



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

21 februarie 2018*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Livrări succesive privind aceleași bunuri – Locul celei de a doua livrări – Informarea primului furnizor – Număr de identificare în scopuri de TVA – Drept de deducere – Încredere legitimă a persoanei impozabile în existența condițiilor dreptului de deducere”

În cauza C-628/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria), prin decizia din 30 noiembrie 2016, primită de Curte la 5 decembrie 2016, în procedura

Kreuzmayr GmbH

împotriva

Finanzamt Linz,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul E. Juhász, îndeplinind funcția de președinte de cameră, doamna K. Jürimäe (raportor) și domnul C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Kreuzmayr GmbH, de J. Hochleitner, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul austriac, de G. Eberhard, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de M. Wasmeier, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță prezenta

* Limba de procedură: germana.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 32 primul paragraf și a articolului 168 litera (a) 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 Kreuzmayr GmbH, pe de o parte, și Finanzamt Linz (administrația fiscală din Linz, Austria), pe de altă parte, în legătură cu dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente intrărilor pentru operațiuni efectuate în cursul anului 2008.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Potrivit articolului 32 primul paragraf din Directiva TVA:

„Atunci când bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor sau de client sau de o terță persoană, locul livrării este considerat a fi locul unde se găsesc bunurile la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor către client.”

- 4 Articolul 138 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul [Uniunii 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 Potrivit articolului 167 din directiva menționată:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

- 6 Articolul 168 litera (a) din aceeași directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.”

Dreptul austriac

- 7 Articolul 3 alineatul 7 din Umsatzsteuergesetz 1994 (Legea din 1994 privind impozitul pe cifra de afaceri), în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „UStG 1994”), prevede:

„O livrare se efectuează în locul în care se află bunul la momentul transferului dreptului de a dispune de acesta.”

8 Potrivit articolului 3 alineatul 8 din UStG 1994:

„Dacă obiectul livrării este transportat sau expedit de furnizor sau de client, se consideră că livrarea a fost efectuată în locul în care începe transportul sau expedierea către client sau către un terț mandatat de acesta din urmă.”

9 Articolul 12 alineatul 1 din UStG 1994 prevede:

„Un întreprinzător poate deduce, cu titlu de TVA aferent intrărilor, TVA-ul menționat de alți întreprinzători pe o factură distinctă pentru livrările și celelalte prestații care au fost efectuate pentru întreprinderea sa în Austria.

[...]

Dacă livrarea sau o altă prestație este efectuată în beneficiul unui întreprinzător care știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea în cauză are o legătură cu fraudă la TVA sau cu alte infracțiuni financiare referitoare la TVA, nu se aplică dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor. Această situație se regăsește în special și atunci când o asemenea infracțiune financiară se referă la o operațiune în aval sau în amonte.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 10 BP Marketing GmbH, stabilită și identificată în Germania, a vândut produse petroliere către BIDI Ltd, identificată în scopuri de TVA în Austria. După plata avansului, BP Marketing a furnizat BIDI numerele de ridicare și documentele de autorizare a ridicării produselor petroliere în cauză. BIDI s-a angajat față de BP Marketing să se ocupe de transportul acestor produse din Germania în Austria.
- 11 Fără a informa BP Marketing, BIDI a revândut către Kreuzmayr produsele menționate și i-a furnizat numerele și documentele de ridicare obținute de la BP Marketing, convenind că Kreuzmayr urma să organizeze sau să efectueze transportul produselor petroliere din Germania în Austria. Kreuzmayr a organizat efectiv ridicarea bunurilor în cauză de către colaboratorii săi sau de către transportatori mandatați în acest scop. Aceste operațiuni au intervenit între lunile aprilie și octombrie ale anului 2007.
- 12 BP Marketing a considerat că livrările sale în favoarea BIDI erau livrări intracomunitare scutite. BIDI a facturat TVA-ul austriac către Kreuzmayr, care l-a achitat. Kreuzmayr a utilizat apoi mărfurile în cauză pentru operațiunile sale taxabile și a procedat la deducerea corespunzătoare a TVA-ului aferent intrărilor pentru anul 2008.
- 13 Cu ocazia unui proces civil intervenit între BP Marketing și BIDI, cea dintâi a aflat că cea din urmă însărcinase Kreuzmayr cu transportul mărfurilor în cauză. BP Marketing a comunicat această informație autorităților fiscale germane, care i-au reclamat ulterior TVA-ul aferent livrării bunurilor în cauză.
- 14 În Austria, administrația fiscală din Linz a acceptat inițial deducerea TVA-ului aferent intrărilor în beneficiul Kreuzmayr. Cu toate acestea, în cursul unui control fiscal, s-a constatat că BIDI nici nu declarase, nici nu plătitise TVA-ul facturat, fără ca Kreuzmayr să fi fost informată despre aceasta. BIDI s-a justificat susținând că livrările către Kreuzmayr fuseseră facturate în Germania, că acestea erau, așadar, scutite și că, în consecință, nu erau taxabile în Austria.

- 15 În urma acestui control, BIDI a adresat Kreuzmayr facturi rectificate fără TVA. Cu toate acestea, BIDI nu a rambursat Kreuzmayr sumele încasate în mod nejustificat, dintr-o simplă eroare, potrivit acesteia. Întrucât BIDI a devenit insolubilă, Kreuzmayr nu a recuperat niciodată cuantumurile de TVA pe care le achitase.
- 16 În temeiul facturilor rectificate care indicau că livrările în cauză erau operațiuni intracomunitare scutite, administrația fiscală din Linz a considerat că Kreuzmayr nu avea niciun drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor. Aceasta a anulat, așadar, deducerea de către Kreuzmayr a TVA-ului aferent intrărilor, susținând că locul livrărilor efectuate între BIDI și Kreuzmayr nu era situat în Austria. În aceste condiții, Kreuzmayr a formulat o acțiune împotriva respectivei decizii.
- 17 Printr-o decizie din 5 februarie 2013, Unabhängige Finanzsenat (Camera Fiscală Independentă, Austria) a admis acțiunea formulată de Kreuzmayr împotriva anulării deducerii TVA-ului aferent intrărilor.
- 18 Administrația fiscală din Linz a declarat apel împotriva acestei decizii în fața Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria), care, printr-o hotărâre din 29 iunie 2016, a anulat decizia menționată. Această instanță a considerat că simplul fapt că BP Marketing, cu bună-credință, a calificat în mod eronat livrările sale către BIDI drept „livrări intracomunitare” nu putea avea drept consecință ca Kreuzmayr să aibă un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor referitor la facturile pentru livrările în cauză.
- 19 Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă) a considerat de asemenea că aprecierile Unabhängige Finanzsenat (Camera Fiscală Independentă) potrivit cărora Kreuzmayr putea beneficia de un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor erau eronate. Această instanță a statuat astfel că o asemenea protecție nu poate rezulta din scutirea fiscală pentru primele livrări care, în mod obiectiv, nu sunt intracomunitare.
- 20 Întrucât decizia din 5 februarie 2013 a Unabhängige Finanzsenat (Camera Fiscală Independentă) a fost anulată, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria), care a înlocuit această instanță, este în prezent sesizat cu o cale de atac împotriva hotărârii Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă).
- 21 În aceste condiții, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curtii următoarele întrebări preliminare:

„1) În situații precum cea din procedura principală,

- în care o persoană impozabilă X1 dispune de bunuri depozitate în statul membru A, pe care le vinde apoi unei alte persoane impozabile X2, iar aceasta din urmă îi comunică lui X1 că intenționează să transporte bunurile în statul membru B, identificându-se în raport cu X1 prin numărul său de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul membru B,
- X2 revinde apoi aceste bunuri lui X3 și convine cu aceasta ca X3 să organizeze sau să efectueze transportul bunurilor din statul membru A în statul membru B, X3 organizează sau efectuează transportul bunurilor din statul membru A în statul membru B, iar X3 poate deja să dispună de bunuri în calitate de proprietar în statul membru A,
- X2 nu a comunicat însă către X1 că a revândut deja bunurile înainte ca acestea să părăsească statul membru A
- și nici X1 nu putea să știe că transportul bunurilor din statul membru A în statul membru B nu va fi efectuat sau organizat de X2,

dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că locul livrării efectuate de X1 către X2 se va determina potrivit articolului 32 primul paragraf din Directiva TVA, astfel încât livrarea efectuată de X1 către X2 este o livrare intracomunitară (așa-numită «livrare cu transport»)?

- 2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că X3 poate deduce totuși cu titlu de TVA aferent intrărilor TVA-ul aplicabil în statul membru B, pe care i l-a facturat X2, în măsura în care X3 utilizează bunurile achiziționate în scopul operațiunilor sale taxabile în statul membru B și nu i se poate imputa lui X3 recurgerea abuzivă la deducerea TVA-ului aferent intrărilor?
- 3) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare și dacă X1 află ulterior că X3 a organizat transportul și că acesta a putut deja să dispună de bunuri în calitate de proprietar în statul membru A, dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că livrarea efectuată de X1 către X2 își pierde cu efect retroactiv calitatea de livrare intracomunitară (astfel încât aceasta trebuie calificată retroactiv drept o «livrare așa-numită „fără transport”»)?

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

Cu privire la admisibilitate

- 22 Guvernul austriac contestă admisibilitatea primei întrebări, pentru motivul că este de natură ipotetică, întrucât se referă la livrarea efectuată între BP Marketing și BIDI, care nu face obiectul procedurii principale.
- 23 Trebuie arătat că, potrivit unei jurisprudențe constante, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei cereri formulate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 14 iunie 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punctul 31 și jurisprudența citată).
- 24 În speță, este adevărat că prima întrebare, având în vedere formularea sa, privește livrările efectuate între BP Marketing și BIDI.
- 25 Cu toate acestea, din cererea de decizie preliminară reiese că prima întrebare a instanței de trimitere se întemeiază pe premisa că, în cazul a două livrări succesive care dau naștere numai unui singur transport intracomunitar, articolul 32 primul paragraf din Directiva TVA nu s-ar putea aplica decât în privința aceleia dintre cele două livrări care a dat naștere transportului intracomunitar. Prin urmare, ar fi posibil să se deducă din aplicabilitatea acestei dispoziții în cazul primei livrări că ea este inaplicabilă în cazul celei de a doua livrări. În schimb, dacă dispoziția menționată nu ar fi aplicabilă în cazul primei livrări, ea ar fi aplicabilă în cazul celei de a doua.
- 26 Prin urmare, această întrebare nu este lipsită de orice legătură cu litigiul principal și trebuie, așadar, să fie considerată admisibilă.

Cu privire la fond

- 27 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, în împrejurări precum cele din cauza principală, articolul 32 primul paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se aplică primei sau celei de a doua dintre cele două livrări succesive ale aceluiași bun care au dat naștere numai unui singur transport intracomunitar.
- 28 Articolul 32 primul paragraf din Directiva TVA prevede că, atunci când bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor sau de client sau de o terță persoană, locul livrării este considerat a fi locul unde se găsesc bunurile la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor către client.
- 29 Din termenii acestei dispoziții rezultă, așadar, că aceasta se aplică numai livrărilor de bunuri cărora le corespunde un transport sau o expediere.
- 30 Or, dintr-o jurisprudență constantă rezultă mai întâi că, atunci când două livrări succesive privind aceleași bunuri, efectuate cu titlu oneros între persoane impozabile acționând ca atare, dau naștere unui transport intracomunitar unic al acestor bunuri, acest transport poate să corespundă numai uneia dintre cele două livrări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punctul 21 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punctul 34).
- 31 Rezultă că, într-o asemenea situație, articolul 32 primul paragraf din Directiva TVA se aplică numai livrării căreia îi corespunde transportul intracomunitar.
- 32 Jurisprudența Curții precizează apoi că, pentru a stabili căreia dintre cele două livrări trebuie să îi corespundă transportul intracomunitar, se impune să se efectueze o apreciere globală a tuturor împrejurărilor specifice ale speței. În temeiul acestei aprecieri, trebuie în special să se stabilească momentul la care dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis clientului final (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punctele 35 și 36, precum și jurisprudența citată).
- 33 În ipoteza în care al doilea transfer al dreptului de a dispune de bun în calitate de proprietar a avut loc înainte de a interveni transportul intracomunitar, acesta nu mai poate să corespundă primei livrări în favoarea primei persoane care achiziționează bunurile (Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punctul 36 și jurisprudența citată).
- 34 În sfârșit, trebuie adăugat că, pentru a determina dacă o livrare poate fi calificată drept „livrare intracomunitară”, trebuie luate în considerare intențiile cumpărătorului la momentul achiziției bunului în discuție, cu condiția ca acestea să fie susținute de elemente obiective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punctul 34 și jurisprudența citată).
- 35 În speță, din decizia de trimitere reiese că Kreuzmayr dispunea de bunuri în calitate de proprietar înainte de efectuarea transportului intracomunitar. Rezultă că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, transportul intracomunitar trebuie să corespundă livrării intervenite între operatorul intermediar și clientul final și că articolul 32 primul paragraf din Directiva TVA se aplică numai celei de a doua livrări.
- 36 În plus, în lumina deciziei de trimitere, reiese că BIDI și Kreuzmayr cunoșteau faptul că dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar fusese transferat către Kreuzmayr în Germania înainte de transportul intracomunitar. În asemenea împrejurări, locul celei de a doua livrări dintr-un lanț de operațiuni precum cel în discuție în litigiul principal nu poate fi determinat fără a ține seama de

elementele obiective relevante pe care le cunosc operatorul intermediar și clientul final și nu poate depinde doar de calificarea reținută de primul furnizor pentru prima livrare numai în temeiul informațiilor care îi fuseseră furnizate în mod eronat de către operatorul intermediar.

- 37 Această concluzie nu poate fi afectată de faptul că, precum în cauza principală, primul furnizor nu fusese informat că bunurile urmau să fie revândute clientului final de către operatorul intermediar înainte de orice transport intracomunitar și că operatorul intermediar se prezentase primului furnizor cu un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul membru de destinație a transportului intracomunitar.
- 38 În lumina considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că, în împrejurări precum cele din cauza principală, articolul 32 primul paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se aplică celei de a doua dintre cele două livrări succesive ale aceluiași bun care au dat naștere numai unui singur transport intracomunitar.

Cu privire la a doua întrebare

- 39 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, în ipoteza în care a doua livrare dintr-un lanț de două livrări succesive care implică un singur transport intracomunitar este o livrare intracomunitară, principiul protecției încrederii legitime trebuie interpretat în sensul că clientul final, care a invocat în mod greșit un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor, poate totuși să deducă, cu titlu de TVA aferent intrărilor, TVA-ul plătit în temeiul facturilor transmise de operatorul intermediar care califică în mod eronat livrarea sa drept „livrare internă”.
- 40 Trebuie amintit că livrările intracomunitare de bunuri sunt scutite în condițiile stabilite la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA (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).
- 41 Trebuie subliniat de asemenea că dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest regim de deduceri urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 42 Astfel, sistemul comun al TVA-ului garantează perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 43 și jurisprudența citată).
- 43 Exercițarea dreptului de deducere a TVA-ului este astfel limitată la taxele datorate și nu poate fi extinsă la TVA-ul achitat în mod nejustificat în amonte (a se vedea prin analogie Hotărârea din 14 iunie 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punctele 35 și 36). Rezultă că această exercitare nu este aplicabilă în ceea ce privește TVA-ul care este datorat exclusiv din cauza faptului că este menționat pe factură (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius, C-342/87, EU:C:1989:635, punctul 19, precum și Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții, C-78/02-C-80/02, EU:C:2003:604, punctul 51).
- 44 Astfel, în ipoteza în care a doua livrare dintr-un lanț de două livrări succesive care implică un singur transport intracomunitar este o livrare intracomunitară, clientul final nu poate deduce din TVA-ul pe care îl datorează quantumul TVA-ului achitat în mod nejustificat pentru bunuri care i-au fost livrate în cadrul unei livrări intracomunitare scutite, numai în temeiul facturii eronate transmise de furnizor.

- 45 Din cererea de decizie preliminară rezultă însă că instanța de trimitere solicită de asemenea să se stabilească dacă un operator precum Kreuzmayr poate totuși să se bazeze, în temeiul principiului protecției încrederii legitime, numai pe elementele care figurează pe factura furnizată de furnizorul său, care arată că livrarea este o livrare internă, pentru a se prevala de un drept de deducere a TVA-ului.
- 46 În această privință, este necesar să se sublinieze că dreptul de a se prevala de principiul protecției încrederii legitime aparține oricărui justițiabil pe care o autoritate administrativă l-a determinat să nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise (Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 44, precum și jurisprudența citată).
- 47 Rezultă din aceasta că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, un operator nu poate invoca principiul protecției încrederii legitime împotriva furnizorului său pentru a se prevala de un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor.
- 48 Un operator aflat în situația în care se găsește Kreuzmayr în cauza principală poate în schimb să solicite rambursarea taxei plătite în mod nejustificat operatorului care a prezentat o factură eronată, în conformitate cu dreptul național (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 49 și jurisprudența citată).
- 49 Având în vedere ansamblul elementelor care precedă, este necesar să se răspundă la cea de a doua întrebare că, în cazul în care a doua livrare dintr-un lanț de două livrări succesive care implică un singur transport intracomunitar este o livrare intracomunitară, principiul protecției încrederii legitime trebuie interpretat în sensul că clientul final, care s-a prevalat în mod greșit de un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor, nu poate să deducă, cu titlu de TVA aferent intrărilor, TVA-ul plătit furnizorului numai în temeiul facturilor transmise de operatorul intermediar care a reținut o calificare eronată a livrării sale.

Cu privire la a treia întrebare

- 50 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, în cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, calificările unor operațiuni precum cele în discuție în litigiul principal pot fi modificate retroactiv atunci când primul furnizor ia cunoștință de împrejurările factuale referitoare la transport și la cea de a doua livrare.
- 51 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 52 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:

- 1) În împrejurări precum cele din cauza principală, articolul 32 primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se aplică celei de a doua dintre cele două livrări succesive ale aceluiași bun care au dau naștere numai unui singur transport intracomunitar.**

- 2) **În cazul în care a doua livrare dintr-un lanț de două livrări succesive care implică un singur transport intracomunitar este o livrare intracomunitară, principiul protecției încrederii legitime trebuie interpretat în sensul că clientul final, care s-a prevalat în mod greșit de un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor, nu poate să deducă, cu titlu de taxă pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, taxa pe valoarea adăugată plătită furnizorului numai în temeiul facturilor transmise de operatorul intermediar care a reținut o calificare eronată a livrării sale.**

Semnături