

Cauza C-203/10

Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna

împotriva

Auto Nikolovi OOD

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Varhoven administrativen sad)

„Directiva 2006/112/CE – Taxă pe valoarea adăugată – Piese uzate pentru autovehicule – Importul în Uniune de către un comerciant persoană impozabilă – Regimul marjei sau regimul normal de TVA – Nașterea dreptului de deducere – Efect direct”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Regimul special pentru comercianți persoane impozabile – Regimul marjei – Domeniu de aplicare*

(Directiva 2006/112 a Consiliului, art. 314)

2. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Regimul special pentru comercianți persoane impozabile – Bunuri importate în Uniune de către comerciantul persoană impozabilă – Inaplicabilitatea regimului marjei – Amânarea dreptului la deducere a taxei achitate la import – Inadmisibilitate*

[Directiva 2006/112 a Consiliului, art. 320 alin. (1) primul paragraf și alin. (2)]

3. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Regimul special pentru comercianți persoane impozabile – Regimul marjei – Dispoziții care delimitează domeniul de aplicare al acestui regim – Regulă de stabilire a condițiilor de amânare a dreptului la deducerea taxei plătite în cazul în care se optează pentru regimul normal – Efect direct*

[Directiva 2006/112 a Consiliului, art. 314 și art. 320 alin. (1) primul paragraf și alin. (2)]

1. Articolul 314 din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că regimul marjei nu se aplică livrărilor de bunuri precum piesele uzate pentru autovehicule pe care însuși comerciantul persoană impozabilă le-a importat în Uniune fiind supus regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

Astfel, din structura și din economia generală a Directivei 2006/112, în special din clasificarea operațiunilor impozabile realizată în titlul IV, reiese că trebuie să se facă distincție între noțiunea „livrare de bunuri” care figurează la articolul 314 din directiva menționată și, în special, noțiunea „import de bunuri” în Uniune dintr-o țară terță.

(a se vedea punctele 43 și 53 și dispozitiv 1)

2. Articolul 320 alineatul (1) primul paragraf și alineatul (2) din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune unei

dispoziții naționale care prevede amânarea, până la livrarea ulterioară supus regimului normal de taxă pe valoarea adăugată, a dreptului comerciantului persoană impozabilă de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată, în temeiul regimului menționat, cu ocazia importului de bunuri, altele decât obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități.

În cazul în care este exclusă aplicabilitatea regimului marjei, precum și, pe cale de consecință, alegerea între aplicarea regimului menționat și aplicarea regimului normal al taxei pe valoarea adăugată, nu există niciun risc de fraudă care să poată justifica înlăturarea aplicării regimului normal de deducere.

(a se vedea punctele 58 și 59 și dispozitiv 2)

3. Articolul 314 și articolul 320 alineatul (1) primul paragraf și alineatul (2) din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată au efect direct care autorizează un particular să le invoce în fața instanțelor naționale în scopul de a nu se aplica o reglementare națională care ar fi incompatibilă cu aceste dispoziții.

În ceea ce privește articolul 314, delimitarea situațiilor cîrora li se aplică regimul de impozitare a marjei de profit este realizată în termeni neechivoci și nu este subordonată intervenției niciunui alt act emis fie de instituțiile Uniunii, fie de statele membre. La articolul 320 alineatul (1) primul paragraf se identifică, în mod clar și necondiționat, obiectele importate a căror livrare ulterioară în temeiul regimului normal al taxei pe valoarea adăugată oferă comerciantului persoană impozabilă un drept de deducere a taxei datorate sau achitate la import. Articolul 320 alineatul (2) circumscrie, la rândul său, în același mod, domeniul de aplicare al regulii amânării dreptului de deducere.

(a se vedea punctele 62, 63 și 65 și dispozitiv 3)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

3 martie 2011(*)

„Directiva 2006/112/CE – Taxă pe valoarea adăugată – Piese uzate pentru autovehicule – Importul în Uniune de către un comerciant persoană impozabilă – Regimul marjei sau regimul normal de TVA – Nașterea dreptului de deducere – Efect direct”

În cauza C-203/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Varhoven administrativen sad (Bulgaria), prin decizia din 20 aprilie 2010, primită de Curte la 26 aprilie 2010, în procedura

Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna

împotriva

Auto Nikolovi OOD,

CURTEA (Camera a treia),

compus? din domnul K. Lenaerts (raportor), pre?edinte de camer?, domnul D. Šváby, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii G. Arestis ?i J. Malenovský, judec?tori,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru direksia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna, de domnul Sv. Avramov;
- pentru Auto Nikolovi OOD, de domnul M. Nikolov;
- pentru Comisia European?, de domnii D. Roussanov ?i D. Triantafyllou, 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 pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 311 alineatul (1) punctul 1 ?i a articolelor 314 ?i 320 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Auto Nikolovi OOD (denumit? în continuare „Auto Nikolovi”), pe de o parte, ?i direksia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna (Direc?ia „Contesta?ii ?i urm?rirea execut?rii” din Varna) din cadrul Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (administra?ia central? a Agen?iei Na?ionale a Veniturilor Bugetare), pe de alt? parte, ca urmare a refuzului acestei autorit??i de a acorda societ??ii Auto Nikolovi dreptul de a deduce imediat taxa pe valoarea ad?ugată (denumit? în continuare „TVA”) achitat? cu ocazia importului în Uniunea European? de piese uzate pentru autovehicule din Elve?ia.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentul (51) al Directivei 2006/112 prevede:

„Este necesar a se adopta un sistem comunitar de impozitare aplicabil bunurilor second?hand, operelor de art?, antichit??ilor ?i obiectelor de colec?ie, cu scopul de a evita dubla impozitare ?i denaturarea concuren?ei între persoanele impozabile.”

4 Potrivit articolului 30 primul paragraf din aceast? directiv?:

„«Import de bunuri» înseamn? intrarea în Comunitate a unor bunuri care nu se afl? în liber?

circula?ie în sensul articolului 24 din tratat.”

5 În ceea ce prive?te acest tip de opera?iuni, articolul 70 din directiva men?ionat? prevede c? „[f]aptul generator intervine ?i TVA devine exigibil? atunci când bunurile sunt importate”.

6 Potrivit articolului 167 din directiva men?ionat?, „[d]reptul de deducere ia na?tere în momentul în care taxa deductibil? devine exigibil?”.

7 Articolul 168 din Directiva 2006/112 prevede:

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

[...]

(e) TVA datorat? sau achitat? pentru importul de bunuri în statul membru în cauz?.”

8 Titlul XII din Directiva 2006/112, intitulat „Regimuri speciale”, cuprinde capitolul 4, intitulat „Regimuri speciale pentru bunuri second?hand, obiecte de art?, obiecte de colec?ie ?i antichit??i”, constituit din articolele 311-343.

9 Potrivit articolului 311 alineatul (1) punctele 1 ?i 5 din această directiv?:

„(1) În sensul prezentului capitol ?i f?r? a aduce atingere altor dispozi?ii comunitare, se aplic? urm?toarele defini?ii:

1. «bunuri second?hand» înseamn? bunuri mobile corporale, care pot fi reutilizate, în aceea?i stare sau dup? repara?ii, altele decât obiecte de art?, obiecte de colec?ie sau antichit??i ?i altele decât metale pre?ioase sau pietre pre?ioase, astfel cum sunt definite de statele membre;

[...]

5. «comerciant persoan? impozabil?» înseamn? orice persoan? impozabil? care, în cursul activit??ii sale economice, cump?r? sau afecteaz? pentru nevoile întreprinderii sale sau import?, în scopul revânz?rii, bunuri second?hand, obiecte de art?, articole de colec?ie sau antichit??i, fie c? respectiva persoan? impozabil? ac?ioneaz? în nume propriu sau în contul altei persoane, în temeiul unui contract pe baza c?ruia se pl?te?te un comision la cump?rare sau la vânzare.”

10 Articolul 313 alineatul (1) din directiva men?ionat? prevede:

„(1) În ceea ce prive?te livrarea de bunuri second?hand, obiecte de art?, articole de colec?ie sau antichit??i efectuat? de comercian?i impozabili, statele membre aplic? un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciantul impozabil, în conformitate cu dispozi?iile prezentei subsec?iuni.”

11 Articolul 314 din Directiva 2006/112 prevede:

„Regimul marjei se aplic? livr?rii de c?tre un comerciant persoan? impozabil? a unor bunuri second?hand, obiecte de art?, obiecte de colec?ie sau antichit??i, în cazul în care respectivele bunuri i?au fost livrate în Comunitate de una dintre urm?toarele persoane:

(a) o persoan? neimpozabil?;

(b) alt? persoan? impozabil?, în m?sura în care livrarea de bunuri de c?tre aceasta este scutit? în temeiul articolului 136;

(c) alt? persoan? impozabil?, în m?sura în care livrarea de bunuri de c?tre aceasta face obiectul unei scutiri pentru întreprinderi mici, prev?zut? la articolele 282-292, ?i se refer? la bunuri de capital;

(d) alt comerciant persoan? impozabil?, în m?sura în care TVA a fost aplicat? livr?rii de bunuri de c?tre acesta în conformitate cu regimul marjei.”

12 Potrivit articolului 316 alineatul (1) din această directiv?:

„(1) Statele membre acord? comercian?ilor persoane impozabile dreptul de a opta pentru aplicarea regimului marjei urm?toarelor opera?iuni:

(a) livrarea de obiecte de art?, obiecte de colec?ie sau antichit??i, pe care însu?i comerciantul persoan? impozabil? le?a importat;

[...]”

13 În temeiul articolului 319 din directiva men?ionat?, „[c]omerciantul persoan? impozabil? poate aplica regimul normal de TVA oric?rei livr?ri reglementate de regimul marjei”.

14 Potrivit articolului 320 din Directiva 2006/112:

„(1) În cazul în care un comerciant persoan? impozabil? aplic? regimul normal de TVA livr?rii unui obiect de art?, obiect de colec?ie sau o antichitate pe care el însu?i le?a importat, acesta are dreptul de a deduce din TVA pe care are obliga?ia de a o pl?ti TVA datorat? sau achitat? la import.

[...]

(2) Dreptul de deducere apare în momentul în care devine exigibil? TVA datorat? pentru livrarea în privin?a c?reia comerciantul persoan? impozabil? opteaz? pentru aplicarea regimului normal de TVA.”

Dreptul na?ional

15 Legea privind taxa pe valoarea ad?ugat? (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006, denumit? în continuare „Legea privind TVA?ul”), în versiunea aplicabil? situa?iei de fapt din ac?iunea principal?, prevede la articolul 16 alineatul (1):

„În sensul prezentei legi, prin import se în?elege intrarea pe teritoriul na?ional de bunuri necomunitare.”

16 Potrivit articolului 54 alineatul (1) din Legea privind TVA?ul:

„În cazul importului de bunuri, faptul generator ?i exigibilitatea taxei intervin în momentul în care ia na?tere sau trebuie s? ia na?tere obliga?ia de plat? a taxelor la import pe teritoriul na?ional, chiar ?i când datoria nu exist? sau este zero.”

17 Articolul 68 din Legea privind TVA?ul prevede:

„(1) Creditul fiscal este acea sum? a taxei pe valoarea ad?ugat? pe care, în conformitate cu

această lege, o persoană înregistrată? o poate deduce din datoria sa fiscală pentru următoarele operațiuni:

[...]

3. o operațiune de import realizată de aceasta;

[...]

(2) Dreptul la deducerea creditului fiscal ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

18 Potrivit articolului 69 alineatul (1) punctul 2 din Legea privind TVA-ul, atunci când mărfurile și serviciile se utilizează în scopul livrărilor impozabile realizate de persoana înregistrată, persoana are dreptul de a deduce taxa percepută la importul de bunuri în conformitate cu articolul 56 din legea menționată.

19 Condițiile pentru exercitarea dreptului la deducerea creditului fiscal sunt menționate la articolul 71 din Legea privind TVA-ul, care prevede, printre altele:

„Persoana interesată își exercită dreptul la deducerea creditului fiscal atunci când este îndeplinit cel puțin una dintre următoarele condiții:

[...]

3. persoana este în posesia unei declarații vamale în care figurează ca importator, iar taxa a fost achitată în conformitate cu articolul 90 alineatul (1) (în cazurile unui import în sensul articolului 16);”

20 Articolul 90 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul prevede:

„În cazurile prevăzute la articolul 16, importatorul de bunuri plătește la bugetul de stat taxa percepută efectiv de autoritățile vamale [...]”.

21 În capitolul din Legea privind TVA-ul intitulat „Regim special pentru impozitarea marjei de profit”, articolul 143 are următorul conținut:

„(1) Prevederile acestui capitol se aplică livrărilor de bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități efectuate de un comerciant, în cazul în care respectivele bunuri și-au fost livrate acestuia (inclusiv bunuri importate) pe teritoriul statului sau din teritoriul unui alt stat membru de către:

1. o persoană neimpozabilă;
2. o altă persoană impozabilă în cadrul unei livrări scutite de taxă în conformitate cu articolul 50;
3. o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în conformitate cu prezenta lege;
4. un alt comerciant persoană impozabilă care aplică regimul special pentru impozitarea marjei de profit.

[...]

(3) Comercianții au dreptul de a aplica prevederile acestui capitol și livrărilor de:

1. obiecte de art?, obiecte de colec?ie sau antichit??i pe care le?au importat ei în?i?i;”

22 Articolul 151 din Legea privind TVA?ul, intitulat „Dreptul la op?iune”, prevede:

„(1) Comerciantul poate aplica regimul normal de TVA prev?zut de lege în ceea ce prive?te livrarea de bunuri second?hand, obiecte de art?, obiecte de colec?ie sau antichit??i.

(2) Dreptul acordat potrivit alineatului (1) se exercit? de c?tre persoana respectiv? pentru fiecare livrare în parte prin nemon?ionarea pe factura final? a faptului c? se aplic? regimul special potrivit acestui capitol.

[...]

(4) În cazurile specificate la alineatul (2), dreptul la creditul fiscal pentru bunurile dobândite sau importate de c?tre persoana respectiv? c?rora nu li se aplic? reglementarea special? a regimului marjei ia na?tere în perioada fiscal? în care taxa pentru urm?toarea livrare de bunuri a devenit exigibil? ?i se exercit? în această perioad?.”

23 Alineatul 1 punctul 19 din dispozi?iile de completare a Legii privind TVA?ul prevede:

„«Bunuri second?hand» înseamn? bunuri mobile corporale uzate ?i determinate individual care pot fi reutilizate, în aceea?i stare sau dup? repara?ii, ?i care pot fi folosite în scopul în care au fost create. Nu sunt considerate bunuri second?hand:

a) obiectele de art?;

b) obiectele de colec?ie;

c) antichit??ile;

d) metalele pre?ioase ?i pietrele pre?ioase, indiferent de forma lor.”

24 Potrivit alineatului 1 punctul 23 din dispozi?iile de completare men?ionate, „«comerciant de bunuri second?hand, obiecte de art?, obiecte de colec?ie sau antichit??i» înseamn? orice persoan? impozabil? care, în cadrul activit??ii sale economice, cump?r?, achizi?ioneaz? sau import? în scopul revânz?rii bunuri second?hand, obiecte de art?, articole de colec?ie sau antichit??i, inclusiv atunci când are calitatea de comisionar în sensul Legii privind activit??ile comerciale”.

Situa?ia de fapt din ac?iunea principal? ?i întreb?rile preliminare

25 Auto Nikolovi este o societate cu sediul în Silistra (Bulgaria). Aceasta vinde în principal vehicule second?hand.

26 În luna iulie 2008, aceasta a f?cut obiectul unui control fiscal privind, în special, perioada cuprins? între 17 ianuarie 2003 ?i 31 mai 2008, în ceea ce prive?te obliga?ia de plat? a TVA.

27 Acest control s?a încheiat prin întocmirea unei decizii de rectificare a impunerii la 16 ianuarie 2009. În sus?inerea deciziei sale, serviciul fiscal competent a men?ionat constatarea faptului c?, la momentul respectivului control, o parte din piesele uzate pe care Auto Nikolovi le importase din Elve?ia se afla înc? în stoc ?i, în consecin??, nu f?cuse obiectul unor liv?ri ulterioare supuse obliga?iei de plat? a taxei. Presupunând c? Auto Nikolovi optase pentru aplicarea regimului normal de TVA, în temeiul articolului 151 alineatele (1) ?i (4) din Legea privind TVA?ul, serviciul fiscal a refuzat recunoa?terea dreptului acesteia la un credit fiscal în valoare de

405,55 BGN pentru luna aprilie 2007, în legătură cu TVA-ul achitat la importul unor pneuri second-hand, și de 375,31 BGN pentru luna iulie 2007, în legătură cu TVA-ul achitat la importul unor pneuri, a unor jante, a unui cric și a unor bare de protecție fața de second-hand.

28 Auto Nikolovi a contestat pe cale administrativă decizia de rectificare a impunerii la directorul direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna, susținând, în esență, că bunurile în cauză nu se încadrează în noțiunea „bunuri second-hand”, în sensul alineatului (1) punctul 19 din dispozițiile de completare a Legii privind TVA-ul, astfel încât dispozițiile acestei legi referitoare la bunurile second-hand nu se aplică în speță.

29 Prin decizia din 11 martie 2009, directorul respectiv a respins contestația, considerând că Auto Nikolovi comercializa bunuri second-hand și că optase pentru aplicarea regimului normal de TVA livrării bunurilor în cauză.

30 Auto Nikolovi a contestat această decizie în fața Administrativen sad Varna (instanța administrativă din Varna). În esență, aceasta a arătat că situația sa nu se încadra în regimul marjei, dat fiind că, în temeiul articolului 314 din Directiva 2006/112 și spre deosebire de ceea ce prevede articolul 143 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, acest regim nu privește livrările de bunuri importate de comerciantul persoană impozabilă însuși. Prin urmare, aceasta ar fi abilitată să exercite dreptul la creditul fiscal în condițiile prevăzute la articolul 71 alineatul 1 din legea menționată.

31 Prin hotărârea din 11 iunie 2009, Administrativen sad Varna a anulat decizia din 11 martie 2009, în măsura în care, prin această decizie, fusese refuzat dreptul la creditul fiscal pentru pneurile, jantele și cricul second-hand importate de Auto Nikolovi.

32 Administrativen sad Varna a considerat că aceste bunuri nu erau bunuri second-hand, în sensul Legii privind TVA-ul, dat fiind că ele constituiau bunuri generice, iar nu bunuri determinate individual prin caracteristici care permit distingerea acestora de alte obiecte de același gen. Prin urmare, în temeiul dispozițiilor coroborate ale articolului 54 și ale articolului 68 alineatele 1 și 2 din această lege, instanța a considerat că Auto Nikolovi, în mod întemeiat, a invocat dreptul său la creditul fiscal, în privința importurilor respective, pentru ultima lună a procedurii de import.

33 Directorul direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna a introdus recurs împotriva acestei hotărâri în fața Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă).

34 Instanța de trimitere, care pornește de la constatarea că Auto Nikolovi are calitatea de comerciant persoană impozabilă, se confruntă cu diferite întrebări în soluționarea acțiunii principale.

35 Aceasta are îndoieli în ceea ce privește calificarea bunurilor în cauză drept „bunuri second-hand”, având în vedere faptul că, spre deosebire de definiția acestui tip de bunuri conținută la articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112, definiția care figurează la alineatul 1 punctul 19 din dispozițiile de completare a Legii privind TVA-ul menționează bunurile „determinate individual”. Instanța se întreabă, în această privință, dacă statele membre sunt libere să definească ele însele noțiunea „bunuri second-hand”.

36 Presupunând că bunurile în cauză sunt bunuri second-hand, aceasta se întreabă dacă regimul de impozitare a marjei de profit se aplică prezentei cauze, în care persoana interesată, fiind îndreptățită, în temeiul Legii privind TVA-ul, să deducă TVA-ul achitat la import, nu riscă o dublă impozitare.

37 Presupunând că regimul de impozitare a marjei de profit este aplicabil în acțiunea

principal?, instan?a de trimitere se întreb? dac? o dispozi?ie legislativ? care amân? dreptul persoanei interesate la creditul fiscal pentru TVA?ul achitat la import, pân? la momentul la care bunurile second?hand importate au f?cut obiectul unor livr?ri ulterioare impozabile, este compatibil? cu condi?iile stricte de aplicare a unei astfel de amân?ri care rezult? din articolul 319 ?i din articolul 320 alineatul (1) primul paragraf ?i alineatul (2) din Directiva 2006/112.

38 Presupunând c? o astfel de amânare nu prive?te importul de bunuri second?hand de c?tre comerciantul însu?i, aceasta se întreb? dac? articolul 314 literele (a)-(d) ?i articolul 320 alineatul (1) primul paragraf ?i alineatul (2) din Directiva 2006/112 au efect direct care s? permit? invocarea lor pentru a înl?tura aplicarea dispozi?iilor na?ionale contrare.

39 În aceste condi?ii, Varhoven administrativen sad a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) No?iunea «bunuri second?hand» – men?ionat? la articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112 [...] – include ?i bunuri mobile uzate care nu sunt suficient individualizate (prin marc?, model, num?r de serie, an de fabrica?ie etc.) pentru a se distinge de alte obiecte de acela?i gen, dar care sunt în schimb determinate prin caracteristici generice?

2) Formularea «astfel cum sunt definite de statele membre», cuprins? la articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112 [...], confer? statelor membre posibilitatea de a defini ele însele no?iunea «bunuri second?hand» sau defini?ia acestei no?iuni din directiv? trebuie s? fie transpus? în mod strict în legisla?ia na?ional??

3) Condi?ia prev?zut? într-o dispozi?ie na?ional?, potrivit c?reia bunurile second?hand sunt determinate în mod individual, este conform? cu litera ?i cu spiritul defini?iei din dreptul comunitar a «bunurilor second?hand»?

4) Având în vedere considerentul (51) al Directivei 2006/112 [...], este posibil s? se considere c? expresia «în cazul în care bunurile i?au fost livrate în Comunitate», cuprins? la articolul 314 [...] din Directiva 2006/112 [...], include ?i importul de bunuri second?hand efectuat de însu?i comerciantul persoan? impozabil??

5) În ipoteza în care regimul de impozitare a marjei de profit se aplic? ?i în privin?a livr?rii de bunuri second?hand de c?tre un comerciant persoan? impozabil? care le?a importat el însu?i, se impune ca persoana de la care comerciantul persoan? impozabil? a achizi?ionat bunurile s? apar?in? uneia dintre categoriile de persoane prev?zute la articolul 314 literele (a)-(d)?

6) Enumerarea bunurilor prev?zut? la articolul 320 alineatul (1) din Directiva 2006/112 [...] este exhaustiv??

7) Articolul 320 alineatul (1) primul paragraf ?i alineatul (2) din Directiva 2006/112 [...] trebuie interpretat în sensul c? se opune unei dispozi?ii na?ionale în temeiul c?reia dreptul comerciantului persoan? impozabil? la creditul fiscal de TVA achitat cu ocazia importului de bunuri second?hand ia na?tere ?i este exercitat în perioada în care aceste bunuri au f?cut obiectul unei livr?ri ulterioare impozabile, în privin?a c?reia comerciantul persoan? impozabil? aplic? regimul normal de impozitare?

8) Articolul 314 literele (a)-(d) ?i articolul 320 alineatul (1) primul paragraf ?i alineatul (2) din Directiva 2006/112 [...] au efect direct, iar instan?a na?ional? le poate invoca în mod direct într-un caz precum cel în spe???

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la a patra întrebare

40 Prin intermediul celei de a patra întrebări, care trebuie analizat? în primul rând, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 314 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că regimul marjei se aplică livrărilor de bunuri second-hand pe care comerciantul persoană impozabilă le-a importat el însuși în Uniune.

41 În această privință, trebuie amintit că, pentru a stabili domeniul de aplicare al unei dispoziții de drept al Uniunii, este necesar să se țină seama atât de termenii săi, cât și de obiectivul și de contextul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec., p. I-10683, punctul 34, precum și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Feltgen et Bacino Charter Company, C-116/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 12).

42 În speță, mai întâi, trebuie să se sublinieze, astfel cum a procedat și Comisia Europeană, că textul „în cazul în care respectivele bunuri i-au fost livrate în Comunitate”, care figurează la articolul 314 din Directiva 2006/112, are în vedere, fără echivoc, ipoteza în care bunurile respective, anterior revânzării lor de către comerciantul persoană fizică, au făcut obiectul unei livrări, naționale sau intracomunitare, în sensul acestei directive, către persoana interesată.

43 Or, din structura și din economia generală a Directivei 2006/112, în special din clasificarea operațiunilor impozabile realizate în titlul IV, reiese că trebuie să se facă distincție între noțiunea „livrare de bunuri” și, în special, noțiunea „import de bunuri” în Uniune dintr-o țară terță. Rezultă că textul menționat la punctul precedent nu poate acoperi bunuri pe care însuși comerciantul persoană impozabilă le-a importat în Uniune dintr-o țară terță.

44 Desigur, astfel cum arată direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna, definiția preliminară a „comerciantului persoană impozabilă”, care figurează la articolul 311 alineatul (1) punctul 5 din Directiva 2006/112, privește, în mod general, orice persoană impozabilă care, în cursul activității sale economice, „cumpără sau afectează pentru nevoile întreprinderii sale sau importă în scopul revânzării” bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități.

45 Cu toate acestea, definiția, care poate cuprinde situațiile multiple reglementate succesiv de dispozițiile capitolului din Directiva 2006/112 consacrat regimurilor speciale aplicabile bunurilor și obiectelor menționate, nu poate masca constatarea potrivit căreia domeniul de aplicare al dispoziției de la articolul 314 din această directivă este limitat la revânzarea de bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități „livrate” anterior comerciantului persoană impozabilă în Uniune.

46 În continuare, trebuie amintit că regimul de impozitare a marjei de profit realizate de comerciantul persoană impozabilă cu ocazia livrării de bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități constituie un regim special de TVA, derogatoriu de la regimul general al Directivei 2006/112, care, precum celelalte regimuri speciale prevăzute de această directivă, nu trebuie să fie aplicat decât în măsura necesară pentru atingerea obiectivului său (a se vedea Hotărârea Jyske Finans, citată anterior, punctul 35).

47 Astfel cum reiese din considerentul (51) al Directivei 2006/112, obiectivul regimului marjei este evitarea dublei impozitări și a denaturării concurenței dintre persoanele impozabile în domeniul bunurilor second-hand (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 aprilie 2004, Stenholmen, C-320/02, Rec., p. I-3509, punctul 25, precum și Hotărârea Jyske Finans, citată

anterior, punctele 37 și 41).

48 Impozitarea, la întregul preț, a livrării unui bun second-hand de către un comerciant persoană impozabilă, în condițiile în care prețul la care acesta din urmă a dobândit bunul respectiv încorporează valoarea TVA-ului care a fost achitat în amonte de o persoană care face parte din una dintre categoriile identificate la articolul 314 literele (a)-(d) din directiva menționată și pe care nici această persoană, nici comerciantul persoană impozabilă nu a fost în măsură să îl deducă, ar determina, astfel, o asemenea dublă impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Stenholmen, punctul 25, și Jyske Finans, punctul 38).

49 Cu toate acestea, în cazul în care un comerciant persoană impozabilă revinde în scopul operațiunilor sale impozabile bunuri precum cele din activitatea principală, pe care el însuși le-a importat, fiind supus regimului normal de TVA, în statul membru în care efectuează aceste operațiuni, fiind astfel îndreptățit, în temeiul articolului 168 litera (d) din Directiva 2006/112 să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru aceste bunuri importate, nu există, astfel cum subliniază Comisia, niciun risc de dublă impozitare care să poată justifica aplicarea regimului derogatoriu al marjei.

50 În această privință, trebuie subliniat că expunerea de motive care însoțește propunerea de directivă prezentată de Comisie Consiliului Uniunii Europene, la 11 ianuarie 1989, pentru completarea sistemului taxei pe valoarea adăugată și care modifică articolele 32 și 28 din Directiva 77/388/CEE – Regim special pentru bunuri second-hand, obiecte de artă, antichități și obiecte de colecție (JO 1989, C 76, p. 10), menționează în mod explicit că, în cazul în care au fost importate bunuri de comerciantul persoană fizică supus regimului normal de TVA cu ocazia importului acestora, existența dreptului de deducere exclude existența unui risc de dublă impunere, astfel încât niciun motiv nu permite înlăturarea aplicării acestui regim normal în favoarea regimului special al marjei.

51 În sfârșit, inaplicabilitatea acestui din urmă regim în împrejurări precum cele din activitatea principală este susținută de articolul 316 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112. Astfel, această dispoziție, care determină livrările de bunuri importate de însuși comerciantul persoană impozabilă pentru care statele membre trebuie să îi acorde un drept de opțiune în favoarea aplicării regimului menționat, privește livrările de „obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități”, iar nu pe cele de bunuri precum cele importate de Auto Nikolovi.

52 Rezultă că, indiferent dacă bunurile în cauză în activitatea principală se încadrează sau nu se încadrează în noțiunea „bunuri second-hand”, în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112, regimul marjei nu se aplică, în orice caz, livrărilor de bunuri precum cele vizate de prezenta cauză pe care însuși comerciantul persoană impozabilă le-a importat în Uniune fiind supus regimului normal de TVA.

53 În consecință, trebuie să se răspundă la a patra întrebare că articolul 314 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că regimul marjei nu se aplică livrărilor de bunuri precum piesele uzate pentru autovehicule pe care însuși comerciantul persoană impozabilă le-a importat în Uniune fiind supus regimului normal de TVA.

54 În aceste condiții, nu este necesar să se răspundă la primele trei întrebări și nici la a cincea întrebare.

Cu privire la a șasea și la a șaptea întrebare

55 Prin intermediul celei de a șasea și al celei de a șaptea întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 320 alineatul

(1) primul paragraf și alineatul (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale care prevede amânarea, până la livrarea ulterioară supusă regimului normal de TVA, a dreptului comerciantului persoană fizică de a deduce TVA-ul achitat cu ocazia importului de bunuri, altele decât obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități.

56 În această privință, din conținutul acestor două dispoziții reiese, fără îndoială, că, în afara ipotezei, nepertinente în speță, prevăzută la articolul 320 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, regula potrivit căreia, prin derogare de la regimul normal al deducerii imediate cuprins la articolul 167 și următoarele din această directivă, dreptul de deducere ia naștere în momentul livrării ulterioare impozabile nu se aplică decât în cazul în care comerciantul persoană fizică „optează” pentru aplicarea regimului normal de TVA „livrării unui obiect de artă, obiect de colecție sau o antichitate pe care el însuși le-a importat”, mai degrabă, decât să facă uz de posibilitatea oferită de dreptul național, conform articolului 316 din directiva menționată, de a aplica unei astfel de livrări regimul marjei.

57 Astfel precum subliniază Comisia, această interpretare literală se coroborează cu obiectivul urmărit prin această normă derogatorie. Obiectivul este de a evita riscul de fraudă inerent situațiilor în care, având alegerea între aplicarea regimului normal de TVA și aplicarea regimului marjei, comerciantul persoană fizică ar declara, cu ocazia importului, că optează pentru regimul normal menționat în scopul de a beneficia de un drept imediat de deducere integrală a TVA-ului datorat sau achitat la import, apoi ar folosi artificii pentru a supune vânzarea ulterioară a obiectelor importate regimului marjei.

58 În schimb, în cazul în care, precum în acțiunea principală, este exclusă aplicabilitatea regimului marjei, astfel cum reiese din răspunsul la a patra întrebare, precum și, pe cale de consecință, alegerea între aplicarea regimului menționat și aplicarea regimului normal de TVA, nu există niciun risc de fraudă care să poată justifica înlăturarea aplicării regimului normal de deducere.

59 În consecință, trebuie să se răspundă la a șasea și la a șaptea întrebare că articolul 320 alineatul (1) primul paragraf și alineatul (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale care prevede amânarea, până la livrarea ulterioară supusă regimului normal de TVA, a dreptului comerciantului persoană fizică de a deduce TVA-ul achitat, în temeiul regimului menționat, cu ocazia importului de bunuri, altele decât obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități.

Cu privire la a opta întrebare

60 Prin intermediul celei de a opta întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile articolului 314, precum și ale articolului 320 alineatul (1) primul paragraf și alineatul (2) din Directiva 2006/112 au efect direct, astfel încât să poată fi invocate în mod direct într-un litigiu precum cel din acțiunea principală.

61 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive apar, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a directivei în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect (a se vedea Hotărârea din 17 iulie 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Rep., p. I-5999, punctul 23, Hotărârea din 12 februarie 2009, Cobelfret, C-138/07, Rep., p. I-731, punctul 58, și Hotărârea din 14 octombrie 2010, Fuß, C-243/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 56).

62 În ceea ce privește articolul 314 din Directiva 2006/112, delimitarea situațiilor cărora li se

aplic? regimul de impozitare a marjei de profit este realizat? în termeni neechivoci ?i nu este subordonat? interven?iei niciunui alt act emis fie de institu?iile Uniunii, fie de statele membre.

63 În ceea ce prive?te articolul 320 alineatul (1) primul paragraf din directiva men?ionat?, acesta identific?, în mod clar ?i necondi?ionat, obiectele importate a c?ror livrare ulterioar? în temeiul regimului normal de TVA ofer? comerciantului persoan? impozabil? un drept de deducere a TVA?ului datorat sau achitat la import. Articolul 320 alineatul (2) din aceast? directiv? circumscrie, la rândul s?u, în acela?i mod, domeniul de aplicare al regulii amân?rii dreptului de deducere.

64 Întrucât dispozi?iile articolului 314 ?i ale articolului 320 alineatul (1) primul paragraf ?i alineatul (2) din Directiva 2006/112 apar astfel, din punctul de vedere al con?inutului, necondi?ionate ?i suficient de precise, efectul lor direct, care este legat de aceast? constatare, autorizeaz? un particular s? le invoce în fa?a instan?elor na?ionale în cadrul unui litigiu precum cel din ac?iunea principal? împotriva unei autorit??i fiscale na?ionale în scopul de a nu se aplica o reglementare na?ional? care ar fi incompatibil? cu aceast? dispozi?ie (a se vedea în acest sens Hot?rârea Flughafen Köln/Bonn, citat? anterior, punctul 39).

65 A?adar, trebuie s? se r?spund? la a opta întrebare c? articolul 314 ?i articolul 320 alineatul (1) primul paragraf ?i alineatul (2) din Directiva 2006/112 au efect direct care autorizeaz? un particular s? le invoce în fa?a instan?elor na?ionale în scopul de a nu se aplica o reglementare na?ional? care ar fi incompatibil? cu aceste dispozi?ii.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

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

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

1) **Articolul 314 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată? trebuie interpretat în sensul c? regimul marjei nu se aplic? livr?rilor de bunuri precum piesele uzate pentru autovehicule pe care însu?i comerciantul persoan? impozabil? le?a importat în Uniunea European? fiind supus regimului normal al taxei pe valoarea ad?ugată?.**

2) **Articolul 320 alineatul (1) primul paragraf ?i alineatul (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? se opune unei dispozi?ii na?ionale care prevede amânarea, pân? la livrarea ulterioar? supus? regimului normal al taxei pe valoarea ad?ugată?, a dreptului comerciantului persoan? impozabil? de a deduce taxa pe valoarea ad?ugată? achitat?, în temeiul regimului men?ionat, cu ocazia importului de bunuri, altele decât obiecte de art?, obiecte de colec?ie sau antichit??i.**

3) **Articolul 314 ?i articolul 320 alineatul (1) primul paragraf ?i alineatul (2) din Directiva 2006/112 au efect direct care autorizeaz? un particular s? le invoce în fa?a instan?elor na?ionale în scopul de a nu se aplica o reglementare na?ional? care ar fi incompatibil? cu aceste dispozi?ii.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: bulgara.