

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a noua)

26 iulie 2017(*)

„Trimitere preliminar? – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 138 alineatul (1) – Calificarea unei opera?iuni drept livrare intracomunitar? – Scutirea livr?rilor intracomunitare de bunuri – Inten?ia persoanei care achizi?ioneaz? bunurile de a revinde bunurile cump?rate unei persoane impozabile într?un alt stat membru înainte ie?irii lor de pe teritoriul primului stat membru – Eventuala inciden?? a prelucr?rii unei p?r?i a bunurilor înainte expedierii lor”

În cauza C?386/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativ? Suprem? a Lituaniei), prin decizia din 4 iulie 2016, primit? de Curte la 12 iulie 2016, în procedura

„Toridas” UAB

împotriva

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

în prezen?a:

Kauno apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija,

CURTEA (Camera a noua),

compus? din domnul E. Juhász, pre?edinte de camer?, domnul C. Vajda ?i doamna K. Jürimäe (raportor), judec?tori,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru „Toridas” UAB, de R. Mištautas, advokatas;
- pentru guvernul lituanian, de D. Kriau?i?nas, de K. Dieninis ?i de D. Stepanien?, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de L. Lozano Palacios ?i de A. Steiblyt?, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 138 alineatul (1), a articolului 140 litera (a) ?i a articolului 141 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7, denumit? în continuare „Directiva TVA”) coroborate cu articolele 33 ?i 40 din aceast? directiv?.

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între „Toridas” UAB, pe de o parte, ?i Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Direc?ia Na?ional? Fiscal? de pe lâng? Ministerul Finan?elor al Republicii Lituania), pe de alt? parte, în leg?tur? cu calificarea unor opera?iuni realizate de Toridas între anii 2008 ?i 2010 drept livr?ri intracomunitare ?i cu plata taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) aferente acestor opera?iuni, majorat? cu penalit??i de întârziere ?i cu o amend? fiscal?.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

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

4 Potrivit articolului 20 din aceast? directiv?:

„«Achizi?ie intracomunitar? de bunuri» înseamn? ob?inerea dreptului de a dispune, ca ?i un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate c?tre persoana care achizi?ioneaz? aceste bunuri, de c?tre furnizor sau de c?tre persoana care achizi?ioneaz? bunurile sau în numele acestora, într?un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor.”

5 Articolul 32 din directiva men?ionat? prevede:

„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?desc bunurile la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor c?tre client.

Cu toate acestea, în cazul în care expedierea sau transportul bunurilor începe într?un teritoriu ter? sau într?o ?ar? ter??, atât locul livr?rii de c?tre importatorul desemnat sau recunoscut în temeiul articolului 201 ca fiind persoan? obligat? la plata TVA, cât ?i locul oric?rei livr?ri ulterioare sunt considerate a fi situate în statul membru de import al bunurilor.”

6 Potrivit articolului 33 din aceea?i directiv?:

„(1) Prin derogare de la articolul 32, locul livr?rii de bunuri expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia dintr?un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor este considerat a fi locul unde se afl? bunurile la momentul la care se încheie expedierea sau transportul bunurilor la client, în cazul în care sunt îndeplinite urm?toarele condi?ii:

(a) livrarea de bunuri este efectuată pentru o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei achiziții intracomunitare de bunuri nu sunt supuse TVA în temeiul articolului 3 alineatul (1) sau pentru orice altă persoană neimpozabilă;

(b) bunurile livrate nu sunt mijloace de transport noi sau bunuri livrate după asamblare sau instalare, cu sau fără funcționare de probă, de către furnizor sau în numele acestuia.

(2) În cazul în care bunurile livrate sunt expediate sau transportate dintr-un teritoriu terț sau dintr-o țară terță și importate de furnizor într-un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor la client, se consideră că bunurile au fost expediate sau transportate din statul membru de import.”

7 Articolul 40 din Directiva TVA prevede:

„Locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul unde se încheie expedierea sau transportul bunurilor către persoana care le achiziționează.”

8 Articolul 138 alineatul (1) din această directivă are următorul cuprins:

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

9 Potrivit articolului 140 din directiva menționată:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a) achiziția intracomunitară de bunuri a căror livrare de către persoane impozabile este scutită în toate circumstanțele pe teritoriul lor respectiv;

[...]”

10 Articolul 141 din aceeași directivă prevede:

„Fiecare stat membru adoptă măsuri specifice pentru a se asigura că TVA nu este aplicat achiziției intracomunitare de bunuri pe teritoriul lui, efectuată în conformitate cu articolul 40, atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

(a) achiziția de bunuri este efectuată de către o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în cauză, dar este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru;

(b) achiziția de bunuri este efectuată în scopul unei livrări ulterioare a bunurilor respective, în statul membru în cauză, de către persoana impozabilă prevăzută la litera (a);

(c) bunurile astfel achiziționate de către persoana impozabilă prevăzută la litera (a) sunt expediate sau transportate direct, dintr-un alt stat membru decât cel în care persoana este identificată în scopuri de TVA, persoanei căreia urmează să îi efectueze livrarea ulterioară;

(d) persoana căreia urmează să îi fie efectuată livrarea ulterioară este o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, identificată în scopuri de TVA în statul membru în cauză;

(e) destinatarul prevăzut la litera (d) a fost desemnat în conformitate cu articolul 197 ca persoana obligată la plata TVA pentru livrarea efectuată de persoana impozabilă nestabilită în statul membru în care este datorată taxa.”

Dreptul lituanian

11 Articolul 49 alineatul 1 din Lietuvos Respublikos pridėjimas vertės mokesčio įstatymas (Legea privind TVA-ul a Republicii Lituania), în versiunea aplicabilă în cauza principală (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), are următorul cuprins:

„Sun taxate cu 0 % livrările de bunuri către o persoană impozabilă și înregistrată în scopuri de TVA într-un alt stat membru, transportate de pe teritoriul național către un alt stat membru (indiferent de persoana care le transportă – vânzătorul bunurilor, persoana care le achiziționează sau un terț care acționează în numele acestora).”

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 Toridas este o societate stabilită și identificată în scopuri de TVA în Lituania. Între 1 iulie 2008 și 31 decembrie 2010, aceasta a importat în Lituania din Kazahstan pește congelat (denumite în continuare „mărfurile în cauză”). Mărfurile în cauză erau ulterior vândute către Megalain OÜ, societate stabilită și identificată în scopuri de TVA în Estonia (denumite în continuare „primele livrări”). Aceste vânzări între Toridas și Megalain erau guvernate de un contract de cooperare încheiat la 10 octombrie 2006. Potrivit acestui contract, Megalain se angajase să scoată mărfurile în cauză de pe teritoriul lituanian într-un termen de 30 de zile și să furnizeze Toridas documente care să dovedească faptul că mărfurile au părăsit în mod efectiv acest teritoriu. Toridas se angajase, la rândul său, să asigure preluarea mărfurilor respective, inclusiv depozitarea lor, și să achite cheltuielile efectuate până la ieșirea lor efectivă din Lituania.

13 Din decizia de trimitere reiese că, în practică, în aceeași zi sau în ziua următoare cumpărătorii mărfurilor în cauză de la Toridas, Megalain le revindea unor cumpărători stabiliți și identificați în scopuri de TVA în alte state membre ale Uniunii Europene, și anume în Danemarca, în Germania, în Țările de Jos și în Polonia (denumite în continuare „livrările ulterioare”).

14 O parte a mărfurilor în cauză era expediată imediat după revânzare din Lituania către aceste alte state membre, fără a trece prin Estonia. O altă parte era transportată la sediile societății Plungės šaltis, situate în Lituania, pentru a fi sortată, înghețată și ambalată, înainte de a fi transportată direct la cumpărători în statele membre de destinație menționate la punctul anterior. În toate cazurile, Megalain își asuma sarcina de a efectua sortarea, înghețarea, ambalarea, precum și exportul mărfurilor în cauză.

15 În ceea ce privește primele livrări, pe facturile emise de Toridas pentru Megalain se arăta că operațiunile erau taxate cu TVA de 0 %, ca livrări intracomunitare de bunuri, conform articolului 49 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul. Facturile indicau de asemenea că adresa locului de încercare și de livrare a mărfurilor în cauză era cea a antrepozitelor societăților Kauno žuvis sau Plungės šaltis, situate pe teritoriul lituanian.

16 În ceea ce privește livrările ulterioare, facturile erau întocmite de Megalain fără TVA, în temeiul dispozițiilor Directivei TVA privind scutirea achizițiilor intracomunitare de bunuri. Acestea indicau de asemenea locul de încercare a mărfurilor în cauză, și anume sediile societăților Kauno žuvis sau Plungės šaltis situate în Lituania, și un loc de livrare, și anume o adresă în statul membru al fiecărui cumpărător.

17 În urma unui control fiscal având ca obiect plata TVA-ului, inspecția fiscală lituaniană a considerat că primele livrări erau livrări interne, taxate cu TVA-ul standard, iar nu livrări intracomunitare care beneficiază de scutire de TVA. Această apreciere, inițial confirmată de Direcția Națională Fiscală de pe lângă Ministerul Finanțelor al Republicii Lituania, a fost infirmată de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Comisia pentru Litigii Fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania).

18 Sesizat de Direcția Națională Fiscală de pe lângă Ministerul Finanțelor al Republicii Lituania, Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania) a anulat decizia Comisiei pentru Litigii Fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania și a stabilit că aprecierea administrațiilor fiscale locale și centrale era întemeiată.

19 Toridas a atacat cu apel această hotărâre la instanța de trimitere.

20 Această instanță ridică problema calificării, în scopuri de TVA, a primelor livrări. Arătând că aceste operațiuni erau urmate de livrări ulterioare și că mărfurile în cauză făcuseră obiectul unei singure expedieri sau al unui singur transport intracomunitar, instanța menționată se întreabă dacă primele livrări sau livrările ulterioare trebuie calificate drept livrări intracomunitare, scutite în temeiul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

21 Potrivit instanței de trimitere, este cert că transportul mărfurilor în cauză către cumpărătorii finali a fost într-adevăr efectuat și că aceștia din urmă au declarat în statele lor membre respective achizițiile intracomunitare corespunzătoare. În plus, instanța de trimitere arată că elementele de probă care figurează în dosar permit să se considere în mod rezonabil că Toridas avea cunoștință de toate împrejurările semnificative privind livrările ulterioare. Ținând seama de considerațiile din Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), și mai precis de punctul 36 din această hotărâre, instanța de trimitere are îndoieli că primele livrări pot beneficia de scutirea prevăzută la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

22 Această instanță arată, în schimb, că, pentru același lot de mărfuri, lanțul de două livrări succesive implica operatori identificați în state membre diferite și că Megalain acționa ca intermediar. Acest lucru ar putea conduce la concluzia că operațiunile economice, în ansamblul lor, ar putea fi considerate operațiuni așezate numite „triunghiulare”, care implică trei operatori, stabiliți și identificați în scopuri de TVA în trei state membre diferite, care realizează două livrări succesive care nu fac obiectul unui singur transport intracomunitar. Pe acest temei, ele ar putea intra sub incidența articolului 141 din Directiva TVA. În sfârșit, instanța menționată ridică problema incidenței prelucrării unei părți a mărfurilor în cauză asupra aplicării unei eventuale scutiri a primelor livrări.

23 Mai mult, instanța de trimitere se teme că, dat fiind că Megalain este identificat în scopuri de TVA în Estonia, un eventual refuz al scutirii primelor livrări ar conduce la o dublă taxare a aceleiași operațiuni economice, atât la nivelul livrării, cât și la nivelul achiziției.

24 În aceste condiții, Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 138 alineatul (1), articolul 140 litera (a) și/sau articolul 141 din Directiva [TVA] coroborate în special cu articolele 33 și 40 din aceeași directivă trebuie interpretate în sensul că, în circumstanțe precum cele în discuție în prezenta cauză [...], livrarea de mărfuri de către o persoană imposibil stabilit într-un prim stat membru trebuie să fie scutită în cazul în care, înainte de încheierea respectivei operațiuni de livrare, cumpărătorul (o persoană identificată în

scopuri de TVA în al doilea stat membru) își exprimă intenția de a vinde mărfurile imediat, înainte de a le scoate de pe teritoriul primului stat membru, către o persoană impozabilă stabilită într-un al treilea stat membru, mărfurile respective fiind apoi transportate (expediate) în al treilea stat membru.

2) Faptul că o parte dintre mărfuri au fost prelucrate la cererea persoanei impozabile stabilite (identificate în scopuri de TVA) în al doilea stat membru, înainte de a fi transportat către al treilea stat membru, prezintă relevanță pentru răspunsul la prima întrebare?”

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

25 Prin intermediul celor două întrebări, instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea articolului 33, a articolului 40, a articolului 138 alineatul (1), a articolului 140 litera (a) și a articolului 141 din Directiva TVA. Aceasta dorește, în special, să afle dacă livrări de bunuri cum sunt primele livrări pot fi scutite în temeiul dispozițiilor Directivei TVA aplicabile operațiunilor intracomunitare.

26 Trebuie să se constate însă că numai articolul 138 alineatul (1) din această directivă privește scutirea unor livrări de bunuri, în timp ce articolul 140 litera (a), articolul 141 și articolul 40 din Directiva TVA se aplică numai achizițiilor intracomunitare de bunuri. De asemenea, trebuie să se arate că articolul 33 din Directiva TVA privește locul livrării bunurilor, în timp ce cererea de trimitere preliminară privește regimul de scutire a livrărilor de bunuri.

27 În aceste condiții, prezenta cerere de decizie preliminară trebuie analizată numai în măsura în care privește interpretarea articolului 40 și a articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

Cu privire la prima întrebare

28 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări cum sunt cele din cauza principală, o livrare de bunuri efectuată de o persoană impozabilă stabilită într-un prim stat membru este scutită de TVA în temeiul acestei dispoziții în cazul în care, înainte de încheierea acestei operațiuni de livrare, persoana care achiziționează bunurile, identificată în scopuri de TVA într-un al doilea stat membru, îl informează pe furnizor că mărfurile vor fi revândute imediat unei persoane impozabile stabilite într-un al treilea stat membru, înainte de a le scoate din primul stat membru și de a le transporta către această a treia persoană impozabilă.

29 Potrivit articolului 138 alineatul (1) din această directivă, statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Uniunii, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care achiziționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expediția sau transportul bunurilor.

30 Dintr-o jurispruden?? constant? a Cur?ii rezult? c? scutirea livr?rii intracomunitare a unui bun în sensul acestui articol nu devine aplicabil? decât dac? dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achizi?ioneaz?, dac? furnizorul dovede?te c? acest bun a fost expediat sau a fost transportat într?un alt stat membru ?i, ca urmare a acestei expedi?ii sau a acestui transport, dac? bunul respectiv a p?r?sit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding, C?430/09, EU:C:2010:786, punctul 29 ?i jurispruden?a citat?).

31 Trebuie amintit de asemenea c? o livrare intracomunitar? care intr? sub inciden?a articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA are drept corolar o achizi?ie intracomunitar?, astfel cum este definit? la articolul 20 din această directiv?, ?i c?, prin urmare, trebuie s? se dea celor dou? dispozi?ii o interpretare care s? le confere o semnifica?ie ?i o întindere identice (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 septembrie 2007, Teleos ?i al?ii, C?409/04, EU:C:2007:548, punctul 34).

32 Or, din articolul 20 din directiva men?ionat? reiese c? o achizi?ie poate fi calificat? drept achizi?ie intracomunitar? numai cu condi?ia ca bunul s? fi fost expediat sau transportat c?tre persoana care achizi?ioneaz? acest bun.

33 Trebuie s? se considere, a?adar, c? condi?iile de aplicare a articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA nu pot fi îndeplinite dac? bunul care face obiectul livr?rii nu este expediat sau transportat c?tre persoana care îl achizi?ioneaz? ?i a c?rei achizi?ie reprezint? corolarul livr?rii în cauz?.

34 În ceea ce prive?te opera?iuni care, precum cele în discu?ie în litigiul principal, formeaz? un lan? de dou? livr?ri succesive care au determinat un singur transport intracomunitar, din jurispruden?a Cur?ii reiese, pe de o parte, c? transportul intracomunitar poate fi imputat numai uneia dintre cele dou? livr?ri, care va fi, prin urmare, singura scutit? în aplicarea articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, punctul 45).

35 Pe de alt? parte, pentru a stabili c?reia dintre cele dou? livr?ri trebuie s? îi corespund? transportul intracomunitar, se impune s? se fac? o apreciere global? a tuturor împrejur?rilor specifice ale spe?ei (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding, C?430/09, EU:C:2010:786, punctul 27, ?i Hot?rârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, punctul 32).

36 În temeiul acestei aprecieri, trebuie în special s? se stabileasc? momentul la care dreptul de a dispune de bun ca proprietar a fost transmis destinatarului final. Astfel, în ipoteza în care al doilea transfer al aceluia drept a avut loc înainte de a interveni transportul intracomunitar, acesta nu ar mai putea s? corespund? primei livr?ri în favoarea primei persoane care achizi?ioneaz? bunurile (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, punctul 32 ?i jurispruden?a citat?).

37 În cazul a dou? livr?ri succesive care au determinat un singur transport intracomunitar, pentru a stabili c?reia dintre cele dou? livr?ri trebuie s? îi corespund? acest transport, trebuie stabilit dac? respectivul transport a intervenit dup? a doua livrare. Dac? această situa?ie s?ar reg?si în spe??, numai a doua livrare ar trebui calificat? drept livrare intracomunitar? ?i ar beneficia, dac? este cazul, de scutirea prev?zută la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

38 În spe??, din elementele con?inute în decizia de trimitere reiese c? livrarea efectuat? de Megalain c?tre cump?r?torii finali a avut loc înainte s? intervin? transportul intracomunitar.

39 Decizia de trimitere precizeaz? de asemenea c? operatorul intermediar, Megalain, identificat în scopuri de TVA în Estonia, nu era destinatarul transportului intracomunitar al m?rfurilor în cauz?, întrucât acestea au fost transportate direct în statele membre în care erau stabili?i cump?r?torii finali, ?i anume în Danemarca, în Germania, în ??rile de Jos ?i în Polonia.

40 În consecin??, sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a de trimitere, primele livr?ri în discu?ie în cauza principal? constituie livr?ri interne care nu pot beneficia de scutire de TVA în temeiul articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA.

41 Aceast? concluzie nu este afectat? de faptul c? operatorul intermediar era stabilit ?i identificat în scopuri de TVA în Estonia. Desigur, instan?a de trimitere consider?, în esen??, c?, dac? s?ar considera c? primele livr?ri trebuiau calificate drept opera?iuni impozabile, ar putea rezulta un risc de dubl? taxare, dat fiind c? Megalain ?i?a declarat achizi?iile în Estonia.

42 Cu toate acestea, din textul articolului 20 ?i al articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA reiese c? locul identific?rii în scopuri de TVA a unui operator nu este un criteriu de calificare drept livrare intracomunitar? sau drept achizi?ie intracomunitar?.

43 Instan?a de trimitere consider?, în esen??, c?, dac? s?ar aprecia c? primele livr?ri trebuiau calificate drept opera?iuni impozabile, ar putea rezulta un risc de dubl? taxare. Cu toate acestea, astfel cum a ar?tat Comisia în observa?iile sale scrise, acest risc nu poate fi considerat apt s? justifice scutirea acestor opera?iuni, dat fiind c? o aplicare corect? a Directivei TVA permite s? se evite dubla impunere ?i s? se asigure neutralitatea fiscal?.

44 În consecin??, trebuie s? se r?spund? la prima întrebare c? articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c?, în împrejur?ri cum sunt cele din cauza principal?, o livrare de bunuri efectuat? de o persoan? impozabil? stabilit? într?un prim stat membru nu este scutit? de TVA în temeiul acestei dispozi?ii atunci când, înainte de încheierea acestei opera?iuni de livrare, persoana care achizi?ioneaz? bunurile, identificat? în scopuri de TVA într?un al doilea stat membru, informeaz? furnizorul c? m?rfurile vor fi revândute imediat într?un al treilea stat membru, înainte de a le scoate din primul stat membru ?i de a le transporta c?tre aceast? a treia persoan? impozabil?, cu condi?ia ca aceast? a doua livrare s? fi fost într?adev?r efectuat? ?i ca m?rfurile s? fi fost transportate apoi din primul stat membru c?tre statul membru al celei de a treia persoane impozabile. Identificarea în scopuri de TVA a primei persoane care achizi?ioneaz? bunurile într?un stat membru diferit de cel al locului primei livr?ri sau de cel al locului achizi?iei finale nu este un criteriu de calificare a unei opera?iuni intracomunitare ?i nu este nici, în sine, un element de prob? suficient pentru a demonstra caracterul intracomunitar al unei opera?iuni.

Cu privire la a doua întrebare

45 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere urm?re?te, în esen??, s? se stabileasc? dac?, în scopul interpret?rii articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA, o prelucrare a bunurilor în cursul unui lan? de dou? livr?ri succesive, cum este cel în discu?ie în litigiul principal, la ordinul intermediarului care achizi?ioneaz? m?rfurile ?i efectuat? înainte de transportul lor c?tre statul membru al cump?r?torului final are o inciden?? asupra condi?iilor de scutire a primei livr?ri.

46 Din cererea de decizie preliminar? reiese c? o parte a m?rfurilor în discu?ie în litigiul principal a fost prelucrat?, ?i anume sortat?, înghe?at? ?i ambalat? la ordinul Megalain dup?

livrările ulterioare și înaintea transportării lor către statele membre în care erau stabiliți cumpărătorii finali. Or, instanța de trimitere consideră că din analiza dispozițiilor Directivei TVA se poate deduce, în caz de scutire, că aceleași mărfuri, neprelucrate, sunt cele care trebuie livrate.

47 În această privință, trebuie să se arate că articolul 138 alineatul (1) din această directivă prevede obligația statelor membre de a scuti livrările de bunuri care îndeplinesc condițiile materiale care sunt enumerate în mod exhaustiv la acest articol (Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 29). Or, prelucrarea bunurilor care au făcut obiectul unei livrări nu face parte dintre condițiile materiale prevăzute la articolul menționat.

48 În ceea ce privește un lanț de două livrări cum sunt cele în discuție în cauza principală, este suficient să se constate că din răspunsul la prima întrebare reiese că primele livrări nu pot fi calificate drept livrări intracomunitare, întrucât niciun transport intracomunitar nu le poate fi imputat. Or, o eventuală prelucrare a bunurilor ulterioare acestor prime livrări nu este de natură să schimbe această constatare.

49 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că, în scopul interpretării articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA, o prelucrare a bunurilor în cursul unui lanț de două livrări succesive, cum este cel în discuție în litigiul principal, la ordinul intermediarului care achiziționează mărfurile și efectuat înainte de transportul lor către statul membru al cumpărătorului final nu are nicio incidență asupra condițiilor de scutire a primei livrări, întrucât această prelucrare este ulterioară primei livrări.

Cu privire la cheltuielile de judecată

50 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a noua) declară:

1) **Articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări cum sunt cele din cauza principală, o livrare de bunuri efectuată de o persoană impozabilă stabilită într-un prim stat membru nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată în temeiul acestei dispoziții atunci când, înainte de încheierea acestei operațiuni de livrare, persoana care achiziționează bunurile, identificată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată într-un al doilea stat membru, informează furnizorul că mărfurile vor fi revândute imediat într-un al treilea stat membru, înainte de a le scoate din primul stat membru și de a le transporta către această a treia persoană impozabilă, cu condiția ca această a doua livrare să fi fost într-adevăr efectuată și ca mărfurile să fi fost transportate apoi din primul stat membru către statul membru al celei de a treia persoane impozabile. Identificarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a primei persoane care achiziționează bunurile într-un stat membru diferit de cel al locului primei livrări sau de cel al locului achiziției finale nu este un criteriu de calificare a unei operațiuni intracomunitare și nu este nici, în sine, un element de probă suficient pentru a demonstra caracterul intracomunitar al unei operațiuni.**

2) **În scopul interpretării articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112, o prelucrare a bunurilor în cursul unui lanț de două livrări succesive, cum este cel în discuție în litigiul principal, la ordinul intermediarului care achiziționează mărfurile și efectuat înainte de transportul lor către statul membru al cumpărătorului final nu are nicio incidență asupra condițiilor de scutire a primei livrări, întrucât această prelucrare este ulterioară primei**

livr?ri.

Semn?turi

* Limba de procedur?: lituaniana.