HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

25 octombrie 2018*

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 143 alineatul (1) litera (d) – Scutirea de TVA la import – Import urmat de o livrare intracomunitară – Risc de fraudă fiscală – Buna-credință a persoanei impozabile importatoare și furnizoare – Apreciere – Obligația de diligență a persoanei impozabile importatoare și furnizoare”

În cauza C-528/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Vrhovno sodišče (Curtea Supremă, Slovenia), prin decizia din 28 august 2017, primită de Curte la 4 septembrie 2017, în procedura

Milan Božičevič Ježovnik

împotriva

Republika Slovenija,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din doamna K. Jürimäe (raportor), președinte de cameră, și domnii C. Lycourgos și C. Vajda, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru domnul Božičevič Ježovnik, de J. Ahlin, odvetnik;

– pentru guvernul sloven, de A. Grum, în calitate de agent;

– pentru guvernul elen, de M. Tassopoulou, de A. Dimitrakopoulou și de I. Kotsoni, în calitate de agenți;

– pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și de M. Žebre, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: slovena.

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 143 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 2009/69/CE a Consiliului din 25 iunie 2009 (JO 2009, L 175, p. 12) (denumită în continuare „Directiva TVA”) coroborat cu articolul 138 din Directiva TVA.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Milan Božičevič Ježovnik, pe de o parte, și Republika Slovenija (Republica Slovenia), pe de altă parte, cu privire la o decizie de impunere *a posteriori* aferentă supunerii taxei pe valoarea adăugată (TVA) a unor operațiuni de import de banane din țări terțe.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Conform articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA:

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul [Uniunii], 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.”

4 Articolul 143 din Directiva TVA prevede:

„(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 său 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) […];

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."

5 Articolul 143 alineatul (2) din Directiva TVA a fost introdus în aceasta prin Directiva 2009/69, al cărei termen de transpunere a expirat la 1 ianuarie 2011. Având în vedere datele faptelor din litigiu principal, cele două versiuni succesive ale acestui articol 143 sunt aplicabile cauzei principale.

6 Articolul 201 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„La import, TVA este datorată de orice persoane desemnate sau recunoscute ca persoane obligate la plata taxei de către statul membru de import."

Codul vamal

7 Conform articolului 78 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar (JO 1992, L 302, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 5, p. 58, denumit în continuare „Codul vamal"):

„(1) Autoritățile vamale, din oficiu sau la cererea declarantului, pot modifica declarația după acordarea liberului de vamă pentru mărfuri.

(2) Autoritățile vamale, după acordarea liberului de vamă și pentru a se convinge de acuratețea datelor cuprinse în declarație, pot controla documentele comerciale și datele referitoare la operațiunile de import sau export cu privire la mărfurile în cauză sau la operațiunile comerciale ulterioare în legătură cu aceste mărfuri. Asemenea controale pot fi efectuate la sediul declarantului, al oricărei alte persoane interesate direct sau indirect din punct de vedere profesional de operațiunile menționate sau al oricărei alte persoane aflate în posesia documentului și a datelor menționate în scopuri comerciale. Aceste autorități pot verifica de asemenea mărfurile când este încă posibil ca ele să fie prezentate.

(3) Atunci când revizuirea unei declarații sau un control ulterior indică faptul că dispozițiile care reglementează regimul vamal respectiv au fost aplicate pe baza unor informații incomplete sau incorecte, autoritățile vamale, în conformitate cu dispozițiile prevăzute, trebuie să ia măsurile necesare pentru reglementarea situației, ținând seama de orice informație nouă de care dispun."

8 Articolele 201 și 204 din Codul vamal prevăd diversele ipoteze în care ia naștere o datorie vamală.

Dreptul sloven

9 Potrivit articolului 46 punctul 1 din Zakon o davku na dodano vrednost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) (Uradni list RS, nr. 13/11, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), sunt scutite de TVA „livrările de mărfuri expediate sau transportate de pe teritoriul sloven către un alt stat membru de vânzător sau de persoana care a primit mărfurile ori de o altă persoană în contul acestora, în cazul în care aceste mărfuri sunt destinate unei alte persoane impozabile sau unei alte persoane juridice neimpozabile care acționează ca atare în acel alt stat membru”.

10 Articolul 50 alineatul (1) punctul 4 din Legea privind TVA-ul prevede că este scutit de TVA „importul de mărfuri expediate sau transportate dintr-un alt teritoriu sau dintr-un sat terț către un alt stat membru decât statul membru de destinație, atunci când livrarea mărfurilor respective de către importator, potrivit descrierii de la articolul 76 alineatul 1 punctul 6 din prezenta lege, este scutită în temeiul articolului 46 din prezenta lege”.

11 Potrivit articolului 50 alineatul (2) din Legea privind TVA-ul:

„Importul de mărfuri prevăzut la alineatul precedent punctul 4 este scutit de TVA în cazul în care importul de mărfuri este urmat de livrarea scutită a mărfurilor în temeiul articolului 46 punctele 1 și 4 din prezenta lege, cu condiția ca importatorul, la momentul importului, să pună la dispoziția autorităților competente cel puțin următoarele informații:

a) numărul său de identificare în scopuri de TVA atribuit de autoritatea fiscală slovenă sau numărul de identificare în scopuri de TVA al reprezentantului său fiscal, care este obligat la plata TVA-ului, atribuit de autoritatea fiscală slovenă;

b) numărul de identificare în scopuri de TVA al destinatarului mărfurilor, căruia i-au fost livrate mărfurile în conformitate cu articolul 46 punctul 1 din prezenta lege, atribuit de statul membru în care se încheie expedierea sau transportul mărfurilor, atunci când acestea fac obiectul unei tranzacții în temeiul articolului 46 punctul 4 din prezenta lege;

c) dovada faptului că mărfurile importate sunt destinate să fie expediate sau transportate din Slovenia către un alt stat membru.”

12 Articolul 50 alineatul (2) din Legea privind TVA-ul se aplică începând de la 1 ianuarie 2011. Anterior acestei date, articolul 80 din regulamentul de aplicare a acestei legi, pe atunci în vigoare, impunea cerințe în esență identice.

13 Potrivit articolului 76 alineatul (1) punctul 6 din Legea privind TVA-ul, TVA-ul este datorat, în cazul importului de mărfuri, „de debitorul datoriei vamale determinat în conformitate cu dispozițiile vamale sau de destinatarul mărfurilor”.

Litigiul principal și întrebările preliminare

14 În perioada în care au avut loc faptele din litigiul principal, domnul Božičevič Ježovnik desfășura, în calitate de antreprenor individual, o activitate de import și de distribuție de banane.

15 În perioada pertinentă pentru litigiul principal, domnul Božičevič Ježovnik a importat în Slovenia banane provenite din țări terțe. Pe baza a 30 de declarații vamale depuse la biroul vamal competent din Koper (Slovenia) între 26 august 2009 și 26 ianuarie 2011, bananele importate au fost plasate sub regimul denumit „regimul vamal 42”, acesta permițând punerea lor în liberă circulație cu scutire de

TVA-ul la import. Pentru a demonstra că bananele respective erau destinate să fie transportate într-un alt stat membru, domnul Božičevič Ježovnik a prezentat declarații privind utilizarea și destinația finală prevăzute cu ștampila destinatarilor mărfurilor.

16 Domnul Božičevič Ježovnik a vândut bananele importate unor cumpărători stabiliți în România în urma unor negocieri desfășurate și a unor comenzi efectuate prin telefon. Facturile, inclusiv facturile privind avansurile, și alte documente au fost transmise prin e-mail, prin fax și prin poștă. Înainte de încheierea contractelor, domnul Božičevič Ježovnik a verificat numărul de înregistrare și de identificare al operatorilor economici (numărul „EORI”), precum și valabilitatea numerelor de identificare în scopuri de TVA ale cumpărătorilor. El le-a solicitat acestora să întocmească o declarație care să ateste că își vor asuma răspunderea pentru transportul bananelor într-un alt stat membru.

17 După primirea plății de la cumpărători, domnul Božičevič Ježovnik le-a predat bananele vămuite în portul Koper, transferându-le astfel dreptul de proprietate asupra acestora. Cumpărătorii s-au ocupat ulterior de transportul bananelor în România, precum și de trimiterea scrisorilor de trăsură CMR validate după descărcarea mărfurilor la destinația finală.

18 Cu ocazia unui control ulterior al declarațiilor vamale ale domnului Božičevič Ježovnik, biroul vamal a constatat că mai mulți cumpărători români fuseseră înregistrați în scopuri de TVA cu puțin timp înaintea primei livrări și fuseseră radiați din sistemul TVA în aceeași zi. Potrivit acestui birou, scrisorile de trăsură CMR prezentate, la cerere, de domnul Božičevič Ježovnik erau ilizibile și incomplete și cuprindeau informații insuficiente în legătură cu data și locul descărcării mărfurilor. Biroul vamal a observat în plus că valoarea la vânzare a bananelor și prețul lor de cumpărare de către domnul Božičevič Ježovnik erau identice sau între ele existau diferențe minime, că greutatea bananelor indicată în facturile de vânzare era diferită de datele furnizate în declarațiile vamale și că facturile înregistrate în contabilitate erau diferite de cele prezentate, pentru aceeași marfă, biroului vamal și autorităților fiscale.

19 Biroul vamal a cules informații de la autoritățile fiscale române. Potrivit acestor autorități, unii dintre cumpărătorii români erau „firme-fantomă”, care nu desfășurau activitate la adresa înregistrată, care nu răspundeau la apeluri și ale căror directori erau resortisanți turci, irakieni, maghiari sau egipteni. În plus, potrivit autorităților menționate, anumiți transportatori au confirmat transportul și descărcarea bananelor într-o piață de gros din România. Aceștia ar fi indicat că primiseră comanda transportului prin telefon și că plata s-ar fi făcut în numerar. Alți transportatori ar fi negat autenticitatea semnăturilor care figurează pe documentele de transport, precum și existența vreunei legături cu cumpărătorii.

20 Având în vedere aceste elemente, biroul vamal a considerat că domnul Božičevič Ježovnik nu demonstrase că bananele în cauză părăsiseră teritoriul sloven și că fuseseră predate cumpărătorilor declarați. Acest birou a considerat, în plus, că domnul Božičevič Ježovnik nu dăduse dovadă de diligență, omisese să efectueze verificările de bază cu privire la cumpărători și ignorase indicii de fraudă privind TVA-ul.

21 Prin decizia din 24 mai 2013, biroul vamal din Ljubljana (Slovenia) l-a obligat, în consecință, pe domnul Božičevič Ježovnik la plata sumei de 242 949,04 euro reprezentând TVA.

22 Prin decizia din 30 septembrie 2014, Ministrstvo za finance (Ministerul de Finanțe, Slovenia) a respins contestația formulată de domnul Božičevič Ježovnik împotriva deciziei biroului vamal.

23 Upravno sodišče Republike Slovenije (Tribunalul Administrativ al Republicii Slovenia) a respins acțiunea introdusă de domnul Božičevič Ježovnik împotriva deciziei Ministerului de Finanțe. Această instanță a amintit printre altele că, în cazul neîndeplinirii obligațiilor legate de „regimul vamal 42”, eventuala bună-credință a persoanei impozabile nu are niciun impact asupra plății TVA-ului *a posteriori*.

24 Domnul Božičevič Ježovnik a sesizat Vrhovno sodišče (Curtea Supremă, Slovenia) cu o cerere de revizuire.

25 Această instanță ridică problema condițiilor în care un importator poate fi obligat la plata TVA-ului în împrejurări precum cele din litigiul principal.

26 În această privință, instanța menționată precizează că, în aplicarea articolului 201 din Directiva TVA, dreptul sloven leagă răspunderea pentru plata TVA-ului cu ocazia importului de dispozițiile Codului vamal referitoare la răspunderea pentru plata taxelor la import. În acest context, ea consideră că este necesar să se determine dacă importatorul este debitorul datoriei vamale în temeiul articolului 201 sau al articolului 204 din Codul vamal.

27 Instanța de trimitere arată că, în Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 56 și 57), Curtea a făcut deosebirea între răspunderea persoanei impozabile pentru plata TVA-ului și cea a importatorului pentru plata datoriilor vamale. Această instanță se întreabă dacă, într-un caz precum cel din litigiul principal, importatorul este răspunzător pentru plata TVA-ului la fel cum este răspunzător pentru datoriile vamale, chiar dacă cumpărătorul s-ar fi obligat să efectueze transportul bunului, iar importatorul ar fi acționat cu diligența necesară și cu bună-credință.

28 În ipoteza în care răspunderea importatorului pentru plata TVA-ului ar fi diferită de cea pentru plata datoriilor vamale, instanța de trimitere urmărește să afle dacă această răspundere este echivalentă cu cea ca persoanei impozabile care efectuează o livrare intracomunitară în sensul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA și cum trebuie apreciată, în acest cadru, buna-credință a importatorului în cazul unei fraude comise de cumpărător.

29 În această privință, instanța menționată subliniază că, în speță, scutirea a fost autorizată de biroul vamal pe baza elementelor furnizate de importator la momentul importului în declarațiile sale și în urma unui control prealabil. Aceasta arată că din Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548), ar putea rezulta că o asemenea autorizare presupune că importatorul nu poate fi obligat să plătească TVA-ul în ipoteza în care un control ulterior ar evidenția nereguli. În aceste condiții, o asemenea interpretare ar reduce, în opinia sa, semnificația controlului ulterior prevăzut la articolul 78 din Codul vamal.

30 În plus, instanța de trimitere se întreabă dacă faptul că este vorba despre prima intrare a unor mărfuri pe teritoriul vamal al Uniunii impune o diligență specială din partea importatorului.

31 În aceste condiții, Vrhovno sodišče (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Importatorul (declarantul) care, la momentul importului, solicită scutirea de plata TVA-ului (import potrivit regimului vamal 42), întrucât mărfurile sunt destinate să fie livrate în alt stat membru, răspunde pentru plata TVA-ului (atunci când se constată ulterior că nu sunt îndeplinite condițiile necesare pentru scutire) în același mod în care răspunde pentru plata datoriei vamale?

2) În cazul unui răspuns negativ, răspunderea importatorului (declarantului) este aceeași cu răspunderea persoanei impozabile care efectuează o livrare intracomunitară de bunuri scutite, potrivit articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA?

3) În acest din urmă caz, elementul subiectiv întrunit în persoana importatorului (declarant) constând în intenția de a frauda sistemul TVA-ului trebuie evaluat în mod diferit față de cazul livrării în interiorul [Uniunii] de bunuri prevăzute la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA? Această evaluare trebuie să fie mai puțin strictă, având în vedere că, în regimul vamal 42, scutirea de TVA

trebuie să fie autorizată în prealabil de autoritatea vamală sau trebuie, dimpotrivă, să fie mai restrictivă, întrucât este vorba despre tranzacții legate de prima intrare pe piața internă a [Uniunii] a unor bunuri provenite din țări terțe?”

Cu privire la întrebările preliminare

32 Prin intermediul celor trei întrebări adresate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în împrejurările în care persoana impozabilă importatoare și furnizoare a beneficiat de o scutire de TVA la import în temeiul unei autorizații emise în urma unui control prealabil de către autoritățile vamale competente pe baza elementelor de probă furnizate de această persoană impozabilă, aceasta este totuși obligată să achite TVA-ul *a posteriori*, atunci când, cu ocazia unui control ulterior, se dovedește că nu erau întrunite condițiile materiale ale scutirii.

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

34 Scutirea de TVA-ul la import este astfel condiționată de realizarea subsecventă, de către importator, a unei livrări intracomunitare scutite, la rândul ei, în temeiul articolului 138 din Directiva TVA și depinde, prin urmare, de respectarea condițiilor materiale stabilite la acest articol (Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punctul 47).

35 În această privință, trebuie arătat, în primul rând, că, în cadrul scutirii livrărilor intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 138 din Directiva TVA, pe de o parte, Curtea a statuat 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 65, precum și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 48 și jurisprudența citată). Rezultă că, atunci când 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 nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita frauda respectivă, acesteia ar trebui să i se refuze dreptul de a beneficia de scutire (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 54 și jurisprudența citată).

36 Pe de altă parte, din jurisprudența Curții reiese în esență că răspunderea furnizorului pentru plata TVA-ului *a posteriori* se apreciază în mod diferit de cea a importatorului pentru plata taxelor vamale. Astfel, importatorul este obligat să plătească taxele vamale datorate pentru importul unor mărfuri în legătură cu care exportatorul a săvârșit o infracțiune vamală, inclusiv atunci când importatorul este de bună-credință și nu a participat în niciun fel la săvârșirea acestei infracțiuni (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iulie 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, EU:C:1997:370, punctul 61). Această jurisprudență nu se aplică, în schimb, atunci când se apreciază dacă furnizorul, în cadrul unei operațiuni intracomunitare afectate de o fraudă, poate fi obligat la plata TVA-ului *a posteriori* (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 54-57).

37 În consecință, în cadrul scutirii livrărilor intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 138 din Directiva TVA, furnizorul care, cu bună-credință și după ce a luat orice măsură care i s-ar putea pretinde în mod rezonabil, a efectuat o operațiune care contribuia, fără știrea sa, la o fraudă comisă de cumpărător nu poate fi obligat la plata *a posteriori* a TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 65-67).

38 Această jurisprudență se aplică și regimului de scutire la importul bunurilor destinate să facă obiectul unei livrări intracomunitare, stabilit la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punctul 94).

39 Astfel, după cum reiese din jurisprudența citată la punctul 34 din prezenta hotărâre, scutirea la import este condiționată de realizarea subsecventă, de către importator, a unei livrări intracomunitare scutite în temeiul articolului 138 din Directiva TVA. În consecință, se impune ca cele două operațiuni să fie tratate în mod coerent, pentru a asigura logica inerentă regimului de scutire la import prevăzut la articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA.

40 Or, a refuza în mod sistematic unei persoane impozabile importatoare și furnizoare, indiferent de diligența sa, dreptul la scutirea de TVA-ul la import în cazul unei fraude comise de cumpărător în cadrul livrării intracomunitare subsecvente ar echivala cu a rupe legătura dintre scutirea la import și scutirea livrării intracomunitare subsecvente. Astfel, după cum reiese din cuprinsul punctului 37 din prezenta hotărâre, această din urmă scutire nu-i poate fi refuzată automat furnizorului în cazul unei fraude săvârșite de cumpărător.

41 Rezultă că nu se poate deduce din simplul fapt că, în materie vamală, articolul 78 alineatul (3) din Codul vamal prevede că, „[a]tunci când revizuirea unei declarații sau un control ulterior indică faptul că dispozițiile care reglementează regimul vamal respectiv au fost aplicate pe baza unor informații incomplete sau incorecte, autoritățile vamale, în conformitate cu dispozițiile prevăzute, trebuie să ia măsurile necesare pentru reglementarea situației, ținând seama de orice informație nouă de care dispun”, că autoritățile menționate pot cere persoanei impozabile importatoare plata *a posteriori* a TVA-ului la import în orice împrejurare și fără a aprecia diligența și buna-credință a acesteia din urmă.

42 În al doilea rând, trebuie arătat că instanța de trimitere se întreabă, mai precis, care este incidența pe care o poate avea, în litigiul principal, faptul că autoritatea vamală competentă, în urma unui control prealabil efectuat pe baza elementelor furnizate de importator în declarațiile sale vamale, a autorizat, în temeiul articolului 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, scutirea de TVA-ul la importul pe teritoriul Uniunii a unor mărfuri provenite dintr-un stat terț.

43 În această privință, trebuie subliniat că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, la care face referire în plus instanța de trimitere, principiul securității juridice se opune ca un stat membru care a acceptat inițial documentele prezentate de vânzător ca probe justificative ale dreptului la scutirea unei livrări să poată ulterior să oblige acest vânzător să achite TVA-ul aferent acestei livrări din cauza unei fraude comise de cumpărător, despre care respectivul vânzător nu avea și nu putea avea cunoștință (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 50, precum și Hotărârea din 14 iunie 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punctul 75).

44 Aplicarea acestei jurisprudențe este însă limitată la ipoteza în care persoana impozabilă a acționat cu bună-credință și a luat măsurile care i s-ar putea pretinde în mod rezonabil pentru a evita orice participare la o fraudă fiscală. În consecință, jurisprudența menționată nu poate fi înțeleasă în sensul că principiul securității juridice se opune ca autoritățile naționale competente să procedeze, cu respectarea termenelor aplicabile, la un nou control destinat să verifice dacă persoana impozabilă nu avea și nu putea să aibă cunoștință de o eventuală fraudă fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punctele 97 și 98).

45 Astfel, simpla împrejurare că, în litigiul principal, scutirea la import a fost, după un control prealabil efectuat pe baza elementelor furnizate de importator în declarațiile vamale, autorizată de autoritatea vamală competentă nu poate, prin ea însăși, să fie de natură să excludă orice posibilitate de a cere, *a posteriori*, plata TVA-ului la import în cazul în care se dovedește că aceasta a participat la o fraudă fiscală sau nu a acționat cu diligență pentru a evita o asemenea participare.

46 Revine, prin urmare, instanței de trimitere sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt ale litigiului principal pentru a stabili dacă domnul Božičevič Ježovnik a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunile realizate nu îl conduc la a participa la o fraudă fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 53). În această privință, trebuie arătat că, astfel cum a subliniat Comisia Europeană, simplul fapt că mărfurile în cauză au fost importate în prealabil dintr-o țară terță nu justifică o abordare mai strictă a răspunderii domnului Božičevič Ježovnik decât cea care ar fi reținută în cadrul unei simple operațiuni intracomunitare, precum cea prevăzută la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

47 În ipoteza în care instanța de trimitere ar ajunge la concluzia că, în lumina unor elemente obiective, persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe că livrările subsecvente importurilor în discuție în litigiul principal erau implicate într-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că ea nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita frauda respectivă, această instanță ar trebui să refuze beneficiul dreptului la scutirea de TVA-ul la import (a se vedea prin analogie 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).

48 În schimb, în ipoteza în care instanța de trimitere ar ajunge la concluzia că persoana impozabilă în cauză nu știa și nu putea să știe că livrările subsecvente importurilor în cauză erau implicate într-o fraudă comisă de cumpărător și că această persoană impozabilă a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita frauda respectivă, ea nu îi poate refuza beneficiul scutirii la import.

49 În lumina considerațiilor care precedă, se impune ca la întrebările preliminare să se răspundă că articolul 143 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în împrejurările în care persoana impozabilă importatoare și furnizoare a beneficiat de o scutire de TVA la import în temeiul unei autorizații emise în urma unui control prealabil de către autoritățile vamale competente pe baza elementelor de probă furnizate de această persoană impozabilă, aceasta nu este obligată să achite TVA-ul *a posteriori*, atunci când, cu ocazia unui control ulterior, se dovedește că nu erau întrunite condițiile materiale ale scutirii, cu excepția cazului în care se stabilește, în lumina unor elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că livrările subsecvente importurilor în discuție erau implicate într-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că ea nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita frauda respectivă, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

50 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 noua) declară:

Articolul 143 alineatul (1) litera (d) 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 2009/69/CE a Consiliului din 25 iunie 2009, trebuie interpretat în sensul că, în

împrejurările în care persoana impozabilă importatoare și furnizoare a beneficiat de o scutire de taxa pe valoarea adăugată la import în temeiul unei autorizații emise în urma unui control prealabil de către autoritățile vamale competente pe baza elementelor de probă furnizate de această persoană impozabilă, aceasta nu este obligată să achite TVA-ul *a posteriori*, atunci când, cu ocazia unui control ulterior, se dovedește că nu erau întrunite condițiile materiale ale scutirii, cu excepția cazului în care se stabilește, în lumina unor elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că livrările subsecvente importurilor în discuție erau implicate într-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că ea nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita frauda respectivă, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Semnături