

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

21 octombrie 2010\*

În cauza C-385/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Mokestinių ginčų 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,

\* Limba de procedură: lituaniana.

avocat general: doamna E. Sharpston,  
grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

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

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Nidera Handelscompagnie BV, de domnul I. Misiūnas;
  
- 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 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 datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

6 Articolul 178 din aceeași directivă prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;

[...]”

7 Conform articolului 213 din Directiva 2006/112:

„(1) Orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă.

[...]”

8 Articolul 214 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că următoarele persoane sunt identificate printr-un număr individual:

[...]

(c) orice persoană impozabilă care efectuează, pe teritoriul său respectiv, achiziții intracomunitare de bunuri în scopul unor operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și pe care le efectuează în afara respectivului teritoriu.

[...]”

9 Articolul 273 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

*Dreptul național*

- 10 Articolul 2 punctul 28 din Legea nr. IX-751 privind taxa pe valoarea adăugată din Republica Lituania (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nr. IX-751, Žin., 2002, nr. 35-1271, 2002, nr. 40, 2002, nr. 46, 2002, nr. 48), cu modificările ulterioare (Žin., 2004, nr. 17-505, 2005, nr. 81-2944, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), definește după cum urmează noțiunea „persoană identificată în scopuri de TVA”:

„[O] persoană, înregistrată de administrația fiscală în calitate de persoană plătitoare de TVA, inclusiv orice altă identificare în scopuri de TVA, în condițiile în care această persoană posedă un număr de identificare corespunzător, cu excepția identificării în scopul regimului de compensare forfetară.”

- 11 Potrivit articolului 41 din Legea privind TVA-ul:

„1. În lipsa unor dispoziții contrare în cadrul prezentului capitol, livrările de bunuri sunt taxate la cota de 0 % atunci când bunurile sunt transportate în afara teritoriului Comunităților Europene de către furnizorul acestora sau de către o persoană terță în numele acestuia.

[...]”

- 12 Articolul 57 din Legea privind TVA-ul are următorul cuprins:

„1. Numai persoanele identificate în scopuri de TVA au dreptul de a deduce TVA-ul, cu excepția celor care intră sub incidența dispozițiilor capitolului XII secțiunea 5 din prezenta lege. [...]

[...]

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

13 Potrivit articolului 58 din Legea privind TVA-ul:

„1. Persoana impozabilă identificată în scopuri de TVA poate deduce TVA-ul aferent intrărilor și (sau) importului datorat pentru bunuri și (sau) servicii dobândite și (sau) importate cu condiția ca aceste bunuri și (sau) servicii să fie destinate a fi utilizate în scopul următoarelor operațiuni ale acesteia:

- 1) livrarea de bunuri și (sau) prestarea de servicii supuse la plata TVA-ului;
  
- 2) livrarea de bunuri și (sau) prestarea de servicii efectuate în afara teritoriului național care, în temeiul prezentei legi, nu ar fi scutite de TVA dacă ar fi efectuate pe teritoriul național. Această condiție nu se aplică în cazul prestării, în afara Comunităților Europene, de servicii de asigurare și (sau) de servicii financiare, prevăzute la articolul 28 din prezenta lege.

[...]”

14 Potrivit articolului 63 din Legea privind TVA-ul:

„1. Persoana impozabilă identificată în scopuri de TVA poate deduce, potrivit dispozițiilor prezentului capitol și în limitele stabilite de prezentul articol, TVA-ul aferent intrărilor și (sau) importului datorat pentru bunuri și (sau) servicii dobândite și (sau) importate înainte de data înregistrării sale ca persoană plătitoare de TVA cu



condiția ca acestea să fie utilizate în scopul operațiunilor acestuia prevăzute 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 cărui 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, Mokestinių 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. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] este o persoană juridică de drept public, finanțată de la bugetul de stat.

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

3. Mokestinių 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 Mokestinių 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 numită membru al [acestei] comisii o persoană cu reputație ireproșabilă, titulară a unei diplome de master în finanțe, în drept sau în economie sau a unei diplome de studii superioare echivalente și care posedă cel puțin trei ani de experiență profesională în domeniul dreptului fiscal, al dreptului vamal sau al dreptului societăților. Membrii comisiei [menționate] trebuie să fie cetățeni ai Republicii Lituania.

5. Un membru al Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] poate fi revocat înainte de termen de către guvern atunci când:

- 1) demisionează;
- 2) pierde cetățenia lituaniană;
- 3) din cauza unei incapacități temporare de muncă, nu muncește 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 medicală sau de invaliditate a concluzionat că nu mai putea să își îndeplinească funcțiile;
- 4) este condamnat, printr-o hotărâre definitivă, pentru o infracțiune sau pentru un delict intențional grav sau foarte grav sau pentru o infracțiune sau pentru delict împotriva proprietății, împotriva unor drepturi și interese patrimoniale, împotriva ordinii economice sau împotriva sistemului financiar;
- 5) încalcă în mod grav obligațiile profesionale.

6. Activitatea membrilor Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] în cadrul [acestei] comisii trebuie considerată ca loc de muncă principal și este remunerată conform legii privind remunerarea aleșilor, a responsabililor politici și a anumiți funcționari ai statului. Aceștia nu pot ocupa alt loc de muncă în afara celui din cadrul comisiei [menționate], dar le este permis să desfășoare activități de cercetare sau de învățământ.

7. La expirarea mandatului, membrii Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] continuă să își ocupe postul până la numirea noilor membri.

[...]”

19 Conform articolului 151 din Legea privind administrarea fiscalității:

„Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] examinează:

- 1) litigiile fiscale care intervin între un contribuabil și administrația fiscală centrală;
- 2) litigiile fiscale dintre un contribuabil și administrația fiscală centrală având ca obiect decizia adoptată de administrația fiscală centrală cu privire la reclamația contribuabilului împotriva unei decizii a administrației fiscale locale;
- 3) litigiile fiscale dintre un contribuabil și administrația fiscală centrală în cazul în care administrația fiscală centrală nu a adoptat o decizie cu privire la litigiul fiscal în termenul stabilit de prezenta lege.”

20 Articolul 158 din Legea privind administrarea fiscalității 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 Mokestinių ginčų 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 Mokestinių ginčų 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 Mokestinių ginčų 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 litigiul fiscal sunt de competența Vilniaus apygardos administracinis teismas.

[...]”

- 22 Potrivit punctului 4 din regulamentul interior al Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Mokestinių ginčų 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, Mokestinių ginčų 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. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] examinează acțiunile în ședință. [...]

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 Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] să înceapă să examineze litigiul în ședință. [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 ședință de Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės]. Secretarul de ședință asistă la ședința [acestei] comisii; pot participa de asemenea un interpret, specialiștii [respectivei] comisii care au participat la pregătirea cauzei și experți. Dacă părțile la litigiu nu se prezintă în ședință, acțiunea poate fi examinată în lipsa acestora. Dacă, înainte de a începe examinarea căii de atac în ședință, Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] primește de la aceste persoane o cerere de amânare a examinării căii de atac pentru motive pe care [această] comisie le consideră serioase, [respectiva] comisie poate reporta examinarea acțiunii la o dată ulterioară.

[...]”

### **Acțiunea principală și întrebările preliminare**

<sup>24</sup> Acțiunea principală privește, în esență, aspectul dacă Nidera are dreptul să deducă TVA-ul, achitat cu ocazia cumpărării în Lituania de bunuri care au fost exportate în state terțe, dat fiind faptul că aceasta nu a fost identificată în Lituania ca persoană plătitoare de TVA la momentul acestor operațiuni comerciale.



- 25 Între lunile februarie și mai 2008, Nidera a cumpărat în Lituania grâu de la furnizori de produse agricole. Din prețul plătit, 11 743 259 LTL (adică aproximativ 3,4 milioane de euro) reprezentau TVA-ul facturat de furnizori și achitat acestora. Ulterior, Nidera a exportat integral acest grâu, între lunile februarie și mai 2008, către state terțe, Algeria și Turcia, aplicând o cotă de TVA de 0%, conform articolului 49 din Legea privind TVA-ul.
- 26 La 12 august 2008, Nidera a fost înregistrată în Lituania ca persoană plătitoare de TVA. În declarația 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 și a solicitat rambursarea aceleiași valori de către Trezoreria publică. Astfel, aceasta a solicitat să poată deduce TVA-ul achitat pentru bunurile cumpărate în Lituania și exportate către state terțe înainte de identificarea sa ca persoană plătitoare de TVA.
- 27 Prin decizia din 16 ianuarie 2009, confirmată la 19 martie 2009, direcția de impozite a districtului Vilnius a decis că Nidera nu putea deduce respectivul TVA achitat în amonte, pentru motivul că bunurile în cauză, fiind deja vândute, nu ar mai fi utilizate în scopul operațiunilor acesteia supuse la plata TVA-ului.
- 28 La 14 aprilie 2009, Nidera a introdus o contestație la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Prin decizia din 22 iunie 2009, acesta din urmă a respins respectiva contestație și a aprobat poziția direcției de impozite a districtului Vilnius. Potrivit acestei decizii, numai persoanele impozabile identificate în scopuri de TVA dispun de dreptul de deducere a acestei taxe și chiar dacă legislația națională nu ar obliga Nidera să se înregistreze în calitate de persoană plătitoare de TVA în Lituania, aceasta ar trebui totuși să facă acest demers dacă ar dori să obțină rambursarea TVA-ului achitat în amonte.

29 La 29 iulie 2009, Nidera a introdus o cale de atac în fața Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės. Prin această cale de atac, Nidera arată că nu era obligată să se înregistreze în Lituania ca persoană plătitoare de TVA, conform articolului 71 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, întrucât avea calitatea de persoană impozabilă străină, iar activitatea sa consta numai în livrarea de bunuri în state terțe, operațiune taxată la cota de 0%. În opinia Nidera, împrejurarea că aceasta a folosit posibilitatea de a nu se identifica în scopuri de TVA în Lituania nu poate stinge dreptul său de deducere a TVA-ului.

30 În decizia de trimitere, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės ridică problema dacă dispozițiile Legii privind TVA-ul, în temeiul cărora, pentru a fi titular al unui drept de deducere, persoana interesată trebuie nu numai să exercite o activitate supusă la plata TVA-ului și să dețină documentele adecvate, dar și să 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, Mokestinių 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**

- <sup>32</sup> 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 s-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).

- <sup>33</sup> 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 Mokestinių ginčų komisijai 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 Mokestinių ginčų 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 Mokestinių ginčų 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 ședinței, a menționat că nu avea cunoștință de cazuri în care Mokestinių ginčų 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 Mokestinių ginčų 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 Mokestinių ginčų 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, Rep., p. I-8791, punctul 39). Din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că 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-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i 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 ne reprezentării 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, *Gabalfrisa* 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 periclitaze 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 privată 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 privată 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