest moment și să cuprindă toate informațiile necesare. Aceste documente, precum și confirmările de tip eROR și raportul de primire întocmit la finalul unei deplasări în regim suspensiv de accize sunt de natură să demonstreze că bunurile menționate sunt efectiv expediate sau transportate către un alt stat membru, în conformitate cu articolul 138 alineatul (1) din această directivă.

### **Cu privire la a treia și la a patra întrebare**

82 Prin intermediul celei de a treia și al celei de a patra întrebări formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că se opune ca autoritățile unui stat membru să îi refuze unui importator beneficiul dreptului la scutirea de TVA, prevăzut de această dispoziție, pentru importurile de bunuri pe care le-a efectuat în acest stat și care au fost urmate de o livrare intracomunitară, atunci când aceste bunuri nu au fost transmise

direct cumpărătorului, ci au fost preluate de întreprinderi de transport și de antrepozite fiscale desemnate de acesta și dacă noțiunea „livrare de bunuri” în sensul articolului 14 alineatul (1) din această directivă are același înțeles în acest context ca în contextul articolului 167 din directiva menționată.

83 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că scutirea la import prevăzută la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA depinde de realizarea subsecventă a unei livrări intracomunitare scutite, la rândul său, în temeiul articolului 138 alineatul (1) din această directivă.

84 Asemenea oricărei livrări de bunuri, astfel cum este definită la articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, o livrare intracomunitară necesită transmiterea către cumpărător a dreptului de a dispune de un bun corporal în calitate de proprietar (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 32).

85 Potrivit unei jurisprudențe constante, noțiunea „livrare de bunuri”, în sensul Directivei TVA, face obiectul unei definiții autonome și uniforme, proprii dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iunie 2010, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, punctul 22). În conformitate cu finalitatea Directivei TVA, care urmărește, printre altele, bazarea sistemului TVA-ului pe o definiție uniformă a operațiunilor impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 februarie 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, punctul 8, precum și Hotărârea din 11 mai 2017, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, punctul 25), această noțiune trebuie să aibă o semnificație uniformă în cadrul directivei respective. Prin urmare, ea nu poate fi interpretată în mod diferit în contextul scutirii la import și în cel al dreptului de deducere a TVA-ului în amonte, prevăzută la articolul 167 din Directiva TVA.

86 Din jurisprudența Curții reiese de asemenea că noțiunea „livrare de bunuri” nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care autorizează cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul său (Hotărârea din 3 iunie 2010, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, punctul 24 și jurisprudența citată).

87 Transferul dreptului de a dispune de un bun corporal în calitate de proprietar nu impune ca partea careia îi este transferat acest bun să îl dețină fizic, nici ca bunul menționat să fie transportat fizic către aceasta și/sau să fie primit fizic de ea (Ordonanța din 15 iulie 2015, *Itales*, C-123/14, nepublicată, EU:C:2015:511, punctul 36).

88 În schimb, în lipsa transferului dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar, nu pot intra sub incidența noțiunii „livrare de bunuri” nici transferul de bunuri în vederea simplei dețineri a acestora (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iulie 2005, *British American Tobacco și Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, punctul 36), nici deplasarea materială a bunurilor în cauză dintr-un loc în altul, efectuată de transportator în numele altor operatori (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iunie 2010, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, punctul 25).

89 În ceea ce privește litigiul principal, pentru a se determina dacă operațiunile realizate între importator și cumpărători în urma importului bunurilor în discuție trebuie să fie calificate ca „livrări de bunuri”, în sensul Directivei TVA, se impune, după cum reiese din cuprinsul punctelor 95-97 din concluziile avocatului general, să se aprecieze dacă dreptul de a dispune de aceste bunuri în calitate de proprietar a fost transferat de Enteco Baltic transportatorilor și antrepozitelor fiscale sau dacă aceștia din urmă au jucat doar un rol intermediar de transport și de depozitare, fără să le fi fost transmis acest drept. În această din urmă ipoteză și cu condiția ca dreptul menționat să fi fost efectiv transferat de Enteco Baltic cumpărătorilor, astfel cum lasă să se înțeleagă cererea de decizie preliminară, operațiunile amintite trebuie să fie calificate drept „livrări de bunuri”.



90 Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica, în lumina tuturor împrejurărilor de fapt de care dispune, dacă această situație se regăsește în litigiul aflat pe rolul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 februarie 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, punctul 13, precum și Hotărârea din 18 iulie 2013, *Evita K*, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 34).

91 Dacă, în urma acestei aprecieri, reiese că Enteco Baltic a transferat cumpărătorilor dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar și în măsura în care sunt întrunite celelalte condiții ale scutirii la import, scutirea la import nu poate fi refuzată societății Enteco Baltic.

92 Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se răspundă la a treia și la a patra întrebare că articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că se opune ca autoritățile unui stat membru să îi refuze unui importator beneficiul dreptului la scutirea de TVA, prevăzut de această dispoziție, pentru importurile de bunuri pe care le-a efectuat în acest stat membru și care au fost urmate de o livrare intracomunitară, pentru motivul că aceste bunuri nu au fost transmise direct cumpărătorului, ci au fost preluate de întreprinderi de transport și de antrepozite fiscale desemnate de acesta, atunci când dreptul de a dispune de bunurile menționate în calitate de proprietar a fost transferat de importator cumpărătorului. În acest cadru, noțiunea „livrare de bunuri”, în sensul articolului 14 alineatul (1) din această directivă, trebuie să fie interpretată în același mod ca în contextul articolului 167 din directiva menționată.

### **Cu privire la a cincea și la a șasea întrebare**

93 Prin intermediul celei de a cincea și al celei de a șasea întrebări formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei practici administrative în temeiul căreia, în împrejurări precum cele din litigiul principal, beneficiul dreptului la scutirea de TVA al la import îi este refuzat importatorului de bunăcredință atunci când condițiile privind scutirea livrării intracomunitare subsecvente nu sunt întrunite din cauza unei fraude fiscale săvârșite de cumpărător.

94 În această privință, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, nu este contrar dreptului Uniunii ca unui operator să i se ceară să acționeze cu bunăcredință și să ia orice măsură care poate fi cerută în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală. În ipoteza în care persoana impozabilă în cauză ținută sau ar fi trebuit să țină că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de persoana care a achiziționat bunurile și nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, scutirea ar trebui să îi fie refuzată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, punctele 48 și 54, precum și jurisprudența citată).

95 Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica, pe baza unei aprecieri globale a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din cauza principală, dacă Enteco Baltic a acționat cu bunăcredință și a luat toate măsurile care îi pot fi în mod rezonabil cerute pentru a se asigura că operațiunile de import și de livrare realizate nu o conduceau la participarea la o fraudă fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 53). Curtea poate totuși să îi furnizeze toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care îi pot fi utile (Hotărârea din 14 iunie 2017, *Santogal M.Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, punctul 72).

96 În speță, dosarul de care dispune Curtea nu conține elemente care să permită să se

constate dacă s-a demonstrat că Enteco Baltic a acționat sau nu a acționat cu diligența necesară. În această privință, trebuie să se precizeze însă că, după cum a arătat avocatul general la punctele 102-104 din concluzii, împrejurarea că importatorul ar fi comunicat cu clienții săi pe cale electronică nu permite nici să se rețină o lipsă a unei credințe sau o neglijență din partea sa, nici să se prezume că această societate Ția sau ar fi trebuit să Ție că participa la o fraudă fiscală.

97 În ipoteza în care instanța de trimitere ar constata că Enteco Baltic a acționat cu bună credință și a luat toate măsurile care îi puteau fi în mod rezonabil cerute pentru a se asigura că operațiunile de import și de livrare realizate nu o conduceau la participarea la o fraudă fiscală, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, principiul securității juridice se opune ca un stat membru care a acceptat inițial documentele prezentate de vânzător ca probe justificative ale dreptului la scutirea unei livrări să poată ulterior să oblige acest vânzător să achite TVA-ul aferent acestei livrări din cauza unei fraude săvârșite de cumpărător despre care respectivul vânzător nu avea și nu putea avea cunoștință (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 50, precum și Hotărârea din 14 iunie 2017, Santogal M.Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punctul 75).

98 Din elementele dosarului de care dispune Curtea nu reiese că aceste condiții sunt îndeplinite în situația în discuție în litigiul principal. În această privință, este cert că din aceste elemente reiese că, pe baza elementelor de probă prezentate de Enteco Baltic, Inspectoratul a constatat că erau îndeplinite condițiile scutirii livrărilor intracomunitare și că acestei societăți nu îi putea fi reproșat nicio neglijență. Cu toate acestea, trebuie subliniat că analiza efectuată de Inspectorat, care nu privea în orice caz decât unele dintre operațiunile în discuție în litigiul principal, nu împiedica SVV să verifice, cu ocazia unui nou control, efectuat cu respectarea termenelor aplicabile, dacă Enteco Baltic nu avea și nu putea să aibă cunoștință despre o eventuală fraudă fiscală săvârșită de cumpărător în ceea ce privește ansamblul operațiunilor în discuție.

99 Interpretarea principiului securității juridice în lumina considerațiilor expuse la punctele 97 și 98 din prezenta hotărâre nu este repusă în discuție de argumentul prezentat în Țedință de guvernul lituanian și de Comisie, potrivit căruia controalele realizate de Inspectorat și, respectiv, de SVV ar avea obiecte diferite, întrucât primul a examinat respectarea condițiilor prevăzute la articolul 138 din Directiva TVA, iar al doilea a verificat respectarea condițiilor prevăzute la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din această directivă. Astfel, scutirea la import în temeiul articolului 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA este condiționată de întrunirea condițiilor scutirii livrării intracomunitare subsecvente în temeiul articolului 138 alineatul (1) din această directivă. Or, potrivit indicațiilor care figurează în decizia de trimitere, decizia SVV privea tocmai condițiile prevăzute de această din urmă dispoziție.

100 În lumina considerațiilor care preced, este necesar să se răspundă la a cincea și la a șasea întrebare că articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei practici administrative în temeiul căreia, în împrejurări precum cele din litigiul principal, beneficiul dreptului la scutirea de TVA îi este refuzat importatorului de bună credință atunci când condițiile privind scutirea livrării intracomunitare subsecvente nu sunt întrunite din cauza unei fraude fiscale săvârșite de cumpărător, cu excepția cazului în care se demonstrează că importatorul Ția sau ar fi trebuit să Ție că operațiunea făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de cumpărător și nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita participarea sa la această fraudă. Simplul fapt că importatorul și cumpărătorul au comunicat prin mijloace de comunicare electronică nu poate permite să se prezume că importatorul Ția sau putea să Ție că participa la o asemenea fraudă.

## Cu privire la a 7-a întrebare

101 Prin intermediul celei de a 7-a întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că autoritățile naționale competente sunt obligate, atunci când examinează transferul dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar, să colecteze informații la care pot avea acces numai autoritățile publice.

102 În această privință, trebuie amintit că, prin analogie cu jurisprudența citată la punctul 67 din prezenta hotărâre și după cum a arătat, de altfel, instanța de trimitere, importatorului îi revine sarcina de a demonstra îndeplinirea condițiilor scutirii la import prevăzute la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA. În acest sens, îi revine, printre altele, sarcina de a demonstra că dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar a fost transferat cumpărătorului.

103 În plus, în contextul operațiunilor intracomunitare, din jurisprudența Curții reiese că, atunci când furnizorul nu este în măsură să prezinte probele necesare pentru a demonstra că sunt îndeplinite condițiile scutirii unei livrări intracomunitare, autoritățile fiscale ale statului membru de plecare a expedierii sau a transportului de bunuri nu sunt obligate să solicite informații autorităților statului membru de destinație pe baza dispozițiilor Regulamentului nr. 1798/2003 referitoare la sistemul de schimb de informații între administrațiile fiscale ale statelor membre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 aprilie 2010, X și fiscale eenheid Facet/Facet Trading, C-536/08 și C-539/08, EU:C:2010:217, punctul 37, precum și prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punctele 28, 34 și 38).

104 O asemenea interpretare poate fi transpusă în cazul Regulamentului nr. 904/2010, care este aplicabil, în conformitate cu articolul 62 al doilea paragraf din acesta, de la 1 ianuarie 2012, și care, în temeiul articolului său 61 primul paragraf, abrogă Regulamentul nr. 1798/2003 începând de la aceeași dată.

105 Astfel, după cum reiese în special din considerentele (3), (4) și (7) ale Regulamentului nr. 904/2010, acesta din urmă are ca obiectiv să combată fraudele în domeniul TVA-ului și evaziunea fiscală și să contribuie la aplicarea corectă a TVA-ului. În acest scop, acest regulament stabilește, în conformitate cu articolul său 1 alineatul (1) al doilea paragraf, norme și proceduri care să permită autorităților competente ale statelor membre să coopereze și să schimbe reciproc orice informații care ar putea ajuta la efectuarea unei stabiliri corecte a TVA-ului, la controlul aplicării corecte a TVA-ului, mai ales în cazul tranzacțiilor intracomunitare, și la combaterea fraudei în domeniul TVA. În special, articolul 7 alineatul (1) din regulamentul menționat prevede, în acest scop, că, la cererea unei autorități naționale, autoritatea solicitată comunică toate informațiile care pot permite stabilirea corectă a TVA-ului. Articolul 54 alineatul (1) din Regulamentul nr. 904/2010 prevede limite pentru acest schimb de informații între autoritățile naționale, care nu sunt obligate să furnizeze informațiile solicitate în orice împrejurări. Prin urmare și în lipsa unei dispoziții exprese în acest sens în regulamentul amintit, acesta nu conferă unei persoane impozabile niciun drept specific de a solicita transmiterea de informații în ipoteza în care nu ar fi în măsură să furnizeze ea însăși elementele de probă de natură să justifice dreptul său la o scutire de TVA (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punctele 30-34).

106 În lumina considerațiilor care preced, este necesar să se răspundă la a 7-a întrebare că articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că autoritățile naționale competente nu sunt obligate, atunci când examinează transferul dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar, să colecteze informații la care pot avea acces numai autoritățile publice.

## **Cu privire la cheltuielile de judecată**

107 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

1) **Articolul 143 alineatul (1) litera (d) și articolul 143 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2009/69/CE a Consiliului din 25 iunie 2009, trebuie să fie interpretate în sensul că se opun ca autoritățile competente ale unui stat membru să refuze scutirea de taxa pe valoarea adăugată la import pentru simplul motiv că, în urma unei schimbări a circumstanțelor care a intervenit ulterior importului, produsele în discuție au fost livrate unei alte persoane impozabile decât cea al cărei număr de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată era indicat în declarația de import, deși importatorul a comunicat toate informațiile referitoare la identitatea noului cumpărător autorităților competente ale statului membru de import, cu condiția să se demonstreze că sunt efectiv întrunite condițiile de fond pentru scutirea livrării intracomunitare subsecvente.**

2) **Articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2009/69, coroborat cu articolul 138 și cu articolul 143 alineatul (2) litera (c) din această directivă, astfel cum a fost modificat, trebuie să fie interpretat în sensul că:**

– **documentele prin care se confirmă transportul de bunuri de la un antrepozit fiscal situat în statul membru de import care nu are ca destinație cumpărătorul, ci un antrepozit fiscal situat în alt stat membru, pot fi considerate elemente de probă suficiente în ceea ce privește expedierea sau transportul acestor bunuri către un alt stat membru;**

– **documentele precum scrisorile de expediție întocmite pe baza Convenției referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele, semnat la Geneva la 19 mai 1956, astfel cum a fost modificat prin Protocolul din 5 iulie 1978, și documentele administrative electronice care însoțesc deplasarea bunurilor în regim suspensiv de accize pot fi luate în considerare pentru a se demonstra că, la momentul importului într-un stat membru, bunurile în discuție sunt destinate să fie expediate sau transportate către un alt stat membru, în sensul articolului 143 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat, cu condiția ca documentele menționate să fie prezentate la acest moment și să cuprindă toate informațiile necesare. Aceste documente, precum și confirmările electronice ale livrării produselor și raportul de primire întocmit la finalul unei deplasări în regim suspensiv de accize sunt de natură să demonstreze că bunurile menționate sunt efectiv expediate sau transportate către un alt stat membru, în conformitate cu articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat.**

3) **Articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2009/69, trebuie să fie interpretat în sensul că se opune ca autoritățile unui stat membru să îi refuze unui importator beneficiul dreptului la scutirea de taxa pe valoarea adăugată, prevăzut de această dispoziție, pentru importurile de bunuri pe care le-a efectuat în acest stat membru și care au fost urmate de o livrare intracomunitară, pentru motivul că aceste bunuri nu au fost transmise direct cumpărătorului, ci au fost preluate de întreprinderi de transport și de antrepozite fiscale desemnate de acesta, atunci când dreptul de a dispune de bunurile menționate în calitate de proprietar a fost transferat de**

importator cumpărătorului. În acest cadru, noțiunea „livrare de bunuri”, în sensul articolului 14 alineatul (1) din această directivă, astfel cum a fost modificată, trebuie să fie interpretată în același mod ca în contextul articolului 167 din directiva menționată, astfel cum a fost modificată.

4) Articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/69, trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei practici administrative în temeiul creia, în împrejurări precum cele din litigiul principal, beneficiul dreptului la scutirea de taxa pe valoarea adăugată la import îi este refuzat importatorului de bunuri credință atunci când condițiile privind scutirea livrării intracomunitare subsecvente nu sunt întrunite din cauza unei fraude fiscale săvârșite de cumpărător, cu excepția cazului în care se demonstrează că importatorul știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea facea parte dintr-o fraudă săvârșită de cumpărător și nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita participarea sa la această fraudă. Simplul fapt că importatorul și cumpărătorul au comunicat prin mijloace de comunicare electronică nu poate permite să se prezume că importatorul știa sau putea să știe că participa la o asemenea fraudă.

5) Articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/69, trebuie să fie interpretat în sensul că autoritățile naționale competente nu sunt obligate, atunci când examinează transferul dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar, să colecteze informații la care pot avea acces numai autoritățile publice.

Semnături

\* Limba de procedură: lituaniana.