

Ediție provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOAMNA JULIANE KOKOTT

prezentate la 24 martie 2022(1)

Cauza C-56/21

UAB „ARVI” ir ko

împotriva

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(cerere de decizie preliminară formulată de Mokestiniai ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės [Comisia pentru Litigii Fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania, Lituania])

„Cerere de decizie preliminară – Legislație fiscală – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 137 – Posibilitatea de a opta, în cadrul operațiunilor scutite, pentru supunerea la plata impozitului – Condiții ale dreptului de opțiune – Marja de apreciere a statelor membre – Despre sensul formei – Consecințele unei încălcări a dispozițiilor procedurale”

I. Introducere

1. Încă din anul 1858, Rudolf von Jhering – un cunoscut jurist german – afirma: „Forma este dușmanul de moarte al arbitrariului, sora gemină a libertății”(2).

2. Este posibil ca, Ți din acest motiv, Lituania să fi condiționat anumite efecte juridice materiale ale dreptului privind TVA-ul de respectarea anumitor formalități. Astfel, o opțiune pentru supunerea la impozit este posibilă numai în cazul unei operațiuni furnizate unei persoane impozabile înregistrate. În speță, înregistrarea cumpărătorului a putut fi efectuată abia o lună mai târziu. Prin urmare, această condiție nu era îndeplinită la momentul operațiunii. În consecință, în temeiul dreptului lituanian, furnizorul prestației nu putea renunța la scutirea de impozit a operațiunii. Prin urmare, acesta a trebuit să Ți ajusteze *pro rata temporis* deducerea taxei în amonte din costurile de producție pentru simplul fapt al respectării unor formalități.

3. Cu toate acestea, potrivit jurisprudenței Curții de Justiție, în dreptul privind TVA-ul, în anumite cazuri, un considerent de fond prevalează asupra respectării formalităților („substance over form” [„prevalența fondului asupra formei”])(3), în special în ceea ce privește deducerea taxei în amonte sau scutirea unei operațiuni. Dar se poate aplica această abordare Ți în cazul drepturilor de opțiune ale statelor membre? Prezenta cauză se referă la importanța condițiilor formale atunci când un stat membru Ți a exercitat dreptul de opțiune Ți a prevăzut o opțiune de

supunere la plata impozitului. Comisia pledează, și în această situație, pentru o abordare pur materială.

4. În schimb, în perioada recentă, legiuitorul Uniunii a pornit mai degrabă de la ideea securității juridice prin respectarea cerințelor formale. Acest lucru este demonstrat de noua versiune a articolului 138 alineatele (1) și (1a) din Directiva TVA, care, însă, în speță, nu era încă aplicabilă(4). Poate că și legiuitorul Uniunii s-a lăsat condus, în această privință, de citatul de mai sus. În orice caz, Curtea de Justiție are din nou ocazia, în speță, de a aborda „sensul formei” în dreptul privind TVA-ul(5) – de data aceasta în legătură cu posibilitatea de opțiune.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

5. Cadrul juridic îl constituie Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(6) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

6. Articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA conține următoarea scutire fiscală:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

j) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, altă decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a)”.

7. Totodată, articolul 137 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA prevede:

„Statele membre pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea următoarelor operațiuni:

b) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, altă decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a)”.

8. Articolul 137 alineatul (2) din Directiva TVA prevede:

„Statele membre stabilesc normele de exercitare a opțiunii prevăzute la alineatul (1). Statele membre pot limita sfera de aplicare a dreptului de opțiune menționat anterior.”

9. Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA reglementează la rândul său, domeniul de aplicare material al deducerii:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să îi fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să îi fi prestate de o altă persoană impozabilă”.

10. Articolul 187 din Directiva TVA privește regularizarea deducerilor TVA-ului achitat în amonte:

„(1) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

Cu toate acestea, statele membre îşi pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani complete de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată.

În cazul bunurilor imobile achiziţionate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

(2) Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din TVA aplicat bunurilor de capital sau, în cazul prelungirii perioadei de regularizare, pentru o fracţiune corespunzătoare din TVA.

[...]"

11. Articolul 188 din Directiva TVA prevede:

„(1) În cazul în care sunt livrate în perioada de regularizare, bunurile de capital sunt considerate ca şi când au fost utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile până la expirarea perioadei de regularizare.

Activitatea economică este considerată impozabilă în întregime în cazurile în care livrarea de bunuri de capital este impozabilă.

Activitatea economică este considerată scutită în întregime în cazurile în care livrarea de bunuri de capital este scutită.

(2) Regularizarea prevăzută la alineatul (1) se efectuează o singură dată pentru perioada de timp rămasă din perioada de regularizare. Cu toate acestea, atunci când livrarea de bunuri de capital este scutită, statele membre pot să nu solicite o regularizare în măsura în care cumpărătorul este o persoană impozabilă care utilizează bunurile de capital respective doar pentru operaţiuni care dau drept de deducere.”

B. Dreptul lituanian

12. Articolul 32 alineatul 3 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Legea lituaniană privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) consacră competenţa statelor membre prevăzută la articolul 137 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA şi prevede:

„O persoană impozabilă poate alege să perceapă TVA în temeiul prezentei legi pentru bunurile imobile care sunt scutite de TVA în temeiul alineatului (1) sau (2) al prezentului articol, dacă bunul este vândut sau transferat în alt mod unei persoane impozabile care este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA [...] această alegere este valabilă timp de cel puţin 24 de luni de la data la care este exercitată în ceea ce priveşte toate operaţiunile relevante efectuate de persoana impozabilă respectivă. Persoana impozabilă trebuie să îşi exercite opţiunea în modul stabilit de autoritatea fiscală centrală. [...]"

13. Conform articolului 58 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, „o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA poate deduce TVA-ul aferent intrărilor şi/sau TVA-ul la import cu privire la bunuri şi/sau servicii achiziţionate şi/sau importate cu condiţia ca aceste bunuri şi/sau servicii să fie destinate a fi utilizate în scopul următoarelor activităţi ale acesteia: 1) livrarea de bunuri şi/sau prestarea de servicii supuse la plata TVA-ului [...]”.

14. Articolul 67 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul prevede:

„Deducerile de TVA trebuie să fie regularizate în modalitatea stabilită în prezentul articol: în ceea ce privește bunurile imobile prin natura lor, timp de 10 de ani [...] începând cu perioada fiscală în care TVA-ul aferent intrărilor și/sau TVA-ul la import datorat pentru respectivul bun a fost dedus integral sau parțial (în cazul lucrărilor de renovare ale unor clădiri/construcții, deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru bunurile de capital astfel generate se regularizează timp de 10 ani începând cu perioada fiscală în cursul căreia au fost finalizate lucrările). [...]”

15. Articolul 67 alineatul 5 din Legea privind TVA-ul prevede:

„Dacă se dovedește că bunurile de capital sunt utilizate pentru o altă activitate decât cele prevăzute la articolul 58 alineatul 1 din prezenta lege sau în cazul în care acestea s-au pierdut, deducerea TVA-ului trebuie regularizată în declarația privind TVA-ul pentru perioada fiscală în care survin împrejurările menționate anterior, prin majorarea valorii TVA-ului de plată la buget (sau prin reducerea valorii TVA-ului de rambursat de la buget) în mod corespunzător (și anume, cu partea dedusă din TVA-ul aferent intrărilor sau din TVA-ul la import care corespunde perioadei rămasă până la expirarea termenului prevăzut pentru regularizarea deducerii).”

16. Republica Lituania a decis să nu acorde posibilitatea de a renunța la regularizare în sensul articolului 188 alineatul (2) din Directiva TVA.

III. Litigiul principal

17. La originea prezentei cereri de decizie preliminară se află un litigiu între „ARVI” ir ko UAB (denumit în continuare „ARVI”), o societate cu răspundere limitată, și Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspectoratul Fiscal de Stat al Districtului Kaunas, Lituania, denumit în continuare „Administrația fiscală”).

18. ARVI construisese o clădire auxiliară pentru „uz intern” cu o sală de fitness (denumită în continuare „clădirea”) pe un teren care era destinat „altor scopuri” și care fusese închiriat asociaților. ARVI a declarat costul de producție și TVA-ul în declarația privind TVA-ul pentru luna ianuarie 2013.

19. La 8 mai 2015, ARVI a vândut clădirea pentru suma de 371 582,48 euro, inclusiv TVA în cuantum de 64 489,52 euro, către „Investicijų ir inovacijų fondas, UAB” (denumit în continuare „cumpărătorul”). Deși, la momentul vânzării, cumpărătorul era o persoană impozabilă, el nu era încă înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA. La momentul încheierii contractului, cumpărătorul solicitase deja înregistrarea ca persoană impozabilă în scopuri de TVA. Cu toate acestea, această (primă) cerere de înregistrare nu a fost admisă, motivele nefiind cunoscute Curții. Cumpărătorul a fost înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA abia o lună mai târziu (în luna iunie a anului 2015).

20. Potrivit administrației fiscale, statutul de persoană impozabilă înregistrată al cumpărătorului este, însă, o condiție obligatorie în ceea ce privește opțiunea persoanei impozabile pentru supunerea livrării sale la plata impozitului. Prin urmare, operațiunea trebuia să fie tratată ca o livrare de bunuri imobile scutită de la plata impozitului. Această împrejurare a avut, la rândul ei, drept consecință faptul că deducerea efectuată în luna ianuarie 2013 ar fi trebuit regularizată în declarația de TVA pentru luna mai 2015. În consecință, ARVI ar fi trebuit să prezinte un cuantum al regularizării corespunzător perioadei cuprinse între luna mai a anului 2015 și luna decembrie a anului 2022. Prin urmare, administrația fiscală a solicitat ARVI plata unui TVA în cuantum de 252 296 de euro, precum și a penalităților și a dobânzilor de întârziere aferente.

21. În schimb, ARVI consideră că cerința prevăzută la articolul 32 alineatul 3 din Legea privind

TVA-ul, potrivit c?reia cump?r?torul trebuie s? fie nu numai o persoan? impozabil?, ci ?i o persoan? ?nregistrat? ?n scopuri de TVA reprezint? o ?nc?lcare a principiilor neutralit??ii fiscale ?n materie de TVA ?i nu este sub nicio form? compatibil? cu obiectivele directivei ?i cu jurispruden?a Cur?ii. Din aceast? cauz?, ARVI a depus o pl?ngere la autoritatea fiscal? central?. Aceasta a fost respins?. ?mpotriva acestei decizii, ARVI a formulat o contesta?ie la Comisia pentru litigii fiscale.

IV. Cererea de decizie preliminar? ?i procedura ?n fa?a Cur?ii

22. Prin decizia din 16 octombrie 2020, Mokestin? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (Comisia pentru Litigii Fiscale de pe l?ng? Guvernul Republicii Lituania), sesizat? cu contesta?ia, a hot?r?t s? adreseze Cur?ii urm?toarele ?ntreb?ri preliminare:

1) O reglementare na?ional? potrivit c?reia o persoan? ?nregistrat? ?n scopuri de TVA poate avea dreptul de a opta pentru impunerea TVA-ului cu privire la un bun imobil scutit de TVA numai dac? acest bun este transferat unei persoane impozabile care s?a ?nregistrat ca pl?titoare de TVA la momentul ?ncheierii opera?iunii este compatibil? cu interpretarea articolului 135 ?i a articolului 137 din directiv?, precum ?i cu principiile neutralit??ii fiscale ?i efectivit??ii?

2) ?n cazul unui r?suns afirmativ la prima ?ntrebare, interpretarea dispozi?iilor de drept na?ional potrivit c?rora v?nz?torul unui bun imobil trebuie s? regularizeze deducerea TVA-ului aplicat la achizi?ionarea bunului imobil transferat, ?n cazul ?n care acesta a optat pentru impunerea TVA-ului pentru livrarea bunului imobil ?i ?n cazul ?n care aceast? op?iune nu este posibil? ?n temeiul cerin?elor na?ionale din cauza ne?ndeplinirii unei singure condi?ii, ?i anume faptul c? persoana care achizi?ioneaz? bunul nu are calitatea de persoan? ?nregistrat? ?n scopuri de TVA, este conform? cu dispozi?iile directivei care reglementeaz? dreptul v?nz?torului de deducere a TVA-ului ?i regularizarea deducerii, precum ?i cu principiile neutralit??ii TVA-ului ?i efectivit??ii?

3) O practic? administrativ? potrivit c?reia, ?n ?mprejur?ri precum cele din prezenta cauz?, v?nz?torul unui bun imobil este obligat s? regularizeze deducerea taxei achitate ?n amonte cu privire la achizi?ionarea sau la produc?ia de bunuri imobile, dat fiind faptul c? opera?iunea legat? de v?nzarea acelor bunuri imobile este considerat? o livrare scutit? de TVA din cauza inexisten?ei unui drept de a opta pentru impunerea TVA-ului (deoarece persoana care a achizi?ionat bunul nu dispunea de un num?r de identificare ?n scopuri de TVA la momentul ?ncheierii opera?iunii), cu toate c?, la momentul ?ncheierii opera?iunii, cump?r?torul bunurilor imobile solicitase deja ?nscrierea ?n registrul pl?titorilor de TVA ?i a fost ?nregistrat ?n aceast? calitate la o lun? dup? ?ncheierea opera?iunii, este conform? cu dispozi?iile directivei care reglementeaz? dreptul v?nz?torului de deducere a TVA-ului ?i regularizarea deducerii, precum ?i cu principiul neutralit??ii TVA-ului? ?ntr-o astfel de ipotez?, trebuie s? se stabileasc? dac? persoana care achizi?ioneaz? bunul imobil care s?a ?nregistrat ?n scopuri de TVA ulterior opera?iunii a utilizat efectiv bunul respectiv ?n cadrul activit??ilor supuse TVA-ului ?i c? nu exist? niciun indiciu de fraud? sau de abuz?

23. ?n procedura aflat? pe rolul Cur?ii, ARVI, Lituania ?i Comisia European? au prezentat observa?ii scrise. Curtea a renun?at la organizarea unei ?edin?e ?n temeiul articolului 76 alineatul (2) din Regulamentul de procedur?.

V. Apreciere juridic?

A. Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminar?

24. Cererea de decizie preliminar? a fost adresat? de Comisia pentru Litigii Fiscale de pe l?ng? Guvernul Republicii Lituania. Aceasta este un organism precontencios pentru examinarea litigiilor fiscale. Este adev?rat c?, ?n anul 2010, Curtea de Justi?ie s?a pronun?at cu privire la aceast?

Comisie, stabilind c? aceasta este o instan?? competent? s? ini?ieze o procedur? preliminar? în sensul articolului 267 TFUE(7). Cu toate acestea, având în vedere jurispruden?a mai recent? a Cur?ii de Justi?ie, ar putea fi necesar? o revizuire a considera?iilor de la acel moment(8).

25. În spe??, îndoielile cu privire la existen?a calit??ii de instan?? competent? s? ini?ieze o procedur? preliminar? rezult? din faptul c? decizia Comisiei pentru Litigii Fiscale nu poate fi contestat? de ambele p?r?i în aceea?i m?sur?. Administra?ia fiscal? poate introduce o cale de atac împotriva acestei decizii numai în împrejur?ri speciale (interpretare diferit? a legisla?iei fiscale de c?tre Comisie ?i de c?tre administra?ia fiscal?). Astfel, scopul principal al deciziei Comisiei pare a fi acela de a asigura o interpretare uniform? a legisla?iei în cadrul administra?iei fiscale. Acest lucru ar explica de asemenea motivul pentru care ea nu este localizat? în sistemul judiciar, ci în puterea executiv? (guvernul), ?i abia ulterior instan?ele judec?tore?ti decid asupra litigiilor r?mase.

26. Pe de alt? parte, membrii Comisiei sunt exper?i independen?i ?i, în orice caz, persoana impozabil? poate contesta în mod nelimitat decizia în fa?a unei instan?e. În aceast? privin??, situa?ia de fapt nu pare s? se fi modificat în mod esen?ial în compara?ie cu decizia din 2010 ?i niciuna dintre p?r?ile implicate nu ?i?a exprimat vreo îndoial? cu privire la dreptul de a ini?ia o procedur? preliminar?. Prin urmare, Curtea de Justi?ie nu dispune de informa?ii noi ?i precise. În consecin??, consider?m în continuare c? exist? o competen?? a Comisiei de a ini?ia proceduri preliminare cu privire la litigiile fiscale.

B. Cu privire la întreb?rile preliminare

27. Cele trei întreb?ri preliminare se refer?, în cele din urm?, toate la întrebarea dac? Directiva TVA se opune unei dispozi?ii na?ionale în temeiul c?reia posibilitatea de a considera drept opera?iune impozabil? ?i o opera?iune care, în sine, este scutit? de TVA este subordonat? de statul membru condi?iei ca destinatarul s? fie o persoan? impozabil? înregistrat?.

28. Întrucât nerespectarea acestei condi?ii are ca efect obligarea furnizorului presta?iei s? î?i regularizeze în mod propor?ional deducerea, instan?a de trimitere ridic? problema unei înc?lc?ri a principiului neutralit??ii, respectiv a principiului propor?ionalit??ii. Aceast? din urm? întrebare pare a fi deosebit de relevant? pentru instan?a de trimitere, deoarece condi?ia era deja îndeplinit? o lun? mai târziu, destinatarul efectueaz? opera?iuni deductibile ?i, potrivit instan?ei de trimitere, nu exist? niciun caz de fraud? sau de abuz.

29. Dat fiind c? toate cele trei întreb?ri depind de întinderea posibilit??ii unui stat membru de a prevedea o asemenea op?iune ?i de a o lega de cerin?e formale, toate aceste întreb?ri pot fi analizate împreun?. În acest scop, vom examina, mai întâi, în mod mai detaliat sensul ?i finalitatea dreptului de op?iune men?ionat la articolul 137 alineatul (1) din Directiva TVA (a se vedea, în aceast? privin??, punctul C). Apoi, vom prezenta limitele competen?elor de reglementare în ceea ce prive?te detaliile referitoare la exercitarea dreptului de op?iune acordat statelor membre prin articolul 137 alineatul (2) din Directiva TVA (a se vedea, în aceast? privin??, punctul D).

C. Sensul ?i finalitatea dreptului de op?iune prev?zut la articolul 137 alineatul (1) din Directiva TVA

30. Articolul 137 alineatul (1) din Directiva TVA permite statelor membre s? acorde persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitare în cazul anumitor opera?iuni propriu?is scutite.

31. Necesitatea de a putea renun?a la o scutire de impozit poate fi explicat? prin faptul c? scutirile de TVA nu au ca scop favorizarea societ??ii prestatoare, ci o favorizare a destinatarului presta?iei(9). Acest lucru rezult? din caracterul TVA?ului de impozit general pe consum, care nu

dorește să împovăreze cu TVA societatea prestatoare (persoana impozabilă), ci *destinatarul prestației* (destinatarul impozitului)(10).

32. Acest tratament preferențial al destinatarului prestației determină, însă, *excluderea furnizorului prestației* – în speță ARVI – *de la deducerea TVA-ului achitat în amonte*. Prin scutirea prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA, vânzarea acestui imobil este, într-adevăr, scutită de la plata impozitului pentru ARVI. Consecința este, însă, că nu este posibilă deducerea TVA-ului din costurile de construcție a clădirii (sau, cum este cazul în speță, trebuie corectat?). Prin urmare, furnizorul prestației trebuie să includă aceste costuri în prețului său. El nu le poate, însă, prezenta separat, întrucât prestația este scutită. Astfel, orice cumpărător va suporta această sarcină de TVA din costurile de construcție, fără a se putea degreva de aceasta. O degrevare va eșua întotdeauna din cauza lipsei unei facturi privind o prestație impozabilă, care să conțină o mențiune separată a TVA-ului(11).

33. Dacă, însă, cumpărătorul este un întreprinzător cu drept de deducere a TVA-ului, nu este rentabil pentru el să cumpere de la ARVI cu scutire de TVA terenul construit. În loc de aceasta, ar achiziționa un teren neconstruit și ar construi el însuși clădirea. În acest din urmă caz, el ar avea un drept de deducere a TVA-ului în privința costurilor de construcție a clădirii. În consecință, nicio persoană impozabilă cu drept de deducere a TVA-ului nu ar achiziționa de la ARVI un teren construit, ci l-ar construi întotdeauna ea însăși.

34. Astfel, pentru furnizorul unei prestații scutite (teren construit) către alte persoane impozabile cu drept de deducere a TVA-ului, există un dezavantaj concurențial. Pentru ele, este mai avantajos să construiască ele însele terenul, deoarece astfel pot deduce TVA-ul ca taxă achitată în amonte. Însă, în cazul în care, pentru o persoană impozabilă, auto-furnizarea este mai favorabilă decât furnizarea de către o altă persoană impozabilă, atunci furnizorii comerciali (precum, în speță, ARVI) nu mai pot participa la această piață (vânzare către întreprinderi care au drept de deducere a TVA-ului).

35. Așadar, posibilitatea de opțiune prevăzută la articolul 137 din Directiva TVA garantează că furnizorul prestației (în speță, ARVI) nu este exclus de la accesul la această piață. Finalitatea renunțării la scutirea de impozit constă în *prevenirea dezavantajelor concurențiale ale furnizorului prestației* în domeniile reglementate de articolul 137 din Directiva TVA. Se pare că, tocmai în cazul tranzacțiilor cu terenuri, legiuitorul Uniunii a văzut posibilitatea unei denaturări a concurenței pentru comercianții și locatorii profesioniști, prin urmare, a permis statelor membre să o elimine.

D. Limitele posibilității de reglementare prevăzute la articolul 137 alineatul (2) din Directiva TVA

36. Potrivit articolului 137 alineatul (2) din Directiva TVA, statele membre stabilesc normele de exercitare a opțiunii prevăzute la alineatul (1). În acest context, statele membre pot limita sfera de aplicare a dreptului de opțiune menționat. Din aceasta rezultă – astfel cum Curtea de Justiție(12) a confirmat în mai multe rânduri – că statele membre dispun de o „putere discreționară largă”, după cum subliniază și Lituania. Astfel, este de competența lor să verifice dacă, ținând seama de circumstanțele existente în țara lor la un moment determinat, este oportun să introducă dreptul de opțiune(13). Prin urmare, ele pot de asemenea revoca din nou un drept de opțiune introdus(14). Potrivit jurisprudenței Curții de Justiție, statele membre pot stabili modalitățile de exercitare a dreptului de opțiune și chiar îl pot suprima(15).

37. Conform jurisprudenței Curții, acest lucru ar acoperi, de exemplu, necesitatea unei declarații exprese prealabile a opțiunii(16), dar nu și un termen suplimentar pentru o deducere a TVA-ului după exercitarea efectivă a renunțării(17). Articolul 137 alineatul (2) din Directiva TVA

permite de asemenea statelor membre, atunci când îşi exercită puterea de apreciere în ceea ce priveşte dreptul de opţiune, să excludă anumite operaţiuni sau anumite categorii de persoane impozabile din domeniul de aplicare al acestui drept(18).

38. În cazul în care statele membre fac uz de competenţa de a limita domeniul de aplicare a dreptului de opţiune şi de a stabili modalităţile exercitării sale, ele trebuie doar să respecte obiectivele şi principiile generale ale Directivei TVA, în special principiul neutralităţii fiscale şi cerinţa unei aplicări corecte, simple şi uniforme a scutirilor prevăzute(19), precum şi principiul proporţionalităţii(20).

1. Limite materiale ale competenţei statelor membre

39. Articolul 137 alineatul (2) permite statelor membre să stabilească modalităţile de exercitare a opţiunii prevăzute la alineatul (1) în cazul în care acordă persoanei impozabile o astfel de opţiune de renunţare. Această competenţă se referă la detaliile exercitării renunţării la scutirea de la impozitare a cifrei de afaceri proprii şi la sfera de aplicare a dreptului de opţiune(21).

40. În schimb, potrivit jurisprudenţei Curţii de Justiţie, statele membre nu pot utiliza această competenţă pentru a revoca un drept de deducere deja dobândit(22). Astfel, o limitare a deducerilor de TVA efectuate în legătură cu operaţiunile impozitate, după exercitarea dreptului de opţiune, nu ar privi doar „sfera de aplicare” a dreptului de opţiune pe care statele membre o pot restrânge în temeiul articolului 137 alineatul (2) a doua teză din Directiva TVA, ci consecinţele exercitării acestui drept(23).

41. Prin urmare, de exemplu, nici o revocare unilaterală a renunţării de către furnizorul prestaţiei în detrimentul destinatarului prestaţiei, cu efect retroactiv, nu ar fi posibil în temeiul dreptului privind TVA-ul. Astfel, posibilitatea revocării cu efect retroactiv a unei renunţări nu priveşte modalitatea de exercitare a renunţării furnizorului prestaţiei, ci doar consecinţele în ceea ce priveşte un drept de deducere deja exercitat al destinatarului prestaţiei. În plus, potrivit Curţii, principiile protecţiei încrederii legitime şi securităţii juridice nu permit ca dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte să fie suprimat retroactiv printr-o modificare legislativă survenită după efectuarea prestaţiei(24).

42. Cu toate acestea, această limitare materială a competenţei de reglementare în ceea ce priveşte dreptul de renunţare nu afectează regularizarea deducerii TVA-ului de către ARVI, efectuată în speţă. Astfel, aceasta nu modifică ulterior cerinţa privind detaliile exercitării renunţării(25) sau consecinţele juridice ale acesteia. Dimpotrivă, regularizarea în cauză este pur şi simplu consecinţa scutirii de impozit ca urmare a lipsei unei renunţări (efective). Ea ar avea loc [a se vedea articolul 188 alineatul (1) din Directiva TVA], chiar dacă Lituania nu ar fi prevăzut o posibilitate de renunţare, din moment ce rezultă din directiva însăşi, respectiv din transpunerea ei.

43. Prin urmare, după cum a subliniat deja avocatul general Geelhoed cu 18 ani în urmă(26), acest efect (sau corectarea unei deduceri deja efectuate ca urmare a unei vânzări scutite) trebuie să fie atribuit nu dispoziţiilor naţionale, ci comportamentului persoanelor impozabile [în speţă, vânzarea unui bun imobil de către o persoană impozabilă unei persoane impozabile (înc) neînregistrate în scopuri de TVA]. Aşadar, nu există o încălcare a limitelor materiale ale competenţelor statelor membre care decurg din articolul 137 alineatul (2) din Directiva TVA.

2. Principiul neutralităţii

44. Cu toate acestea, condiția ca destinatarul prestației respectivei livrări de bunuri imobile să fie nu numai o persoană impozabilă, ci o persoană impozabilă înregistrată ar putea fi contrară principiului neutralității din dreptul în materie de TVA.

45. Principiul neutralității se opune tratamentului diferit în materie de percepere a TVA-ului al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni(27).

46. În prezenta cauză nu poate fi, însă, identificată o încălcare a acestor condiții concurențiale echivalente. Astfel, posibilitatea de opțiune are ca scop tocmai – astfel cum s-a explicat mai sus la punctul C – evitarea dezavantajelor concurențiale ale furnizorului prestației.

47. Cerința – prevăzută de dreptul lituanian – ca, la momentul operațiunii, cumpărătorul să fie fost o persoană impozabilă înregistrată nu modifică această situație întrucât, pentru toți furnizorii de bunuri imobile, renunțarea este legată de aceeași condiție, și anume că cumpărătorul trebuie să fie o persoană impozabilă înregistrată(28). În speță, niciun alt vânzător de bunuri imobile nu ar fi putut opta în mod valabil pentru supunerea la plata impozitului.

3. **Principiul proporționalității**

48. Totuși, obligarea unei persoane impozabile la corectarea unei deduceri deja efectuate pentru unicul motiv că clientul său nu s-a înregistrat – respectiv, în speță, s-a înregistrat numai cu o lună prea târziu – ca persoană impozabilă ar putea fi disproporționată. Aceasta implică faptul că cerința înregistrării este inadecvată pentru a garanta atingerea obiectivului său sau depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv(29).

49. Obiectivul cerinței de înregistrare a destinatarului prestației este de a facilita administrației fiscale controlul renunțării, întrucât – după cum s-a explicat la punctul C de mai sus – această renunțare are sens numai în raport cu o persoană impozabilă cu drept de deducere a TVA-ului. Pe de altă parte, aceasta are ca scop securitatea(30) și claritatea juridică. Astfel, furnizorul prestației poate identifica în mod clar, din dovada înregistrării, dacă sunt îndeplinite condițiile pentru o renunțare, astfel încât să nu fie necesară corectarea unei deduceri a TVA-ului pe care a efectuat-o. Fără un astfel de element al înregistrării, pentru o altă persoană privată (și, uneori, și pentru administrația fiscală), este dificil să se stabilească – tocmai la începutul activității economice – dacă cineva funcționează deja ca persoană impozabilă în sensul dreptului privind TVA-ul.

50. Atât administrarea și controlul eficiente al TVA-ului – care, potrivit Curții, ar trebui să aibă un efect direct asupra finanțării Uniunii Europene(31) – cât și principiul securității juridice sunt obiective legitime. Luarea în considerare a efecturii unei înregistrări nu este inadecvată pentru atingerea acestor obiective.

51. Rămâne, aadar, să se examineze dacă există o soluție mai puțin restrictivă și la fel de adecvată și, în caz contrar, dacă a fost respectată relația dintre scop și mijloace. În speță, nu putem identifica o soluție mai puțin restrictivă și la fel de adecvată. Luarea în considerare a existenței materiale a calității unei persoane impozabile este mult mai dificil de verificat, atât pentru administrația fiscală, cât și pentru furnizorul prestației. Aceasta nu este, prin urmare, nici mai puțin restrictivă, nici la fel de adecvată pentru urmărirea obiectivelor menționate mai sus.

52. Nici din evaluarea comparativ? (rela?ia dintre scop ?i mijloace) a intereselor juridice în cauz? (securitate juridic? ?i o administrare mai eficient?, pe de o parte ?i interesul furnizorului presta?iei de a renun?a pentru a nu trebui s? corecteze taxa în amonte, pe de alt? parte) nu reiese c? luarea în considerare a înregistr?rii destinatarului presta?iei este dispropor?ionat?.
53. Nu ni se pare c? este nerezonabil s? se cear? unei persoane imposabile care, în aceast? situa?ie juridic?, dore?te s? trateze ca imposabil? o opera?iune propriu?zis scutit?, s? ob?in? dovada înregistr?rii în scopuri de TVA a destinatarului presta?iei. Astfel, dac? destinatarul presta?iei nu îi dovede?te acest lucru, acesta poate include în pre? corec?ia iminent? a taxei în amonte, astfel încât s? nu apar? niciun prejudiciu în ceea ce îl prive?te. Dac? destinatarul presta?iei nu dore?te s? pl?teasc? acest pre? – prezumat a fi mai mare – trebuie s? fac? dovada înregistr?rii sale. În lipsa acestei dovezi, furnizorul presta?iei poate fie s? caute un alt cump?r?tor, fie s? a?tepte, pentru încheierea tranzac?iei, pân? la finalizarea unei înregistr?ri care a fost, eventual, deja solicitat?.
54. Astfel, destinatarul presta?iei poate influen?a, la rândul s?u, tratamentul în materie de TVA al livr?rii de bunuri imobiliare(32), prin ini?ierea procesului de înregistrare ?i a?teptarea finaliz?rii acestuia. În schimb, furnizorul presta?iei poate identifica situa?ia în care ac?ioneaz? în raport cu o persoan? imposabil? înregistrat? ?i situa?ia în care nu ac?ioneaz? în raport cu o asemenea persoan?. Acesta îi poate orienta calculul pre?ului dup? caz. În aceast? privin??, aceste restric?ii (temporare) privind posibilitatea renun?r?ii nu sunt dispropor?ionate în raport cu obiectivele urm?rite (administrare eficient? ?i securitate juridic? a p?r?ilor).
55. În concluzie, cerin?a impus? în dreptul na?ional potrivit c?reia destinatarul presta?iei trebuie s? fie o persoan? imposabil? înregistrat? pentru ca furnizorul presta?iei s? poat? renun?a în mod util la scutirea presta?iei sale este, a?adar, propor?ional?.
56. Jurispruden?a Cur?ii potrivit c?reia persoana imposabil? în scopuri de TVA nu poate fi împiedicat? s? î?i exercite dreptul de deducere pentru motivul c? nu ar fi identificat? în scopuri de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activit?ii sale taxate(33), nu conduce la o alt? concluzie. Astfel, în spe?? nu este vorba despre exercitarea dreptului de deducere al persoanei imposabile, ci de efectul util al unei renun?ri la o scutire de impozit fa?? de un destinatar al presta?iei neînregistrat fiscal.
57. Nici a?a?numita jurispruden?? „substance over form” a Cur?ii de Justi?ie(34), care are un domeniu de aplicare mai larg, nu poate conduce la o alt? concluzie. Potrivit acesteia, principiul neutralit?ii fiscale impune ca scutirea de TVA (sau deducerea TVA?ului achitat în amonte) s? fie acordat? atunci când condi?iile ei materiale sunt îndeplinite, chiar dac? persoana imposabil? nu a respectat anumite cerin?e de form?.
58. Astfel, se pune deja întrebarea dac?, având în vedere modific?rile legislative aduse Directivei TVA, aceast? jurispruden?? poate fi men?inut? în forma actual?. Inclusiv ca reac?ie la jurispruden?a Cur?ii de Justi?ie(35), autorul directivei a stipulat în prezent în mod expres la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA c? o condi?ie (material?) a unei livr?ri intracomunitare scutite este ca destinatarul presta?iei s? fi comunicat furnizorului presta?iei num?rul s?u de identificare în scopuri de TVA.
59. În plus, Curtea ?i?a nuan?at deja abordarea „substance over form” [„prevalen?a fondului asupra formeii”]. Potrivit acesteia, anumite cerin?e de form? pot avea o importan?? mai mare decât altele ?i, prin urmare, trebuie s? fie prezente în ciuda caracterului lor formal(36).
60. În ceea ce prive?te drepturile de op?iune, Curtea de Justi?ie a hot?rât chiar în mod expres

c? respectarea unei anumite proceduri (Luxemburgul a stabilit, drept condi?ie a unei op?iuni valabile, o procedur? de aprobare preliminar? la administra?ia fiscal?) nu reprezint? o limitare a dreptului de deducere(37). Potrivit Cur?ii, faptul c? o astfel de procedur? nu are efect retroactiv nu a f?cut?o, pe bun? dreptate, dispropor?ionat?(38). Prin urmare, faptul c? destinatarul presta?iei furnizate de ARVI a dobândit o lun? mai târziu – f?r? efect retroactiv – statutul de persoan? impozabil? înregistrat? este irelevant în spe??.

61. Jurispruden?a Cur?ii de Justi?ie privind deplina irelevan?? a aspectelor formale în dreptul privind TVA?ul nu este pertinent? în ceea ce prive?te drepturile de op?iune ?i de reglementare ale statelor membre.

VI. Concluzie

62. A?adar, propunem Cur?ii s? r?spund? la întreb?rile preliminare ale Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (Comisia pentru Litigii Fiscale de pe lâng? Guvernul Republicii Lituania) dup? cum urmeaz?:

1. Articolul 137 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? permite unui stat membru s? subordoneze existen?a unei renun??ri valabile a furnizorului presta?iei la o scutire men?ionat? în aceast? directiv? condi?iei ca destinatarul presta?iei s? fie o persoan? impozabil? înregistrat?. Respectarea acestei cerin?e „formale” nu încalc? principiul neutralit??ii ?i nici nu este dispropor?ionat?.

2. Efectul juridic al unei corec?ii a deducerii la furnizorul presta?iei, care rezult? din nerespectarea acestei „formalit??i”, decurge din scutirea vânz?rii prev?zut? în Directiva TVA. Aceast? concluzie nu este modificat? de faptul c?, în primul rând, destinatarul presta?iei a fost înregistrat o lun? mai târziu, în al doilea rând, c? el a utilizat bunul pentru opera?iuni impozabile ?i, în al treilea rând, c? nu exist? nici un caz de fraud?.

1 Limba original?: germana.

2 Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung* [Spiritul dreptului roman în diferitele etape ale dezvolt?rii sale], partea a 2-a, vol. 2, Leipzig, 1858, Haften an der Aeuf?erlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, S. 497 (32) – prima edi?ie.

3 A se vedea, de exemplu: Hot?rârea din 20 octombrie 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punctul 39 ?i urm?toarele), Hot?rârea din 9 iulie 2015, Salomie ?i Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punctul 60 ?i urm?toarele), Hot?rârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punctele 41 ?i 42), Hot?rârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punctele 45 ?i 46), ?i Hot?rârea din 27 septembrie 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punctul 29).

4 Introdus prin Directiva Consiliului din 4 decembrie 2018 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce prive?te armonizarea ?i simplificarea anumitor norme din sistemul taxei pe valoarea ad?ugat? pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre (JO 2018, L 311, p. 3) (cu efect de la 27 decembrie 2018).

5 Referitor la acest aspect, a se vedea de asemenea pe larg Kokott, J., „Vom Sinn der Form” [„Despre sensul forme?i”], *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018* [Sciere comemorativ? la 100 de ani impozit pe cifra de afaceri în Germania 1918-2018], Köln, 2018, p. 109 ?i urm?toarele.

6 Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3,

p. 7), în versiunea aplicabilă în anul în litigiu (2015).

7 Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 34 și următoarele).

8 A se vedea în acest sens în special, în legătură cu organismele spaniole competente pentru soluționarea cerșilor de atac (TEAC), Hotărârea Marii Camere a Curții de Justiție din 21 ianuarie 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, punctul 55).

9 A se vedea în general: Hotărârea din 26 februarie 2015, VDP Dental Laboratory și alții (C-144/13 și C-160/13, EU:C:2015:116, punctul 43). În ceea ce privește mai precis scopul scutirii serviciilor de educație, a se vedea Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 23), și Hotărârea din 20 iunie 2002, Comisia/Germania (C-287/00, EU:C:2002:388, punctul 47).

10 A se vedea Hotărârea din 10 aprilie 2019, PSM „K” (C-214/18, EU:C:2019:301, punctul 40), Hotărârea din 18 mai 2017, Latvijas Dzelscešs (C-154/16, EU:C:2017:392, punctul 69), Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulic și Plavošin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 34), și Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 19).

11 Referitor la această necesitate, a se vedea, pentru detalii, Concluziile noastre prezentate în cauza Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punctul 55 și următoarele), și în cauza Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punctul 46 și următoarele).

12 Ordonanța din 18 mai 2021, Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, punctul 39), Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 48), Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, punctul 29), Hotărârea din 9 septembrie 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, punctul 21), Hotărârea din 4 octombrie 2001, „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, punctul 45), și Hotărârea din 3 decembrie 1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, punctul 17).

13 A se vedea în acest sens în special: Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, punctul 29), și Hotărârea din 3 decembrie 1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, punctul 17).

14 Hotărârea din 3 decembrie 1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, punctul 17 și următoarele).

15 Ordonanța din 18 mai 2021, Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, punctul 39), Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 48), Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, punctele 27 și 28), Hotărârea din 9 septembrie 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, punctul 21), Hotărârea din 4 octombrie 2001, „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, punctul 45), și Hotărârea din 3 decembrie 1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, punctele 16 și 17).

16 Hotărârea din 9 septembrie 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, punctul 26 și următoarele).

17 A se vedea în acest sens de asemenea Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 43 și următoarele).

18 A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 12 ianuarie 2006, D. (C-246/04,

EU:C:2006:22, punctul 30).

19 Ordonanța din 18 mai 2021, Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, punctul 40), Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, punctul 31).

20 Acesta este, de asemenea, un principiu general al dreptului privind TVA-ul: a se vedea Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punctul 57), și Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punctul 52).

21 Ordonanța din 18 mai 2021, Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, punctul 39), Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 49), și Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 46).

22 Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 48), precum și Hotărârea din 3 decembrie 1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, punctele 24 și 26).

23 Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 49), și Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 46).

24 Hotărârea din 8 iunie 2000, Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, punctul 47), precum și Hotărârea din 3 decembrie 1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, punctele 24 și 26).

25 A se vedea Hotărârea din 26 noiembrie 2020, (C-787/18, EU:C:2020:964, punctul 48 și următoarele și jurisprudența citată).

26 Concluziile avocatului general Geelhoed prezentate în cauza Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189, punctul 51).

27 A se vedea Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punctul 30), Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punctul 20), și Hotărârea din 11 iunie 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punctul 22).

28 Acest lucru distinge situația din speță, de exemplu, de situația care a stat la baza Hotărârii Curții din 12 ianuarie 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, punctul 47).

29 Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punctul 57), Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punctul 52).

30 Referitor la acest criteriu, a se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Geelhoed prezentate în cauza Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189, punctul 49).

31 Acest argument se regăsește în mai multe decizii ale Curții (a se vedea Hotărârea din 17 ianuarie 2019, Dzivev și alții (C-310/16, EU:C:2019:30, punctul 26), Hotărârea din 5 decembrie 2017, M. A. S. și M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936), punctul 31), Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 38), și Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 26). Ea este, însă, pus sub semnul întrebării de o declarație recentă a Comisiei și de modalitatea efectivă de definire a mecanismului

de finanțare al Uniunii Europene. A se vedea Propunerea de directivă a [Consiliului] din 24 aprilie 2019 de modificare a Directivei 2006/112 și a Directivei 2008/118 privind regimul general al accizelor, în ceea ce privește acțiunile de apărare din cadrul Uniunii, COM(2019) 192 final, pagina 8 (versiunea în limba română: „Prin extinderea domeniului de aplicare al scutirilor de TVA, propunerea ar putea reduce veniturile din TVA colectate de statele membre și, prin urmare, resursa proprie bazată pe TVA. Deși nu vor exista implicații negative pentru bugetul UE, deoarece resursa proprie bazată pe venitul național brut (VNB) compensează orice cheltuiel care nu este acoperită de resursele proprii tradiționale și de resursa proprie bazată pe TVA, resursele proprii bazate pe TVA necollectate de la anumite state membre ar trebui să fie compensate de toate statele membre prin resursa proprie bazată pe VNB.”).

32 A se vedea de asemenea cu privire la acest argument: Concluziile avocatului general Geelhoed prezentate în cauza Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189; punctul 51), Hotărârea din 9 septembrie 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, punctul 26 și următoarele).

33 Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punctul 33), Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 61), și Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 51).

34 Referitor la acest aspect, a se vedea de asemenea pe larg Kokott, J., „Vom Sinn der Form” [„Despre sensul formei”], *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018 [Bilan comemorativ la 100 de ani impozit pe cifra de afaceri în Germania 1918-2018]*, Köln, 2018, p. 109 și următoarele.

În legătură cu deducerea TVA-ului achitat în amonte, a se vedea: Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vdan (C-664/16, EU:C:2018:933, punctul 41), Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 38), Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 60 și următoarele), și Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 41 și 42).

În legătură cu scutirile de la plata impozitului, a se vedea: Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl, (C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 39 și următoarele), Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctele 45 și 46), și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 29).

35 Afirmările care se regăsesc în considerentele (3) și (7) din Directiva Consiliului din 4 decembrie 2018 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește armonizarea și simplificarea anumitor norme din sistemul taxei pe valoarea adăugată pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre (JO 2018, L 311, p. 3) nu pot fi înțelese altfel:

(3) „Consiliul a invitat Comisia să aducă anumite îmbunătățiri normelor Uniunii în materie de TVA pentru operațiunile transfrontaliere, în ceea ce privește rolul numărului de identificare în scopuri de TVA în contextul scutirii pentru livrările intracomunitare.”

(7) „se propune ca includerea [...] numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile [...] să devină [...] o condiție de fond pentru aplicarea scutirii, în loc să fie o cerință de formă.”

36 A se vedea Hotărârea din 21 octombrie 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, punctul 82). Din nefericire, Curtea nu a precizat care sunt datele formale în mod obligatoriu necesare într-o factură pentru a se putea vorbi despre o factură. A se vedea, însă, referitor la acest aspect, concluziile noastre prezentate în cauza Wilo Salmson France (C-80/20,

EU:C:2021:326, punctul 89 și următoarele), și în cauza Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punctul 77 și următoarele).

37 Hotărârea din 9 septembrie 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, punctul 28).

38 Hotărârea din 9 septembrie 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, punctul 29).