

Ediție provizorie

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

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, denumit? în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Kreuzmayr GmbH, pe de o parte, și Finanzamt Linz (administra?ia fiscal? din Linz, Austria), pe de alt? parte, în leg?tur? cu dreptul de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) aferente intr?rilor pentru opera?iuni 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 ter?? persoan?, locul livr?rii este considerat a fi locul unde se g?sesc bunurile la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor c?tre client.”

4 Articolul 138 alineatul (1) din aceast? directiv? prevede:

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate c?tre o destina?ie aflat? în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul [Uniunii Europene], de c?tre vânz?tor sau persoana care achizi?ioneaz? bunurile sau în numele acestora, pentru o alt? persoan? impozabil? sau pentru o persoan? juridic? neimpozabil? care ac?ioneaz? ca atare într?un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.”

5 Potrivit articolului 167 din directiva men?ionat?:

„Dreptul de deducere ia na?tere în momentul în care taxa deductibil? devine exigibil?”

6 Articolul 168 litera (a) din aceea?i directiv? prevede:

„În m?sura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul opera?iunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabil? are dreptul, în statul membru în care efectueaz? opera?iunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obliga?ia de a o pl?ti, urm?toarele sume:

TVA datorat? sau achitat? în statul membru în cauz? pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz? a?i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a?i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?.”

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 (denumit? în continuare „UStG 1994”), prevede:

„O livrare se efectueaz? în locul în care se afl? bunul la momentul transferului dreptului de a dispune de acesta.”

8 Potrivit articolului 3 alineatul 8 din UStG 1994:

„Dac? obiectul livr?rii este transportat sau expediat de furnizor sau de client, se consider? c? livrarea a fost efectuat? în locul în care începe transportul sau expedierea c?tre client sau c?tre un ter? mandatat de acesta din urm?.”

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 Ția sau ar fi trebuit să Țtie cȚ 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 și-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 cȚ 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 cȚ 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 cȚ cea din urmă Țnsărcinase 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 cȚ BIDI nici nu declarase, nici nu plătiese TVA-ul facturat, fără ca Kreuzmayr să fi fost informat despre aceasta. BIDI și-a justificat susținând cȚ livrările către Kreuzmayr fuseseră facturate în Germania, cȚ acestea erau, așadar, scutite și cȚ, 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 cuantumul de TVA pe care le achitase.

16 În temeiul facturilor rectificate care indicau cȚ livrările în cauză erau operațiuni intracomunitare scutite, administrația fiscală din Linz a considerat cȚ Kreuzmayr nu avea niciun drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor. Aceasta a anulat, așadar, deducerea de către

Kreuzmayr a TVA?ului aferent intr?rilor, sus?inând c? locul livr?rilor efectuate între BIDI ?i Kreuzmayr nu era situat în Austria. În aceste condi?ii, Kreuzmayr a formulat o ac?iune împotriva respectivei decizii.

17 Printr?o decizie din 5 februarie 2013, Unabhängige Finanzsenat (Camera Fiscal? Independent?, Austria) a admis ac?iunea formulat? de Kreuzmayr împotriva anul?rii deducerii TVA?ului aferent intr?rilor.

18 Administra?ia fiscal? din Linz a declarat apel împotriva acestei decizii în fa?a Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativ?, Austria), care, printr?o hot?râre din 29 iunie 2016, a anulat decizia men?ionat?. Aceast? instan?? a considerat c? simplul fapt c? BP Marketing, cu bun??credin??, a calificat în mod eronat livr?rile sale c?tre BIDI drept „livr?ri intracomunitare” nu putea avea drept consecin?? ca Kreuzmayr s? aib? un drept de deducere a TVA?ului aferent intr?rilor referitor la facturile pentru livr?rile în cauz?.

19 Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativ?) a considerat de asemenea c? aprecierile Unabhängige Finanzsenat (Camera Fiscal? Independent?) potrivit c?rora Kreuzmayr putea beneficia de un drept de deducere a TVA?ului aferent intr?rilor erau eronate. Aceast? instan?? a statuat astfel c? o asemenea protec?ie nu poate rezulta din scutirea fiscal? pentru primele livr?ri care, în mod obiectiv, nu sunt intracomunitare.

20 Întrucât decizia din 5 februarie 2013 a Unabhängige Finanzsenat (Camera Fiscal? Independent?) a fost anulat?, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria), care a înlocuit aceast? instan??, este în prezent sesizat cu o cale de atac împotriva hot?rârii Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativ?).

21 În aceste condi?ii, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) În situa?ii precum cea din procedura principal?,

– în care o persoan? impozabil? X1 dispune de bunuri depozitate în statul membru A, pe care le vinde apoi unei alte persoane impozabile X2, iar aceasta din urm? îi comunic? lui X1 c? inten?ioneaz? s? transporte bunurile în statul membru B, identificându-se în raport cu X1 prin num?rul s?u de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul membru B,

– X2 revinde apoi aceste bunuri lui X3 ?i convine cu aceasta ca X3 s? organizeze sau s? efectueze transportul bunurilor din statul membru A în statul membru B, X3 organizeaz? sau efectueaz? transportul bunurilor din statul membru A în statul membru B, iar X3 poate deja s? dispun? de bunuri în calitate de proprietar în statul membru A,

– X2 nu a comunicat îns? c?tre X1 c? a revândut deja bunurile înainte ca acestea s? p?r?seasc? statul membru A

– ?i nici X1 nu putea s? ?tie c? transportul bunurilor din statul membru A în statul membru B nu va fi efectuat sau organizat de X2,

dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul c? locul livr?rii efectuate de X1 c?tre X2 se va determina potrivit articolului 32 primul paragraf din Directiva TVA, astfel încât livrarea efectuat? de X1 c?tre X2 este o livrare intracomunitar? (a?a?numit? «livrare cu transport»)?

2) În cazul unui r?spuns negativ la prima întrebare, dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul c? X3 poate deduce totu?i cu titlu de TVA aferent intr?rilor TVA?ul aplicabil în statul membru B, pe care i l?a facturat X2, în m?sura în care X3 utilizeaz? bunurile achizi?ionate în scopul

opera?iunilor sale taxabile în statul membru B ?i nu i se poate imputa lui X3 recurgerea abuziv? la deducerea TVA?ului aferent intr?rilor?

3) În cazul unui r?spuns afirmativ la prima întrebare ?i dac? X1 afl? ulterior c? X3 a organizat transportul ?i c? acesta a putut deja s? dispun? de bunuri în calitate de proprietar în statul membru A, dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul c? livrarea efectuat? de X1 c?tre X2 î?i pierde cu efect retroactiv calitatea de livrare intracomunitar? (astfel încât aceasta trebuie calificat? retroactiv drept o «livrare a?a?numit? „f?r? transport”»)?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

Cu privire la admisibilitate

22 Guvernul austriac contest? admisibilitatea primei întreb?ri, pentru motivul c? este de natur? ipotetic?, întrucât se refer? la livrarea efectuat? între BP Marketing ?i BIDI, care nu face obiectul procedurii principale.

23 Trebuie ar?tat c?, potrivit unei jurispruden?e constante, întreb?rile referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instan?a na?ional? în cadrul normativ ?i factual pe care îl define?te sub r?spunderea sa ?i a c?rui exactitate Curtea nu are competen?a s? o verifice beneficiaz? de o prezum?ie de pertinen??. Curtea poate refuza s? se pronun?e asupra unei cereri formulate de o instan?? na?ional? numai dac? este evident c? interpretarea solicitat? a dreptului Uniunii nu are nicio leg?tur? cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natur? ipotetic? sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt ?i de drept necesare pentru a r?spunde în mod util la întreb?rile care i?au fost adresate (Hot?rârea din 14 iunie 2017, Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis, C?26/16, EU:C:2017:453, punctul 31 ?i jurispruden?a citat?).

24 În spe??, este adev?rat c? prima întrebare, având în vedere formularea sa, prive?te livr?rile efectuate între BP Marketing ?i BIDI.

25 Cu toate acestea, din cererea de decizie preliminar? reiese c? prima întrebare a instan?ei de trimitere se întemeiaz? pe premisa c?, în cazul a dou? livr?ri succesive care dau na?tere numai unui singur transport intracomunitar, articolul 32 primul paragraf din Directiva TVA nu s?ar putea aplica decât în privin?a aceleia dintre cele dou? livr?ri care a dat na?tere transportului intracomunitar. Prin urmare, ar fi posibil s? se deduc? din aplicabilitatea acestei dispozi?ii în cazul primei livr?ri c? ea este inaplicabil? în cazul celei de a doua livr?ri. În schimb, dac? dispozi?ia men?ionat? nu ar fi aplicabil? în cazul primei livr?ri, ea ar fi aplicabil? în cazul celei de a doua.

26 Prin urmare, această întrebare nu este lipsit? de orice leg?tur? cu litigiul principal ?i trebuie, a?adar, s? fie considerat? admisibil?.

Cu privire la fond

27 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac?, în împrejur?ri precum cele din cauza principal?, articolul 32 primul paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? se aplic? primei sau celei de a doua dintre cele dou? livr?ri succesive ale aceluia?i bun care au dat na?tere numai unui singur transport intracomunitar.

28 Articolul 32 primul paragraf din Directiva TVA prevede c?, atunci când bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor sau de client sau de o ter?? persoan?, locul livr?rii este considerat a fi locul unde se g?sesc bunurile la momentul la care începe expedierea sau

transportul bunurilor c?tre client.

29 Din termenii acestei dispozi?ii rezult?, a?adar, c? aceasta se aplic? numai livr?rilor de bunuri c?rora le corespunde un transport sau o expediere.

30 Or, dintr?o jurispruden?? constant? rezult? mai întâi c?, atunci când dou? livr?ri succesive privind acelea?i bunuri, efectuate cu titlu oneros între persoane impozabile ac?ionând ca atare, dau na?tere unui transport intracomunitar unic al acestor bunuri, acest transport poate s? corespund? numai uneia dintre cele dou? livr?ri (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding, C?430/09, EU:C:2010:786, punctul 21 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 26 iulie 2017, Toridas, C?386/16, EU:C:2017:599, punctul 34).

31 Rezult? c?, într?o asemenea situa?ie, articolul 32 primul paragraf din Directiva TVA se aplic? numai livr?rii c?reia îi corespunde transportul intracomunitar.

32 Jurispruden?a Cur?ii precizeaz? apoi c?, pentru a stabili c?reia dintre cele dou? livr?ri trebuie s? îi corespund? transportul intracomunitar, se impune s? se efectueze o apreciere global? a tuturor împrejur?rilor specifice ale spe?ei. În temeiul acestei aprecieri, trebuie în special s? se stabileasc? momentul la care dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis clientului final (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 iulie 2017, Toridas, C?386/16, EU:C:2017:599, punctele 35 ?i 36, precum ?i jurispruden?a citat?).

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 s? corespund? primei livr?ri în favoarea primei persoane care achizi?ioneaz? bunurile (Hot?rârea din 26 iulie 2017, Toridas, C?386/16, EU:C:2017:599, punctul 36 ?i jurispruden?a citat?).

34 În sfâr?it, trebuie ad?ugat c?, pentru a determina dac? o livrare poate fi calificat? drept „livrare intracomunitar?”, trebuie luate în considerare inten?iile cump?r?torului la momentul achizi?iei bunului în discu?ie, cu condi?ia ca acestea s? fie sus?inute de elemente obiective (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding, C?430/09, EU:C:2010:786, punctul 34 ?i jurispruden?a citat?).

35 În spe??, din decizia de trimitere reiese c? Kreuzmayr dispunea de bunuri în calitate de proprietar înainte de efectuarea transportului intracomunitar. Rezult? c?, în împrejur?ri precum cele în discu?ie în litigiul principal, transportul intracomunitar trebuie s? corespund? livr?rii intervenite între operatorul intermediar ?i clientul final ?i c? articolul 32 primul paragraf din Directiva TVA se aplic? numai celei de a doua livr?ri.

36 În plus, în lumina deciziei de trimitere, reiese c? BIDI ?i Kreuzmayr cuno?teau faptul c? dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar fusese transferat c?tre Kreuzmayr în Germania înainte de transportul intracomunitar. În asemenea împrejur?ri, locul celei de a doua livr?ri dintr?un lan? de opera?iuni precum cel în discu?ie în litigiul principal nu poate fi determinat f?r? a ?ine seama de elementele obiective relevante pe care le cunosc operatorul intermediar ?i clientul final ?i nu poate depinde doar de calificarea re?inut? de primul furnizor pentru prima livrare numai în temeiul informa?iilor care îi fuseser? furnizate în mod eronat de c?tre 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 preced, este necesar să se răspundă la prima întrebare care, 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 perfectă 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 cuantumul TVA-ului achitat în mod nejustificat pentru bunuri care și-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

* Limba de procedură: germana.