

Ediție provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

PAOLO MENGOZZI

prezentate la 22 martie 2018(1)

Cauza C-108/17

UAB Enteco Baltic

împotriva

Muitinųs departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

cu participarea

Vilniaus teritorinų muitinų

[cerere de decizie preliminară formulată de Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania)]

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE – Articolul 138 alineatul (1) și articolul 143 alineatul (1) litera (d) și alineatul (2) din Directiva 2006/112 – Scutire de TVA la import urmată de o livrare intracomunitară scutită – Bunuri expediate sau transportate dintr-o țară terță către un alt stat membru decât statul membru de destinație – Comunicarea de către importator a numărului de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului în statul membru de destinație – Cerințe de formă sau de fond a dreptului de scutire la import – Documente suficiente pentru a dovedi faptul expedierii bunurilor către un alt stat membru – Noțiune și modalități ale transferului dreptului de a dispune de mărfuri către cumpărător – Buna-credință a importatorului – Cunoașterea de către persoana impozabilă a participării cumpărătorului la o fraudă fiscală – Acceptarea de către autoritatea competentă a declarațiilor importatorului – Securitate juridică – Obligație eventuală a autorităților competente de a ajuta persoana impozabilă să colecteze informațiile necesare pentru a dovedi îndeplinirea condițiilor de scutire”

I. Introducere

1. Prin prezenta cerere de decizie preliminară, Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania) solicită Curții să se pronunțe în esență cu privire la interpretarea articolului 14 alineatul (1), a articolului 138 alineatul (1), precum și a articolului 143 alineatul (1) litera (d) și alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(2), astfel cum a fost

modificat? prin Directiva 2009/69/CE a Consiliului din 25 iunie 2009, cu privire la evaziunea fiscal? legat? de import(3) (denumit? în continuare „Directiva TVA”), precum ?i a principiului protec?iei securit??ii juridice.

2. Cele ?apte întreb?ri preliminare adresate de instan?a de trimitere au fost formulate în contextul importului de c?tre UAB Enteco Baltic, în Lituania, de combustibil provenit din Belarus ?i destinat s? fac? obiectul unei livr?ri intracomunitare în alte state membre.

3. Problema cea mai controversat? ridicat? în prezenta cauz? este aceea dac? obliga?ia care revine unui importator, precum Enteco Baltic, de a comunica autorit??ilor competente ale statului membru de import num?rul de identificare în scopuri de TVA al clientului s?u, atribuit în statul membru de destina?ie a m?rfurilor, este o cerin?? pur formal? sau chiar material? a dreptului de a fi scutit de TVA-ul la import, de la data intr?rii în vigoare a Directivei 2009/69, care a introdus o astfel de obliga?ie chiar în textul Directivei 2006/112.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. 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”.

5. Articolul 20 din această directiv? define?te „achizi?ia intracomunitar?” ca fiind „ob?inerea dreptului de a dispune, ca ?i un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate c?tre persoana care achizi?ioneaz? aceste bunuri, de c?tre furnizor, sau de c?tre persoana care achizi?ioneaz? bunurile sau în numele acestora, într?un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor”.

6. Potrivit articolului 131 din directiva men?ionat?:

„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.”

7. Articolul 138 alineatul (1) din aceea?i directiv? 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.”

8. Articolul 143 din Directiva 2006/112 a fost modificat prin Directiva 2009/69, al c?rei articol 2 alineatul (1) primul paragraf stabile?te termenul de transpunere pentru 1 ianuarie 2011. 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 operațiuni, condițiile minime în care se aplică această scutire.

(5) Deoarece, pentru motivele arătate, obiectivul prezentei directive, și anume abordarea chestiunii evaziunii de la plata TVA, nu poate fi realizat în mod suficient de statele membre și poate fi realizat, prin urmare, mai bine la nivel comunitar, Comunitatea poate adopta măsuri în conformitate cu principiul subsidiarității prevăzut la articolul 5 din [Tratatul] CE. În conformitate cu principiul proporționalității, prevăzut la articolul respectiv, prezenta directivă nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului respectiv.”

9. În conformitate cu articolul 143 alineatul (1) litera (d) și alineatul (2) din Directiva TVA:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

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

[...]

(2) Scutirea prevăzută la alineatul (1) litera (d) se aplică în cazurile în care importul este urmat de livrarea bunurilor scutite în temeiul articolului 138 alineatul (1) și alineatul (2) litera (c), numai dacă, la data importului, importatorul a pus la dispoziția autorităților competente ale statului membru al importului cel puțin informațiile următoare:

(a) numărul și u de identificare TVA atribuit în statul membru în care are loc importul sau numărul de identificare TVA al reprezentantului său fiscal, care este obligat la plata TVA, atribuit în statul membru în care are loc importul;

(b) numărul de identificare TVA al clientului, căruia îi sunt livrate produsele în conformitate cu articolul 138 alineatul (1), atribuit în alt stat membru sau propriul număr de identificare TVA, atribuit în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul produselor, atunci când acestea sunt transferate în conformitate cu articolul 138 alineatul (2) litera (c);

(c) dovada faptului că produsele importate sunt destinate să 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 menționată la litera (c) să fie prezentată autorităților competente numai la cerere.”

10. Potrivit articolului 157 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, „[s]tatele membre pot scuti [...] importul de bunuri destinate plasării sub un regim de antrepozit, altul decât antrepozitul vamal”.

11. Articolul 167 din directiva menționată prevede că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

B. Dreptul lituanian

12. Articolul 35 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokestio įstatymas (Legea lituaniană privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), 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 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 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 alineatele 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 către serviciul național vamal [(denumit în continuare „SNV”) împreună cu administrația fiscală centrală].”

13. În conformitate cu articolul 49 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul:

„Cota TVA de 0 % se aplică produselor furnizate unei persoane înregistrate în scopuri de TVA în alt stat membru, care sunt exportate de pe teritoriul național în alt stat membru [fără a se ține seama de persoana care transportă produsele, indiferent dacă este vorba despre furnizor, despre cumpărător sau despre orice terț la care ar apela aceștia].”

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

„1. [...] O persoană impozabilă în scopuri de TVA care a aplicat cota de TVA de 0 %, în temeiul articolul 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 către care au fost exportate mărfurile este supusă la plata TVA-ului în alt stat membru [...].

[...]

4. Sub rezerva celorlalte dispoziții ale prezentului articol, administrația fiscală are dreptul, în conformitate cu normele prevăzute de Mokesi administravimo įstatymas [Legea privind administrația fiscală], să solicite prezentarea unor dovezi suplimentare care să permită aprecierea temeiului aplicării cotei de TVA de 0 %. Dacă persoana impozabilă nu poate demonstra că cota de TVA de 0 % a fost aplicată în mod întemeiat furnizării de produse, achiziției de produse în alt stat membru sau prestării de servicii, operațiunea respectivă trebuie să fie impozitată prin aplicarea cotei normale de TVA sau a unei cote reduse de TVA în cazul în care o astfel de cotă este prevăzută pentru produsele sau serviciile în cauză.

[...]

5. Sub rezerva celorlalte dispoziții ale prezentului articol, administrația fiscală are dreptul să colecteze din proprie inițiativă sau prin intermediul serviciilor competente de punere în aplicare a legii dovezi suplimentare care să permită aprecierea temeiului aplicării cotei de TVA de 0 %. După primirea dovezilor privind aplicarea necorespunzătoare a cotei de TVA de 0 % în cazul livrării de produse, al achiziției de produse în alt stat membru sau al prestării de servicii, operațiunea respectivă trebuie să fie impozitată prin aplicarea cotei normale de TVA sau a unei cote reduse, în cazul în care o astfel de cotă este prevăzută pentru produsele sau serviciile în cauză.”

15. Punctul 4 din „Regulamentul privind scutirea de TVA-ul la import a produselor importate și furnizate în alt stat membru al Uniunii Europene (denumit în continuare „regulamentul”), aprobat

prin Decizia nr. 1B?439/VA?71 a directorului SNV ?i a ?efului Valstybin?s mokes?i? inspekcijs prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Inspectoratul fiscal na?ional din cadrul Ministerului Finan?elor, Lituania) (denumit ?n continuare „inspectoratul fiscal”) din 29 aprilie 2004, are urm?torul cuprins:

„4. Produsele importate pe teritoriul na?ional sunt scutite de TVA ?n cazul ?n care sunt ?ndeplinite toate condi?iile urm?toare:

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

4.2) importatorul produselor este ?nregistrat ?n scopuri de TVA pe teritoriul na?ional la momentul ?ntocmirii declara?iei vamale de import ?n vederea controlului vamal;

4.3) livrarea produselor importate din Lituania ?n alt stat membru ?n temeiul dispozi?iilor titlului VI din Legea privind TVA?ul este scutit? prin aplicarea unei cote de TVA de 0 %;

4.4) importatorul furnizeaz? persoanei impozabile din cel?lalt stat membru acelea?i produse cu cele importate pe teritoriul na?ional;

4.5) produsele sunt transportate ?n cel?lalt stat membru ?n termen de maximum o lun? de la faptul generator al taxei prev?zut la articolul 14 alineatul 12 sau 13 din Legea privind TVA?ul sau ?n termenul prelungit de transport ?n alt stat membru prev?zut de dispozi?iile articolului 5 din regulament.”

16. Potrivit articolului 7 din regulament:

„7. Pe l?ng? celelalte documente, se furnizeaz? ?n vederea controlului vamal, ?mpreun? cu declara?ia vamal? de import:

– 7.1) un certificat de ?nregistrare ?n scopuri de TVA al importatorului ?i copia acestuia (certificat de ?nregistrare ?n scopuri de TVA care este returnat dup? verificarea copiei sale);

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

17. Regulamentul a fost completat cu punctul 71 prin Decizia nr. 1B?773/VA?119 din 28 decembrie 2010 a directorului SNV ?i a ?efului inspectoratului fiscal, care a intrat ?n vigoare la 1 ianuarie 2011. Punctul 71 prevede:

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

18. Punctul 27.49.1.7 din „Modalitățile de utilizare a documentului administrativ unic”, aprobate prin Decizia nr. 1B/289 din 13 aprilie 2004 al directorului SNV, impune importatorului să indice codul alfabetic al statului membru al Uniunii în care sunt exportate produsele în vigoare la momentul întocmirii declarației de import și numărul personal de identificare în scopuri de TVA al destinatarului produselor, furnizat de autoritățile competente ale statului membru al Uniunii, în cazul în care produsele necomunitare, care sunt scutite de TVA în temeiul articolului 35 din Legea privind TVA-ul, sunt luate în liberă circulație și importate pe piața națională.

III. Situația de fapt din litigiul principal, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

19. Enteco Baltic este o societate stabilită în Lituania. Aceasta are ca obiect de activitate comercializarea cu ridicata de carburanți.

20. În perioada cuprinsă între anii 2010 și 2012, Enteco Baltic a importat în Lituania combustibili din Belarus. Acești combustibili au fost plasați sub regimul așa-numit „regimul vamal 42”(4), care permite punerea lor în liberă circulație fără perceperea TVA-ului la import. În declarațiile de import, această societate a specificat numărul de identificare în scopuri de TVA al unui cumpărător aflat în alt stat membru, căruia intenționa să îi livreze bunurile. Aceasta le depozita în antrepozite de produse accizabile care aparțineau altor întreprinderi lituaniene.

21. 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 au inclus o livrare „franco fabrică” (ex-works)(5). Astfel, Enteco Baltic era obligat doar să livreze combustibilii cumpărătorilor în Lituania, iar aceștia din urmă erau responsabili de continuarea transportului către statul membru de destinație.

22. Cumpărătorii transmiteau comenzile lor specifice societății Enteco Baltic prin e-mail, specificând în special datele privind reprezentanții care ar urma să preia produsele comandate și datele referitoare la antrepozitele fiscale destinate(6) a acestor produse. Facturile cu TVA întocmite de Enteco Baltic erau trimise în mod obișnuit cumpărătorilor prin e-mail.

23. În vederea transportului lor, produsele făceau obiectul unor documente electronice de transport al produselor supuse accizelor, precum și al unor scrisori de traseră CMR(7). 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 destinatar).

24. După livrarea produselor în antrepozitele fiscale destinate(8), Enteco Baltic primea o confirmare e-ROR(9) cu privire la livrarea și la încheierea documentului electronic de transport. De obicei, aceasta primea de asemenea scrisorile de traseră CRM cu privire la confirmarea de către antrepozitele fiscale destinate a primirii produselor.

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

26. În 2012, Vilniaus teritorin? muitin? (Serviciul Regional Vamal din Vilnius, Lituania) (denumit în continuare „SVV”) a efectuat o analiz? par?ial? a declara?iilor de import referitoare la perioada cuprins? între 1 aprilie 2010 ?i 31 mai 2012 ?i a constatat nereguli în privin?a numerelor de identificare în scopuri de TVA. Acesta le?a corectat.
27. În 2013, inspectoratul fiscal a primit din partea administra?iilor fiscale polon?, slovac? ?i maghiar? informa?ii cu privire la o eventual? fraud? în aplicarea regimului vamal 42. În special, aceste administra?ii au afirmat c? nu puteau certifica recep?ionarea combustibililor în discu?ie de c?tre cump?r?tori ?i c? ace?tia din urm? nu au declarat TVA în perioada în cauz?.
28. Având în vedere aceste informa?ii, inspectoratul fiscal a efectuat un control fiscal în 2013. Aceasta a constatat c? Enteco Baltiv furnizase suficiente elemente de prob? privind ie?irea produselor din ?ar? ?i realitatea transferului c?tre cump?r?tor al dreptului de a dispune de acestea în calitate de proprietar. Potrivit inspectoratului fiscal, nu s?a dovedit c?, în cadrul opera?iunilor în cauz?, Enteco Baltic a ac?ionat în mod neglijent sau imprudent.
29. SVV a efectuat un nou control în anii 2014 ?i 2015, al c?rui obiect ?i perioad? coincideau par?ial cu obiectul ?i perioada controlului efectuat de inspectoratul fiscal în 2013. La finalul acestui nou control, SVV a constatat c? Enteco Baltic nu livrase combustibilii persoanelor impozabile indicate în declara?iile de import sau nu demonstrase c? combustibilii fuseser? transporta?i ?i c? dreptul de a dispune de ace?tia în calitate de proprietar fusese transferat persoanelor indicate în facturile cu TVA.
30. Enteco Baltic s?a adresat unei societ??i poloneze care ofer? servicii de informa?ii economice pentru a ob?ine informa?ii suplimentare privind transporturile în discu?ie ?i a solicitat SVV s? se adreseze antrepozitelor fiscale poloneze pentru a ob?ine informa?iile pe care societatea de informa?ii respectiv? nu le putea ob?ine. Nu s?a dat curs acestei cereri.
31. La 25 noiembrie 2015, SVV a adoptat un raport de inspec?ie, în care a constatat c? Enteco Baltic aplicase scutiri, în mod neîntemeiat, importurilor de combustibili din Belarus. Acesta a obligat-o la plata sumei de 3 220 822 de euro cu titlu de TVA, majorat? cu penalit??i ?i cu dobânzi de întârziere.
32. SNV a confirmat aceste ordine prin decizia din 16 martie 2016. În decizia respectiv?, SNV a afirmat c? scutirea la import nu poate fi aplicat? decât dac? dreptul de a dispune de produse este transferat în mod direct unei alte persoane obligate la plata TVA?ului din alt stat membru. În spe??, aceast? scutire nu putea fi acordat? Enteco Baltic deoarece combustibilul fusese livrat la antrepozite fiscale poloneze, al c?ror num?r de identificare în scopuri de TVA nu era indicat în facturile cu TVA.
33. Enteco Baltic a formulat o ac?iune împotriva acestei decizii la Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (Comisia pentru litigii fiscale din cadrul guvernului, Lituania) (denumit? în continuare „CLF”). Prin decizia din 1 iunie 2016, aceasta a trimis ac?iunea la SNV.
34. Atât Enteco Baltic, cât ?i SNV au sesizat instan?a de trimitere, solicitând printre altele anularea deciziei CLF.
35. În fa?a acestei instan?e, Enteco Baltic ?i SNV au discutat despre impactul livr?rii de combustibili unor persoane impozabile din alte state membre care nu erau identificate în declara?iile de import. Instan?a men?ionat? arat? c?, în declara?iile lunare privind livrarea produselor în alte state membre, Enteco Baltic furnizase inspectoratului fiscal toate datele

referitoare la cumpărători, inclusiv numărul lor de identificare în scopuri de TVA, fără a ascunde identitatea cumpărătorilor reali.

36. Pe de altă parte, instanța de trimitere ridică problema valorii probante a scrisorilor de trimitere CMR, a documentelor administrative în formă electronică eAD (denumit în continuare „documentul eAD”(10)), precum și a scrisorilor eROR.

37. De asemenea, instanța de trimitere urmărește să obțină clarificări cu privire la definiția exactă a unei livrări de bunuri, în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, în cazul în care dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar nu ar fi fost transferat în mod direct cumpărătorului, ci unor transportatori sau unor antrepozite fiscale poloneze. Aceasta arată că, în fața sa, Enteco Baltic se bazează pe jurisprudența referitoare la dreptul de deducere a TVA-ului.

38. În plus, instanța de trimitere ridică problema dacă, astfel cum a considerat CLF, bunacredința a furnizorului constituie sau poate constitui o condiție suplimentară pentru scutirea de TVA la import.

39. În sfârșit, această instanță urmărește să obțină clarificări cu privire la aprecierea relevanței elementelor de probă în scopul aplicării Directivei TVA.

40. În aceste împrejurări, Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius) 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 înfirmate (scrisorile de trimitere de tip eAD [document administrativ electronic] și confirmările de tip eROR [proces-verbal de primire]) 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 ea 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, în funcție de aplicabilitatea articolului 167 sau a articolului 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA?

5) Domeniul de aplicare al principiului buneicredințe 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 (în temeiul 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 care decide asupra problemei transferului dreptului de dispoziție nu are obligația de a colecta informații accesibile doar autorităților publice?”

41. Aceste întrebări au făcut obiectul unor observații scrise ale Enteco Baltic, ale guvernului lituanian, precum și ale Comisiei Europene. De asemenea, aceste părți interesate au fost ascultate de Curte în ședința din 25 ianuarie 2018.

IV. Analiză

42. Articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA prevede în esență scutirea importului de bunuri expediate dintr-o țară terță într-un stat membru, atunci când acest import este urmat de o livrare intracomunitară efectuată de către importator și scutită în temeiul articolului 138 din această directivă.

43. În cauza principală, reiese din explicațiile furnizate de instanța de trimitere că Enteco Baltic a beneficiat inițial de scutirea prevăzută la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA ca importator în Lituania de combustibili din Belarus, destinați livrării către cumpărători din Polonia, din Slovacia și din Ungaria, această livrare intracomunitară fiind scutită de TVA. Perioada în discuție în cauza principală privește importurile de combustibili care s-au desfășurat între 1 aprilie 2010 și 31 mai 2012.

44. În urma diferitelor controale efectuate la Enteco Baltic, asupra consecințelor cărora vom reveni ulterior, autoritatea vamală lituaniană a considerat că această societate era, în cele din urmă, plătitoare de TVA. În esență, astfel cum reiese din decizia de trimitere, se reproșează Enteco Baltic că a indicat, la momentul importului, un număr de identificare în scopuri de TVA, care nu corespunde în final celui al cumpărătorilor efectivi și/sau că nu a demonstrat că combustibilii importați erau destinați livrării în alt stat membru.

45. Reiese astfel din articolul 143 alineatul (2) din Directiva TVA că scutirea prevăzută la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din directiva menționată nu se aplică, în cazul unui import urmat de o livrare intracomunitară, decât dacă, la momentul importului, importatorul a furnizat autorităților competente din statul membru de import, printre altele, pe de o parte, numărul de identificare în scopuri de TVA atribuit în alt stat membru clientului căruia îi sunt livrate bunurile în conformitate cu articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA și, pe de altă parte, dovada că bunurile importate sunt destinate să fie transportate sau expediate din statul membru de import către un alt stat membru.

46. Având în vedere modul de redactare a articolului 143 alineatul (2) din Directiva TVA, cauza principală ar putea, *la prima vedere*, să fie soluționată cu ușurință. Astfel, ar fi posibil, după cum sugerează Comisia în observațiile sale scrise, să se admită faptul că condițiile prevăzute de acest articol nu ar trebui să fie considerate cerințe pur formale, ci cerințe de fond ale dreptului la scutirea de TVA-ul la import. Ar rezulta că lipsa îndeplinirii uneia dintre aceste condiții ar conduce la refuzul de a acorda această scutire sau, precum în cauza principală în ceea ce privește Enteco Baltic, ar conduce la recuperarea TVA-ului de la importator.

47. Abordarea propusă de Comisie în observațiile sale scrise ne pare însă să facă abstracție nu numai de circumstanțele oarecum speciale ale cauzei principale, ci și, mai important, de dificultățile legate de formularea cerințelor prevăzute la articolul 143 alineatul (2) din Directiva TVA și de condițiile de scutire a unei livrări intracomunitare, în conformitate cu articolul 138 alineatul (1) din respectiva directivă, în special în ceea ce privește obligația importatorului, la momentul importului, de a comunica numărul de înregistrare în scopuri de TVA al clientului căruia îi sunt livrate bunurile. De altfel, Comisia însuși și-a nuanțat puternic, dacă nu chiar a contrazis, propria poziție în cadrul ședinței în fața Curții(11).

48. Cele șapte întrebări adresate de instanța de trimitere se referă la natura, la întinderea și la îndeplinirea celor două cerințe menționate mai sus prevăzute la articolul 143 alineatul (2) din Directiva TVA, având în vedere circumstanțele de fapt din cauza principală, în special cele legate de dovada transportului și a transferului proprietății asupra combustibililor, precum și de comportamentul autorităților fiscale și al celei vamale lituaniene.

49. Luând în considerare aceste circumstanțe de fapt, vom examina, așadar, într-o primă etapă, prima întrebare preliminară care privește comunicarea numărului de identificare în scopuri de TVA al clientului importatorului, prevăzută la articolul 143 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA (titlul A de mai jos). Într-o a doua etapă, vom analiza celelalte șase întrebări adresate de instanța de trimitere, care se referă la articolul 143 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, și anume dovada faptului că bunurile importate sunt destinate să fie livrate într-un alt stat membru decât statul membru de import (titlul B de mai jos).

A. Cu privire la cerința de a comunica numărul de identificare în scopuri de TVA al clientului importatorului, prevăzută la articolul 143 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA (prima întrebare preliminară)

50. Astfel cum am arătat deja, scutirea importului prevăzută la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA depinde de existența în aval a unei livrări intracomunitare de asemenea scutite în temeiul articolului 138 din directiva menționată.

51. În temeiul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA, statele membre scutesc livrările de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Uniunii, de către vânzător sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, efectuate pentru o altă persoană fizică sau pentru o persoană juridică

neimpozabil? care ac?ioneaz? ca atare într?un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.

52. Potrivit unei jurispruden?e constante, scutirea de TVA în ceea ce prive?te livrarea intracomunitar? a unui bun nu devine aplicabil? decât dac? sunt întrunite trei condi?ii, ?i anume atunci când, în primul rând, dreptul de a dispune de acest bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achizi?ioneaz?, în al doilea rând, furnizorul dovede?te c? bunul respectiv a fost expedit sau a fost transportat în alt stat membru ?i, în al treilea rând, în urma acestei expedieri sau a acestui transport, acela?i bun a p?r?sit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare(12).

53. Prin urmare, aceste trei condi?ii constituie cerin?ele de fond care trebuie s? fie îndeplinite pentru ca furnizorul s? ob?in? scutirea unei livr?ri intracomunitare, în conformitate cu articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

54. Astfel cum a statuat deja Curtea, aceste condi?ii sunt enumerate în mod exhaustiv la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA(13). Ele nu includ, a?adar, obliga?ia furnizorului de a comunica num?rul de identificare în scopuri de TVA al cump?r?torului emis acestuia din urm? în statul membru de destina?ie.

55. Astfel, în pofida rolului important pe care îl are num?rul de identificare în scopuri de TVA al persoanelor impozabile în func?ionarea sistemului de TVA(14), Curtea a constatat c? cerin?a, impus? de dreptul na?ional furnizorului, de a comunica num?rul de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achizi?ioneaz? bunurile livrate, constituia o cerin?? de form? a c?rei neîndeplinire nu putea, indiferent de nerespectarea condi?iilor de fond ale livr?rii intracomunitare, s? repun? în discu?ie, în principiu, dreptul acestui furnizor de a ob?ine scutirea de TVA pentru opera?iunea respectiv?(15).

56. Curtea a condi?ionat această constatare de dou? rezerve care constituie cele dou? situa?ii în care nerespectarea unei cerin?e de form? poate determina pierderea dreptului de a fi scutit de TVA.

57. Este vorba, pe de o parte, de situa?ia în care persoana impozabil? a participat la o fraud? fiscal? ce a pus în pericol func?ionarea sistemului comun de TVA ?i în care, în consecin??, această persoan? impozabil? nu a ac?ionat cu bun?-credin?? ?i nu a luat nicio m?sur? care i s?ar putea pretinde în mod rezonabil pentru a se asigura c? opera?iunea pe care o efectueaz? nu îl determin? s? participe la o astfel de fraud? fiscal?(16).

58. Pe de alt? parte, înc?lcarea unei cerin?e de form? poate conduce la refuzul scutirii de TVA dac? această înc?lcare are ca efect împiedicarea prob?rii cu certitudine a îndeplinirii cerin?elor de fond(17).

59. În cauza principal?, rezult? atât din informa?iile comunicate de instan?a de trimitere, cât ?i din explica?iile furnizate în ?edin?? de guvernul lituanian, c? autoritatea fiscal?, ?i anume inspectoratul fiscal, responsabil s? verifice, în cu ocazia controlului desf?urat în 2013, îndeplinirea condi?iilor aferente *livr?rii intracomunitare*, a considerat c? Enteco Baltic a furnizat probe suficiente care atest? ie?irea produselor de pe teritoriul lituanian ?i realitatea transferului c?tre cump?r?tori al dreptului de a dispune de acestea în calitate de proprietar, f?r? s? se fi dovedit c?, în cadrul opera?iunilor în discu?ie, Enteco Baltic a ac?ionat în mod neglijent sau imprudent.

60. Având în vedere aceste constat?ri cu privire la respectarea condi?iilor de la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA, de care trebuie s? se ia act, erorile s?vâr?ite de Enteco Baltic în

ceea ce privește comunicarea numărului de identificare al cumpărătorului sau al cumpărătorilor în statele membre de destinație a combustibililor nu au împiedicat, prin urmare, inspectoratul fiscal, potrivit informațiilor puse la dispoziția Curții, să constate îndeplinirea cerințelor de fond ale livrării intracomunitare.

61. Trebuie să se analizeze în această etapă dacă autoritățile unui stat membru pot condiționa totuși dreptul de a scuti importul de bunuri care au fost livrate, operațiune care se găsește în amonte față de livrarea intracomunitară, de comunicarea de către importator, la momentul importului, a numărului de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului, cu alte cuvinte al destinatarului livrării intracomunitare.

62. După cum a reieșit în mod clar din informațiile comunicate de guvernul lituanian, o astfel de cerință impusă în privința importatorului există, în dreptul național, încă din anul 2004.

63. Or, în opinia noastră, până la modificarea Directivei 2006/112, efectuată prin Directiva 2009/69, o asemenea cerință, care nu era nicidecum impusă la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, trebuia calificată drept cerință de formă, în sensul jurisprudenței citate la punctul 55 din prezentele concluzii. Prin urmare, aceasta nu putea constitui ca atare un motiv valabil pentru a refuza scutirea importului bunurilor care au fost livrate ulterior într-un alt stat membru, indiferent de nerespectarea condițiilor de fond prevăzute la articolul 143 alineatul (1) litera (d) și la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

64. Această cerință de natură formală s-a transformat într-o condiție de fond a dreptului la scutirea importului atunci când Directiva 2009/69 care a introdus articolul 143 alineatul (2) litera (b) în textul Directivei 2006/112 a intrat în vigoare, și anume începând cu 25 iulie 2009?

65. Considerăm că răspunsul este negativ.

66. Desigur, modul de redactare a articolului 143 alineatul (2) din Directiva TVA ar putea sugera că cele trei categorii de informații enumerate la literele (a)-(c) sunt cerințe a căror respectare condiționează dreptul la scutirea importului, prevăzut la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din această directivă.

67. Cu toate acestea, chiar cu riscul de a ne repeta, nu există nicio îndoială că importul de bunuri, care este prevăzut la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, are ca finalitate un consum nu în statul membru de import, ci chiar în alt stat membru, a cărei scutire depinde în totalitate de o livrare intracomunitară scutită, la rândul său, în conformitate cu articolul 138 din Directiva TVA. Însuși articolul 143 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA menționează de asemenea, în mai multe rânduri, articolul 138 din această directivă.

68. Rezultă, în opinia noastră, că condițiile de fond ale dreptului la scutirea importului depind în totalitate de cele prevăzute la articolul 138 din Directiva TVA în ceea ce privește scutirea livrării intracomunitare în aval.

69. În consecință, fără a aduce modificări condițiilor de fond ale livrării intracomunitare, prevăzute la articolul 138 din Directiva TVA, care nu includ, în această etapă, astfel cum am subliniat deja, comunicarea de către furnizor a numărului de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului bunurilor în statul membru de destinație, legiuitorul Uniunii nu a putut intenționa în mod cert să condiționeze dreptul la scutirea importului de îndeplinirea unei astfel de cerințe.

70. În caz contrar, persoanelor impozabile importatoare și furnizoare de bunuri livrate în Uniune li s-ar refuza dreptul de a fi scutite de TVA-ul la import, chiar dacă îndeplinesc toate condițiile de fond pentru a obține scutirea livrării intracomunitare, de care depinde în totalitate scutirea

opera?iunii de import în amonte.

71. În pofida obiectivului legitim al combaterii fraudei fiscale, care a condus la adoptarea Directivei 2009/69, nu considerăm că inten?ia legiuitorului Uniunii a fost de a plasa persoanele impozabile în fa?a unor astfel de dificult??i și inconsecven?e ale sistemului instituit. Pentru persoanele impozabile vizate în special, această situa?ie ar fi incompatibil? cu aplicarea corect? și direct? a scutirilor prev?zute la articolul 131 din Directiva TVA(18).

72. De altfel, în cadrul ?edin?ei în fa?a Cur?ii, Comisia a afirmat că era mai puțin important să se cunoască numărul exact de identificare în scopuri de TVA al cump?r?torului decât să se poată stabili într-un fel sau altul această din urmă persoan?. Prin urmare, aceasta pare să fi admis, în mod relativ contradictoriu cu con?inutul observa?iilor sale scrise, că comunicarea de către importator, la momentul importului, a numărului de identificare în scopuri de TVA al cump?r?torului, prev?zut? la articolul 143 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA, rămâne o cerin?? de form?.

73. Prin urmare, nerespectarea unei asemenea cerin?e nu conduce, în opinia noastră, la pierderea dreptului de a fi scutit de TVA, ci ar putea, cel mult, să fie sanc?ionat? prin aplicarea unei amenzi, în conformitate cu dispozi?iile dreptului na?ional.

74. Aceste considera?ii sunt confirmate, în opinia noastră, de anumite elemente specifice cauzei principale.

75. În această privin??, trebuie să se arate că Enteco Baltic nu a omis, la momentul importului, să informeze autorit??ile competente cu privire la numărul de identificare în scopuri de TVA al cump?r?torului. Se pare, în schimb, potrivit indica?iilor comunicate de instan?a de trimitere, că, din cauza unei schimb?ri a situa?iei, numărul indicat ini?ial nu mai corespundea (sau nu mai corespundea exclusiv) celui al cump?r?torului efectiv.

76. Reiese din cuprinsul punctului 71 din regulamentul adoptat de directorul SNV și de ?eful inspectoratului fiscal că importatorul trebuie să informeze f?r? întârziere, în scris, SVV în special dacă survine o schimbare cu privire la o persoan? impozabil? din cel?lalt stat membru și/sau din statul membru în care sunt livrate produsele, men?ionate în documentele înaintate pentru controlul vamal, prezentând noi dovezi care să explice motivele modific?rilor și anexând copii ale documentelor justificative.

77. Această cerin??, impus? de reglementarea lituanian? în privin?a importatorului, care constă în obligarea acestuia să informeze autorit??ile vamale cu privire la modific?rile referitoare la identitatea cump?r?torului c?ruia îi sunt destinate bunurile, constituie, în opinia noastră, un indiciu că autorit??ile lituaniene consider? că deficien?ele sau erorile, la momentul importului, aferente numărului de identificare în scopuri de TVA al cump?r?torului, nu pot conduce ulterior, ca atare, la contestarea dreptului la scutirea importului. Astfel, nu ar avea nici un sens să se cear? importatorului să comunice o modificare cu privire la cump?r?tor dacă, în orice caz, o astfel de modificare ar presupune în mod automat refuzul dreptului la scutirea importului. Caracterul automat al pierderii dreptului la scutirea importului ca urmare a unor modific?ri ap?rute în identificarea în scopuri de TVA a cump?r?torului în statul membru de destina?ie a bunurilor livrate ar implica de asemenea încurajarea importatorilor să nu comunice niciodată astfel de modific?ri autorit??ilor na?ionale, de teama că își vor pierde dreptul la scutirea importului.

78. Tot în temeiul acestor norme sau, cel puțin, în temeiul acestei concep?ii asupra naturii pur formale a comunic?rii numărului de identificare în scopuri de TVA al cump?r?torului, se pare că, în cadrul primului control efectuat în 2012 în privin?a importurilor în discu?ie în cauza principal?, SVV a corectat din proprie ini?iativ?, conform constat?rilor efectuate de instan?a de trimitere, erorile

legate de neconcordanța acestor numere, astfel cum fuseseră comunicate de Enteco Baltic în declarațiile sale de import. Potrivit instanței de trimitere, societatea menționată ar fi comunicat de asemenea inspectoratului fiscal modificările aferente identității cumpărătorilor.

79. Prin urmare, considerăm că comunicarea de către importator, la momentul importului, a unui număr de identificare în scopuri de TVA al cumpărătorului care se dovedește, ca urmare a unei schimbări a situației, a nu mai corespunde în totalitate sau în parte cu numărul cumpărătorului efectiv nu poate avea drept consecință refuzul dreptului la scutirea importului decât în cele două situații, menționate la punctele 56-58 din prezentele concluzii, recunoscute de Curte în ceea ce privește nerespectarea unei cerințe de formă în cadrul scutirii livrării intracomunitare, în temeiul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

80. În aceste condiții, considerăm că trebuie să se răspundă la prima întrebare preliminară adresată de instanța națională după cum urmează:

Articolul 143 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că, având în vedere circumstanțele din cauza principală, nu permite autorităților competente ale unui stat membru să refuze scutirea prevăzută la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din această directivă pentru simplul motiv că, la momentul importului, se urmărea furnizarea produselor către o persoană impozabilă în alt stat membru, ceea ce explică faptul că numărul de identificare în scopuri de TVA al acestei persoane impozabile este specificat în declarația de import, în timp ce produsele, în urma unei schimbări ulterioare a situației, au fost livrate unei alte persoane impozabile (de asemenea plătitoare de TVA) și că autorităților din primul stat membru le-au fost comunicate toate informațiile referitoare la identitatea cumpărătorului efectiv.

B. Cu privire la cerința de a prezenta dovada faptului că bunurile importate sunt destinate să fie transportate sau expediate din statul membru în care se face importul spre un alt stat membru, prevăzută la articolul 143 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA (a doua-a șaptea întrebare preliminară)

81. A doua-a șaptea întrebare adresată de instanța de trimitere privesc în esență interpretarea articolului 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA și îndeplinirea cerinței, astfel cum a fost prevăzută la articolul 143 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, potrivit căreia trebuie pusă la dispoziție, la data importului, „dovada faptului că produsele importate sunt destinate să fie transportate sau expediate din statul membru în care se face importul spre un alt stat membru”, în special în legătură cu interpretarea articolului 138 alineatul (1) și a articolului 14 alineatul (1) din aceeași directivă, precum și a principiului securității juridice.

82. Înainte de a examina aceste întrebări, trebuie să se observe că dovada solicitată importatorului, în conformitate cu articolul 143 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, se referă la finalitatea importului în Uniune, și anume la faptul că această operațiune este destinată să fie urmată de o livrare intracomunitară, în conformitate cu articolul 138 alineatul (1) din directiva respectivă.

83. Prin urmare, importatorul trebuie să demonstreze, la momentul importului, că intenționează să îndeplinească condițiile de fond ale dreptului la scutirea livrării intracomunitare, astfel cum sunt prevăzute la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

84. Astfel cum am subliniat deja la punctul 52 din prezentele concluzii, acest articol impune trei condiții pentru ca dreptul la scutirea de TVA cu ocazia unei livrări intracomunitare să fie recunoscut. Reamintim că trebuie să se demonstreze, în primul rând, că dreptul de a dispune de acest bun în calitate de proprietar a fost transmis cumpărătorului, în al doilea rând, că bunul respectiv a fost expedit sau transportat în alt stat membru și, în al treilea rând, ca urmare a

acestei expedieri sau a acestui transport, același bun a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

85. Aceste condiții se confundă, în esență, cu îndeplinirea condiției impuse importatorului în cadrul articolului 143 alineatul (1) litera (d) și alineatul (2) din Directiva TVA, cu excepția faptului că, în acest din urmă caz, importatorul trebuie să demonstreze, „la data importului”, că bunurile importate în Uniune sunt „destinate” să facă obiectul unei livrări intracomunitare.

86. Astfel, după cum a înțeles perfect instanța de trimitere în contextul articolului 143 alineatul (1) litera (d) și alineatul (2) din Directiva TVA, importatorul trebuie să prezinte dovada, la data importului, pe de o parte, că dreptul de a dispune de bunurile importate în calitate de proprietar este destinat să fie transmis cumpărătorului și, pe de altă parte, că aceste bunuri sunt destinate să fie expediate sau transportate în alt stat membru, cu alte cuvinte, acestea sunt de asemenea menite să părăsească în mod fizic teritoriul statului membru de import.

87. În timp ce a treia-a șaptea întrebare adresate de instanța de trimitere se referă la dreptul, menit să fie transferat cumpărătorului, de a dispune de bunurile importate în calitate de proprietar, având în vedere circumstanțele din cauza principală, în special comportamentul Enteco Baltic și cel al autorităților lituaniene, cea de a doua întrebare privește, la rândul său, elementele de probă care permit să se demonstreze că, la data importului, bunurile importate sunt destinate să fie expediate sau transportate în alt stat membru. Vom examina aceste două puncte în mod succesiv.

1. Cu privire la dreptul, menit să fie transferat cumpărătorului, de a dispune de bunurile importate în calitate de proprietar (a treia-a șaptea întrebare)

88. Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere ridică problema dacă dreptul, menit să fie transferat cumpărătorului, de a dispune de bunuri în calitate de proprietar, poate fi constatat, chiar dacă acest drept nu era destinat să fie transferat în mod direct cumpărătorului, ci unor persoane pe care acesta le-a desemnat, și anume unor întreprinderi de transport sau unor antrepozite fiscale.

89. Această întrebare se referă, în opinia noastră, la conținutul noțiunii autonome și uniforme(19) de „livrare de bunuri”, în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, care precizează, mai exact, că „livrare de bunuri” înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

90. Potrivit jurisprudenței Curții, această noțiune 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 abilitază cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul acestui bun(20).

91. Rezultă că o operațiune poate fi calificată drept „livrare de bunuri”, în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA atunci când, prin această operațiune, o persoană imposibil procedeează la transferul unui bun corporal abilitând cealaltă parte să dispună de acest bun în fapt ca și cum ar fi proprietarul său, fără ca forma în care a fost dobândit dreptul de proprietate asupra respectivului bun să aibă vreo incidență în această privință(21).

92. Uniformitatea noțiunii și a definiției „livrării de bunuri” în Directiva TVA presupune, pentru a înclătura orice îndoială din perspectiva instanței de trimitere, având în vedere modul de redactare a celei de a patra întrebări, ca transferul către cumpărător al dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar să se aplice și în contextul interpretării articolului 143 alineatul (1) litera (d) și alineatul (2) din Directiva TVA, care reglementează scutirea importului de bunuri în Uniune, urmat de o livrare intracomunitară scutită(22). Transmiterea către client a dreptului de a

dispune de un bun corporal în calitate de proprietar constituie, astfel, o condiție inerentă oricărei livrări de bunuri(23).

93. Astfel cum a statuat Curtea, noțiunea „livrare de bunuri” are un caracter obiectiv care se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor în cauză și fără să fie necesar să se determine intenția persoanei impozabile(24). Această afirmație se aplică, în opinia noastră, și în cadrul interpretării articolului 143 alineatul (1) litera (d) și alineatul (2) din Directiva TVA, cu alte cuvinte este necesar să se verifice, în raport cu elemente de probă obiective, că, la data importului, bunurile importate erau „destinate” să facă obiectul unei livrări intracomunitare ulterioare, fără să fie necesar să se determine intenția exactă a importatorului la momentul respectiv.

94. Pe de altă parte, în cadrul aplicării articolului 267 TFUE, revine instanței naționale sarcina de a aprecia, de la caz la caz, în funcție de situația de fapt din litigiul cu care este sesizat, dacă transferul dreptului de a dispune de bunurile respective în calitate de proprietar s-a materializat(25).

95. În această privință, nu putem decât să reflectăm asupra modului de redactare a celei de a treia întrebări adresate de instanța de trimitere. Astfel, aceasta din urmă arată că dreptul de a dispune de combustibili nu ar fi fost transferat în mod direct cumpărătorilor indicați în declarațiile Enteco Baltic, ci unor întreprinderi de transport și unor antrepozite fiscale.

96. În cazul în care această situație se regăsește efectiv, acești operatori trebuie să fie considerați în acest caz ca fiind cumpărători efectivi de combustibili importați de Enteco Baltic, astfel cum propune Comisia. Or, în cazul în care aceste întreprinderi de transport și aceste antrepozite fiscale se află pe teritoriul lituanian, scutirea de TVA a importului nu ar putea să fie acordată Enteco Baltic, în opinia noastră, dat fiind că această operațiune nu ar fi fost urmată de o livrare intracomunitară, ci doar de o livrare internă.

97. În schimb, în cazul în care nici întreprinderile de transport, nici antrepozitele fiscale, indiferent dacă sunt stabilite în Lituania sau într-unul dintre celelalte trei state membre menționate de instanța de trimitere, nu au obținut dreptul de a dispune de combustibili în calitate de proprietari, cu alte cuvinte au servit pur și simplu ca intermediari de transport și, respectiv, de depozitare, care nu au acționat în nume propriu, astfel încât cumpărătorul indicat în declarațiile Enteco Baltic la data importului de combustibili să poată dispune de aceștia, scutirea importului în favoarea Enteco Baltic ar trebui, în opinia noastră, să poată fi recunoscută, în măsura în care celelalte condiții de fond privind dreptul la scutirea de TVA sunt îndeplinite.

98. Prin urmare, este de competența instanței de trimitere, având în vedere ansamblul circumstanțelor din cauza principală, să verifice care dintre aceste două ipoteze se dovedește a fi corectă.

99. Adăugăm însă că, printre circumstanțele care trebuie să fie luate în considerare de instanța de trimitere în cauza principală, figurează în special comportamentul societății Enteco Baltic și cel al autorităților lituaniene, ambele avute în vedere în a cincea-a șaptea întrebare adresate de instanța menționată.

100. În privința comportamentului Enteco Baltic, trebuie amintit faptul că nu este contrar dreptului Uniunii să se impună unui operator să acționeze cu bună-credință și să ia orice măsură care i s-ar putea pretinde în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală(26). În ipoteza în care persoana impozabilă în cauză și-a sau ar fi trebuit să și-o facă operațiunea pe care a efectuat-o în cea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și care nu luase toate măsurile rezonabile care îi stăteau în

putere pentru a evita fraudă respectiv?, ar trebui să i se refuze dreptul de a beneficia de scutire(27).

101. 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 bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea realizată nu o determina să participe la o fraudă fiscală(28).

102. În această privință, împrejurarea, menționată de instanța de trimitere în cea de a șasea întrebare preliminară, potrivit căreia Enteco Baltic ar fi comunicat cu clienții săi prin mijloace de comunicare electronice, în special pentru schimbul de documente contractuale, nu poate constitui în mod cert o dovadă a lipsei de bună-credință sau a neglijenței din partea importatorului cu privire la măsurile care pot fi așteptate în mod rezonabil de la un astfel de operator pentru a evita participarea la o fraudă fiscală.

103. Desigur, nu excludem ca importatorul care *omite*, la data importului bunurilor în cauză, să comunice autorităților naționale competente informațiile enumerate la articolul 143 alineatul (2) din Directiva TVA, să poată determina aceste autorități să presupună, având în vedere obiectivul pentru care dispoziția respectivă a fost introdusă în directiva respectivă, că acest importator știa sau ar fi trebuit să știe că participa la o fraudă fiscală.

104. Cu toate acestea, considerăm că o astfel de prezumție trebuie să poată fi răsturnată de către importator cu ajutorul tuturor mijloacele de probă admise de dreptul național.

105. În aceste condiții, având în vedere informațiile furnizate de instanța de trimitere, cauza principală se caracterizează, în special, nu prin omisiunea din partea Enteco Baltic de a furniza informațiile enumerate la articolul 143 alineatul (2) din Directiva TVA, ci printr-o apreciere diferită de către autoritățile vamale și fiscale a elementelor comunicate de operatorul respectiv, într-un context în care acesta pare să fi colaborat cu bună-credință cu autoritățile respective.

106. Astfel și această afirmație ne determină să examinăm chestiunea comportamentului autorităților naționale, elementele de fapt transmise de instanța de trimitere și modul de redactare a celei de a cincea întrebări pe care aceasta din urmă a adresat-o sugerează în mod ferm că, cu ocazia controlului efectuat în anul 2014 și în anul 2015, SVV a infirmat rezultatul controlului efectuat în anul 2013 de inspectoratul fiscal referitor la îndeplinirea condițiilor aferente existenței unei livrări intracomunitare scutite, în sensul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

107. Explicația furnizată de guvernul lituanian în cadrul ședinței în fața Curții, potrivit căreia aceste două autorități efectuează controale ale celor două domenii de aplicare sunt diferite dat fiind că autoritatea vamală verifică respectarea condițiilor prevăzute la articolul 143 alineatul (1) litera (d) și alineatul (2) din Directiva TVA, în timp ce autoritatea fiscală controlează îndeplinirea condițiilor de la articolul 138 din această directivă nu ne convinge. Astfel, după cum am menționat deja, scutirea la import acordată în temeiul articolului 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA depinde în totalitate de îndeplinirea condițiilor privind scutirea livrării intracomunitare care urmează acestui import, în conformitate cu articolul 138 alineatul (1) din directiva menționată. Prin urmare, controalele efectuate de autoritățile naționale se suprapun cel puțin parțial. Pe de altă parte, instanța de trimitere evocă, în cea de a cincea întrebare, faptul că autoritatea vamală (SVV și/sau SNV) s-a întemeiat, pentru a respinge dreptul la scutirea de TVA la import, pe faptul că condițiile privind menținerea (scutirii) pentru livrările de bunuri în interiorul Uniunii nu ar fi îndeplinite, și anume cele impuse la articolul 138 din Directiva TVA și care au făcut obiectul controlului efectuat de inspectoratul fiscal în 2013.

108. În aceste circumstanțe, trebuie reamintite, în opinia noastră, considerațiile emise de Curte, în privința comportamentului autorităților naționale în contextul aplicării scutirii livrărilor intracomunitare, în Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 50) și în Hotărârea din 14 iunie 2017, Santogal M.Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, punctul 75). Astfel, Curtea a statuat în acestea că principiul securității juridice se opune ca un stat membru, care a acceptat inițial documentele prezentate de furnizor/vânzător ca dovezi justificative ale dreptului la scutire, să poată ulterior să oblige acest furnizor/vânzător să achite TVA-ul aferent acestei livrări, din cauza unei fraude săvârșite de cumpărătorul despre care furnizorul/vânzătorul menționat nu avea și nu putea avea cunoștință.

109. Prin urmare, instanța de trimitere va trebui să verifice cu atenție dacă aceasta a fost într-adevăr situația în cauza principală.

110. Adugăm, în orice caz, că un stat membru nu poate invoca pentru a refuza dreptul la scutirea de TVA unei persoane impozabile care acționează cu bună-credință și în privința creia niciun indiciu probant nu dovedește că țara sau putea să ție că participa la o fraudă deficiențe care afectează coordonarea și cooperarea acțiunii propriilor sale autorități naționale. În această privință, este absolut revelator să se constate că cele două rapoarte ale Curții de Conturi a Uniunii Europene, întocmite în anul 2011 și, respectiv, în anul 2015 în urma unor audituri efectuate în mai multe state membre (29), rapoarte la care Comisia a făcut trimitere în observațiile sale scrise, evidențiază în mod special faptul că „controalele vamale și fiscale nu funcționează în mod eficient” și că „intervenția a două autorități diferite (vamală și fiscală) în tratamentul scutirii de TVA dăunează [acestei] eficiențe, întrucât nu există o comunicare continuă între acestea din urmă cu privire la importurile efectuate sub regim[ul] [vamal 42]” (30). Având în vedere elementele și circumstanțele subliniate de instanța de trimitere, cauza principală pare să ilustreze, în opinia noastră, evenimentele imprevizibile, chiar disfuncționalitățile, care afectează fluxul comunicării între autoritățile vamală și fiscală în cadrul aceluiași stat membru, evidențiate în rapoartele Curții de Conturi.

111. În schimb și în ceea ce privește cea de a șaptea întrebare adresată de instanța de trimitere, referitoare la eventuala obligație a autorităților lituaniene de a colecta informații de la întreprinderile din alte state membre cu scopul de a demonstra transferul dreptului de a dispune de bunurile livrate de Enteco Baltic, potrivit jurisprudenței, trebuie amintit că operatorului care invocă o scutire de TVA îi revine sarcina de a dovedi că sunt îndeplinite condițiile de fond ale acestei scutiri (31). Această jurisprudență se aplică, în opinia noastră, prin analogie, importatorului menționat la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA.

112. Cu privire la rolul autorităților naționale, Curtea a statuat deja, în esență, că actele adoptate la nivelul Uniunii prin care s-a instituit un sistem de schimburi de informații între administrațiile fiscale ale statelor membre (32) nu au fost puse în aplicare pentru a înlocui obligația, care revine persoanei impozabile, de a determina caracterul intracomunitar al operațiunilor efectuate, atunci când această persoană impozabilă nu este în măsură să furnizeze ea însăși dovezile necesare în acest scop (33).

113. Prin urmare, aceste acte nu conferă drepturi specifice unei persoane impozabile (34) care, în special, i-ar permite să obțină din partea unei autorități competente aprobarea de a utiliza mecanismul de schimb de informații pe care aceste acte l-au instituit.

114. Cu atât mai mult, considerăm că dreptul Uniunii în materia schimbului de informații și a cooperării administrative între statele membre în domeniul TVA-ului, nu impune autorităților naționale să colecteze, la cererea unei persoane impozabile, informații de la întreprinderi din alte state membre, atunci când această persoană impozabilă nu poate furniza ea însăși dovezile

necesare pentru a demonstra c? dreptul de a dispune, în calitate de proprietar, de bunurile importate ?i livrate a fost transmis persoanei care le achizi?ioneaz? ?i, la un nivel mai general, pentru a dovedi c? importurile sau livr?rile pe care această persoan? impozabil? le efectueaz? sunt scutite de TVA.

115. Prin urmare, propunem s? se r?spund? la a treia-a ?aptea întrebare preliminar? dup? cum urmeaz?:

articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA trebuie s? fie interpretat în sensul c? nu permite autorit??ilor competente dintr?un stat membru s? refuze scutirea de TVA la import atunci când dreptul de a dispune, în calitate de proprietar, de bunurile importate ?i livrate nu a fost transferat în mod direct cump?r?torului, în m?sura în care acest drept a fost efectiv transferat persoanei impozabile respective, iar nu altor persoane, fapt de care trebuie s? se asigure instan?a de trimitere ;

principiul securit??ii juridice trebuie s? fie interpretat în sensul c? se opune ca autoritatea vamal? a unui stat membru s? refuze dreptul la o scutire de TVA la import unei persoane impozabile, care ac?ioneaz? cu bun?-credin?? ?i despre care nu s?a demonstrat c? ?tia sau ar fi trebuit s? ?tie c? participa la o fraud? fiscal?, pentru motivul c? una dintre condi?iile materiale privind scutirea de TVA a livr?rii intracomunitare care a urmat importului nu mai este îndeplinit?, de?i această condi?ie a fost deja considerat? ca fiind îndeplinit? de autoritatea competent? a aceluia?i stat membru în urma unui control cu privire la înscrisurile ?i la documentele furnizate de persoana impozabil?. Este de competen?a instan?ei de trimitere s? verifice dac? situa?ia de fapt din litigiul principal permite s? se constate c? toate aceste circumstan?e ?i condi?ii sunt îndeplinite, fiind de la sine în?eles c? simplul fapt c? persoana impozabil? a utilizat mijloace electronice pentru a comunica cu partenerii s?i contractuali nu poate constitui un caz de neglijen?? sau de rea-credin?? din partea persoanei impozabile respective.

articolul 143 alineatul (1) litera (d) ?i alineatul (2) din Directiva TVA trebuie s? fie interpretat în sensul c? persoanei impozabile care invoc? scutirea de TVA la import, îi revine sarcina de a dovedi c? sunt îndeplinite condi?iile de fond ale acestei scutiri, f?r? ca persoana impozabil? respectiv? s? poat? solicita autorit??ilor competente din statul membru de import ca, atunci când examineaz? problema transferului în favoarea cump?r?torului al dreptului de a dispune, în calitate de proprietar, de bunurile livrate, s? colecteze de la alte persoane impozabile informa?ii accesibile doar autorit??ilor publice.”

2. Cu privire la elementele de prob? de natur? s? demonstreze c?, la data importului, bunurile importate sunt destinate s? fie expediate sau transportate în alt stat membru (a doua întrebare)

116. Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? Cur?ii s? se pronun?e cu privire la valoarea probant? a anumitor documente, cum ar fi documentele e?AD ?i scrisorile e?ROR, prin care se confirm? transportul de combustibil de la antrepozitul fiscal situat în statul membru de import (în spe??, Lituania) c?tre un antrepozit fiscal situat în statul membru de destina?ie (în mod aparent, în cauza principal?, Polonia).

117. Nici articolul 143 alineatul (1) litera (d) ?i alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, nici articolul 138 din aceasta nu specific? dovezile pe care trebuie s? le furnizeze persoanele impozabile pentru a beneficia de scutirea de TVA. Rezult? c?, în conformitate cu articolul 131 din Directiva TVA, această chestiune intr? în sfera de competen?? a statelor membre, cu respectarea principiilor generale de drept care fac parte din ordinea juridic? a Uniunii, între care figureaz? principiile securit??ii juridice ?i propor?ionalit??ii(35).

118. În ceea ce privește, în primul rând, interpretarea articolului 143 din Directiva TVA, după cum a arătat instanța de trimitere și astfel cum a subliniat Comisia, scrisorile eROR sunt documente electronice, specifice pentru produsele supuse accizelor, care sunt întocmite ulterior expedierii și/sau transportului de mărfuri, care atestă efectuarea acestor operațiuni.

119. Or, pentru a fi îndeplinită cerința enunțată la articolul 143 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, este necesar ca importatorul să facă dovada faptului că, „la data importului”, produsele importate sunt destinate să fie expediate sau transportate către un alt stat membru.

120. Prin urmare, scrisorile eROR nu pot constitui, în opinia noastră, elemente de probă suficiente pentru a demonstra că, la data importului, bunurile importate erau destinate să facă obiectul unei livrări intracomunitare.

121. În schimb, astfel cum a susținut și Comisia în observațiile sale scrise, sunt de natură să dovedească în mod obiectiv intenția, la data importului, de a expedia sau de a transporta bunurile importate spre un alt stat membru documentele comerciale, cum ar fi scrisorile de traseră CRM, care sunt întocmite înainte de expedierea menționată sau de transportul menționat către statul membru de destinație.

122. În ceea ce privește documentele eAD, reglementate de dispozițiile Directivei 2008/118 și ale Regulamentului nr. 684/2009, aceste documente trebuie să însoțească deplasările produselor în regim suspensiv de accize. Astfel, potrivit articolului 21 alineatul (2) din Directiva 2008/118 și articolului 3 din Regulamentul nr. 684/2009, un proiect de document administrativ electronic trebuie să fie depus de expeditor la autoritățile competente din statul membru de expediție cu cel puțin 7 zile înainte de data de expediere a produselor în cauză specificată pe acest document. O astfel de formalitate permite autorităților menționate să verifice validitatea datelor indicate în document, care includ în special, în temeiul tabelului 1 din Regulamentul nr. 684/2009, informațiile referitoare la mărfurile expediate, la operatorul de la locul de expediere, precum și la operatorul de la locul de destinație a produselor aflate în circulație. Prin urmare, este perfect posibil ca, la data importului unei mărfi provenite dintr-o țară terță, importatorul sau o persoană care acționează în numele acestuia să poată transmite proiectul de document eAD autorităților competente din statul membru din care marfa va fi transportată în regim suspensiv de accize, pentru ca acestea să îl valideze.

123. În cauza principală, nici împrejurările în care diferitele documente eAD au putut fi comunicate autorităților competente lituaniene, nici conținutul acestor documente (sau proiecte de documente), nici examinarea acestora de către autoritățile naționale nu reies din informațiile comunicate Curții.

124. Nu este mai puțin adevărat că, în opinia noastră, se poate afirma că documentul eAD poate constitui un element care să permită să se demonstreze că, la data importului, bunul importat era destinat a fi expedit către un alt stat membru, în sensul articolului 143 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA.

125. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă, la data importului, autoritățile naționale dispuneau de proiecte de documente eAD și dacă erau suficient de informate, controlând și tratamentul acordat de aceleași autorități documentelor respective.

126. În al doilea rând, în ceea ce privește expedierea sau transportul efectiv al bunului care face obiectul unei livrări intracomunitare, condiție care, după cum am subliniat deja, trebuie să fie îndeplinită în temeiul articolului 138 din Directiva TVA, de care depinde în totalitate scutirea importului prevăzută la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din directiva menționată, considerăm că

scrisorile e?ROR, emise de un antrepozit fiscal situat în statul membru de destina?ie, pot constitui dovezi cu privire la realitatea deplas?rii fizice a bunurilor livrate dincolo de frontierele statului membru de livrare. În ceea ce prive?te documentul e?AD, articolul 24 din Directiva 2008/118 prevede c?, la primirea produselor, destinatarul depune, în termen de cinci zile lucr?toare de la încheierea deplas?rii, un raport de primire la autorit??ile competente din statul membru de destina?ie, care verific? datele astfel comunicate, le pot valida ?i ulterior le pot transmite autorit??ilor competente din statul membru de expedi?ie. Conform articolului 7 ?i tabelului 6 din Regulamentul nr. 684/2009, raportul de primire trebuie s? includ? în special codul administrativ al documentului e?AD. Prin urmare, toate aceste informa?ii sunt de natur? s? demonstreze c? bunurile în cauz? au p?r?sit teritoriul statului membru de expedi?ie.

127. În aceast? privin??, nici modul de redactare a articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA, nici jurispruden?a care interpreteaz? aceast? dispozi?ie nu impun ca documentele transmise de furnizor s? fac? dovada unei expedieri sau a unui transport la destina?ie c?tre persoana care le?a achizi?ionat(36). Este suficient, dup? cum confirm? de altfel textul articolului 143 din Directiva TVA, ca bunul importat s? fi p?r?sit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare c?tre statul membru de destina?ie.

128. Este de competen?a instan?ei de trimitere s? verifice dac?, pe de o parte, la data importului, Enteco Baltic a furnizat suficiente înscrișuri care s? justifice c? combustibilii importa?i erau destina?i s? fac? obiectul unei livr?ri intracomunitare, în sensul articolului 143 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, ?i, pe de alt? parte, dac? societatea respectiv? a demonstrat corespunz?tor cerin?elor legale, în temeiul articolului 138 din directiva men?ionat?, c? ace?ti combustibili au p?r?sit în mod fizic teritoriul lituanian, ?inând seama, dup? cum am ar?tat deja, de comportamentul acestei societ??i ?i de cel al autorit??ilor na?ionale competente.

129. Prin urmare, propunem s? se r?spund? la a doua întrebare preliminar? dup? cum urmeaz?:

Articolul 143 alineatul (1) litera (d) ?i alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA trebuie s? fie interpretat în sensul c? anumite documente, precum documentul administrativ electronic (document a?a-numit „e?AD”) ?i scrisoarea de tr?sur? întocmit? pe baza Conven?iei semnate la Geneva la 19 mai 1956 referitoare la contractul de transport interna?ional de m?rfuri pe ?osele (scrisoare de tr?sur? a?a-numit? „CMR”), pot fi considerate elemente care permit s? se demonstreze c?, la data importului, bunurile importate sunt destinate s? fie expediate sau transportate în alt stat membru. Articolul 138 din Directiva TVA, la care face trimitere articolul 143 alineatul (1) litera (d) din aceast? directiv?, trebuie s? fie interpretat în sensul c? rapoartele de primire a documentelor e?AD ?i scrisorile de confirmare a?a-numite „e?ROR” pot fi considerate elemente care permit s? se demonstreze c? bunurile importate, care au f?cut obiectul livr?rii intracomunitare, au p?r?sit teritoriul statului membru de import ?i de furnizare, ?i au fost expediate c?tre statul membru de destina?ie.

V. Concluzie

130. Având în vedere toate considera?iile care preced?, propunem Cur?ii s? r?spund? la întreb?rile preliminare adresate de Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania) dup? cum urmeaz?:

„1) Articolul 143 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2009/69/CE a Consiliului din 25 iunie 2009, cu privire la evaziunea fiscal? legat? de import, trebuie s? fie interpretat în sensul c?, având în vedere circumstan?ele din cauza principal?, nu permite autorit??ilor competente dintr-un stat membru s? refuze scutirea prev?zută la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din aceast? directiv? pentru simplul motiv c?, la data importului, se

urmărise să se furnizeze produse unei persoane impozabile în alt stat membru, fapt care explică motivul pentru care numărul de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA) al acestei persoane impozabile este indicat în declarația de import, deși, în urma unei schimbări ulterioare a situației, produsele au fost livrate unei alte persoane impozabile (de asemenea plătitoare de TVA), iar autoritățile din primul stat membru li s-au comunicat toate informațiile referitoare la identitatea cumpărătorului efectiv.

2) Articolul 143 alineatul (1) litera (d) și alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2009/69, trebuie să fie interpretat în sensul că anumite documente, precum documentul administrativ electronic (documentul așezat pe suport „e-AD”) și scrisoarea de transport întocmită pe baza Convenției semnate la Geneva la 19 mai 1956 referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (scrisoare de transport așezat pe suport „CMR”), pot fi considerate elemente care permit să se demonstreze că, la data importului, bunurile importate sunt destinate să fie expediate sau transportate în alt stat membru. Articolul 138 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2009/69, articol la care face trimitere articolul 143 alineatul (1) litera (d) din această directivă, cu modificările ulterioare, trebuie să fie interpretat în sensul că rapoartele de primire a documentelor e-AD și scrisorile de confirmare așezate pe suport „e-ROR” pot fi considerate elemente care permit să se demonstreze că bunurile importate, care au fost obiectul livrării intracomunitare, au părăsit teritoriul statului membru de import și de furnizare, și au fost expediate către statul membru de destinație.

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 nu permite autorităților competente dintr-un stat membru să refuze scutirea de TVA la import atunci când dreptul de a dispune, în calitate de proprietar, de bunurile importate și livrate nu a fost transferat în mod direct cumpărătorului, în măsura în care acest drept a fost transferat persoanei impozabile respective, iar nu altor persoane, fapt de care trebuie să se asigure instanța de trimitere.

4) Principiul securității juridice trebuie să fie interpretat în sensul că se opune ca autoritatea vamală dintr-un stat membru să refuze dreptul de scutire de TVA al importului unei persoane impozabile care acționează cu bună-credință și despre care nu s-a demonstrat că știa sau ar fi trebuit să știe că participa la o fraudă fiscală, pentru motivul că una dintre condițiile de fond pentru scutirea de TVA a livrării intracomunitare care a urmat importului nu mai este îndeplinită, deși această condiție a fost deja considerată ca fiind îndeplinită de autoritatea competentă din același stat membru în urma unui control cu privire la înscrisurile și la documentele furnizate de persoana impozabilă. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă situația de fapt din cauza principală permite să se constate că toate aceste circumstanțe și condiții sunt îndeplinite, fiind de la sine înțelese că simplul fapt că persoana impozabilă a utilizat mijloace electronice pentru a comunica cu partenerii și contractuali nu poate constitui un caz de neglijență sau de rea-credință din partea persoanei impozabile respective.

5) Articolul 143 alineatul (1) litera (d) și alineatul (2) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2009/69, trebuie să fie interpretat în sensul că persoanei impozabile care invocă scutirea de TVA la import îi revine sarcina de a dovedi că sunt îndeplinite condițiile de fond ale acestei scutiri, fără ca persoana impozabilă respectivă să poată solicita autorităților competente din statul membru de import ca, atunci când examinează problema transferului în favoarea cumpărătorului al dreptului de a dispune, în calitate de proprietar, de bunurile livrate, să colecteze de la alte persoane impozabile informații accesibile doar autorităților publice.”

1 Limba originală: franceza.

2 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

3 JO 2009, L 175, p. 12.

4 Acest regim este numit „regimul vamal 42” sau „procedura vamal? 42” întrucât, pentru a obține scutirea de TVA, importatorul bunurilor trebuie să înscrie, în rubrica nr. 37 din documentul administrativ unic, un cod care începe cu 42. Acest regim permite importul cu scutire de TVA al bunurilor care fac ulterior obiectul unei livrări comunitare, cu formalități simplificate și cu costuri reduse.

5 În cadrul unui astfel de contract comercial, vânzătorul se obligă numai să livreze mărfurile pentru export, în timp ce cumpărătorul suportă toate riscurile legate de transportul acestora.

6 Cererea de decizie preliminară se referă numai la antrepozite situate în Polonia.

7 Scrisoarea de transport CMR [întocmită pe baza Convenției semnate la Geneva la 19 mai 1956 referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), *Recueil des traités*, 1961, vol. 399, p. 189] este un document de transport terestru care trebuie să fie redactat, înainte de executarea unui transport internațional de mărfuri, de una dintre părțile la contractul de transport. Scrisoarea de transport CMR atestă printre altele expedierea mărfurilor din momentul în care operatorul de transport o semnează.

8 A se vedea nota de subsol 6 de mai sus.

9 Este cert că eROR este o confirmare electronică de primire a produselor supuse accizelor, întocmită de destinatar.

10 Acronim pentru „electronic Administrative Document”. Documentul administrativ electronic este prevăzut de 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) și trebuie să respecte cerințele Regulamentului (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). Acest document oferă posibilitatea de a se beneficia de regimul suspensiv de accize.

11 A se vedea punctul 72 din prezentele concluzii.

12 A se vedea printre altele, în acest sens, Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 42), Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 31), Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 24), precum și Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punctul 30).

13 A se vedea Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 59), Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 29), și Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punctul 47).

14 În această privință, reamintim că articolul 214 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA solicită statelor membre să ia măsurile necesare pentru identificarea printr-un număr individual a persoanelor impozabile, număr individual de identificare în scopuri de TVA menționat la articolul 215 din această directivă. Pe de altă parte, pe lângă articolul 143 alineatul (2) din această directivă, o serie de dispoziții din acest act menționează numărul respectiv, astfel cum este cazul articolului 226 privind conținutul facturilor sau al articolului 365 privind declarația privind TVA. În contextul unor operațiuni intracomunitare, Curtea a subliniat de asemenea că acest număr urmărește să faciliteze stabilirea statului membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate:

a se vedea printre altele Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 27 și jurisprudența citată).

15 A se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctele 59-63), Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctele 51 și 52), Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 40), precum și Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 32).

16 A se vedea printre altele Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punctele 39 și 40 și jurisprudența citată).

17 Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 42 și jurisprudența citată).

18 A se vedea printre altele, în acest sens, Hotărârea din 3 septembrie 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punctul 28 și jurisprudența citată).

19 A se vedea Hotărârea din 3 iunie 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punctul 22).

20 A se vedea în special Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punctul 20) și Hotărârea din 3 septembrie 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punctul 51).

21 Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 35).

22 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere pare astfel să sugereze că autoritățile lituaniene s-ar întemeia pe o interpretare diferită a noțiunii de transfer al dreptului de dispoziție cu privire la bunuri, în funcție de faptul dacă acestea aplică normele referitoare la dreptul de deducere a TVA-ului (articolul 167 din Directiva TVA) sau pe cele referitoare la scutirea la import urmată de o livrare intracomunitară [articolul 143 alineatul (1) litera (d) și alineatul (2) din Directiva TVA]. După cum am arătat, o asemenea diferență de interpretare, care nu reiese, de altfel, în mod clar din motivarea deciziei de trimitere, nu se justifică, oricum, în niciun fel, în raport cu autonomia și cu uniformitatea definiției „livrării de bunuri”, în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA.

23 Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 32).

24 A se vedea în acest sens Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punctul 21 și jurisprudența citată).

25 A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 34).

26 A se vedea în special Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 48).

27 A se vedea în special Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 54) și Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 42).

28 A se vedea în special, prin analogie, Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 53) și Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 41).

29 A se vedea Curtea de Conturi, Raportul special nr. 13, *Le contrôle relatif au régime douanier 42 permet-il d'éviter et de détecter l'évasion en matière de TVA?*, Luxemburg, 2011, și, respectiv, Raportul special nr. 24, *Lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire: des actions supplémentaires s'imposent*, Luxemburg, 2015.

30 A se vedea Raportul special nr. 13, punctele 55 și 56. A se vedea de asemenea punctele 36-38 din raportul menționat, precum și punctele 78 și 79 din Raportul special nr. 24.

31 A se vedea în special Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 26), și Hotărârea din 7 decembrie 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 46).

32 Este vorba despre Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO 1977, L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21) și, respectiv, despre Regulamentul (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92 (JO 2003, L 264, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 85). Aceste două acte au fost înlocuite de Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal (JO 2011, L 64, p. 1), al cărei termen de transpunere a expirat la 1 ianuarie 2013, și, respectiv, de Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată (JO 2010, L 268, p. 1), intrat în vigoare la 1 ianuarie 2012.

33 A se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 34) și 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).

34 A se vedea, în privința Directivei 77/799, Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 31) și Hotărârea din 22 octombrie 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punctul 36). A se vedea de asemenea în acest sens, în privința Directivei 2011/16, care urmărește un obiectiv analog cu cel al Directivei 77/799 pe care a înlocuit-o, Hotărârea din 16 mai 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punctele 46, 47 și 58).

35 A se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 36), 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).

36 A se vedea în special, în acest sens, Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 31), Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 24), precum și Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 25).