

Cauza C-385/09

Nidera Handelscompagnie BV

împotriva

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Mokestiniai ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės)

„Directiva 2006/112/CE – Drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte – Reglementare națională care exclude dreptul de deducere pentru bunurile revândute înainte de identificarea persoanei plătitoare de TVA”

Sumarul hotărârii

1. *Întrebări preliminare – Sesizarea Curții – Instanță națională în sensul articolului 234 CE – Noțiune*

(art. 234 CE)

2. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte – Obligațiile persoanei impozabile*

(Directiva 2006/112 a Consiliului)

1. Pentru a aprecia dacă un organism de trimitere are trăsăturile unei „instanțe” în sensul articolului 234 CE, Curtea ia în considerare un ansamblu de elemente, precum originea legală a organului, caracterul său permanent, caracterul obligatoriu al competenței sale, natura contradictorie a procedurii, aplicarea de către organ a normelor de drept, precum și independența acestuia.

Mokestiniai ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Comisia pentru Litigii Fiscale din Lituania), care are misiunea să examineze în mod imparțial acțiunile contribuabililor în materie fiscală și să adopte decizii legale și motivate, îndeplinește aceste criterii.

(a se vedea punctele 35, 36 și 40)

2. Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană plătitoare de taxă pe valoarea adăugată care îndeplinește condițiile de fond pentru deducerea acestei taxe, conform dispozițiilor directivei menționate, și care se identifică în scopuri de TVA într-un termen rezonabil de la efectuarea operațiunilor care dau naștere dreptului de deducere să poată fi privat de posibilitatea de exercitare a acestui drept printr-o legislație națională care interzice deducerea taxei pe valoarea adăugată achitate cu ocazia cumpărării unor bunuri, în cazul în care această persoană impozabilă nu s-ar fi identificat în scopuri de TVA înainte de utilizarea respectivelor bunuri pentru activitatea sa supusă la plata acestei taxe.

Astfel, în temeiul articolului 178 litera (a) din Directiva 2006/112, exercitarea dreptului de deducere

În temeiul articolului 168 litera (a) din această, în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, este supus unei singure condiții de formă care privește deținerea de către persoana impozabilă a unei facturi emise în conformitate cu articolele 220-236 și 238-240 din această directivă. Desigur, persoanele impozabile au de asemenea obligația de a declara când încep, când își modifică sau când încetează activitățile, conform măsurilor adoptate în acest scop de statele membre, și aceasta în temeiul articolului 213 din Directiva 2006/112. Cu toate acestea, o asemenea dispoziție nu permite în niciun caz statelor membre, în cazul ne prezentați unei declarații, să raporteze exercitarea dreptului de deducere până la începutul efectiv al realizării obișnuite a operațiunilor taxate sau să priveze persoana impozabilă de exercitarea acestui drept. În plus, măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112 în vederea colectării în mod corect a taxei și a prevenirii evaziunii fiscale nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să periclitaze neutralitatea taxei pe valoarea adăugată. În consecință, identificarea prevăzută la articolul 214 din Directiva 2006/112, ca și obligațiile prevăzute la articolul 213 din această din urmă, nu este un act generator al unui drept de deducere, care ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, ci constituie o cerință de formă în scopul controlului. Prin urmare, o persoană plătitoare de taxă pe valoarea adăugată nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu este identificată în scopuri de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activității sale taxate.

(a se vedea punctele 47-51 și 54 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

21 octombrie 2010(*)

„Directiva 2006/112/CE – Drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte – Reglementare națională care exclude dreptul de deducere pentru bunurile revândute înainte de identificarea persoanei plătitoare de TVA”

În cauza C-385/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Mokestinių ginė komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Lituania), prin decizia din 21 septembrie 2009, primită de Curte la 29 septembrie 2009, în procedura

Nidera Handelscompagnie BV

împotriva

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), președinte de cameră, domnul D. Šváby, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász și J. Malenovský, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma deciziei din 1 iulie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Nidera Handelscompagnie BV, de domnul I. Misiunas;
- pentru guvernul lituanian, de doamna R. Mackevičienė, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de doamnele A. Steiblytė și M. Afonso, 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 pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea dispozițiilor Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Nidera Handelscompagnie BV (denumită în continuare „Nidera”), pe de o parte, și Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Direcția națională a impozitelor din cadrul Ministerului Finanțelor al Republicii Lituania), pe de altă parte, cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitată cu ocazia cumpărării în Lituania a unor bunuri exportate în state terțe.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

4 Articolul 167 din această directivă prevede:

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

5 Potrivit articolului 168 din directiva menționată:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor 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:

(a) 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?;

[...]"

6 Articolul 178 din aceea?i directiv? prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoan? impozabil? este necesar s? îndeplineasc? urm?toarele condi?ii:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce prive?te livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obliga?ia de a de?ine o factur? emis? în conformitate cu articolele 220-236 ?i cu articolele 238, 239 ?i 240;

[...]"

7 Conform articolului 213 din Directiva 2006/112:

„(1) Orice persoan? impozabil? declar? când începe, î?i modific? sau înceteaz? activitatea ca persoan? impozabil?.

[...]"

8 Articolul 214 alineatul (1) din aceast? directiv? prevede:

„Statele membre adopt? m?surile necesare pentru a se asigura c? urm?toarele persoane sunt identificate printr?un num?r individual:

[...]

(c) orice persoan? impozabil? care efectueaz?, pe teritoriul s?u respectiv, achizi?ii intracomunitare de bunuri în scopul unor opera?iuni legate de activit??ile prev?zute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf ?i pe care le efectueaz? în afara respectivului teritoriu.

[...]"

9 Articolul 273 din directiva men?ionat? are urm?torul cuprins:

„Statele membre pot impune alte obliga?ii pe care le consider? necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA ?i a preveni evaziunea, sub rezerva cerin?ei de tratament egal al opera?iunilor interne ?i opera?iunilor efectuate între statele membre de c?tre persoane impozabile ?i cu condi?ia ca respectivele obliga?ii s? nu genereze, în comer?ul între statele membre, unele formalit??i în leg?tur? cu trecerea frontierelor.

Op?iunea prev?zută la primul paragraf nu poate fi considerat? ca baz? de plecare pentru a impune obliga?ii de facturare suplimentare fa?? de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul na?ional

10 Articolul 2 punctul 28 din Legea nr. IX?751 privind taxa pe valoarea ad?ugat? din Republica

Lituania (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas nr. IX?751, Žin., 2002, nr. 35?1271, 2002, nr. 40, 2002, nr. 46, 2002, nr. 48), cu modific?rile ulterioare (Žin., 2004, nr. 17?505, 2005, nr. 81?2944, denumit? în continuare „Legea privind TVA?ul”), define?te dup? cum urmeaz? no?iunea „persoan? identificat? în scopuri de TVA”:

„[O] persoan?, înregistrat? de administra?ia fiscal? în calitate de persoan? pl?titoare de TVA, inclusiv orice alt? identificare în scopuri de TVA, în condi?iile în care aceast? persoan? posed? un num?r de identificare corespunz?tor, cu excep?ia identific?rii în scopul regimului de compensare forfetar?.”

11 Potrivit articolului 41 din Legea privind TVA?ul:

„1. În lipsa unor dispozi?ii contrare în cadrul prezentului capitol, livr?rile de bunuri sunt taxate la cota de 0 % atunci când bunurile sunt transportate în afara teritoriului Comunit??ilor Europene de c?tre furnizorul acestora sau de c?tre o persoan? ter?? în numele acestuia.

[...]

12 Articolul 57 din Legea privind TVA?ul are urm?torul cuprins:

„1. Numai persoanele identificate în scopuri de TVA au dreptul de a deduce TVA?ul, cu excep?ia celor care intr? sub inciden?a dispozi?iilor capitolului XII sec?iunea 5 din prezenta lege.

[...]

[...]

3. Persoanele care au dreptul de a deduce TVA?ul pot s? nu se prevaleze de acest drept.”

13 Potrivit articolului 58 din Legea privind TVA?ul:

„1. Persoana impozabil? identificat? în scopuri de TVA poate deduce TVA?ul aferent intr?rilor ?i (sau) importului datorat pentru bunuri ?i (sau) servicii dobândite ?i (sau) importate cu condi?ia ca aceste bunuri ?i (sau) servicii s? fie destinate a fi utilizate în scopul urm?toarelor opera?iuni ale acesteia:

1) livrarea de bunuri ?i (sau) prestarea de servicii supuse la plata TVA?ului;

2) livrarea de bunuri ?i (sau) prestarea de servicii efectuate în afara teritoriului na?ional care, în temeiul prezentei legi, nu ar fi scutite de TVA dac? ar fi efectuate pe teritoriul na?ional. Aceast? condi?ie nu se aplic? în cazul prest?rii, în afara Comunit??ilor Europene, de servicii de asigurare ?i (sau) de servicii financiare, prev?zute la articolul 28 din prezenta lege.

[...]

14 Potrivit articolului 63 din Legea privind TVA?ul:

„1. Persoana impozabil? identificat? în scopuri de TVA poate deduce, potrivit dispozi?iilor prezentului capitol ?i în limitele stabilite de prezentul articol, TVA?ul aferent intr?rilor ?i (sau) importului datorat pentru bunuri ?i (sau) servicii dobândite ?i (sau) importate înainte de data înregistr?rii sale ca persoan? pl?titoare de TVA cu condi?ia ca acestea s? fie utilizate în scopul opera?iunilor acestuia prev?zute la articolul 58 alineatul 1 din prezenta lege.

[...]

15 În temeiul articolului 71 din Legea privind TVA-ul:

„[...]

3. Persoana impozabilă străină trebuie să se înregistreze ca persoană plătitoare de TVA prin stabilirea pe teritoriul național sau, în lipsa stabilirii, prin intermediul unui reprezentant fiscal în Lituania. Nu sunt supuse obligației de desemnare a unui reprezentant fiscal persoanele impozabile stabilite în alte state membre care se pot înregistra direct în calitate de persoane plătitoare de TVA. Persoana impozabilă străină nu este obligată să se înregistreze în calitate de persoană plătitoare de TVA dacă activitatea sa pe teritoriul național se limitează la:

[...]

3) livrarea de bunuri și (sau) prestarea de servicii care, în temeiul prezentei legi, sunt taxate la cota de 0 %, [...]

16 Articolul 117 din Legea privind TVA-ul are următorul cuprins:

„1. O persoană impozabilă străină nu poate introduce o cerere de rambursare a TVA-ului pe care l-a achitat în Lituania decât dacă, în cursul perioadei în care TVA-ul a căruia rambursare se solicită a fost achitat, aceasta îndeplinea următoarele criterii:

1) nu era stabilită în Lituania sau, dacă este vorba despre o persoană fizică, nu avea domiciliul în Lituania, și

2) nu exercita pe teritoriul național o activitate supusă la plata TVA-ului în temeiul prezentei legi, sub rezerva dispozițiilor prezentului articol.

[...]”

17 Articolul 147 din Legea nr. IX-2112 privind administrarea fiscalității din Republica Lituania (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas nr. IX-2112, Žin., 2004, nr. 63-2243), cu modificările ulterioare (Žin., 2007, nr. 80-3220, 2008, nr. 131-5036, denumită în continuare „Legea privind administrarea fiscalității”), prevede:

„Litigiile fiscale sunt examinate de administrația centrală a impozitelor, Mokestinė ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Comisia pentru Litigii Fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania)] [...] și de instanțe.”

18 Potrivit articolului 148 din Legea privind administrarea fiscalității:

„1. Mokestinė ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] este o persoană juridică de drept public, finanțată de la bugetul de stat.

2. Mokestinė ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] are drept misiune să examineze în mod imparțial acțiunile contribuabililor și să adopte decizii legale și motivate.

3. Mokestinė ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] este constituită dintr-un președinte și din alți membri. Numărul total de membri ai [acestei] comisii și regulamentul său interior sunt stabilite de guvern.

4. Membrii Mokestinė ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] sunt numiți pentru șase ani. Aceștia sunt numiți de guvern la propunerea comună a ministrului finanțelor și a ministrului justiției. Poate fi numit membru al [acestei] comisii o persoană cu reputație

irepro?abil?, titular? a unei diplome de master în finan?e, în drept sau în economie sau a unei diplome de studii superioare echivalente ?i care posed? cel pu?in trei ani de experien?? profesional? în domeniul dreptului fiscal, al dreptului vamal sau al dreptului societ??ilor. Membrii comisiei [men?ionate] trebuie s? fie cet??eni ai Republicii Lituania.

5. Un membru al Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] poate fi revocat înainte de termen de c?tre guvern atunci când:

- 1) demisioneaz?;
- 2) pierde cet??enia lituanian?;
- 3) din cauza unei incapacit??i temporare de munc?, nu munce?te timp de mai mult de 120 de zile consecutive sau timp de mai mult de 140 de zile din 12 luni sau atunci când o comisie medical? sau de invaliditate a concluzionat c? nu mai putea s? î?i îndeplineasc? func?iile;
- 4) este condamnat, printr?o hot?râre definitiv?, pentru o infrac?iune sau pentru un delict inten?ional grav sau foarte grav sau pentru o infrac?iune sau pentru delict împotriva propriet??ii, împotriva unor drepturi ?i interese patrimoniale, împotriva ordinii economice sau împotriva sistemului financiar;
- 5) încalc? în mod grav obliga?iile profesionale.

6. Activitatea membrilor Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] în cadrul [acestei] comisii trebuie considerat? ca loc de munc? principal ?i este remunerat? conform legii privind remunerarea ale?ilor, a responsabililor politici ?i a anumi?i func?ionari ai statului. Ace?tia nu pot ocupa alt loc de munc? în afara celui din cadrul comisiei [men?ionate], dar le este permis s? desf??oare activit??i de cercetare sau de înv???mânt.

7. La expirarea mandatului, membrii Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] continu? s? î?i ocupe postul pân? la numirea noilor membri.

[...]"

19 Conform articolului 151 din Legea privind administrarea fiscalit??ii:

„Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] examineaz?:

- 1) litigiile fiscale care intervin între un contribuabil ?i administra?ia fiscal? central?;
- 2) litigiile fiscale dintre un contribuabil ?i administra?ia fiscal? central? având ca obiect decizia adoptat? de administra?ia fiscal? central? cu privire la reclama?ia contribuabilului împotriva unei decizii a administra?iei fiscale locale;
- 3) litigiile fiscale dintre un contribuabil ?i administra?ia fiscal? central? în cazul în care administra?ia fiscal? central? nu a adoptat o decizie cu privire la litigiul fiscal în termenul stabilit de prezenta lege.”

20 Articolul 158 din Legea privind administrarea fiscalit??ii prevede:

„După expirarea termenului stabilit de prezenta lege pentru contestarea deciziei privind litigiul fiscal, părțile la litigiu, precum și persoanele terțe vizate de litigiu sunt obligate să execute decizia adoptată de administrația fiscală centrală sau de Mokestinis ginijos komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės].”

21 Articolul 159 din Legea privind administrarea fiscalității are următorul cuprins:

„1. Dacă este nemulțumit de decizia administrației fiscale centrale sau a Mokestinis ginijos komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] privind litigiul fiscal, contribuabilul poate să o atace în fața instanței.

2. Administrația fiscală centrală poate de asemenea să atace decizia Mokestinis ginijos komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės], cu toate acestea, numai în caz de divergență cu privire la interpretarea dispozițiilor legislației sau a altor acte de către administrația fiscală centrală și de [această] comisie în cazul în care au soluționat litigiul fiscal (sau în cursul litigiului fiscal).

[...]

4. Acțiunile împotriva deciziilor administrației fiscale centrale sau ale [acestei] comisii cu privire la litigii fiscale sunt de competența Vilniaus apygardos administracinis teismas.

[...]”

22 Potrivit punctului 4 din regulamentul interior al Mokestinis ginijos komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Mokestinis ginijos komisijos nuostatos), adoptat prin decizia nr. 1119 din 2 septembrie 2004 a guvernului lituanian (Žin., 2004, nr. 136/4947, denumit în continuare „regulamentul interior”):

„În cadrul activității sale, Mokestinis ginijos komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] aplică Constituția Republicii Lituania, Legea [...] privind administrarea fiscalității, celelalte acte cu putere de lege și norme administrative, precum și prezentul statut.”

23 Punctele 26 și 27 din regulamentul interior prevăd în special ceea ce urmează:

„26. Mokestinis ginijos komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] examinează acțiunile în vederea [...]

Un membru al [acestei] comisii nu poate participa la examinarea unui litigiu fiscal și trebuie exclus (recuzat) dacă are un interes direct sau indirect cu privire la soluționarea litigiului, dacă există o legătură de familie sau de înrudire apropiată cu una dintre părțile la litigiul fiscal sau dacă a fost angajat de o întreprindere care participă la litigiul fiscal și s-au scurs mai puțin de trei ani de când acest raport de muncă s-a încheiat sau dacă există orice altă împrejurare care poate influența imparțialitatea membrului [respectivei] comisii. Membrul [aceleiași] comisii trebuie să o informeze în acest sens. Persoanele care participă la litigiul fiscal pot de asemenea solicita recuzarea acestuia. Cererea de recuzare trebuie să fie motivată și prezentată înainte ca Mokestinis ginijos komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] să înceapă să examineze litigiul în vederea [...]. [Această] comisie se pronunță cu privire la recuzarea membrului său (membrilor săi) printr-o decizie separată.

27. Contribuabilul (reprezentanții acestuia) și reprezentanții administrației fiscale sunt convocați la vederea de Mokestinis ginijos komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės]. Secretarul de vederea asistă la vederea [acestei] comisii; pot participa de asemenea un interpret,

speciali?tii [respectivei] comisii care au participat la preg?tirea cauzei ?i exper?i. Dac? p?r?ile la litigiu nu se prezint? în ?edin??, ac?iunea poate fi examinat? în lipsa acestora. Dac?, înainte de a începe examinarea c?ii de atac în ?edin??, Mokestini? gin?? komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s] prime?te de la aceste persoane o cerere de amânare a examin?rii c?ii de atac pentru motive pe care [aceast?] comisie le consider? serioase, [respectiva] comisie poate reporta examinarea ac?iunii la o dat? ulterioar?.

[...]"

Ac?iunea principal? ?i întreb?rile preliminare

24 Ac?iunea principal? prive?te, în esen??, aspectul dac? Nidera are dreptul s? deduc? TVA?ul, achitat cu ocazia cump?r?rii în Lituania de bunuri care au fost exportate în state ter?e, dat fiind faptul c? aceasta nu a fost identificat? în Lituania ca persoan? pl?titoare de TVA la momentul acestor opera?iuni comerciale.

25 Între lunile februarie ?i mai 2008, Nidera a cump?rat în Lituania grâu de la furnizori de produse agricole. Din pre?ul pl?tit, 11 743 259 LTL (adic? aproximativ 3,4 milioane de euro) reprezentau TVA?ul facturat de furnizori ?i achitat acestora. Ulterior, Nidera a exportat integral acest grâu, între lunile februarie ?i mai 2008, c?tre state ter?e, Algeria ?i Turcia, aplicând o cot? de TVA de 0 %, conform articolului 49 din Legea privind TVA?ul.

26 La 12 august 2008, Nidera a fost înregistrat? în Lituania ca persoan? pl?titoare de TVA. În declara?ia sa de TVA pentru perioada 12-31 august 2008, aceasta a declarat suma de 11 743 259 LTL cu titlu de TVA achitat în amonte ?i a solicitat rambursarea aceleia?i valori de c?tre Trezoreria public?. Astfel, aceasta a solicitat s? poat? deduce TVA?ul achitat pentru bunurile cump?rate în Lituania ?i exportate c?tre state ter?e înainte de identificarea sa ca persoan? pl?titoare de TVA.

27 Prin decizia din 16 ianuarie 2009, confirmat? la 19 martie 2009, direc?ia de impozite a districtului Vilnius a decis c? Nidera nu putea deduce respectivul TVA achitat în amonte, pentru motivul c? bunurile în cauz?, fiind deja vândute, nu ar mai fi utilizate în scopul opera?iunilor acesteia supuse la plata TVA?ului.

28 La 14 aprilie 2009, Nidera a introdus o contesta?ie la Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos. Prin decizia din 22 iunie 2009, acesta din urm? a respins respectiva contesta?ie ?i a aprobat pozi?ia direc?iei de impozite a districtului Vilnius. Potrivit acestei decizii, numai persoanele impozabile identificate în scopuri de TVA dispun de dreptul de deducere a acestei taxe ?i chiar dac? legisla?ia na?ional? nu ar obliga Nidera s? se înregistreze în calitate de persoan? pl?titoare de TVA în Lituania, aceasta ar trebui totu?i s? fac? acest demers dac? ar dori s? ob?in? rambursarea TVA?ului achitat în amonte.

29 La 29 iulie 2009, Nidera a introdus o cale de atac în fa?a Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s. Prin aceast? cale de atac, Nidera arat? c? nu era obligat? s? se înregistreze în Lituania ca persoan? pl?titoare de TVA, conform articolului 71 alineatul 3 din Legea privind TVA?ul, întrucât avea calitatea de persoan? impozabil? str?in?, iar activitatea sa consta numai în livrarea de bunuri în state ter?e, opera?iune taxat? la cota de 0 %. În opinia Nidera, împrejurarea c? aceasta a folosit posibilitatea de a nu se identifica în scopuri de TVA în Lituania nu poate stinge dreptul s?u de deducere a TVA?ului.

30 În decizia de trimitere, Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s ridic? problema dac? dispozi?iile Legii privind TVA?ul, în temeiul c?rora, pentru a fi titular al unui drept de deducere, persoana interesat? trebuie nu numai s? exercite o activitate supus? la plata TVA?ului ?i s? de?in? documentele adecvate, dar ?i s? se fi identificat formal în scopuri de TVA în

Lituania, sunt conforme Directivei 2006/112 și compatibile cu principiile generale ale sistemului de TVA, potrivit căreia TVA-ul este o taxă pe consum pentru care dreptul de deducere este un element fundamental.

31 În aceste condiții, Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) O reglementare în temeiul căreia au dreptul de deducere a TVA-ului numai persoanele identificate în scopuri de TVA, cu alte cuvinte numai persoanele impozabile înregistrate ca persoane plătitoare de TVA în statul membru respectiv (în speță, în Lituania) în conformitate cu legislația în vigoare, este conformă cu dispozițiile Directivei 2006/112 [...] referitoare la dreptul de deducere a TVA-ului?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, o reglementare, în temeiul căreia persoana identificată în scopuri de TVA are dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor și (sau) a TVA-ului la import pentru bunuri și (sau) servicii achiziționate înainte de data identificării în scopuri de TVA numai în ipoteza în care aceste bunuri vor fi utilizate în scopul activității sale care este supusă la plata TVA-ului, cu alte cuvinte nu i se permite deducerea TVA-ului aferent intrărilor (TVA-ul la import) pentru bunuri și servicii achiziționate înainte de data identificării sale în scopuri de TVA în situația în care aceste bunuri au fost deja utilizate în scopul respectivei activități, este conformă cu principiile generale de deducere a TVA-ului prevăzute de Directiva 2006/112 [...]?”

Cu privire la întrebările preliminare

32 În măsura în care instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la compatibilitatea cu normele dreptului Uniunii a unei legislații precum cea în cauză în acțiunea principală, trebuie amintit că, deși nu revine Curții sarcina de a se pronunța, în cadrul procedurii preliminare, cu privire la compatibilitatea unor dispoziții ale dreptului național cu normele menționate, Curtea să a pronunțat în mod repetat în sensul că este competentă să furnizeze instanței de trimitere toate elementele de interpretare a dreptului Uniunii care îi pot permite acesteia din urmă să aprecieze o asemenea conformitate în vederea soluționării cauzei cu care este sesizată (Hotărârea din 26 ianuarie 2010, *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, C-118/08, Rep., p. I-635, punctul 23 și jurisprudența citată).

33 Luând în considerare situația de fapt din acțiunea principală, întrebările adresate de instanța de trimitere trebuie interpretate ca urmărind să se stabilească, în esență, dacă Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune ca un plătitor de TVA care îndeplinește condițiile de fond pentru deducerea acestei taxe, conform dispozițiilor directivei menționate, să poată fi privat de posibilitatea de exercitare a dreptului său de deducere printr-o legislație națională care interzice deducerea TVA-ului achitat cu ocazia achiziționării de bunuri în cazul în care această persoană impozabilă nu ar fi fost identificată în scopuri de TVA înainte de utilizarea acestora pentru desfășurarea activității supuse la plata TVA-ului.

Cu privire la admisibilitate

34 Guvernul lituanian pune în discuție calitatea de instanță a Mokestinų ginčų komisijaprie Lietuvos Respublikos vyriausybės, pentru motivul că această comisie nu ar fi independentă. Astfel, aceasta ar fi legată de structura organizațională a Ministerului Finanțelor, căruia ar fi obligată să îi prezinte rapoarte anuale și cu care aceasta ar avea obligația să coopereze.

35 Sub acest aspect, este necesar a se aminti că, potrivit unei jurisprudențe constante, pentru a aprecia dacă organismul de trimitere are trăsăturile unei „instanțe” în sensul articolului 234 CE,

Curtea ia în considerare un ansamblu de elemente, precum originea legală a organului, caracterul său permanent, caracterul obligatoriu al competenței sale, natura contradictorie a procedurii, aplicarea de către organ a normelor de drept, precum și independența acestuia (Hotărârea din 17 septembrie 1997, Dorsch Consult, C-54/96, Rec., p. I-4961, punctul 23 și jurisprudența citată).

36 În acțiunea principală, reiese din articolul 148 alineatul 2 din Legea privind administrarea fiscalității că Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės are misiunea să examineze în mod imparțial acțiunile contribuabililor și să adopte decizii legale și motivate. Conform acestui articol 148 alineatul 4, membrii respectivei comisii sunt numiți pentru șase ani și trebuie să fie persoane cu o reputație ireproșabilă. Potrivit articolului 148 alineatul 6, membrii comisiei menționate nu pot ocupa un alt loc de muncă în afara celui din cadrul acesteia. În sfârșit, articolul 26 din regulamentul interior prevede o procedură de recuzare a membrilor acestei comisii în caz de conflict de interese.

37 Trebuie să se constate că aceste dispoziții conferă Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės independența necesară pentru a putea fi considerată drept o instanță în sensul articolului 234 CE. Împrejurarea potrivit căreia această comisie ar fi legată de structura organizațională a Ministerului Finanțelor și ar fi obligată să îi prezinte acestuia rapoarte anuale nu poate infirma respectiva analiză.

38 În ceea ce privește obligația de cooperare cu Ministerul Finanțelor, guvernul lituanian, întrebat cu privire la acest subiect în cadrul întrebării, a menționat că nu avea cunoștințe de cazuri în care Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės ar fi primit, din partea acestui minister, instrucțiuni sau indicații în ceea ce privește soluția la care ar fi de dorit să se ajungă într-o anumită cauză. În aceste condiții, nici existența unei astfel de obligații generale de cooperare nu este incompatibilă cu independența acestei comisii în raport cu ministerul menționat.

39 În plus, din reglementarea națională reprodusă la punctele 17-23 din prezenta hotărâre rezultă că Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės îndeplinește celelalte criterii reținute de jurisprudența Curții citată la punctul 35 din prezenta hotărâre pentru calificarea unui organism drept instanță.

40 Având în vedere cele prezentate anterior, trebuie să se concluzioneze că Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės are trăsăturile unei „instanțe” în sensul articolului 234 CE și că prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare este admisibilă.

Cu privire la fond

41 Trebuie să se sublinieze că statele membre nu pot limita dreptul de deducere a TVA-ului decât în cazurile prevăzute expres în Directiva 2006/112 (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 21 septembrie 1988, Comisia/Franța 50/87, Rec., p. 4797, punctele 16 și 17, Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz, C-97/90, Rec., p. I-3795, punctul 27, precum și Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec., p. I-1, punctul 16).

42 Pe de altă parte, Curtea s-a pronunțat, în contextul sistemului de taxare inversă, în sensul că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, Rep., p. I-3457, punctul 63, și Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő, C-392/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 39). Din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili dacă persoana impozabilă, în calitate de destinatar al operațiunilor în cauză, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce

privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea Hotărârile citate anterior Ecotrade, punctul 64, și Uszodaépítő, punctul 40).

43 Întrebările adresate de instanța de trimitere trebuie analizate tocmai în lumina acestor principii.

44 În această privință, din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 rezultă că persoana impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul datorat sau achitat într-un stat membru pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a fi prestate de o altă persoană impozabilă care sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale acestuia.

45 Din decizia de trimitere reiese că Nidera a exportat integralitatea grâului în cauză, pe care îl cumpărase în Lituania, către state terțe, aplicând o cotă de TVA de 0 %, conform dreptului național aplicabil.

46 Nu se contestă faptul că, în aceste condiții, Nidera beneficiază de dreptul de deducere, prevăzut la articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112, în ceea ce privește TVA-ul achitat pentru aceste bunuri în Lituania. Conform articolului 167 din directiva menționată, acest drept de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

47 În temeiul articolului 178 litera (a) din Directiva 2006/112, exercitarea dreptului de deducere în temeiul articolului 168 litera (a) din aceasta, în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, este supusă unei singure condiții de formă care privește deținerea de către persoana impozabilă a unei facturi emise în conformitate cu articolele 220-236 și 238-240 din această directivă.

48 Desigur, persoanele impozabile au de asemenea obligația de a declara când încep, când își modifică sau când încetează activitățile, conform măsurilor adoptate în acest scop de statele membre, și aceasta în temeiul articolului 213 din Directiva 2006/112. Cu toate acestea, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că o asemenea dispoziție nu permite în niciun caz statelor membre, în cazul neprezentării unei declarații, să raporteze exercitarea dreptului de deducere până la începutul efectiv al realizării obișnuite a operațiunilor taxate sau să priveze persoana impozabilă de exercitarea acestui drept (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfria și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 51).

49 În plus, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112 în vederea colectării în mod corect a taxei și a prevenirii evaziunii fiscale nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să pericliteze neutralitatea TVA-ului (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 26 și jurisprudența citată).

50 În consecință, identificarea prevăzută la articolul 214 din Directiva 2006/112, ca și obligațiile prevăzute la articolul 213 din aceasta din urmă, citate la punctul 48 din prezenta hotărâre, nu este un act generator al unui drept de deducere, care ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, ci constituie o cerință de formă în scopul controlului.

51 Din ceea ce precedă, rezultă că o persoană plătitoare de TVA nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu este identificată în scopuri de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activității sale taxate.

52 Desigur, persoana impozabilă care nu respectă cerințele de formă stabilite de Directiva 2006/112 este pasibilă de o sancțiune administrativă, conform măsurilor naționale de transpunere a acestei directive în dreptul național. În plus, precum observă în mod întemeiat Comisia, dacă exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului nu ar fi supusă niciunei limitări în timp, securitatea juridică nu ar fi pe deplin respectată. Astfel, obligația persoanelor impozabile de a se identifica în scopuri de TVA ar putea fi lipsită de sens dacă statele membre nu ar avea dreptul să impună un termen rezonabil în acest scop.

53 Cu toate acestea, în cauza principală, rezultă că Nidera nu era obligată să se identifice în scopuri de TVA în Lituania, conform articolului 71 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, chiar dacă, potrivit articolului 63 alineatul 1 din această lege, persoanele impozabile pot să deducă TVA-ul numai dacă fac acest demers. În măsura în care era necesar, așadar, ca Nidera să se identifice în scopuri de TVA pentru a-și exercita dreptul de deducere, trebuie să se constate că aceasta a făcut acest lucru la mai puțin de șase luni după ce a efectuat operațiunile care dau naștere acestui drept și, prin urmare, într-un termen rezonabil.

54 Având în vedere ansamblul considerațiilor precedente, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană plătitoare de TVA care îndeplinește condițiile de fond pentru deducerea acestei taxe, conform dispozițiilor directivei menționate, și care se identifică în scopuri de TVA într-un termen rezonabil de la efectuarea operațiunilor care dau naștere dreptului de deducere să poată fi privat de posibilitatea de exercitare a acestui drept printr-o legislație națională care interzice deducerea TVA-ului achitat cu ocazia cumpărării unor bunuri, în cazul în care această persoană impozabilă nu s-ar fi identificat în scopuri de TVA înainte de utilizarea respectivelor bunuri pentru activitatea sa supusă la plata acestei taxe.

Cu privire la cheltuielile de judecată

55 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 treia) declară:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană plătitoare de taxă pe valoarea adăugată care îndeplinește condițiile de fond pentru deducerea acestei taxe, conform dispozițiilor directivei menționate, și care se identifică în scopuri de taxă pe valoarea adăugată într-un termen rezonabil de la efectuarea operațiunilor care dau naștere dreptului de deducere să poată fi privat de posibilitatea de exercitare a acestui drept printr-o legislație națională care interzice deducerea taxei pe valoarea adăugată achitate cu ocazia cumpărării unor bunuri, în cazul în care această persoană impozabilă nu s-ar fi identificat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată înainte de utilizarea respectivelor bunuri pentru activitatea sa supusă la plata acestei taxe.

Semnături

* Limba de procedură: lituaniana.