

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

3 septembrie 2015(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 148 litera (a) – Livrare de bunuri – Noțiune – Scutire – Livrare de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării – Livrare către intermediari care acționează în nume propriu”

În cauza C-526/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Mokestinis ginys komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Lituania), prin decizia din 30 septembrie 2013, primită de Curte la 7 octombrie 2013, în procedura,

„Fast Bunkering Klaipėda” UAB

împotriva

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, doamna K. Jürimäe, domnii J. Malenovský (raportor) și M. Safjan și doamna A. Prechal, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 4 decembrie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru „Fast Bunkering Klaipėda” UAB, de I. Misiūnas, atstovas;
- pentru guvernul lituanian, de D. Kriaušis, de R. Krasuckaitė și de D. Stepanienė, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de C. Colelli și A. Collabолletta, avvocati dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și A. Steiblytė, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 5 martie 2015,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 148 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea

ad?ugat? (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între „Fast Bunkering Klaip?da” UAB (denumit? în continuare „FBK”), pe de o parte, ?i Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Direc?ia na?ional? a impozitelor din cadrul Ministerului de Finan?e al Republicii Lituania), pe de alt? parte, cu privire la situa?ia livr?rii de carburant c?tre intermediari care ac?ioneaz? în nume propriu din perspectiva taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul interna?ional

3 Conven?ia privind avia?ia civil? interna?ional?, semnat? la Chicago (Statele Unite) la 7 decembrie 1944, a fost ratificat? de toate statele membre ale Uniunii Europene, aceasta din urm? nefiind îns? ea îns?i parte la conven?ia men?ionat?. Aceast? conven?ie prevede printre altele norme referitoare la înmatricularea aeronavelor, precum ?i la autoriza?iile de zbor.

Dreptul Uniunii

4 Directiva 2006/112 a abrogat ?i a înlocuit, începând cu data de 1 ianuarie 2007, A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”).

5 Articolul 14 din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamn? transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

(2) Pe lâng? opera?iunea prev?zută la alineatul (1), fiecare dintre urm?toarele opera?iuni este considerat? livrare de bunuri:

[...]

(c) transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cump?rare sau vânzare.

[...]”

6 Articolul 131 din aceast? directiv? prevede:

„Scutirile prev?zute la capitolele 2-9 se aplic? [...] în conformitate cu condi?iile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corect? ?i direct? a acestor scutiri ?i de a preveni orice posibil? evaziune, fraud? sau abuz.”

7 Articolul 146 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„Statele membre scutesc urm?toarele opera?iuni:

(a) livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destina?ie din afara Comunit??ii de c?tre vânz?tor sau în contul acestuia;

[...]”

8 Articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 reia, în termeni similari, dispozițiile articolului 15 punctul 4 din A șasea directivă. Acest articol 148 prevede următoarele:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a) livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării și pentru transportul de călători cu plată sau utilizate pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit [...]

[...]

(e) livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea aeronavelor utilizate de companiile aeriene care efectuează în principal transport internațional cu plată;

(f) livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea și închirierea navelor prevăzute la litera (a) și livrarea, închirierea, repararea și întreținerea echipamentelor, inclusiv echipamente de pescuit, încorporate sau utilizate pe navele respective;

[...]”

Dreptul lituanian

9 Articolul 44 din Legea nr. IX-751 a Republicii Lituania din 5 martie 2002 privind taxa pe valoarea adăugată (Žin., 2002, nr. 35-1271), astfel cum a fost modificată prin Legea nr. X-261 din 21 iunie 2005 (Žin., 2005, nr. 81-2944, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„1. Livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor prevăzute la articolul 43 alineatul 1 din prezenta lege [și anume «navele maritime, destinate transportului internațional de călători și/sau de marfuri și/sau prestării altor servicii cu plată»] [...] este taxată cu cota de TVA de 0 %.

[...]

3. În înțelesul prezentei legi, sunt considerate bunuri pentru alimentare și aprovizionare [...] combustibilul (carburantul) și lubrifianții. [...]”

Situația de fapt din cauza principală și întrebarea preliminară

10 FBK este înregistrată în scopuri de TVA în Lituania.

11 Între data de 1 octombrie 2008 și data de 31 decembrie 2011, FBK a aprovizionat cu carburant, în apele teritoriale lituaniene, navele utilizate pentru navigația în largul mării. Carburantul în cauză provenea din state terțe și era depozitat în Lituania în regim de antrepozit vamal. Potrivit acestui regim, perceperea TVA-ului datorat pentru importul acestui carburant era suspendată atât timp cât acesta nu era introdus pe piață în Uniunea Europeană.

12 Atunci când FBK primea o comandă, carburantul corespunzător era scos din antrepozitul vamal și FBK îndeplinea formalitățile necesare. Carburantul era apoi vândut „fără cheltuieli la bord”, mai precis, fără cheltuielile de transport și celelalte cheltuieli și taxe aferente, precum și fără asigurări, iar FBK îl încerca ea însăși în rezervoarele vaselor.

13 Comenzile nu erau însă adresate FBK de operatorii navelor, ci de intermediari cu sediul în diferite state membre, cărora FBK le factura vânzările. Acești intermediari acționau în nume propriu atât față de FBK, cât și față de operatorii acestor nave, cumpărând de la FBK și

revânzând c?tre ace?tia din urm?. În ?edin??, reprezentantul FBK a explicat c? respectivii intermediari nu recep?ionau fizic niciodat? nici cea mai mic? cantitate de carburant livrat?, rolul lor fiind, în esen??, acela de a centraliza comenzile ?i de a garanta plata carburantului livrat. Abia dup? ce carburantul era înc?rcat în rezervoarele vaselor, FBK era în m?sur? s? determine cantitatea efectiv transferat? ?i s? întocmeasc? astfel factura corespunz?toare.

14 Plecând de la premisa c? vânzarea carburantului în cauz? era scutit? de TVA în temeiul legisla?iei lituaniene care transpunea articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112, FBK a aplicat acestor livr?ri de carburant o cot? de TVA de 0 %.

15 În urma unui control fiscal cu privire la perioada indicat? la punctul 11 din prezenta hot?râre, Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (Direc?ia de impozite a districtului Klaip?da) a întocmit, la data de 15 februarie 2013, un raport, ocazie cu care a indicat c?, întrucât carburantul în cauz? nu a fost vândut de FBK în mod direct operatorilor de nave, ci intermediarilor care ac?ioneaz? în nume propriu, ace?tia din urm? trebuie considera?i ca fiind cei care au revândut carburantul operatorilor men?iona?i. În consecin??, FBK nu ar fi putut aplica scutirea prev?zută la articolul 44 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, deoarece această scutire nu se aplic? decât în cazul livr?rii de bunuri operatorilor de nave maritime destinate transportului interna?ional de pasageri ?i/sau de m?rfuri.

16 Pe baza raportului întocmit la data de 15 februarie 2013, Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija a rectificat, prin decizia din 26 martie 2013, declara?ia de impunere a FBK în ceea ce prive?te aplicarea unei cote de TVA de 0 % livr?rilor de carburant în litigiu cu suma de 37 847 771 litas lituanieni (LTL), adic? aproximativ 11 milioane de euro.

17 Împotriva deciziei adoptate de Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija, FBK a introdus, la data de 15 aprilie 2013, o contesta?ie la Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos.

18 Prin decizia din 27 iunie 2013, Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos a respins această contesta?ie pentru motivul c?, potrivit jurispruden?ei Cur?ii rezultate din Hot?rârile Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262) ?i Elmeka (C?181/04-C?183/04, EU:C:2006:563), scutirea prev?zută la articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 pentru livrarea de bunuri pentru alimentarea ?i aprovizionarea navelor utilizate pentru naviga?ia în largul m?rii, transpus prin articolul 44 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, nu se poate aplica decât ultimei etape a lan?ului de comercializare a bunurilor în cauz?, atunci când sunt livrate operatorului navei care le va utiliza.

19 La 30 iulie 2013, FBK a formulat o cale de atac împotriva acestei decizii la Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (Comisia pentru litigii fiscale din cadrul Guvernului Republicii Lituania).

20 Această instan?? consider? c? exist? îndoieli în ceea ce prive?te posibilitatea de a aplica ra?ionamentul urmat de Curte în Hot?rârea Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262) într-o situa?ie în care, pe de o parte, bunurile în cauz? sunt înc?rcate de o persoan? impozabil? în rezervoarele navelor care le vor utiliza ?i, pe de alt? parte, exist?, în fapt, controale la fa?a locului care permit garantarea utiliz?rii efective a bunurilor pentru alimentarea ?i aprovizionarea navelor utilizate pentru naviga?ia în largul m?rii. Astfel, în Hot?rârea A (C?33/11, EU:C:2012:482), Curtea a admis c? scutirea prev?zută la actualul articol 148 litera (f) din Directiva 2006/112 pentru livrarea de aeronave poate fi aplicat? livr?rilor anterioare etapei finale a lan?ului de comercializare, printre altele, pentru motivul c?, ?inând seama de tipul de bunuri în cauz? ?i mai ales de mecanismele de înregistrare ?i de autorizare de care este condi?ionat? exploatarea lor, această extindere a scutirii nu pare a fi de natur? s? dea na?tere unor constrângeri pentru

statele membre și pentru operatorii interesați care ar fi incompatibile cu aplicarea corectă și directă a scutirilor, prevăzută la actualul articol 131 din Directiva 2006/112.

21 În aceste condiții, Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că dispoziția privind scutirea de TVA cuprinsă în acesta este aplicabilă nu numai livrărilor de bunuri pentru aprovizionare și alimentare către operatorul unei nave utilizate pentru navigația în largul mării, care utilizează aceste bunuri ca atare, ci și altor livrări către alte persoane decât operatorul navei, și anume unor intermediari care acționează în nume propriu, în cazul în care în momentul livrării destinația finală a bunurilor este cunoscută dinainte și este stabilită în mod corespunzător, iar autoritățile fiscale îi sunt prezentate elemente de probă justificative în conformitate cu cerințele legislative?”

Cu privire la întrebarea preliminară

22 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută de această dispoziție este aplicabilă livrării de bunuri pentru aprovizionare și alimentare către intermediari care acționează în nume propriu, în cazul în care în momentul livrării destinația finală a bunurilor este cunoscută dinainte, este stabilită în mod corespunzător, iar autoritățile fiscale îi sunt prezentate elemente de probă justificative în conformitate cu cerințele legislative naționale.

23 Trebuie amintit că articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că sunt scutite de TVA livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării și pentru transportul de containeri cu plată sau utilizate pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit.

24 Este necesar să se evidențieze de la bun început că această dispoziție este redactată în aceiași termeni precum articolul 15 punctul 4 din Așeza directivă, pe care Directiva 2006/112 a abrogat-o și a înlocuit-o.

25 În consecință, jurisprudența Curții referitoare la articolul 15 punctul 4 din Așeza directivă este, în principiu, relevantă pentru interpretarea articolului 148 litera (a) din Directiva 2006/112.

26 Or, potrivit acestei jurisprudențe, operațiunile privind alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării sunt scutite întrucât astfel de operațiuni sunt asimilate operațiunilor de export (Hotărârea Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, punctul 21).

27 În consecință, la fel cum scutirea prevăzută pentru operațiunile de export se aplică exclusiv în cazul livrărilor finale de bunuri exportate de vânzător sau în numele său, scutirea prevăzută la articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 nu poate fi extinsă asupra livrării acestor bunuri într-o etapă anterioară de comercializare (a se vedea în acest sens Hotărârea Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, punctul 22).

28 O asemenea concluzie este de altfel susținută de împrejurarea că extinderea scutirii la etapele anterioare livrării finale de bunuri către operatorul navei care urmează a le utiliza pentru alimentare și aprovizionare ar impune ca statele membre să instituie mecanisme de control și de supraveghere pentru a asigura destinația finală a acestor bunuri livrate cu scutire de taxă. Departe de a conduce la o simplificare administrativă, aceste mecanisme ar reprezenta pentru

statele membre ?i pentru persoanele impozabile implicate constrângeri care ar fi incompatibile cu aplicarea corect? ?i direct? a scutirilor prev?zute la articolul 131 din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hot?rârea Velker International Oil Company, C?185/89, EU:C:1990:262, punctul 24).

29 Rezult? c?, pentru a beneficia de scutirea prev?zută la articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112, o livrare de bunuri pentru alimentare ?i aprovizionare trebuie f?cut? c?tre operatorul navelor utilizate pentru naviga?ia în largul m?rii care le va utiliza ?i trebuie, în consecin??, s? intervin? în etapa final? a lan?ului de comercializare a acestor bunuri.

30 Prin urmare, trebuie analizat dac? o livrare de bunuri pentru alimentare ?i aprovizionare c?tre intermediari care ac?ioneaz? în nume propriu precum cei din litigiul principal îndepline?te condi?iile enun?ate la punctele precedente.

31 În aceast? privin??, este necesar s? se sublinieze c? Directiva 2006/112 nu utilizeaz? no?iunea de intermediar care ac?ioneaz? în nume propriu.

32 În aceste condi?ii, din articolul 14 alineatul (2) litera (c) din aceast? directiv? reiese c? transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cump?rare sau vânzare trebuie considerat livrare de bunuri.

33 Or, un contract de comision constituie, în principiu, un acord prin care un intermediar se angajeaz? s? îndeplineasc? în nume propriu, dar pe seama unei ter?e persoane, una sau mai multe opera?iuni juridice.

34 În consecin??, o livrare de bunuri pentru alimentare ?i aprovizionare c?tre intermediari care ac?ioneaz? în nume propriu, chiar ?i atunci când ace?tia ac?ioneaz? pe seama operatorilor de nave care urmeaz? s? le utilizeze, trebuie delimitat?, în scopul aplic?rii articolului 148 litera (a) din Directiva 2006/112, de o livrare c?tre ace?ti operatori.

35 Astfel, o livrare de bunuri c?tre un intermediar care ac?ioneaz? în nume propriu nu intervine în ultima etap? a lan?ului de comercializare a acestor bunuri, dat fiind c? acesta este considerat dobânditorul lor, dar nu în scopul de a le utiliza, ci pentru a le revinde unui ter?.

36 Rezult? de aici c? o livrare de bunuri pentru alimentare ?i aprovizionare c?tre intermediari care ac?ioneaz? în nume propriu precum cei în discu?ie în litigiul principal nu poate fi, în principiu, considerat? o livrare precum cea men?ionat? la articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 ?i, prin urmare, s? beneficieze de scutirea prev?zută de aceast? dispozi?ie.

37 Cu toate acestea, Curtea a admis, desigur, referitor la articolul 15 punctul 6 din A ?asea directiv?, ale c?rui dispozi?ii sunt preluate aproape identic în textul articolului 148 litera (f) din Directiva 2006/112, c? scutirea prev?zută la acest articol se poate aplica livr?rii unei aeronave c?tre un operator economic care nu este el însu?i o companie aerian? care opereaz? cu plat? în principal pe rute aeriene interna?ionale, dar care achizi?ioneaz? aeronava respectiv? în scopul utiliz?rii sale exclusive de c?tre o astfel de companie, f?r? a se transfera acesteia din urm? dreptul de a dispune de aeronav? în calitate de proprietar, în cazul în care aceast? utilizare este cunoscut? ?i stabilit? în mod corespunz?tor. În aceast? privin??, Curtea a subliniat printre altele c?, ?inând seama de tipul de bunuri în cauz? ?i mai ales de mecanismele de înregistrare ?i de autorizare de care este condi?ionat? exploatarea lor, verificarea caracterului efectiv al unei astfel de utiliz?ri nu este de natur? s? dea na?tere unor constrângeri pentru statele membre ?i pentru operatorii interesa?i care ar fi incompatibile cu aplicarea corect? ?i direct? a scutirilor (a se vedea în acest sens Hot?rârea A, C?33/11, EU:C:2012:482, punctele 56 ?i 57).

38 Instanța de trimitere ridică problema dacă această jurisprudență este relevantă pentru interpretarea articolului 148 litera (a) din Directiva 2006/112 și dacă poate conduce la aplicarea articolului menționat livrării de bunuri pentru alimentare și aprovizionare către intermediari care acționează în nume propriu, în cazul în care în momentul livrării destinația finală a acestor bunuri este cunoscută, este stabilită în mod corespunzător, iar autoritățile fiscale îi sunt prezentate elemente de probă justificative în conformitate cu cerințele legislative naționale.

39 În această privință, trebuie amintit, cu titlu introductiv, că, la punctul 53 din Hotărârea A (C-33/11, EU:C:2012:482), Curtea a arătat în mod expres că, referitor la interpretarea articolului 15 punctul 6 din Așasea directivă, dispoziție al cărei text este identic cu cel al articolului 148 litera (f) din Directiva 2006/112, nu se impunea o transpunere a soluțiilor reținute în Hotărârea Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262) în ceea ce privește interpretarea articolului 15 punctul 4 din Așasea directivă, dispoziție al cărei text este identic cu cel al articolului 148 litera (a) din Directiva 2006/112.

40 În continuare, este necesar să se arate că, deși scutirile prevăzute la articolul 148 literele (a) și (f) din Directiva 2006/112 au în comun faptul că aplicarea lor depinde de utilizarea care urmează a fi dată bunurilor în cauză, nu este mai puțin adevărat că bunurile avute în vedere, respectiv carburantul în prima ipoteză și o aeronavă în cea de a doua, sunt de natură radical diferită, astfel încât nu se impune în niciun fel o eventuală analogie între cele două regimuri de scutire care le corespund.

41 Pe de altă parte, scutirile de TVA menționate la articolul 148 din Directiva 2006/112 constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii, care trebuie, în consecință, să facă obiectul unei interpretări și al unei aplicări uniforme în întreaga Uniune (a se vedea în acest sens Hotărârea Unterperthinger, C-212/01, EU:C:2003:625, punctul 34).

42 În Hotărârea A (C-33/11, EU:C:2012:482), Curtea, pentru a ajunge la concluzia potrivit căreia scutirea în cauză poate fi aplicată livrării unei aeronave efectuate în condițiile precizate la punctul 37 din prezenta hotărâre, s-a întemeiat îndeosebi pe existența unor norme referitoare la înmatricularea și la autorizările de zbor existente în toate statele membre în special datorită faptului că toate aceste state sunt semnatare ale Convenției privind aviația civilă internațională, menționată la punctul 3 din prezenta hotărâre.

43 Or, nu s-a demonstrat faptul că în toate statele membre există norme sau mecanisme de autorizare comune care permit garantarea utilizării efective a bunurilor pentru alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării.

44 Rezultă de aici că aplicarea uniformă a articolului 148 litera (a) din Directiva 2006/112 nu ar putea fi asigurată, fără să se repună în discuție obiectivul simplificării administrative menționat la punctul 28 din prezenta hotărâre, în cazul în care această dispoziție ar trebui interpretată în sensul că este aplicabilă unei livrări de bunuri către operatori economici care nu sunt operatori ai unor nave utilizate pentru navigația în largul mării, dar care le achiziționează în scopul utilizării lor exclusive de către astfel de operatori, chiar în condițiile în care această destinație este cunoscută, este stabilită în mod corespunzător, iar autoritățile fiscale îi sunt prezentate elemente de probă justificative în conformitate cu cerințele legislative naționale.

45 În consecință, chiar dacă unele state, cum pare a fi cazul Republicii Lituania, au instituit în mod individual mecanisme vizând garantarea utilizării efective a bunurilor pentru alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigație în largul mării, jurisprudența prezentată la punctul 37 din prezenta hotărâre nu poate fi considerată relevantă pentru interpretarea articolului 148 litera (a) din Directiva 2006/112.

46 Rezultatul din cele ce preced că scutirea prevăzută la articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 nu este, în principiu, aplicabilă livrărilor către intermediari care acționează în nume propriu, chiar dacă în momentul livrării destinația finală a bunurilor este cunoscută, este stabilit în mod corespunzător, iar autoritățile fiscale îi sunt prezentate elemente de probă justificative în conformitate cu cerințele legislative naționale.

47 În aceste condiții, atât din dosarul aflat la dispoziția Curții, cât și din explicațiile furnizate de reprezentantul FBK în răspunsul său, în cauza principală, FBK încerca ea însăși carburantul direct în rezervoarele navelor cărora le era destinat acest combustibil. Ea transmitea ulterior factura corespunzătoare intermediarilor care acționau în nume propriu, dat fiind că numai după finalizarea încercării se putea determina cantitatea exactă de carburant astfel livrat.

48 În aceste condiții, nu poate fi exclus faptul că transferul proprietății carburantului către acești intermediari se realizează numai la finalizarea încercării. Dacă aceasta este situația, fapt ce revine instanței de trimitere să verifice, este necesar să se sublinieze că un astfel de transfer de proprietate a survenit cel mai devreme în același timp cu momentul în care operatorii navelor au fost abilitați să dispună în fapt de carburant ca și cum ar fi avut calitatea de proprietari ai acestuia.

49 Astfel, după cum a arătat avocatul general la punctele 42-44 din concluzii, din momentul în care carburantul este încercat în rezervorul unei nave, operatorul acesteia este în mod normal considerat a fi abilitat să dispună în fapt de acesta ca și cum ar avea calitatea de proprietar.

50 În consecință, trebuie să se constate că, în astfel de condiții, deși, potrivit formelor prevăzute de dreptul național aplicabil, proprietatea carburantului a fost în mod oficial transferată intermediarilor și că se prezuma că aceștia din urmă au acționat în nume propriu, în niciun moment acești intermediari nu au fost în măsură să dispună de cantitățile livrate întrucât dreptul de a dispune de acestea aparținea operatorilor de nave din momentul încercării carburantului de către FBK.

51 Or, pentru ca o operațiune să poată fi calificată drept livrare de bunuri către o persoană în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112, este necesar ca respectiva operațiune să fi avut ca efect abilitarea acestei persoane să dispună în fapt de bunuri ca și cum ar fi proprietarul lor. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, noțiunea „livrare de bunuri” prevăzută la acest articol nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitază cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul acestui bun (Hotărârea Evita K, C-778/12, EU:C:2013:486, punctul 33 și jurisprudența citată).

52 În consecință, în ipoteza evocată la punctul 48 din prezenta hotărâre, operațiunile realizate de un operator economic precum FBK nu pot fi calificate drept livrări către intermediari care acționează în nume propriu, ci ar trebui considerate ca reprezentând livrări directe operatorilor de nave, susceptibile să beneficieze în acest temei de scutirea prevăzută la articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112.

53 Ținând seama de ansamblul considerațiilor care preced, este necesar să se răspundă la

Întrebarea adresată c? articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? scutirea prev?zută de această dispozi?ie nu este, în principiu, aplicabil? livr?rii de bunuri pentru aprovizionare ?i alimentare c?tre intermediari care ac?ionează în nume propriu, chiar dac? în momentul livr?rii destina?ia final? a bunurilor este cunoscut?, este stabilit? în mod corespunz?tor, iar autorit??ii fiscale îi sunt prezentate elemente de prob? justificative în conformitate cu cerin?ele legislative na?ionale. Cu toate acestea, în împrejur?ri precum cele din litigiul principal, scutirea men?ionată se poate aplica dac? transferul propriet??ii bunurilor în cauz? c?tre ace?ti intermediari în formele prev?zute de dreptul na?ional aplicabil a intervenit cel mai devreme în acela?i timp cu momentul în care operatorii navelor utilizate pentru naviga?ia în largul m?rii au fost abilita?i s? dispun? în fapt de aceste bunuri ca ?i cum ar fi avut calitatea de proprietari, aspect a c?rui verificare este de competen?a instan?ei de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

54 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declar?:

Articolul 148 litera (a) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată trebuie interpretat în sensul c? scutirea prev?zută de această dispozi?ie nu este, în principiu, aplicabil? livr?rii de bunuri pentru aprovizionare ?i alimentare c?tre intermediari care ac?ionează în nume propriu, chiar dac? în momentul livr?rii destina?ia final? a bunurilor este cunoscut?, este stabilit? în mod corespunz?tor, iar autorit??ii fiscale îi sunt prezentate elemente de prob? justificative în conformitate cu cerin?ele legislative na?ionale. Cu toate acestea, în împrejur?ri precum cele din litigiul principal, scutirea men?ionată se poate aplica dac? transferul propriet??ii bunurilor în cauz? c?tre ace?ti intermediari în formele prev?zute de dreptul na?ional aplicabil a intervenit cel mai devreme în acela?i timp cu momentul în care operatorii navelor utilizate pentru naviga?ia în largul m?rii au fost abilita?i s? dispun? în fapt de aceste bunuri ca ?i cum ar fi avut calitatea de proprietari, aspect a c?rui verificare este de competen?a instan?ei de trimitere.

Semn?turi

* Limba de procedur?: lituaniana.