

Cauza C-639 din 2024, FLO VENEER d.o.o. Importanța existenței documentelor justificative în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri din perspectiva aplicării scutirii de TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

13 noiembrie 2025

„ Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 138 alineatul (1) – Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 – Articolul 45a – Condiții de scutire pentru livrările intracomunitare de bunuri – Presumție – Dovezi necesare ”

În cauza C-639/24,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Upravni sud u Zagrebu (Tribunalul Administrativ din Zagreb, Croația), prin decizia din 18 septembrie 2024, primită de Curte la 30 septembrie 2024, în procedura

FLO VENEER d.o.o.

împotriva

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul F. Schalin (raportor), președinte de cameră, și domnii M. Gavalec și Z. Csehi, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul croat, de G. Vidović Mesarek, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de M. Herold și A. Koričić, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

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), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2018/1910 a Consiliului din 4 decembrie 2018 (JO 2018, L 311, p. 3) (denumită în continuare „Directiva TVA”), și a articolului 45a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2011, L 77, p. 1), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2018/1912 al Consiliului din 4 decembrie 2018 (JO 2018, L 311, p. 10) (denumit în continuare „Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între FLO VENEER d.o.o, pe de o parte, și Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Ministerul Finanțelor al Republicii Croația, serviciul însărcinat cu procedura administrativă de al doilea nivel) (denumit în continuare „Ministerul Finanțelor”), pe de altă parte, în legătură cu scutirea de taxa pe valoarea adăugată (TVA) pentru unele livrări intracomunitare de bunuri.

Cadrul juridic

Directiva TVA

- 3 Potrivit articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA:
„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor, dar în interiorul Comunității [Europene], de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile, atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:
(a) bunurile sunt livrate unei persoane impozabile sau unei persoane juridice neimpozabile care acționează ca atare în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor;

- (b) 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 acest număr de identificare în scopuri de TVA.”

Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011

- 4 Articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 prevede:

„(1) În scopul aplicării scutirilor prevăzute la articolul 138 din Directiva 2006/112/CE, se prezumă că bunurile au fost expediate sau transportate dintr-un stat membru către o destinație aflată în afara teritoriului său, dar în interiorul Comunității [Europene], în oricare dintre următoarele cazuri:

- (a) vânzătorul indică faptul că bunurile au fost expediate sau transportate de acesta sau de o parte terță în numele său și vânzătorul fie se află în posesia a cel puțin două dovezi care nu sunt contradictorii dintre cele menționate la alineatul (3) litera (a), emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător, fie se află în posesia unei singure dovezi menționate la alineatul (3) litera (a) împreună cu o singură dovadă care nu este contradictorie menționată la alineatul (3) litera (b) care confirmă expedierea sau transportul, emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător;
- (b) vânzătorul se află în posesia următoarelor:
 - (i) o declarație scrisă din partea cumpărătorului, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate de acesta sau de către o terță parte în numele cumpărătorului și care menționează statul membru de destinație a bunurilor; această declarație scrisă precizează data emiterii, numele și adresa cumpărătorului, precum și cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosire a bunurilor și, în cazul livrării de mijloace de transport, numărul de identificare al mijlocului de transport și identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumpărătorului și
 - (ii) cel puțin două dovezi care nu sunt contradictorii menționate la alineatul (3) litera (a), emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător, sau o singură dovadă dintre cele menționate la alineatul (3) litera (a) împreună cu o singură dovadă care nu este contradictorie menționată la alineatul (3) litera (b) care confirmă expedierea sau transportul, care sunt emise de două părți

diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător.

Cumpărătorul furnizează vânzătorului declarația scrisă menționată la litera (b) punctul (i) până cel târziu în a zecea zi a lunii următoare livrării.

(2) O autoritate fiscală poate respinge o prezumție care a fost efectuată în conformitate cu alineatul (1).

(3) În sensul alineatului (1), următoarele documente sunt acceptate ca dovadă a expedierii sau a transportului:

(a) documentele referitoare la expedierea sau transportul bunurilor precum un document CMR semnat sau o scrisoare de trăsură semnată, un conosament, o factură de transport aerian de mărfuri sau o factură de la transportatorul bunurilor;

(b) următoarele documente:

(i) o poliță de asigurare corespunzătoare expedierii sau transportului bunurilor sau documente bancare care să ateste plata pentru expedierea sau transportul bunurilor;

(ii) documentele oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație;

(iii) o chitanță eliberată de un antrepozitar în statul membru de destinație care să ateste depozitarea bunurilor în respectivul stat membru.”

Regulamentul de punere în aplicare 2018/1912

5 Considerentele (2)-(5) ale Regulamentului de punere în aplicare 2018/1912 au următorul cuprins:

„(2) Directiva 2006/112/CE stabilește o serie de condiții pentru scutirea de TVA aplicabilă livrărilor de bunuri în contextul anumitor operațiuni intracomunitare. Una dintre aceste condiții este că bunurile trebuie să fie expediate sau transportate dintr-un stat membru în altul.

(3) Abordările divergente ale statelor membre în aplicarea acestor scutiri în cazul operațiunilor transfrontaliere a creat totuși dificultăți și o lipsă de securitate juridică în rândul întreprinderilor. Această situație contravine obiectivului de consolidare a comerțului în interiorul Comunității și de abolire a frontierelor fiscale. Prin urmare, este important să se specifice și să se armonizeze condițiile în care se pot aplica scutirile.

- (4) Dat fiind că fraudă transfrontalieră în domeniul TVA este în principal legată de scutirea pentru livrările intracomunitare, este necesar să fie precizate anumite circumstanțe în care ar trebui să se considere că bunurile au fost expediate sau transportate de pe teritoriul statului membru de livrare.
- (5) Pentru a oferi o soluție practică întreprinderilor, dar și asigurări administrațiilor fiscale, în Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului ar trebui să fie introduse două prezumții relative.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 6 FLO VENEER este o societate comercială cu sediul în Croația care vinde bușteni de stejar. Această societate a făcut obiectul unei inspecții fiscale în cursul căreia s-a constatat că adresase facturi privind livrarea buștenilor de stejar unui cumpărător în Slovenia pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 31 martie 2020.
- 7 În cadrul acestei inspecții fiscale, FLO VENEER a prezentat declarații scrise din partea cumpărătorului, astfel cum sunt prevăzute la articolul 45a alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, precum și facturi, certificate de expediere a bunurilor și scrisori de trăsură (CMR). Acestea din urmă sunt prevăzute de Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele, semnată la Geneva la 19 mai 1956, astfel cum a fost modificată prin Protocolul semnat la Geneva la 5 iulie 1978.
- 8 La 8 octombrie 2020, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Sisak (Ministerul Finanțelor, administrația fiscală, biroul local din Sisak, Croația), a adoptat o decizie de impunere privind TVA-ul, considerând că FLO VENEER beneficiase, cu încălcarea legii, de o scutire de TVA pentru livrările de bunuri în cauză. Din motivarea acestei decizii de impunere rezultă că ministerul nu a contestat că bunurile respective fuseseră efectiv transportate din Croația către Slovenia. Acesta a considerat însă că dovezile prezentate de FLO VENEER nu demonstau că erau îndeplinite condițiile pentru scutirea de TVA, prevăzute la articolul 45a alineatul (1) litera (b) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011. Prin decizia Ministerului Finanțelor din 4 mai 2021, contestația formulată de FLO VENEER împotriva deciziei de impunere menționate a fost respinsă.
- 9 FLO VENEER a introdus o acțiune la Upravni sud u Zagrebu (Tribunalul Administrativ din Zagreb, Croația), care este instanța de trimitere. Ea susține că, prin indicarea detaliată a documentației referitoare la livrările scutite ca fiind livrări intracomunitare, articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 ar permite persoanelor impozabile să demonstreze mai ușor că sunt îndeplinite

condițiile scutirii pentru o livrare de bunuri expediate sau transportate în afara unui stat membru, dar în interiorul Uniunii. În aplicarea acestei dispoziții, condițiile pentru scutire ar fi prezumate că sunt îndeplinite în cazul în care autoritățile fiscale nu ar fi în măsură să conteste cu succes această prezumție. Cu toate acestea, în cazul în care persoana impozabilă nu este în posesia documentației prevăzute la articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, ea ar trebui să demonstreze, de la caz la caz, că sunt îndeplinite toate condițiile necesare pentru a beneficia de scutire.

- 10 Instanța de trimitere observă că în Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punctele 36, 38, 39 și 42), Curtea a statuat că principiul neutralității fiscale impune acordarea scutirii de TVA dacă aceste condiții de fond sunt îndeplinite, chiar dacă persoanele impozabile nu au respectat anumite cerințe de formă.
- 11 În acest context, instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește aspectul dacă scutirea prevăzută la articolul 138 din Directiva TVA se poate aplica chiar dacă nu sunt îndeplinite condițiile care permit nașterea prezumției prevăzute la articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011. În plus, instanța de trimitere ridică problema dacă, într-un asemenea caz, autorității fiscale îi revine sarcina de a aprecia toate dovezile pentru a stabili dacă ele permit demonstrarea existenței livrării intracomunitare.
- 12 În aceste condiții, Upravni sud u Zagrebu (Tribunalul Administrativ din Zagreb) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA referitor la scutirea de TVA a livrărilor intracomunitare de bunuri și articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 referitor la dovedirea expedierii sau a transportului de bunuri dintr-un stat membru către o destinație aflată în afara teritoriului său, dar în interiorul [Uniunii], trebuie interpretate în sensul că furnizorului trebuie să i se refuze scutirea de TVA în cazul în care nu a dovedit că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 sau autoritatea fiscală, deși furnizorul nu dispune de dovezi suficiente pentru a se naște prezumția prevăzută la articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, dar dispune totuși de dovezi privind transferul fizic al bunurilor dintr-un stat membru în altul, are obligația să aprecieze dovezile prezentate și să stabilească faptul pertinent pentru scutirea prevăzută la articolul 138 din Directiva TVA, și anume dacă bunurile au fost expediate sau transportate dintr-un stat membru către o destinație aflată în afara teritoriului său, dar în interiorul [Uniunii]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 13 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA și articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie interpretate în sensul că se opun ca, pe de o parte, o scutire de TVA în temeiul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA să fie refuzată pentru simplul motiv că nu au fost furnizate dovezi privind existența unei livrări intracomunitare precum cele prevăzute la articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 și, pe de altă parte, autoritățile fiscale naționale să refuze să aprecieze orice dovadă prezentată pentru a stabili că bunurile au fost expediate sau transportate dintr-un stat membru către o destinație situată în afara teritoriului său, dar în interiorul Uniunii, cu excepția cazurilor de prezumție prevăzute la articolul 45a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011.
- 14 Articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA prevede în esență că statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor, dar în interiorul Uniunii, de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile, dacă sunt îndeplinite anumite condiții. Pe de o parte, este necesar ca bunurile să fie livrate unei persoane impozabile sau unei persoane juridice neimpozabile care acționează ca atare în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor respective. Pe de altă parte, este necesar ca persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă pentru care este efectuată livrarea să fie identificată în scopuri de TVA în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor, iar furnizorului să îi fie indicat acest număr de identificare în scopuri de TVA
- 15 Articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 prevede, în scopul aplicării scutirilor prevăzute la articolul 138 din Directiva TVA, norme referitoare la livrarea intracomunitară de bunuri. În special, articolul 45a din acest regulament de punere în aplicare prevede în esență că se prezumă că bunurile au fost expediate sau transportate dintr-un stat membru către o destinație aflată în afara teritoriului său, dar în interiorul Uniunii, în cazurile prevăzute la alineatul (1) litera (a) sau (b). Astfel, este necesar în esență ca vânzătorul acestor bunuri să fie în posesia unor documente ce îndeplinesc cerințe specifice care sunt menționate în aceste dispoziții. Totuși, în temeiul articolului 45a alineatul (2) din acest regulament de punere în aplicare, o autoritate fiscală poate respinge această prezumție.
- 16 În ceea ce privește interpretarea literală a articolului 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, trebuie să se constate că acesta enumeră cazurile în care există o prezumție că bunurile au fost expediate sau transportate dintr-un

stat membru către o destinație situată în afara teritoriului său, dar în interiorul Uniunii, în scopul scutirii de TVA prevăzute la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA. Din modul de redactare a articolului 45a din regulamentul de punere în aplicare menționat reiese că acest articol prevede cazurile în care se aplică o prezumție, însă nu enumeră în mod exhaustiv dovezile necesare pentru a se stabili existența unei livrări intracomunitare. În consecință, atunci când condițiile de aplicare a prezumției nu sunt îndeplinite, rezultă că autoritățile fiscale au obligația să aprecieze orice dovadă furnizată de vânzătorul bunurilor pentru a stabili dacă acesta a reușit să demonstreze că bunurile respective au făcut obiectul unei livrări intracomunitare.

- 17 De asemenea, articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA nu condiționează acordarea scutirilor pe care le prevede de deținerea de către vânzător a unor dovezi specifice.
- 18 Această interpretare este confirmată de obiectivele urmărite de articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 și de Directiva TVA. În ceea ce privește considerentele (3)-(5) ale Regulamentului de punere în aplicare 2018/1912, care a introdus articolul 45a în Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, ele confirmă că prezumția în discuție a fost prevăzută în esență în scopul de a facilita administrarea probelor pentru aplicarea scutirii referitoare la livrările intracomunitare, în interesul întreprinderilor și al administrațiilor fiscale, fără a exclude însă posibilitatea de prezentare a altor dovezi decât cele vizate de această prezumție.
- 19 Trebuie să se arate că luarea în considerare de către autoritățile fiscale a altor dovezi decât cele prevăzute la articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu se opune obiectivelor Regulamentului de punere în aplicare 2018/1912, care constau în promovarea schimburilor intracomunitare și în prevenirea fraudei. În schimb, în situațiile în care vânzătorii bunurilor nu s-ar putea întemeia pe orice dovadă, persoanele care nu se află în posesia dovezilor prevăzute la articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 ar fi lipsite de beneficiul scutirii în cauză pentru motivul nerespectării unei cerințe de formă, chiar dacă livrarea intracomunitară de bunuri ar fi avut loc în mod efectiv. Astfel, obiectivul privind promovarea schimburilor intracomunitare ar fi repus în discuție.
- 20 Trebuie să se arate de asemenea că, potrivit jurisprudenței Curții, articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA prevede obligația statelor membre de a scuti livrările de bunuri care îndeplinesc condițiile enumerate în acesta. În plus, potrivit aceleiași jurisprudențe, cerințele de formă nu pot pune în discuție dreptul vânzătorului la scutirea de TVA în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale ale unei livrări intracomunitare. De asemenea, principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de

TVA să fie acordată în cazul în care sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă persoanele impozabile nu au respectat anumite cerințe de formă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctele 23, 32, 35 și 36). În acest context, trebuie amintit că nu există decât două situații în care nerespectarea unei cerințe de formă poate determina pierderea dreptului la scutirea de TVA. Pe de o parte, 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. Pe de altă parte, încălcarea unei cerințe de formă poate conduce la refuzul scutirii de TVA dacă această încălcare are ca efect împiedicarea dovedirii cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond (Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctele 38, 39 și 42).

- 21 Reiese de asemenea din jurisprudență că, în vederea scutirii de TVA, autoritățile fiscale trebuie să țină seama în mod corespunzător de toate elementele aflate în posesia lor pentru a examina dacă aceste documente pot eventual să susțină existența probabilă a unei livrări intracomunitare efective (Hotărârea din 29 februarie 2024, B2 Energy, C-676/22, EU:C:2024:186, punctul 36).
- 22 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA și articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie interpretate în sensul că, pe de o parte, se opun ca o scutire de TVA în temeiul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA să fie refuzată pentru simplul motiv că nu au fost furnizate dovezile privind existența unei livrări intracomunitare precum cele prevăzute la articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 și, pe de altă parte, impun autorităților fiscale naționale să aprecieze orice dovadă prezentată pentru a se stabili că bunurile au fost expediate sau transportate dintr-un stat membru către o destinație situată în afara teritoriului său, dar în interiorul Uniunii, cu excepția cazurilor de prezumție prevăzute la articolul 45a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 23 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 șaptea) declară:

Articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2018/1910 a Consiliului din 4 decembrie 2018, și articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2018/1912 al Consiliului din 4 decembrie 2018,

trebuie interpretate în sensul că,

pe de o parte, se opun ca o scutire de taxa pe valoarea adăugată în temeiul articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2018/1910, să fie refuzată pentru simplul motiv că nu au fost furnizate dovezile privind existența unei livrări intracomunitare precum cele prevăzute la articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul 2018/1912, și, pe de altă parte, impun autorităților fiscale naționale să aprecieze orice dovadă prezentată pentru a se stabili că bunurile au fost expediate sau transportate dintr-un stat membru către o destinație situată în afara teritoriului său, dar în interiorul Uniunii, cu excepția cazurilor de prezumție prevăzute la articolul 45a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul 2018/1912.