



COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 4 février 2019
sj.d(2019)715763

Document de procédure juridictionnelle

À MONSIEUR LE PRÉSIDENT ET AUX MEMBRES
DE LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE

OBSERVATIONS ÉCRITES

déposées, conformément à l'article 23, deuxième alinéa, du protocole sur le statut de la Cour de justice, par la **Commission européenne**, représentée par M^{mes} Jurgita Jokubauskaitė et Maria Siekierzyńska, membres de son service juridique, en qualité d'agents, ayant élu domicile auprès du service juridique, Greffe contentieux, BERL 1/169, 1049 Bruxelles, et consentant à la signification de tout acte de procédure via e-Curia,

dans l'affaire C-653/18

Unitel

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle présentée, en vertu de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, par le Naczelny Sąd Administracyjny (cour suprême administrative) et portant sur l'interprétation à donner à l'article 146, paragraphe 1, points a) et b), ainsi qu'à l'article 131 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

TABLE DES MATIÈRES

1. Le cadre juridique	3
1.1. Le droit de l'Union.....	3
1.2. Le droit national	4
2. Les faits et la procédure au principal	4
3. Appréciation juridique	7
4. Proposition de réponse aux questions préjudicielles	13

La Commission a l'honneur de déposer les observations ci-après dans la présente affaire.

1. LE CADRE JURIDIQUE

1.1. Le droit de l'Union

1. Le titre IX de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée¹ (ci-après la «directive TVA») concerne les exonérations. Le chapitre 1 («Dispositions générales») de ce titre contient un unique article, l'article 131, dont le libellé est le suivant:

«Les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels».

2. L'article 146, paragraphe 1, points a) et b), de la directive TVA, qui figure au chapitre 6 («Exonérations à l'exportation») de ce même titre, dispose ce qui suit:

«1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

- a) les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur, ou pour son compte, en dehors de la Communauté;*
- b) les livraisons de biens expédiés ou transportés par l'acquéreur non établi sur leur territoire respectif, ou pour son compte, en dehors de la Communauté, à l'exclusion des biens transportés par l'acquéreur lui-même et destinés à l'équipement ou à l'avitaillement de bateaux de plaisance et d'avions de tourisme ou de tout autre moyen de transport à usage privé».*

3. Le terme «livraison de biens» est défini comme suit à l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA:

«1. Est considéré comme "livraison de biens", le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire».

¹ JO L 347 du 11.12.2006, p. 1, telle que modifiée.

1.2. Le droit national

4. L'ordonnance de renvoi cite les dispositions suivantes de la loi polonaise du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et les services² (ci-après la «loi sur la TVA») :

Article 2, point 8 :

«Article 2. Aux fins des dispositions qui suivent, on entend par :

(...)

- 8) *“exportation de biens” la livraison de biens expédiés ou transportés en dehors du territoire de l'Union européenne, à partir du territoire national :*

a) par un fournisseur ou pour son compte, ou

b) par un acquéreur ayant son siège social en dehors du territoire national ou pour son compte, à l'exclusion des biens sortis par l'acquéreur lui-même pour les besoins de l'équipement ou de l'avitaillement de bateaux de plaisance et d'avions de tourisme ou de tout autre moyen de transport à usage privé,

si la sortie desdits biens du territoire de l'Union européenne est confirmée par l'autorité douanière compétente désignée dans la réglementation douanière».

Article 41, paragraphes 4, 6 et 11 :

«4. Dans le cas des exportations de biens visées à l'article 2, point 8 a), le taux de la taxe est égal à 0 %».

«6. Le taux de 0 % est appliqué dans le cas des exportations de biens visées aux paragraphes 4 et 5 pour autant que l'assujetti ait obtenu, avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration fiscale relative à la période comptable concernée, le document confirmant la sortie des biens du territoire de l'Union européenne».

«11. Les dispositions des paragraphes 4 et 5 s'appliquent mutatis mutandis dans le cas des exportations de biens visées à l'article 2, point 8 b), si l'assujetti a obtenu, avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration fiscale relative à la période comptable au cours de laquelle il a procédé à la livraison des biens, le document visé au paragraphe 6, établissant l'identité des biens faisant l'objet de la livraison et de la sortie (...).».

2. LES FAITS ET LA PROCEDURE AU PRINCIPAL

5. Unitel Sp. z o.o. (ci-après «Unitel») est une société dont l'activité portait en 2007 sur la vente de téléphones portables. Elle a fait l'objet d'une procédure de contrôle portant sur l'exactitude des bases d'imposition déclarées et sur la régularité du calcul et du paiement de la TVA pour la période de janvier à mai 2007.

² Dz. U. de 2011, n° 177, position 1054, telle que modifiée.

6. À la suite de cette procédure de contrôle, le Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie (directeur de l'inspection fiscale de Varsovie) a, dans une décision du 26 mars 2014, contesté le calcul de la TVA liée à des opérations réalisées par Unitel avec deux entités ukrainiennes. Cette autorité a considéré que même si les téléphones portables avaient effectivement été sortis en dehors des frontières de l'Union européenne, il n'y avait pas eu d'exportation de biens au sens de la loi sur la TVA, dans la mesure où il n'y avait pas eu de livraison de biens entre la société polonaise et les entités ukrainiennes concernées. Par conséquent, selon cette autorité, Unitel n'avait pas le droit de recourir au taux de TVA de 0 % qui est appliqué en Pologne en cas d'exportation de biens. Le Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie a établi dans sa décision le montant de TVA due par Unitel pour 2007 (en appliquant le taux normal de TVA en vigueur pendant la période considérée, soit 22 %).
7. Unitel a formé un recours contre la décision susvisée devant l'autorité fiscale de deuxième degré.
8. Le Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (directeur de la chambre fiscale de Varsovie) a confirmé la décision de l'autorité de premier degré par décision du 29 août 2014, contre laquelle Unitel a formé un recours devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (tribunal administratif de voïvodie de Varsovie).
9. Dans son arrêt du 27 juin 2017, le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie a rejeté le recours formé par Unitel. Il a estimé que les entités ukrainiennes indiquées comme les destinataires des biens sur les factures de TVA émises par Unitel n'étaient pas les acquéreurs effectifs des téléphones. Il existe en même temps des preuves attestant que les biens litigieux ont quitté le territoire de l'Union européenne. Cette juridiction a considéré que dans une telle situation, c'est-à-dire lorsque des biens ont été sortis du territoire de l'Union européenne vers un destinataire non identifié, il n'y a pas de livraison de biens et que, dès lors, l'opération en cause ne peut pas être qualifiée d'exportation de biens au sens de la loi sur la TVA. L'application du taux de 0 % aux opérations en cause n'est donc pas légitime. Cette juridiction a également estimé qu'Unitel n'avait pas fait preuve de la diligence requise en effectuant les opérations litigieuses, dans la mesure où cette société s'est fondée sur des informations présentées par des entités dont les mandats n'étaient pas valables ou qui ne possédaient pas d'adresses professionnelles réelles ni de documents valables justifiant la comptabilisation de la TVA. Selon cette juridiction, les circonstances entourant les

opérations litigieuses, telles que les modalités de paiement des biens, indiquent également que la diligence requise n'a pas été mise en œuvre.

10. L'arrêt précité a été contesté par Unitel devant le Naczelny Sąd Administracyjny (ci-après la «juridiction de renvoi»).
11. La juridiction de renvoi a estimé que l'examen de ce pourvoi en cassation nécessitait que la Cour réponde au préalable à des questions portant sur l'interprétation de la directive TVA. Elle s'est en particulier interrogée sur la question de savoir s'il était réellement nécessaire, pour constater qu'une livraison de biens en dehors du territoire de l'Union européenne a effectivement eu lieu, lorsque la sortie des biens de ce territoire n'est pas contestée en tant que telle, que l'entité indiquée sur la facture du fournisseur et dans les documents douaniers comme l'acquéreur des biens corresponde à leur destinataire effectif, qui n'a pas été identifié.
12. La juridiction de renvoi se demande également si, lorsqu'une fraude fiscale a été commise sur le territoire d'un pays tiers (après sortie de biens du territoire de l'Union européenne), les autorités fiscales nationales peuvent refuser à l'assujetti résident le bénéfice d'une exonération avec droit à déduction au titre de la livraison de biens dans le pays tiers et si, dans un tel cas de figure, le fait que le fournisseur national était conscient ou non d'une telle fraude a une incidence sur la faculté de bénéficier de l'exonération avec droit à déduction.
13. La juridiction de renvoi s'interroge enfin sur la pratique des autorités fiscales consistant à remettre en cause la faculté de bénéficier d'une exonération avec droit à déduction au motif qu'il n'y a pas eu livraison d'un bien (du fait que le destinataire des marchandises n'est pas identifié) tout en appliquant à l'opération concernée la taxe en vigueur pour les livraisons nationales. Selon la juridiction de renvoi, il semble plus judicieux de partir du principe que si les biens n'ont pas été utilisés pour les besoins des opérations imposables de l'assujetti ou des opérations bénéficiant d'une exonération avec droit à déduction, l'assujetti n'est pas en droit de déduire le montant de la taxe en amont.
14. C'est en raison de ces doutes que la juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) À la lumière de l'article 146, paragraphe 1, sous a) et b), et de l'article 131 [de la directive 2006/112/CE], ainsi que des principes de taxation de la consommation, de neutralité et de proportionnalité, la pratique nationale appropriée devrait-elle consister à appliquer une exonération avec droit à déduction (à savoir, en

Pologne, un taux de 0 %) dans chaque cas, lorsque deux conditions sont cumulativement remplies:

- a) l'exportation des biens est intervenue au profit d'un destinataire non identifié en dehors de l'Union européenne et*
 - b) il existe des preuves univoques quant au fait que les biens ont quitté le territoire de l'Union et cette circonstance n'est pas contestée?*
- 2) Les dispositions de l'article 146, paragraphe 1, sous a) et b), de l'article 131 de la directive 2006/112, et les principes de taxation de la consommation, de neutralité et de proportionnalité font-ils obstacle à une pratique nationale consistant à considérer qu'il n'y a pas de livraison de biens lorsque ceux-ci ont été indéniablement exportés en dehors du territoire de l'Union mais que, postérieurement à l'exportation, les autorités fiscales ont constaté, dans le cadre de la procédure, que l'acquéreur réel des biens n'était pas l'entité au profit de laquelle la facture établissant la livraison a été émise par l'assujetti, mais une autre entité, non identifiée par les autorités, avec pour conséquence que les autorités refusent d'appliquer l'exonération avec droit à déduction (à savoir, en Pologne, un taux de 0 %) à une telle opération?*
- 3) À la lumière de l'article 146, paragraphe 1, sous a) et b), et de l'article 131 de la directive 2006/112, et des principes de taxation de la consommation, de neutralité et de proportionnalité, la pratique nationale appropriée devrait-elle consister à appliquer un taux national à une livraison de biens, s'il existe des preuves univoques du fait que ces biens ont quitté le territoire de l'Union mais que, compte tenu de l'absence d'un destinataire identifié, les autorités estiment qu'il n'y a pas eu de livraison de biens, ou faudrait-il considérer que, dans un tel cas, il n'y a pas eu d'opération imposable au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) du tout et que, par conséquent, l'assujetti n'est pas en droit de déduire la taxe en amont au titre de l'acquisition des biens exportés, conformément à l'article 168 de la directive 2006/112?»*

3. APPRECIATION JURIDIQUE

15. Par ses questions préjudicielles, que la Commission examinera conjointement, la juridiction de renvoi cherche en substance à établir si l'article 146, paragraphe 1, points a) et b), et l'article 131 de la directive TVA ainsi que les principes de taxation de la consommation, de neutralité et de proportionnalité s'opposent à une pratique nationale consistant pour les autorités fiscales, lorsque des biens ont sans conteste été sortis du territoire de l'Union mais que, postérieurement à cette sortie, les autorités fiscales ont constaté, dans le cadre de la procédure, que l'acquéreur réel de ces biens n'était pas l'entité au profit de laquelle la facture établissant la livraison a été émise par l'assujetti, mais une autre entité non identifiée par les autorités, à considérer qu'il n'y a pas eu

livraison de biens et à refuser en conséquence d'appliquer l'exonération avec droit à déduction de la TVA à cette opération en l'imposant comme une livraison nationale.

16. À cet égard, il convient de relever que l'article 146, paragraphe 1, de la directive TVA définit les cas de figure dans lesquels les États membres appliquent les exonérations à l'exportation. L'article 146, paragraphe 1, point a), de cette directive concerne les exonérations des livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de l'Union par le vendeur, ou pour son compte, tandis que l'article 146, paragraphe 1, point b), porte sur les exonérations des livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de l'Union par l'acquéreur non établi sur le territoire du pays concerné, ou pour son compte.
17. Ces dispositions doivent être lues en combinaison avec l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, selon lequel est considéré comme «livraison de biens» le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.
18. Selon la jurisprudence, il ressort des dispositions précitées que l'exportation d'un bien est effectuée et que l'exonération de la livraison à l'exportation est applicable lorsque le droit de disposer de ce bien comme propriétaire a été transmis à l'acquéreur, que le fournisseur établit que ce bien a été expédié ou transporté en dehors de l'Union et que, à la suite de cette expédition ou de ce transport, le bien a physiquement quitté le territoire de l'Union³.
19. À la lumière de ce qui précède, l'exportation d'un bien est effectuée et l'exonération de la livraison à l'exportation est applicable lorsque les conditions suivantes sont remplies:
 - le droit de disposer du bien comme propriétaire a été transmis à l'acquéreur,
 - le bien a été expédié ou transporté en dehors de l'Union par le vendeur, ou pour son compte, ou par l'acquéreur non établi sur le territoire du pays concerné, ou pour son compte,
 - à la suite de cette expédition ou de ce transport, le bien a physiquement quitté le territoire de l'Union.
20. Dans le litige au principal, la juridiction de renvoi a établi qu'il était incontestable que le bien en cause avait quitté physiquement le territoire de l'Union. La dernière des conditions énoncées ci-dessus se trouvait donc remplie.

³ Arrêt du 19 décembre 2013 dans l'affaire C-563/12, BDV Hungary Trading, EU:C:2013:854, point 24 et jurisprudence citée.

21. En ce qui concerne la première de ces conditions, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, la notion de «livraison de biens» au sens de la directive TVA fait l'objet d'une définition autonome et uniforme, propre au droit de l'Union. Conformément à la finalité de la directive TVA qui vise, entre autres, à fonder le système de la TVA sur une définition uniforme des opérations taxables, cette notion doit avoir une signification uniforme dans le cadre de cette directive⁴.
22. Il ressort également de la jurisprudence de la Cour que la notion de «livraison de biens» ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer, en fait, comme si elle était le propriétaire de ce bien⁵.
23. Il importe également de rappeler que, selon la jurisprudence, les notions figurant dans la directive TVA qui définissent les opérations taxables, telles que la notion de livraison de biens, ont un caractère objectif et s'appliquent indépendamment des buts et des résultats de ces opérations⁶. Les objectifs du système commun de TVA sont d'assurer la sécurité juridique et de faciliter les actes inhérents à l'application de la TVA par la prise en considération de la nature objective de l'opération concernée⁷.
24. Compte tenu de cette jurisprudence, selon la Commission, le simple fait que le bien sorti du territoire de l'Union soit en réalité parvenu, non à l'acquéreur indiqué sur la facture émise par le fournisseur, mais à une autre entité non identifiée du pays tiers, n'exclut pas que l'opération en cause soit considérée comme une livraison de biens au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA dans une situation où, ainsi qu'il ressort de l'ordonnance de renvoi, le fournisseur a été payé pour ce bien et le droit de disposer de ce bien comme propriétaire revient, non plus au fournisseur, mais à une certaine entité du pays tiers.
25. Quant à la deuxième des conditions d'application de l'exonération d'une livraison à l'exportation qui sont mentionnées au point 19 ci-dessus, il convient d'observer que l'exposé des faits présenté dans l'ordonnance de renvoi ne donne aucune précision sur

⁴ Arrêt du 20 juin 2018 dans l'affaire C-108/17, Enteco Baltic, EU:C:2018:473, point 85.

⁵ Idem, point 86.

⁶ Arrêt du 6 juillet 2006 dans les affaires jointes C-439/04 et C-440/04, Kittel et Recolta Recycling, EU:C:2006:446, point 41.

⁷ Idem, point 42.

la question de savoir si les biens ont été expédiés ou transportés en dehors de l'Union par le vendeur ou pour son compte [exonération relevant de l'article 146, paragraphe 1, point a), de la directive TVA] ou bien par l'acquéreur ou pour son compte [exonération relevant de l'article 146, paragraphe 1, point b), de cette directive]. La manière dont sont formulées les questions préjudicielles dans lesquelles est mentionné l'article 146, paragraphe 1, points a) et b), de cette directive, de même que le moyen soulevé par Unitel dans son pourvoi en cassation qui est mentionné au point 4 de l'ordonnance de renvoi [voir moyen 1c)], semblent indiquer que les biens ont été expédiés ou transportés en partie par Unitel (ou pour son compte) et en partie par l'acquéreur (ou pour son compte). Il appartient cependant à la juridiction de renvoi de déterminer quelle disposition est applicable dans la procédure au principal. C'est également à la juridiction de renvoi qu'il revient de vérifier si les conditions d'exonération d'une livraison à l'exportation prévues dans la disposition applicable sont remplies.

26. Toutefois, dans la procédure au principal, il s'agit principalement de savoir quelle est l'incidence sur la faculté de bénéficier d'une exonération de TVA du fait qu'à la suite de la procédure de contrôle, les autorités fiscales ont constaté que l'entité au profit de laquelle l'assujetti avait émis la facture établissant la livraison n'était pas l'acquéreur réel des biens et qu'elles ne sont pas parvenues à identifier l'acquéreur réel des biens hors de l'Union.
27. À cet égard, il convient de rappeler que, conformément à l'article 131 de la directive TVA, les États membres peuvent fixer des conditions d'application des exonérations de TVA, dont les exonérations à l'exportation, en vue d'assurer l'application correcte et simple de ces exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels.
28. Selon une jurisprudence constante, dans l'exercice de ces pouvoirs, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union, au nombre desquels figurent notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité ainsi que de protection de la confiance légitime⁸. Les mesures adoptées par les États membres afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs et ne peuvent pas être utilisées de manière telle qu'elles remettraient en cause

⁸

Voir arrêt du 21 février 2008 dans l'affaire C-271/06, Netto Supermarkt, EU:C:2008:105, point 18.

la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de TVA mis en place par la législation communautaire en la matière⁹.

29. Dans la procédure au principal, la juridiction de première instance a considéré que le fournisseur n'avait pas fait preuve de la diligence requise en effectuant les opérations litigieuses, dans la mesure où, en particulier, il s'est fondé sur des informations présentées par des entités dont les mandats n'étaient pas valables ou qui ne possédaient pas d'adresses professionnelles réelles ni de documents valables justifiant la comptabilisation de la TVA.
30. Il y a donc lieu de répondre à la question de savoir si les obligations de ce type concernant la vérification du cocontractant, par exemple l'obligation d'obtenir la confirmation de l'enregistrement d'une activité économique dans un pays tiers, peuvent être imposées par un État membre en vertu de l'article 131 de la directive TVA.
31. Selon la Commission, il convient de souligner dans ce contexte que les conditions matérielles d'exonération des livraisons à l'exportation conformément à l'article 146, paragraphe 1, points a) et b), de la directive TVA sont formulées de manière à garantir que cette exonération soit applicable lorsque les biens ne sont pas consommés sur le territoire de l'Union et ont effectivement été sortis de ce territoire. À la différence des exonérations liées aux opérations intracommunautaires, la qualité de l'acquéreur du bien, à savoir le fait qu'il soit ou non assujetti, est sans importance à cet égard. L'article 146, paragraphe 1, point a), de la directive TVA, qui porte sur le cas des livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur, ou pour son compte, en dehors de l'Union, ne fait pas référence à l'acquéreur du bien. L'article 146, paragraphe 1, point b), de la directive TVA mentionne l'acquéreur (en anglais «customer») de manière générale, sans référence à sa qualité d'assujetti ou de non assujetti. La seule condition exigée est que l'acquéreur ne soit pas établi sur le territoire du pays concerné.
32. La Commission estime par conséquent que le fait d'exiger du fournisseur qu'il se procure certains documents, tels que des documents valables autorisant l'acquéreur à comptabiliser la TVA dans le pays tiers, ou encore qu'il vérifie certaines informations fournies par l'acquéreur, comme l'exactitude des adresses professionnelles de l'acquéreur dans le pays tiers, va au-delà de ce qui est nécessaire pour que le

⁹ Voir, en ce qui concerne les livraisons intracommunautaires, l'arrêt du 27 septembre 2007 dans l'affaire C-146/05, Collée, EU:C:2007:549, point 26.

fournisseur démontre le respect des conditions matérielles d'application de l'exonération de la livraison à l'exportation. Ces exigences ne peuvent pas non plus être considérées comme propres à assurer l'exacte perception de la taxe et à éviter la fraude.

33. Il importe de souligner qu'il ressort de l'ordonnance de renvoi que les biens en cause ont incontestablement été sortis du territoire de l'Union. Dans de tels cas où il existe des preuves incontestées que les biens ont été sortis de l'Union, autrement dit que la consommation n'a pas eu lieu sur le territoire de l'Union, les opérations effectuées par l'assujetti ne peuvent pas être considérées comme source de fraude fiscale ou de perte pour le système commun de TVA, même s'il y a eu fraude fiscale dans le pays de destination et de consommation des biens. En d'autres termes, il n'existe pas, dans un tel cas, de risque pour le bon fonctionnement du système commun de TVA.
34. Comme l'a estimé la Cour dans l'affaire C-563/12, *BDV Hungary Trading*¹⁰, dans une situation où les conditions de l'exonération à l'exportation prévues à l'article 146, paragraphe 1, point b), de la directive TVA, notamment la sortie des biens concernés du territoire douanier de l'Union, sont établies, aucune TVA n'est due au titre d'une telle livraison. Dans de telles circonstances, il n'existe plus, en principe, de risque d'une fraude fiscale ou de pertes fiscales pouvant justifier l'imposition de l'opération concernée.
35. Compte tenu de ce qui précède, si les exigences matérielles mentionnées au point 19 ci-dessus sont remplies, en particulier lorsqu'il existe des preuves incontestées que le bien a été sorti du territoire de l'Union, c'est-à-dire qu'il n'existe plus, en principe, de risque de fraude fiscale ou de mise en péril du bon fonctionnement du système commun de TVA, aucun motif ne justifie, selon la Commission, un refus d'exonération de TVA, même si, à l'issue d'une procédure de contrôle, les autorités fiscales ont constaté que l'entité au profit de laquelle l'assujetti a émis la facture établissant la livraison n'était pas l'acquéreur réel des biens et ne sont pas parvenues à identifier l'acquéreur réel des biens en dehors de l'Union.

¹⁰ Arrêt déjà cité plus haut, point 40.

4. PROPOSITION DE REPONSE AUX QUESTIONS PREJUDICIELLES

36. Eu égard aux considérations qui précèdent, la Commission a l'honneur de proposer à la Cour de répondre comme suit aux questions préjudicielles:

L'article 146, paragraphe 1, points a) et b), de la directive TVA ainsi que le principe de neutralité fiscale s'opposent à une pratique nationale consistant pour les autorités fiscales, dans une situation telle que celle au principal, à savoir lorsque des biens ont été incontestablement sortis du territoire de l'Union mais que, postérieurement à cette sortie, les autorités fiscales ont constaté, dans le cadre de la procédure, que l'acquéreur réel de ces biens n'était pas l'entité au profit de laquelle la facture établissant la livraison a été émise par l'assujetti, mais une autre entité non identifiée par les autorités, à considérer qu'il n'y a pas eu livraison de biens et à refuser en conséquence d'appliquer l'exonération de TVA à cette opération.

Jurgita JOKUBAUSKAITĖ

Maria SIEKIERZYŃSKA

Agents de la Commission