HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

3 martie 2011 *

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),

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

avocat general: domnul J. Mazák,
grefier: domnul A. Calot Escobar,

* Limba de procedură: bulgara.

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna, de domnul Sv. Avramov;

— pentru Auto Nikolovi OOD, de domnul M. Nikolov;

— pentru Comisia Europeană, de domnii D. Roussanov și D. Triantafyllou, 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 articolului 311 alineatul (1) punctul 1 și a articolelor 314 și 320 din Directiva 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 Auto Nikolovi OOD (denumită în continuare „Auto Nikolovi"), pe de o parte, și direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna (Direcția „Contestații și urmărirea executării" din Varna) din cadrul Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (administrația centrală a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare), pe de altă parte, ca urmare a refuzului acestei autorități de a acorda societății Auto Nikolovi dreptul de a deduce imediat taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") achitată cu ocazia importului în Uniunea Europeană de piese uzate pentru autovehicule din Elveția.

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 artă, antichităților și obiectelor de colecție, cu scopul de a evita dubla impozitare și denaturarea concurenței între persoanele impozabile."

4 Potrivit articolului 30 primul paragraf din această directivă:

„«Import de bunuri» înseamnă intrarea în Comunitate a unor bunuri care nu se află în liberă circulație în sensul articolului 24 din tratat."

5 În ceea ce privește acest tip de operațiuni, articolul 70 din directiva menționată prevede că „[f]aptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când bunurile sunt importate".

6 Potrivit articolului 167 din directiva menționată, „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă".

7 Articolul 168 din Directiva 2006/112 prevede:

„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:

[…]

(e) TVA datorată sau achitată pentru importul de bunuri în statul membru în cauză."

8 Titlul XII din Directiva 2006/112, intitulat „Regimuri speciale", cuprinde capitolul 4, intitulat „Regimuri speciale pentru bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități", constituit din articolele 311-343.

9 Potrivit articolului 311 alineatul (1) punctele 1 și 5 din această directivă:

„(1) În sensul prezentului capitol și fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, se aplică următoarele definiții:

1. «bunuri second-hand» înseamnă bunuri mobile corporale, care pot fi reutilizate, în aceeași stare sau după reparații, altele decât obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități și altele decât metale prețioase sau pietre prețioase, astfel cum sunt definite de statele membre;

[…]

5. «comerciant persoană impozabilă» înseamnă 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, fie că respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în contul altei persoane, în temeiul unui contract pe baza căruia se plătește un comision la cumpărare sau la vânzare."

10 Articolul 313 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„(1) În ceea ce privește livrarea de bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități efectuată de comercianți impozabili, statele membre aplică un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciantul impozabil, în conformitate cu dispozițiile prezentei subsecțiuni."

11 Articolul 314 din Directiva 2006/112 prevede:

„Regimul marjei se aplică livrării de către un comerciant persoană impozabilă a unor bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități, în cazul în care respectivele bunuri i-au fost livrate în Comunitate de una dintre următoarele persoane:

(a) o persoană neimpozabilă;

(b) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta este scutită în temeiul articolului 136;

(c) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta face obiectul unei scutiri pentru întreprinderi mici, prevăzută la articolele 282-292, și se referă la bunuri de capital;

(d) alt comerciant persoană impozabilă, în măsura în care TVA a fost aplicată livrării de bunuri de către acesta în conformitate cu regimul marjei."

12 Potrivit articolului 316 alineatul (1) din această directivă:

„(1) Statele membre acordă comercianților persoane impozabile dreptul de a opta pentru aplicarea regimului marjei următoarelor operațiuni:

(a) livrarea de obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități, pe care însuși comerciantul persoană impozabilă le-a importat;

[…]”

13 În temeiul articolului 319 din directiva menționată, „[c]omerciantul persoană impozabilă poate aplica regimul normal de TVA oricărei livrări reglementate de regimul marjei”.

14 Potrivit articolului 320 din Directiva 2006/112:

„(1) În cazul în care un comerciant persoană impozabilă aplică regimul normal de TVA livrării unui obiect de artă, obiect de colecție sau o antichitate pe care el însuși le-a importat, acesta are dreptul de a deduce din TVA pe care are obligația de a o plăti TVA datorată sau achitată la import.

[…]

(2) Dreptul de deducere apare în momentul în care devine exigibilă TVA datorată pentru livrarea în privința căreia comerciantul persoană impozabilă optează pentru aplicarea regimului normal de TVA.”

Dreptul național

15 Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul"), în versiunea aplicabilă situației de fapt din acțiunea principală, prevede la articolul 16 alineatul (1):

„În sensul prezentei legi, prin import se înțelege intrarea pe teritoriul național de bunuri necomunitare."

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

„În cazul importului de bunuri, faptul generator și exigibilitatea taxei intervin în momentul în care ia naștere sau trebuie să ia naștere obligația de plată a taxelor la import pe teritoriul național, chiar și când datoria nu există sau este zero."

17 Articolul 68 din Legea privind TVA-ul prevede:

„(1) Creditul fiscal este acea sumă a taxei pe valoarea adăugată 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 îndeplinită 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 i-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 artă, obiecte de colecție sau antichități pe care le-au importat ei înșiși;"

22 Articolul 151 din Legea privind TVA-ul, intitulat „Dreptul la opțiune", prevede:

„(1) Comerciantul poate aplica regimul normal de TVA prevăzut de lege în ceea ce privește livrarea de bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități.

(2) Dreptul acordat potrivit alineatului (1) se exercită de către persoana respectivă pentru fiecare livrare în parte prin nemenționarea pe factura finală a faptului că se aplică regimul special potrivit acestui capitol.

[…]

(4) În cazurile specificate la alineatul (2), dreptul la creditul fiscal pentru bunurile dobândite sau importate de către persoana respectivă cărora nu li se aplică reglementarea specială a regimului marjei ia naștere în perioada fiscală în care taxa pentru următoarea livrare de bunuri a devenit exigibilă și se exercită în această perioadă."

23 Alineatul 1 punctul 19 din dispozițiile de completare a Legii privind TVA-ul prevede:

„«Bunuri second-hand» înseamnă bunuri mobile corporale uzate și determinate individual care pot fi reutilizate, în aceeași stare sau după reparații, și care pot fi folosite în scopul în care au fost create. Nu sunt considerate bunuri second-hand:

a) obiectele de artă;

b) obiectele de colecție;

c) antichitățile;

d) metalele prețioase și pietrele prețioase, indiferent de forma lor."

24 Potrivit alineatului 1 punctul 23 din dispozițiile de completare menționate, „«comerciant de bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități» înseamnă orice persoană impozabilă care, în cadrul activității sale economice, cumpără, achiziționează sau importă în scopul revânzării bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități, inclusiv atunci când are calitatea de comisionar în sensul Legii privind activitățile comerciale".

Situația de fapt din acțiunea principală și întrebările 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 făcut obiectul unui control fiscal privind, în special, perioada cuprinsă între 17 ianuarie 2003 și 31 mai 2008, în ceea ce privește obligația de plată a TVA.

27 Acest control s-a încheiat prin întocmirea unei decizii de rectificare a impunerii la 16 ianuarie 2009. În susținerea deciziei sale, serviciul fiscal competent a menționat constatarea faptului că, la momentul respectivului control, o parte din piesele uzate pe care Auto Nikolovi le importase din Elveția se afla încă în stoc și, în consecință, nu făcuse obiectul unor livrări ulterioare supuse obligației de plată a taxei. Presupunând că Auto Nikolovi optase pentru aplicarea regimului normal de TVA, în temeiul articolului 151 alineatele (1) și (4) din Legea privind TVA-ul, serviciul fiscal a refuzat recunoașterea 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 față second-hand.

28 Auto Nikolovi a contestat pe cale administrativă decizia de rectificare a impunerii la directorul direktsia „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 direktsia „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 principală, instanța de trimitere se întreabă dacă o dispoziție legislativă care amână

dreptul persoanei interesate la creditul fiscal pentru TVA-ul achitat la import, până la momentul la care bunurile second-hand importate au făcut obiectul unor livrări ulterioare impozabile, este compatibilă cu condițiile stricte de aplicare a unei astfel de amânări care rezultă din articolul 319 și din articolul 320 alineatul (1) primul paragraf și alineatul (2) din Directiva 2006/112.

38 Presupunând că o astfel de amânare nu privește importul de bunuri second-hand de către comerciantul însuși, aceasta se întreabă dacă articolul 314 literele (a)-(d) și articolul 320 alineatul (1) primul paragraf și alineatul (2) din Directiva 2006/112 au efect direct care să permită invocarea lor pentru a înlătura aplicarea dispozițiilor naționale contrare.

39 În aceste condiții, Varhoven administrativen sad a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Noțiunea «bunuri second-hand» – menționată la articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112 [...] – include și bunuri mobile uzate care nu sunt suficient individualizate (prin marcă, model, număr de serie, an de fabricație etc.) pentru a se distinge de alte obiecte de același gen, dar care sunt în schimb determinate prin caracteristici generice?

2) Formularea «astfel cum sunt definite de statele membre», cuprinsă la articolul 311 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2006/112 [...], conferă statelor membre posibilitatea de a defini ele însele noțiunea «bunuri second-hand» sau definiția acestei noțiuni din directivă trebuie să fie transpusă în mod strict în legislația națională?

3) Condiția prevăzută într-o dispoziție națională, potrivit căreia bunurile second-hand sunt determinate în mod individual, este conformă cu litera și cu spiritul definiției din dreptul comunitar a «bunurilor second-hand»?

4) Având în vedere considerentul (51) al Directivei 2006/112 […], este posibil să se considere că expresia «în cazul în care bunurile i-au fost livrate în Comunitate», cuprinsă la articolul 314 […] din Directiva 2006/112 […], include și importul de bunuri second-hand efectuat de însuși comerciantul persoană impozabilă?

5) În ipoteza în care regimul de impozitare a marjei de profit se aplică și în privința livrării de bunuri second-hand de către un comerciant persoană impozabilă care le-a importat el însuși, se impune ca persoana de la care comerciantul persoană impozabilă a achiziționat bunurile să aparțină uneia dintre categoriile de persoane prevăzute la articolul 314 literele (a)-(d)?

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

7) Articolul 320 alineatul (1) primul paragraf și alineatul (2) din Directiva 2006/112 [...] trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale în temeiul căreia dreptul comerciantului persoană impozabilă la creditul fiscal de TVA achitat cu ocazia importului de bunuri second-hand ia naștere și este exercitat în perioada în care aceste bunuri au făcut obiectul unei livrări ulterioare impozabile, în privința căreia comerciantul persoană impozabilă aplică regimul normal de impozitare?

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

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la a patra întrebare

40 Prin intermediul celei de a patra întrebări, care trebuie analizată 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, Rep., p. I-14187, 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 realizată 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 acțiunea 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 acțiunea 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 acțiunea 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 impozabilă 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, nepertinentă 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 impozabilă „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 impozabilă 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 impozabilă 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, Rep., p. I-9849, punctul 56).

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

63 În ceea ce privește articolul 320 alineatul (1) primul paragraf din directiva menționată, acesta identifică, în mod clar și necondiționat, obiectele importate a căror livrare ulterioară în temeiul regimului normal de TVA oferă comerciantului persoană impozabilă un drept de deducere a TVA-ului datorat sau achitat la import. Articolul 320 alineatul (2) din această directivă circumscrie, la rândul său, în același mod, domeniul de aplicare al regulii amânării dreptului de deducere.

64 Întrucât dispozițiile articolului 314 și ale articolului 320 alineatul (1) primul paragraf și alineatul (2) din Directiva 2006/112 apar astfel, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, efectul lor direct, care este legat de această constatare, autorizează un particular să le invoce în fața instanțelor naționale în cadrul unui litigiu precum cel din acțiunea principală împotriva unei autorități fiscale naționale în scopul de a nu se aplica o reglementare națională care ar fi incompatibilă cu această dispoziție (a se vedea în acest sens Hotărârea Flughafen Köln/Bonn, citată anterior, punctul 39).

65 Așadar, trebuie să se răspundă la a opta întrebare că articolul 314 și articolul 320 alineatul (1) primul paragraf și alineatul (2) din Directiva 2006/112 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.

Cu privire la cheltuielile de judecată

66 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:

1) **Articolul 314 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 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 Uniunea Europeană fiind supus regimului normal al taxei pe valoarea adăugată.**

2) **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 al taxei 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.

3) Articolul 314 și articolul 320 alineatul (1) primul paragraf și alineatul (2) din Directiva 2006/112 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.

Semnături