

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

### **Cauza C-676 din 2022 B2 Energy s.r.o. Justificarea scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare prin probarea faptului că beneficiarul din alt stat membru este persoană impozabilă din perspectiva TVA.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

29 februarie 2024

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 138 alineatul (1) – Scutirea livrărilor intracomunitare de bunuri – Refuzul beneficiului scutirii – Probe – Furnizor al bunurilor care nu dovedește livrarea bunurilor către destinatarul indicat în documentele fiscale – Furnizor care prezintă alte informații care dovedesc calitatea de persoană impozabilă a destinatarului real”

În cauza C-676/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă), prin decizia din 26 octombrie 2022, primită de Curte la 2 noiembrie 2022, în procedura

**B2 Energy s.r.o.**

împotriva

**Odvolací finanční ředitelství,**

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul Z. Csehi (raportor), președinte de cameră, și domnii I. Jarukaitis și D. Gratsias, judecători,

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: doamna C. Strömholm, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 4 octombrie 2023,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Odvolací finanční ředitelství, de T. Měkýš și T. Rozehnal;

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru guvernul ceh, de M. Smolek, L. Březinová, O. Serdula, și J. Vláčil, în calitate de agenți;
  - pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și M. Salyková, în calitate de agenți,
- având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,
- pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între B2 Energy s.r.o., pe de o parte, și Odvolací finanční ředitelství (Direcția de Soluționare a Contestațiilor în materie fiscală, Republica Cehă) (denumită în continuare „Direcția de soluționare a contestațiilor”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul autorităților fiscale de a scuti de taxa pe valoarea adăugată (TVA) mai multe livrări intracomunitare efectuate de această societate.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

##### *Directiva TVA*

- 3 Articolul 131 din Directiva TVA prevede:  
„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”
- 4 Potrivit articolului 138 alineatul (1) din această directivă:  
„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității [Europene], de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în

numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.”

- 5 Articolul 139 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Scutirea prevăzută la articolul 138 alineatul (1) nu se aplică livrării de bunuri efectuate de persoane impozabile care beneficiază de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282-292.

Scutirea respectivă nu se aplică nici livrării de bunuri către persoanele impozabile sau persoanele juridice neimpozabile ale căror achiziții intracomunitare de bunuri nu se supun TVA în temeiul articolului 3 alineatul (1).”

*Regulamentul (UE) nr. 904/2010*

- 6 Potrivit considerentului (7) al Regulamentului (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):

„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.”

### **Dreptul ceh**

- 7 Potrivit articolului 92 alineatul 3 din zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Legea nr. 280/2009 privind Codul de procedură fiscală), în versiunea aplicabilă litigiului principal, persoana impozabilă va face dovada tuturor împrejurărilor pe care are obligația să le indice în declarația fiscală obișnuită, în declarația fiscală suplimentară și în alte documente.

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

- 8 Cererea de decizie preliminară a fost formulată în cadrul unui litigiu între B2 Energy, o societate cehă, pe de o parte, și Direcția de soluționare a contestațiilor, pe de altă parte, în legătură cu refuzul administrației fiscale de a scuti B2 Energy de TVA privind mai multe livrări de bunuri, pretins intracomunitare, cu destinația Polonia, pentru motivul că B2 Energy nu demonstrase îndeplinirea condițiilor pentru a beneficia de această scutire.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 9 În anul 2015, B2 Energy a efectuat livrări de ulei de rapiță către Polonia. Potrivit instanței de trimitere, aceste bunuri nu au fost livrate destinatarilor declarați în documentele fiscale, ci altor destinatari stabiliți în acest stat membru, dintre care unii au confirmat recepția prin aplicarea ștampilei și a semnăturii lor pe scrisori de trăsură internaționale.
- 10 După ce a efectuat, la 15 iulie 2015, un control fiscal pentru lunile februarie-mai 2015, administrația fiscală în cauză a constatat că B2 Energy nu demonstrase, pe baza documentelor furnizate, că îndeplinea condițiile pentru a beneficia de scutirea de TVA. Deși nu a contestat realizarea efectivă a transportului bunurilor în cauză către un alt stat membru, ea a considerat că B2 Energy nu demonstrase că a transferat dreptul de a dispune de aceste bunuri în calitate de proprietar persoanelor prezentate în documentele fiscale ca fiind destinatarii acestora și nici chiar că bunurile menționate au fost livrate unei persoane înregistrate fiscal în alt stat membru. Prin urmare, administrația fiscală a considerat că B2 Energy nu îndeplinea condițiile pentru a beneficia de dreptul la scutire. În consecință, prin decizii de impunere din 6 octombrie 2017, aceasta a constatat că valoarea TVA-ului trebuia majorată pentru lunile februarie-mai 2015.
- 11 Prin decizia din 21 noiembrie 2019, Direcția de soluționare a contestațiilor a respins contestațiile formulate de B2 Energy împotriva acestor decizii de impunere. Acțiunea introdusă împotriva acestei decizii de B2 Energy a fost respinsă de Městský soud v Praze (Tribunalul Municipal din Praga, Republica Cehă) prin hotărârea din 18 august 2021, arătând în esență că B2 Energy nici măcar nu demonstrase că bunurile în cauză au fost livrate, prin intermediul destinatarilor declarați pe documentele fiscale, destinatarilor pe care îi prezenta ca fiind destinatarii finali. Mai precis, Městský soud v Praze (Tribunalul Municipal din Praga) a apreciat că documentele prezentate nu indicau nici persoana care a preluat bunurile în numele destinatarului, nici destinatarul căruia i-au fost livrate mărfurile. Din acest motiv, nu ar fi posibil să se identifice persoana abilitată să exercite dreptul de a dispune de aceste mărfuri în calitate de proprietar.
- 12 B2 Energy a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere, susținând în esență că făcuse dovada îndeplinirii condițiilor de exercitare a dreptului la scutirea de TVA pentru livrarea de bunuri către un alt stat membru. Elementele de probă furnizate, care certifică recepția efectivă a bunurilor în cauză de către alte societăți decât entitățile declarate pe documentele fiscale pertinente, ar permite, astfel, să se stabilească identitatea destinatarilor cărora le-ar fi fost transferat dreptul de a dispune de aceste bunuri.
- 13 Potrivit instanței de trimitere, Curtea, în Hotărârea din 9 decembrie 2021, Kemwater ProChemie (C-154/20, EU:C:2021:989), ar fi admis că sunt îndeplinite

condițiile pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului atunci când identitatea furnizorului nu este stabilită, dacă administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a verifica că acest furnizor avea calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA. Instanța de trimitere ridică problema posibilității de a transpune această hotărâre pentru aprecierea dreptului la scutirea de TVA a livrărilor de mărfuri având ca destinație un alt stat membru, atunci când faptele demonstrează că aceste mărfuri nu au fost preluate de destinatarul declarat în documentele fiscale, ci de un alt destinatar care dispunea de calitatea de persoană impozabilă.

- 14 În aceste condiții, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 138 alineatul (1) din Directiva [TVA], în lumina Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din 9 decembrie 2021 în cauza C-154/20, Kemwater ProChemie, EU:C:2021:989, trebuie interpretat în sensul că posibilitatea de a exercita dreptul de scutire de [TVA] pentru livrarea de bunuri către un alt stat membru al Uniunii Europene trebuie refuzată fără ca autoritatea fiscală să fie obligată să dovedească faptul că furnizorul de bunuri a participat la săvârșirea unei fraude la TVA, în cazul în care acesta nu a reușit să dovedească că bunurile au fost livrate către un anumit destinatar dintr-un alt stat membru al Uniunii Europene având calitatea de persoană impozabilă, astfel cum este indicată în documentele fiscale, deși, având în vedere situația de fapt și informațiile furnizate de persoana impozabilă, sunt disponibile informațiile necesare pentru a verifica că destinatarul real din alt stat membru al Uniunii Europene avea această calitate?”

#### **Cu privire la întrebarea preliminară**

- 15 Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA, referitor la scutirea livrărilor intracomunitare, trebuie interpretat în sensul că trebuie să se refuze scutirea de TVA a unui furnizor cu sediul într-un stat membru care a livrat mărfuri având ca destinație un alt stat membru, care nu a demonstrat că aceste mărfuri au fost livrate unui destinatar care are calitatea de persoană impozabilă în acest stat membru, chiar dacă, ținând seama de elementele de fapt și de informațiile prezentate de acest furnizor, administrația fiscală a statului membru de plecare dispune de datele necesare pentru a verifica că persoana căreia i-au fost livrate fizic bunurile avea calitatea de persoană impozabilă care acționează ca atare în statul membru de sosire.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 16 Cu titlu introductiv, trebuie amintit de la început că articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA prevede obligația statelor membre de a scuti livrările de bunuri care îndeplinesc condițiile care sunt enumerate în cuprinsul acestuia (Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 23 și jurisprudența citată).
- 17 În ceea ce privește, pe de o parte, calificarea unei operațiuni drept livrare intracomunitară, din articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, coroborat cu articolul 131 din această directivă, rezultă că intră sub incidența acestei noțiuni și sunt scutite, în condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor livrărilor în cauză și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, livrările de bunuri expediate sau transportate, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, în afara teritoriului unui stat membru, dar în interiorul Uniunii, pentru o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.
- 18 În această privință, trebuie arătat că, în temeiul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA, în versiunea aplicabilă litigiului principal, scutirea unei operațiuni de TVA este supusă condiției ca dreptul de a dispune de un bun în calitate de proprietar să fi fost transmis clientului, ca furnizorul să dovedească faptul că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și ca, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul respectiv să fi părăsit în mod fizic teritoriul statului membru în care începe expedierea sau transportul (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 25 și jurisprudența citată).
- 19 Pe de altă parte, astfel cum rezultă din articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, scutirea de această taxă este supusă condiției ca livrarea să nu fie efectuată către o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei achiziții intracomunitare de bunuri nu sunt supuse TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul (1) din această directivă (Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 25).
- 20 Exceptând aceste condiții referitoare tocmai la calitatea de persoană impozabilă, la transferul dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar și la deplasarea fizică a bunurilor dintr-un stat membru în altul, nicio altă condiție nu ar putea fi pretinsă pentru a califica o operațiune ca fiind livrare intracomunitară de bunuri, precizându-se că noțiunea de livrare intracomunitară are caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor respective (Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 30).

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 21 În consecință, principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată dacă aceste condiții de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de către persoanele impozabile (Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 36).
- 22 Este lipsită de relevanță în acest context argumentația Direcției de soluționare a contestațiilor întemeiată pe articolul 138 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2018/1910 a Consiliului din 4 decembrie 2018 (JO 2018, L 311, p. 3), care prevede că statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor, dar în interiorul Uniunii, atunci când persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă pentru care este efectuată livrarea este identificată în scopuri de TVA în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor și a indicat furnizorului numărul său de identificare în scopuri de TVA.
- 23 Astfel, această dispoziție, introdusă prin Directiva 2018/1910, nu este aplicabilă *ratione temporis* situației de fapt din litigiul principal.
- 24 Prin urmare, condițiile prevăzute la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, privind, pe de o parte, existența unei livrări dintr-un stat membru în altul și, pe de altă parte, calitatea de persoană impozabilă a persoanei care achiziționează bunurile, potrivit căreia persoana care achiziționează bunurile trebuie să fie o „persoană impozabilă [...] care acționează ca atare într-un [alt] stat membru”, nu implică în sine că livrarea fizică a bunurilor în cauză trebuie efectuată destinatarului indicat în documentele fiscale.
- 25 În speță, din decizia de trimitere reiese că administrația fiscală a refuzat societății B2 Energy beneficiul scutirii de TVA pentru motivul că aceasta nu a dovedit că mărfurile în cauză fuseseră livrate destinatarilor declarați în documentele fiscale și nici că aceste mărfuri fuseseră livrate unei persoane înregistrate în scopuri de TVA în alt stat membru.
- 26 În această privință, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, există doar două situații în care nerespectarea unei cerințe de formă poate determina pierderea dreptului la scutirea de TVA (Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 38 și jurisprudența citată).
- 27 În primul rând, principiul neutralității fiscale nu poate fi invocat în vederea scutirii de TVA de o persoană impozabilă care a participat cu intenție la o fraudă fiscală ce a pus în pericol funcționarea sistemului comun al TVA-ului. Astfel, nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă unui operator să acționeze cu bună-credință și să ia orice măsură care i s-ar putea cere 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 știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu luase toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, ar trebui să i se refuze dreptul de a beneficia de scutire (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punctul 41 și jurisprudența citată).

- 28 În al doilea rând, încălcarea unei cerințe de formă poate conduce la refuzul scutirii de TVA dacă această încălcare are ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond (Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punctul 42 și jurisprudența citată). Cu toate acestea, din însăși condiția căreia îi este supus acest refuz al scutirii de TVA rezultă că administrația nu poate impune cerințe suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării dreptului la scutire al persoanei impozabile, în măsura în care aceasta dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite (Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 47) și în special că mărfurile au fost livrate unei persoane impozabile care acționează ca atare.
- 29 În această privință, trebuie remarcat faptul că instanța de trimitere se limitează la a întreba Curtea cu privire la necesitatea de a stabili calitatea de persoană impozabilă a persoanei care achiziționează bunurile, fără a se referi la ipoteza unei fraude. În aceste condiții, întrebarea adresată de instanța de trimitere trebuie înțeleasă în sensul că vizează mijloacele de probă care pot fi impuse furnizorului pentru a demonstra că sunt îndeplinite condițiile scutirii de TVA cu ocazia unei livrări de bunuri către un alt stat membru, în special condiția referitoare la calitatea de persoană impozabilă a persoanei care achiziționează bunurile.
- 30 Prin urmare, trebuie amintit că, în lipsa unei dispoziții în Directiva TVA referitoare la probele pe care persoanele impozabile sunt obligate să le prezinte pentru a beneficia de scutirea de TVA, revine statelor membre sarcina de a stabili, în conformitate cu articolul 131 din această directivă, condițiile în care scutesc operațiunile intracomunitare pentru a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și pentru a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz. În exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, între care figurează în special principiile securității juridice și proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punctul 37 și jurisprudența citată).



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 31 În această privință, trebuie să se constate că, de la eliminarea controlului la frontierele dintre statele membre, se dovedește dificil pentru autoritățile fiscale să verifice dacă mărfurile au părăsit sau nu în mod fizic teritoriul unui stat membru. Din acest motiv, autoritățile fiscale naționale procedează la o astfel de verificare în principal pe baza probelor furnizate de persoanele impozabile și a declarațiilor acestora din urmă (Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 35 și jurisprudența citată).
- 32 Mai precis, Curtea a subliniat că obligațiile care revin unei persoane impozabile în materie de probă trebuie determinate în funcție de condițiile prevăzute expres în această privință de legislația națională și de practica obișnuită stabilită pentru operațiuni similare (Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punctul 57 și jurisprudența citată).
- 33 În acest context, instanța de trimitere pare să indice că B2 Energy a prezentat administrației fiscale, fără a demonstra că a livrat bunurile în cauză destinatarilor declarați, documentele fiscale referitoare la livrările efectuate, inclusiv mai multe înscrisuri anexate, precum notele de livrare, scrisorile de trăsură internaționale, bonurile de cântărire sau extrasele de cont bancar, din care reiese că mărfurile au fost livrate într-un alt stat membru în care primirea lor a fost certificată de alte entități decât cele declarate de B2 Energy sau decât cele pe care le-a prezentat ca fiind destinatarii finali ai acestor mărfuri.
- 34 Reiese de asemenea din cuprinsul deciziei de trimitere și din însuși modul de redactare a întrebării adresate că această întrebare se întemeiază pe premisa potrivit căreia administrația fiscală dispunea de informațiile necesare pentru a verifica, în lumina faptelor, că adevărații destinatari aveau calitatea de persoană impozabilă. Mai precis, instanța de trimitere subliniază că transportul de ulei de rapiță din Republica Cehă către Polonia și descărcarea sa la destinatari, neidentificați de reclamanta din litigiul principal în declarațiile sale fiscale, nu au fost contestate de administrația fiscală. În plus, livrările în discuție în litigiul principal ar privi bunuri care, prin natura lor, ar părea destinate să fie utilizate în cadrul unei activități economice.
- 35 În aceste condiții, faptul că mărfurile au fost primite de alte entități decât cele menționate în documentele fiscale ar putea indica faptul că au făcut obiectul unei operațiuni comerciale al cărei moment poate fi determinant pentru aplicarea scutirii. Astfel, calificarea drept livrare intracomunitară a livrării efectuate de furnizorul care aplică scutirea și menționate în documentele fiscale, depinde de aspectul dacă transportul poate fi efectiv atribuit acestei livrări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 31).

- 36 În această privință, trebuie subliniat că, în vederea scutirii de TVA, autoritățile fiscale trebuie să țină seama în mod corespunzător de toate elementele aflate în posesia lor, precum documentele menționate de instanța de trimitere, pentru a examina dacă aceste documente pot eventual să susțină existența probabilă a unei livrări efective a mărfurilor transportate într-un alt stat membru decât statul membru în care începe transportul sau expedierea bunurilor (a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punctele 66 și 67).
- 37 Pe de altă parte, având în vedere principiul neutralității fiscale, nu se poate impune persoanei impozabile, pentru a-și putea exercita dreptul la scutirea de TVA, să dovedească în toate cazurile, atunci când destinatarul bunurilor în cauză nu a fost identificat, că acest destinatar are calitatea de persoană impozabilă în măsura în care rezultă cu certitudine din împrejurările de fapt că destinatarul menționat avea în mod necesar această calitate (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 decembrie 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, punctul 40).
- 38 În aceste condiții, revine autorităților fiscale și instanțelor naționale competente sarcina de a verifica, pe baza tuturor documentelor prezentate, inclusiv a documentelor care se aflau în posesia furnizorului, dacă erau îndeplinite condițiile de fond pentru beneficiul scutirii de TVA.
- 39 Numai în cazul în care, având în vedere circumstanțele de fapt și în pofida informațiilor furnizate de persoana impozabilă, lipsesc informațiile necesare pentru a verifica că erau îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA, trebuie să i se refuze acesteia beneficiul scutirii de TVA, fără ca administrația fiscală să fie obligată să dovedească faptul că această persoană impozabilă a fost implicată într-o fraudă la TVA.
- 40 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că trebuie să se refuze scutirea de TVA a unui furnizor stabilit într-un stat membru care a livrat mărfuri având ca destinație un alt stat membru în cazul în care acest furnizor nu a demonstrat că mărfurile fuseseră livrate unui destinatar care are calitatea de persoană impozabilă în acest din urmă stat membru și, ținând seama de împrejurările de fapt și de elementele furnizate de furnizor, lipsesc informațiile necesare pentru a verifica că acest destinatar avea această calitate.

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

- 41 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 zecea) declară:

**Articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată**

**trebuie interpretat în sensul că**

**trebuie să se refuze scutirea de taxa pe valoarea adăugată a unui furnizor stabilit într-un stat membru care a livrat mărfuri având ca destinație un alt stat membru în cazul în care acest furnizor nu a demonstrat că mărfurile fuseseră livrate unui destinatar care are calitatea de persoană impozabilă în acest din urmă stat membru și, ținând seama de împrejurările de fapt și de elementele furnizate de furnizor, lipsesc informațiile necesare pentru a verifica că acest destinatar avea această calitate.**