

Processo C-385/09

Nidera Handelscompagnie BV

contra

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(pedido de decisão prejudicial apresentado pela Mokestinė komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės)

«Directiva 2006/112/CE – Direito à dedução do IVA pago a montante – Legislação nacional que exclui o direito a dedução para bens revendidos antes da identificação do sujeito passivo do IVA»

Sumário do acórdão

1. *Questões prejudiciais – Recurso ao Tribunal de Justiça – Órgão jurisdicional nacional na aceção do artigo 234.º CE – Conceito*

(Artigo 234.º CE)

2. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Dedução do imposto pago a montante – Obrigações do sujeito passivo*

(Directiva 2006/112 do Conselho)

1. Para apreciar se um organismo de reenvio tem a natureza de um órgão jurisdicional na aceção do artigo 234.º CE, o Tribunal de Justiça tem em conta um conjunto de elementos, tais como a origem legal do órgão, a sua permanência, o carácter obrigatório da sua jurisdição, a natureza contraditória do processo, a aplicação pelo órgão das normas de direito, bem como a sua independência.

Preenche estes critérios a Mokestinė komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (comissão lituana de litígios fiscais) que tem por objectivo apreciar com imparcialidade as reclamações dos contribuintes em matéria fiscal e tomar decisões fundamentadas e em conformidade com a lei.

(cf. n.os 35-36, 40)

2. A Directiva 2006/112 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que se opõe a que um sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado que preenche os requisitos materiais para deduzir este imposto, de acordo com as disposições desta directiva, e que se regista como sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado num prazo razoável a partir da realização das operações que conferem o direito a dedução possa ser privado da possibilidade de exercer esse direito por uma legislação nacional que proíbe a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago no momento da aquisição dos bens quando esse sujeito passivo não se tenha registado como sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado antes de utilizar estes bens para efeitos da sua actividade tributada.

Com efeito, por força do artigo 178.º, alínea a), da Directiva 2006/112, o exercício do direito à dedução previsto na alínea a) do seu artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, está sujeito à satisfação por parte do sujeito passivo do requisito formal de posse de uma factura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º e 238.º a 240.º desta directiva. É certo que os sujeitos passivos têm a obrigação de declarar o início, a alteração e a cessação das suas actividades, em conformidade com as medidas adoptadas para este efeito pelos Estados-Membros, por força do artigo 213.º da Directiva 2006/112. No entanto, tal disposição não autoriza de modo algum os Estados-Membros, em caso de não apresentação dessa declaração, a diferir o exercício do direito a dedução até ao início efectivo da realização habitual das operações tributáveis ou a privar o sujeito passivo do exercício desse direito. Além disso, as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adoptar, ao abrigo do artigo 273.º da Directiva 2006/112, para assegurarem a cobrança exacta do imposto e evitarem a fraude, não devem ir além do que é necessário para atingir tais objectivos e não devem pôr em causa a neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado. Por conseguinte, a identificação prevista no artigo 214.º da Directiva 2006/112, tal como as obrigações previstas no seu artigo 213.º, não é um acto constitutivo do direito a dedução, que surge no momento em que a taxa dedutível se torna exigível, mas constitui uma exigência formal para efeitos de controlo. Assim, um sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado não pode ser impedido de exercer o seu direito a dedução porque não está registado como sujeito passivo do dito imposto antes de utilizar os bens adquiridos no âmbito da sua actividade tributada.

(cf. n.os 47 e 51, 54 e disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

21 de Outubro de 2010 (*)

«Directiva 2006/112/CE – Direito à dedução do IVA pago a montante – Legislação nacional que exclui o direito a dedução para bens revendidos antes da identificação do sujeito passivo do IVA»

No processo C-385/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela Mokestinių ginamos komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Lituânia), por decisão de 21 de Setembro de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 29 de Setembro de 2009, no processo

Nidera Handelscompagnie BV

contra

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Lenaerts (relator), presidente de secção, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E.

Juhász e J. Malenovský, juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 1 de Julho de 2010,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Nidera Handelscompagnie BV, por I. Misiunas,
- em representação do Governo lituano, por R. Mackevičienė, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Steiblytė e M. Afonso, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação das disposições da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Nidera Handelscompagnie BV (a seguir «Nidera») à Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Direcção nacional dos impostos do Ministério das Finanças da República da Lituânia) sobre o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago no momento da compra, na Lituânia, de bens exportados para Estados terceiros.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da Directiva 2006/112:

«Entende-se por ‘sujeito passivo’ qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade.

Entende-se por ‘actividade económica’ qualquer actividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada actividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.»

4 O artigo 167.º desta directiva enuncia:

«O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»

5 Nos termos do artigo 168.º da dita directiva:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o

sujeito passivo tem direito, no Estado?Membro em que efectua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado?Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

6 O artigo 178.º da mesma directiva dispõe:

«1. Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma factura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º;

[...]»

7 Nos termos do artigo 213.º da Directiva 2006/112:

«1. Os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua actividade na qualidade de sujeitos passivos.

[...]»

8 O artigo 214.º, n.º 1, desta directiva prevê:

«Os Estados?Membros tomam as medidas necessárias para que sejam identificadas através de um número individual as seguintes pessoas:

[...]

c) Os sujeitos passivos que efectuem, no respectivo território, aquisições intracomunitárias de bens para fins das suas operações relacionadas com as actividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º que sejam efectuadas fora desse território.

[...]»

9 O artigo 273.º da dita directiva tem a seguinte redacção:

«Os Estados?Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efectuadas entre Estados?Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados?Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de facturação suplementares às fixadas no Capítulo 3.»

Direito nacional

10 O artigo 2.º, n.º 28, da Lei n.º IX?751 da República da Lituânia relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas n.º IX?751, Žin.,

2002, n.º 35?1271, 2002, n.º 40, 2002, n.º 46, 2002, n.º 48), conforme alterada (Žin., 2004, n.º 17?505, 2005, n.º 81?2944, a seguir «lei sobre o IVA»), define do seguinte modo o conceito de «sujeito passivo do IVA registado»:

«[U]ma pessoa registada pela Administração Fiscal como sujeito passivo do IVA, incluindo qualquer outra identificação para efeitos de IVA desde que essa pessoa tenha um número de identificação correspondente, mas excluindo a identificação para efeitos do regime de compensação fixa.»

11 Nos termos do artigo 41.º da lei sobre o IVA:

«1. Salvo disposição em contrário do presente capítulo, as entregas de bens são tributadas à taxa zero quando os bens são transportados para fora do território das Comunidades Europeias pelo seu fornecedor ou por um terceiro por sua conta.

[...]»

12 O artigo 57.º da lei sobre o IVA tem a seguinte redacção:

«1. Somente os sujeitos passivos do IVA registados têm direito à dedução do IVA, com excepção dos que estão sujeitos ao disposto no capítulo XII, secção 5, da presente lei. [...]

[...]

3. As pessoas que têm direito à dedução do IVA podem optar por não exercer este direito.»

13 Nos termos do artigo 58.º da lei sobre o IVA:

«1. Um sujeito passivo do IVA registado tem o direito de deduzir o IVA pago a montante e/ou o IVA pago na importação em relação aos bens e/ou serviços adquiridos e/ou importados, se esses bens e/ou serviços se destinarem a ser utilizados nas seguintes operações:

1) a entrega de bens e/ou a prestação de serviços sujeitos a IVA;

2) a entrega de bens e/ou a prestação de serviços fora do território do país que, nos termos do disposto na presente lei, não estariam isentas de IVA se tivessem sido realizadas no território do país. Esta condição não é aplicável em relação à prestação de serviços de seguros e/ou serviços financeiros indicados no artigo 28.º da presente lei, fora do território das Comunidades Europeias.

[...]»

14 Nos termos do artigo 63.º da lei sobre o IVA:

«1. Um sujeito passivo do IVA registado tem o direito a deduzir o IVA pago a montante e/ou na importação relativo a bens e/ou serviços adquiridos e/ou importados antes da data do seu registo como sujeito passivo do IVA, nos termos das disposições do presente capítulo e nos limites fixados no presente artigo, desde que sejam utilizados para efeitos das suas operações previstas no artigo 58.º, n.º 1, da presente lei.

[...]»

15 Por força do artigo 71.º da lei sobre o IVA:

«[...]

3. Um sujeito passivo estrangeiro deve efectuar o registo como sujeito passivo do IVA através de um estabelecimento no território nacional ou, não existindo um estabelecimento, através de um representante fiscal na Lituânia. Não estão sujeitos à obrigação de designar um representante fiscal os sujeitos passivos estabelecidos noutros Estados?Membros que podem registar?se directamente como sujeitos passivos do IVA. Um sujeito passivo estrangeiro não está obrigado a efectuar o registo como sujeito passivo do IVA se a sua actividade no território nacional se limitar:

[...]

3) à entrega de bens e/ou à prestação de serviços em relação às quais, por força da presente lei, seja cobrado IVA à taxa zero, [...]»

16 O artigo 117.º da lei sobre o IVA tem a seguinte redacção:

«1. Um sujeito passivo estrangeiro só tem o direito de apresentar um pedido de reembolso do IVA pago na Lituânia se, durante o período em que foi pago o imposto de que pede o reembolso, satisfizer os seguintes requisitos:

1) Não ter tido estabelecimento na Lituânia ou, no caso de ser uma pessoa singular, não ter tido domicílio na Lituânia, e

2) Não ter exercido qualquer actividade no território do país sujeita a IVA, nos termos da presente lei, sem prejuízo do disposto no presente artigo.

[...]»

17 O artigo 147.º da Lei n.º IX?2112 da República da Lituânia sobre a administração dos impostos (Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymas n.º IX?2112, Žin., 2004, n.º 63?2243), conforme alterada (Žin., 2007, n.º 80?3220, 2008, n.º 131?5036, a seguir «lei sobre a administração dos impostos»), dispõe:

«Os litígios em matéria fiscal devem ser apreciados pela administração central dos impostos, a Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Comissão do contencioso tributário junto do Governo da República da Lituânia)] [...] e pelos tribunais.»

18 Nos termos do artigo 148.º da lei sobre a administração dos impostos:

«1. A Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] é uma pessoa colectiva de direito público financiada pelo orçamento do Estado.

2. A Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] tem a missão de proceder a um exame imparcial das reclamações apresentadas pelos contribuintes e tomar as decisões em conformidade com a lei e fundamentadas.

3. A Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] é composta pelo presidente e por outros membros. O número total dos membros [desta] comissão e o seu regulamento interno são aprovados pelo governo.

4. Os membros da Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] são nomeados por um período de seis anos. São nomeados pelo governo com base numa proposta conjunta do Ministro das Finanças e do Ministro da Justiça. Só uma pessoa de reputação irrepreensível, titular de um mestrado em finanças, direito ou economia ou de um diploma de estudos superiores equivalente e com experiência profissional não inferior a três anos no domínio

do direito fiscal, do direito aduaneiro ou do direito das empresas, pode ser nomeada membro [desta] comissão. Os membros da [dita] comissão devem ser cidadãos da República da Lituânia.

5. Um membro da Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] pode ser demitido pelo governo antes do termo do seu mandato no caso de:

- 1) pedir a demissão;
- 2) perder a nacionalidade lituana;
- 3) não exercer funções devido a incapacidade temporária por um período superior a 120 dias consecutivos ou superior a 140 dias durante doze meses ou uma comissão médica ou de invalidez concluir que não se encontra capaz de desempenhar as suas funções;
- 4) ser condenado a uma pena, por decisão judicial definitiva, por um crime grave ou muito grave ou por um crime contra a propriedade, contra direitos e interesses patrimoniais, contra a ordem económica ou contra o sistema financeiro;
- 5) violar gravemente os seus deveres profissionais.

6. O trabalho dos membros da Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] [nesta] comissão é considerado como emprego principal e é remunerado nos termos da lei relativa ao vencimento dos eleitos, responsáveis políticos e alguns funcionários públicos. Não podem exercer outras funções além das exercidas na [dita] comissão, mas são autorizados a exercer actividades de investigação ou de ensino.

7. No termo do seu mandato, os membros da Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] continuarão a desempenhar as suas funções até nomeação de novos membros.

[...]»

19 Nos termos do artigo 151.º da lei sobre a administração dos impostos:

«A Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] aprecia:

- 1) os litígios em matéria fiscal que surjam entre um contribuinte e a Administração Fiscal central;
- 2) os litígios em matéria fiscal entre um contribuinte e a Administração Fiscal central sobre as decisões proferidas por esta em reclamações apresentadas pelo contribuinte de uma decisão da Administração Fiscal local;
- 3) os litígios em matéria fiscal entre o contribuinte e a Administração Fiscal central no caso de esta não ter adoptado uma decisão sobre o litígio em matéria fiscal no prazo estabelecido na presente lei.»

20 O artigo 158.º da lei sobre a administração dos impostos dispõe:

«Após o termo do prazo fixado na presente lei para interposição de recurso da decisão num litígio em matéria fiscal, as partes e os terceiros interessados no litígio são obrigados a dar cumprimento à decisão tomada pela Administração Fiscal central ou pela Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s].»

21 O artigo 159.º da lei sobre a administração dos impostos tem a seguinte redacção:

«1. Se um contribuinte discordar da decisão da Administração Fiscal central ou da Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] proferida num litígio em matéria fiscal, pode recorrer dessa decisão para os tribunais.

2. A Administração Fiscal central também pode recorrer da decisão da Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s], mas apenas no caso de divergência da interpretação feita pela Administração Fiscal central e por [esta] comissão das disposições da legislação ou de outros actos jurídicos quando decidiram o litígio em matéria fiscal (ou durante o litígio).

[...]

4. Os recursos das decisões da Administração Fiscal central ou da [dita] comissão proferidas nos litígios em matéria fiscal serão examinados pelo Vilniaus apygardos administracinis teismas.

[...]»

22 Nos termos do n.º 4 do regulamento interno da Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Mokestini? gin?? komisijos nuostatos), adoptado pela Decisão n.º 1119 do Governo lituano, de 2 de Setembro de 2004 (Žin., 2004, n.º 136?4947, a seguir «regulamento interno»):

«No âmbito da sua actividade, a Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] aplica a Constituição da República da Lituânia, a lei [...] sobre a administração dos impostos, os outros actos legislativos e regulamentares e o presente regulamento.»

23 Os n.os 26 e 27 do regulamento interno dispõem designadamente o seguinte:

«26. A Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] examina os recursos em sessão. [...]

Um membro [desta] comissão não pode participar no exame de um litígio em matéria fiscal e deve ser afastado (ou pedir escusa), se tiver um interesse directo ou indirecto na resolução do caso, se existir uma relação familiar ou de parentesco próxima com uma das partes no litígio, se tiver trabalhado para uma empresa que é parte no litígio e tiverem decorrido menos de três anos desde o fim da sua relação laboral ou se existirem outras circunstâncias que possam ter influência sobre a imparcialidade do membro da [dita] comissão. O membro da [mesma] comissão deve informá-la do facto. As pessoas que participam no litígio podem também pedir a recusa. O pedido de recusa deve ser fundamentado e apresentado antes de a Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] examinar o litígio em sessão. [Esta] comissão pronuncia-se sobre a recusa do(s) seu(s) membro(s) em decisão separada.

27. O contribuinte (ou os seus representantes) e os representantes da Administração Fiscal são convidados para a audiência da Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s]. O secretário participará na audiência [desta] comissão, podendo também participar um intérprete, os especialistas da [dita] comissão que prepararam a instrução do processo e os peritos. Se as partes no litígio não se apresentarem na audiência, a reclamação pode ser examinada na sua ausência. No caso de, antes do início da apreciação da reclamação na audiência, a Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] receber um pedido dessas pessoas no sentido de ser adiado o exame da reclamação por razões que [esta] comissão considerar atendíveis, o exame pode ser adiado para data ulterior.

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

24 O litígio no processo principal tem por objecto, no essencial, a questão de saber se a Nidera tem o direito de deduzir o IVA pago no momento da compra, na Lituânia, de bens que foram exportados para Estados terceiros, uma vez que não estava registada como sujeito passivo do IVA na Lituânia no momento dessas operações comerciais.

25 Entre Fevereiro e Maio de 2008, a Nidera adquiriu trigo na Lituânia a fornecedores de produtos agrícolas. Do preço pago, 11 743 259 LTL (ou seja, aproximadamente, 3,4 milhões de euros) representavam o IVA contabilizado pelos fornecedores e pago a estes. A Nidera exportou seguidamente a totalidade deste trigo, entre Fevereiro e Maio de 2008, para Estados terceiros, a Argélia e a Turquia, aplicando IVA à taxa zero, nos termos do artigo 49.º da lei sobre o IVA.

26 Em 12 de Agosto de 2008, a Nidera registou-se como sujeito passivo do IVA na Lituânia. Na declaração de IVA respeitante ao período de 12 a 31 de Agosto de 2008, a Nidera declarou IVA a montante no valor de 11 743 259 LTL e pediu o reembolso deste mesmo montante às finanças públicas. Assim, pediu que lhe fosse permitido deduzir o IVA pago sobre os bens adquiridos na Lituânia e exportados para Estados terceiros antes do seu registo como sujeito passivo do IVA.

27 Por decisão de 16 de Janeiro de 2009, confirmada em 19 de Março seguinte, a direcção dos impostos de Vilnius decidiu que a Nidera não podia deduzir o referido IVA pago a montante, uma vez que tinham já sido vendidos os bens em causa, não podendo assim ser utilizados para as suas operações sujeitas a IVA.

28 Em 14 de Abril de 2009, a Nidera reclamou para o Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos. Por decisão de 22 de Junho de 2009, este indeferiu a reclamação e confirmou a decisão da direcção dos impostos de Vilnius. Segundo esta decisão, apenas os sujeitos passivos registados têm direito à dedução do IVA e, muito embora a legislação nacional não obrigasse a Nidera a registar-se como sujeito passivo do IVA na Lituânia, ela deveria tê-lo feito, se pretendia obter o reembolso do IVA pago a montante.

29 Em 29 de Julho de 2009, a Nidera recorreu para a Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s. Neste recurso, alegava não estar obrigada a registar-se na Lituânia como sujeito passivo do IVA, nos termos do artigo 71.º, n.º 3, da lei sobre o IVA, uma vez que tinha a qualidade de sujeito passivo estrangeiro e a sua actividade consistia unicamente na exportação de bens para Estados terceiros, operação tributada à taxa zero. Segundo a Nidera, a circunstância de ter optado por não se registar como sujeito passivo do IVA na Lituânia não pode anular o seu direito à dedução do IVA.

30 Na sua decisão de reenvio, a Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s interroga?se sobre se as disposi?ões da lei sobre o IVA, por força das quais, para ser titular de um direito a dedução, o interessado deve não só exercer uma actividade tributável e ter os documentos adequados mas também estar formalmente registado como sujeito passivo do IVA na Lituânia, estão em conformidade com a Directiva 2006/112 e são compatíveis com os princípios gerais do sistema do IVA, segundo os quais o IVA é um imposto sobre o consumo de que o direito a dedução é um elemento fundamental.

31 Nestas condições, a Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Uma legislação nos termos da qual o direito [a] dedução do IVA só é conferido aos sujeitos passivos do IVA registados ao abrigo desta legislação – isto é, apenas aos sujeitos passivos registados para efeitos de IVA num Estado-Membro (neste caso, na Lituânia) nos termos da legislação aí em vigor – é conforme com as disposi?ões da Directiva 2006/112[...] que regulam o direito [a] dedução do IVA?

2) Se a resposta à primeira questão for afirmativa, uma legislação que dispõe que um sujeito passivo do IVA registado só tem o direito a deduzir o IVA pago a montante e/ou o IVA pago na importação que tenha incidido sobre bens e/ou serviços adquiridos antes da data do seu registo como sujeito passivo do IVA se estes bens vierem a ser utilizados para efeitos de uma actividade sujeita a IVA, isto é, o IVA pago a montante e/ou o IVA pago na importação relativamente a bens e a serviços adquiridos antes da data do seu registo como sujeito passivo do IVA não pode ser deduzido se estes bens já tiverem sido utilizados no exercício dessa actividade, é conforme com os princípios gerais do direito [a] dedução do IVA estabelecidos na Directiva 2006/112[...]?»

Quanto às questões prejudiciais

32 Na medida em que o órgão jurisdicional de reenvio solicita ao Tribunal de Justiça para se pronunciar quanto à compatibilidade com as regras de direito da União de uma legislação como a que está em causa no processo principal, importa lembrar que, embora não incumba ao Tribunal de Justiça pronunciar?se, no âmbito do processo prejudicial, sobre a compatibilidade de disposi?ões do direito nacional com as ditas regras, este declarou reiteradamente que tem competência para fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio todos os elementos de interpretação decorrentes do direito da União que permitam a este último apreciar essa conformidade para proferir decisão no processo que lhe incumbe decidir (acórdão de 26 de Janeiro de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C?118/08, Colect., p. I?0000, n.º 23 e jurisprudência aí referida).

33 Tendo em conta o contexto factual do processo principal, há que entender que, com as questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, este pretende saber, no essencial, se a Directiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que se opõe a que um sujeito passivo do IVA que preenche os requisitos essenciais para o poder deduzir, de acordo com as disposi?ões desta directiva, possa ser privado da possibilidade de exercer o seu direito a dedução por uma legislação nacional que proíbe a dedução do IVA pago no momento da compra de bens quando este sujeito passivo do IVA não está registado como tal antes de utilizar aqueles bens ou serviços para efeitos da sua actividade tributada.

Quanto à admissibilidade

34 O Governo lituano contesta a qualidade de órgão jurisdicional da Mokestini? gin??

komisijaprie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s, uma vez que esta comissão não é independente. Com efeito, está ligada à estrutura organizacional do Ministério das Finanças, para o qual deve redigir relatórios anuais e com o qual tem o dever de cooperar.

35 A este respeito, importa lembrar que, segundo jurisprudência assente, para apreciar se o organismo de reenvio tem a natureza de um órgão jurisdicional na acepção do artigo 234.º CE, o Tribunal de Justiça tem em conta um conjunto de elementos, tais como a origem legal do órgão, a sua permanência, o carácter obrigatório da sua jurisdição, a natureza contraditória do processo, a aplicação pelo órgão das normas de direito, bem como a sua independência (acórdão de 17 de Setembro de 1997, Dorsch Consult, C?54/96, Colect., p. I?4961, n.º 23 e jurisprudência aí referida).

36 No processo principal, resulta do artigo 148.º, n.º 2, da lei sobre a administração dos impostos que a Mokestin? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s tem por objectivo apreciar com imparcialidade as reclamações dos contribuintes e tomar decisões fundamentadas e em conformidade com a lei. Em consonância com o artigo 148.º, n.º 4, os membros desta comissão são nomeados por seis anos e devem ser pessoas de reputação irrepreensível. Nos termos do artigo 148.º, n.º 6, os membros da comissão ocupam esse lugar com carácter de exclusividade. Por fim, o artigo 26.º do regulamento interno prevê um procedimento de recusa dos seus membros em caso de conflito de interesses.

37 Há que concluir que estas disposições conferem à Mokestin? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s a independência necessária para poder ser considerado um órgão jurisdicional na acepção do artigo 234.º CE. A circunstância de essa comissão estar alegadamente ligada à estrutura organizacional do Ministério das Finanças e dever apresentar?lhe relatórios anuais não infirma esta análise.

38 Quanto ao dever de cooperação com o Ministério das Finanças, o Governo lituano, interrogado a este propósito na audiência, afirmou que não tinha conhecimento de casos em que a Mokestin? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s tivesse recebido instruções ou indicações daquele ministério quanto à solução que deveria encontrar num ou noutro processo. Nestas condições, a existência de uma obrigação genérica de cooperação também não é incompatível com a independência desta comissão relativamente ao referido ministério.

39 Quanto ao mais, resulta da legislação nacional reproduzida nos n.os 17 a 23 do presente acórdão que a Mokestin? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s preenche os outros critérios aceites pela jurisprudência do Tribunal de Justiça referida no n.º 35 do presente acórdão para qualificar um organismo de órgão jurisdicional.

40 Tendo em conta o que precede, há que concluir que a Mokestin? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s tem a natureza de órgão jurisdicional, na acepção do artigo 234.º CE, e que o presente pedido de decisão prejudicial é admissível.

Quanto ao mérito

41 Importa salientar que os Estados?Membros só podem limitar o direito à dedução do IVA nos casos expressamente previstos pela Directiva 2006/112 (v., por analogia, acórdãos de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França, 50/87, Colect., p. 4797, n.os 16 e 17; de 11 de Julho de 1991, Lennartz, C?97/90, Colect., p. I?3795, n.º 27; e de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C?37/95, Colect., p. I?1, n.º 16).

42 Por outro lado, o Tribunal de Justiça já decidiu que, no contexto do regime de autoliquidação, o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução do IVA pago

a montante seja concedida se os requisitos substanciais tiverem sido cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais (acórdãos de 8 de Maio de 2008, *Ecotrade*, C-95/07 e C-96/07, *Colect.*, p. I-3457, n.º 63, e de 30 de Setembro de 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, *Colect.*, p. I-0000, n.º 39). Uma vez que a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo, enquanto destinatário das transacções em causa, é devedor do IVA, não pode impor, no que diz respeito ao seu direito a dedução, condições adicionais que possam ter por efeito a inviabilização absoluta do exercício desse direito (acórdãos, já referidos, *Ecotrade*, n.º 64, e *Uszodaépítő*, n.º 43).

43 É à luz destes princípios que cabe examinar as questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

44 A este propósito, resulta do artigo 168.º, alínea a), da Directiva 2006/112 que o sujeito passivo tem o direito de deduzir o IVA devido ou pago num Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo quando os bens e serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas.

45 Resulta da decisão de reenvio que a *Nidera* exportou a totalidade do trigo em causa, que tinha adquirido na Lituânia, para Estados terceiros, aplicando o IVA à taxa zero, no cumprimento do direito nacional aplicável.

46 É pacífico que, nestas condições, a *Nidera* beneficia do direito a dedução, previsto no artigo 168.º, alínea a), da Directiva 2006/112, no que se refere ao IVA pago sobre esses bens na Lituânia. Nos termos do artigo 167.º desta directiva, este direito a dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

47 Por força do artigo 178.º, alínea a), da Directiva 2006/112, o exercício do direito à dedução previsto na alínea a) do seu artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, está sujeito à satisfação por parte do sujeito passivo do requisito formal de posse de uma factura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º e 238.º a 240.º desta directiva.

48 É certo que os sujeitos passivos têm a obrigação de declarar o início, a alteração e a cessação das suas actividades, em conformidade com as medidas adoptadas para este efeito pelos Estados-Membros, por força do artigo 213.º da Directiva 2006/112. No entanto, o Tribunal de Justiça já decidiu que tal disposição não autoriza de modo algum os Estados-Membros, em caso de não apresentação dessa declaração, a diferir o exercício do direito a dedução até ao início efectivo da realização habitual das operações tributáveis ou a privar o sujeito passivo do exercício desse direito (v., por analogia, acórdão de 21 de Março de 2000, *Gabalfrisa e o.*, C-110/98 a C-147/98, *Colect.*, p. I-1577, n.º 51).

49 Além disso, o Tribunal de Justiça já decidiu que as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adoptar, ao abrigo do artigo 273.º da Directiva 2006/112, para assegurarem a cobrança exacta do imposto e evitarem a fraude, não devem ir além do que é necessário para atingir tais objectivos e não devem pôr em causa a neutralidade do IVA (v., por analogia, acórdão de 27 de Setembro de 2007, *Collée*, C-146/05, *Colect.*, p. I-7861, n.º 26 e jurisprudência aí referida).

50 Por conseguinte, a identificação prevista no artigo 214.º da Directiva 2006/112, tal como as obrigações previstas no seu artigo 213.º, referidas no n.º 48 do presente acórdão, não é um acto constitutivo do direito a dedução, que surge no momento em que a taxa dedutível se torna exigível, mas constitui uma exigência formal para efeitos de controlo.

51 Resulta do que precede que um sujeito passivo do IVA não pode ser impedido de exercer o seu direito a dedução porque não está registado como sujeito passivo do IVA antes de utilizar os bens adquiridos no âmbito da sua actividade tributada.

52 É certo que o sujeito passivo que não respeite os requisitos formais estabelecidos na Directiva 2006/112 é passível de uma sanção administrativa, em conformidade com as medidas nacionais de transposição desta directiva para o direito nacional. Além disso, como observa acertadamente a Comissão, se o exercício do direito à dedução do IVA não estivesse sujeito a qualquer limitação temporal, a segurança jurídica não seria plenamente respeitada. Com efeito, a obrigação dos sujeitos passivos de se registarem pode ser esvaziada de conteúdo se os Estados-Membros não estiverem em condições de impor um prazo razoável para o efeito.

53 No processo principal, contudo, afigura-se que a Nidera não estava obrigada a registar-se como sujeito passivo do IVA na Lituânia, nos termos do artigo 71.º, n.º 3, da lei sobre o IVA, mesmo se, segundo o artigo 63.º, n.º 1, desta lei, os sujeitos passivos só podem deduzir o IVA desde que cumpram esta diligência. Na medida em que a Nidera tinha de estar registada como sujeito passivo do IVA para exercer o seu direito a dedução, há que concluir que o fez menos de seis meses após ter realizado as operações que conferem este direito e, portanto, num prazo razoável.

54 Em face do conjunto das considerações precedentes, deve responder-se às questões submetidas que a Directiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que se opõe a que um sujeito passivo do IVA que preenche os requisitos materiais para deduzir este imposto, de acordo com as disposições desta directiva, e que se regista como sujeito passivo do IVA num prazo razoável a partir da realização das operações que conferem o direito a dedução possa ser privado da possibilidade de exercer esse direito por uma legislação nacional que proíbe a dedução do IVA pago no momento da aquisição dos bens quando esse sujeito passivo não se tenha registado como sujeito passivo do IVA antes de utilizar estes bens para efeitos da sua actividade tributada.

Quanto às despesas

55 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

A Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que se opõe a que um sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado que preenche os requisitos materiais para deduzir este imposto, de acordo com as disposições desta directiva, e que se regista como sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado num prazo razoável a partir da realização das operações que conferem o direito a dedução possa ser privado da possibilidade de exercer esse direito por uma legislação nacional que proíbe a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago no momento da aquisição dos bens quando esse sujeito passivo não se tenha registado como sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado antes de utilizar estes bens para efeitos da sua actividade tributada.

Assinaturas

* Língua do processo: lituano.