HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

28 iulie 2011 *

În cauza C-106/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia), prin decizia din 27 ianuarie 2010, primită de Curte la 25 februarie 2010, în procedura

Lidl & Companhia

împotriva

Fazenda Pública,

cu participarea:

Ministério Público,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul D. Šváby (raportor), președinte de cameră, domnii G. Arestis și J. Malenovský, judecători,

* Limba de procedură: portugheza.

avocat general: doamna V. Trstenjak,
grefier: doamna A. Impellizzeri, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 5 mai 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Lidl & Companhia, de doamnele M. Lourenço și I. Ramos, advogados;

— pentru Fazenda Pública, de doamna N. Severino, advogado;

— pentru guvernul portughez, de domnii L. Fernandes și R. Laires, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de doamna M. Afonso, în calitate de agent,

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 78 primul paragraf litera (a) și a articolului 79 primul paragraf litera (c) 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, 9/vol. 03, p. 7, rectificare în JO 2007, L 335, p. 60).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Lidl & Companhia, pe de o parte, și Fazenda Pública (Trezoreria Publică), pe de altă parte, în legătură cu includerea în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA"), a taxei pe vehicule („imposto sobre veículos", denumită în continuare „ISV") aferente achiziționării a două vehicule de la o societate portugheză importatoare de autovehicule.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Articolul 73 din Directiva 2006/112 prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării."

4 Articolul 78 primul paragraf litera (a) din această directivă precizează:

„Baza de impozitare include următoarele elemente:

(a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția TVA-ului în sine."

5 Articolul 79 din directiva menționată prevede:

„Baza de impozitare nu cuprinde următoarele elemente:

[...]

(c) sume primite de o persoană impozabilă de la client, reprezentând decontarea cheltuielilor efectuate în numele și în contul clientului și înregistrate în contabilitate într-un cont tranzitoriu.

Este necesar ca persoana impozabilă să facă dovada sumei efective a cheltuielilor prevăzute la primul paragraf litera (c) și nu poate deduce TVA-ul care poate fi eventual aplicat acestora."

6 Articolul 83 din Directiva 2006/112 prevede:

„Pentru achiziția intracomunitară de bunuri, baza de impozitare se stabilește în funcție de aceleași elemente utilizate în conformitate cu capitolul 2 în scopul determinării bazei de impozitare pentru livrarea acelorași bunuri pe teritoriul statului membru în cauză. [...]"

Reglementarea națională

Reglementarea privind TVA-ul

7 Articolul 16 din Codul privind taxa pe valoarea adăugată (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, denumit în continuare „CIVA") prevede:

„1. Fără a se aduce atingere dispozițiilor alineatului 2, baza de impozitare a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii impozabile corespunde valorii contrapartidei primite sau care urmează să fie primită din partea persoanei care achiziționează bunurile, a destinatarului sau a unui terț.

[...]

5. Baza de impozitare a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii impozabile include următoarele elemente:

a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția [TVA-ului] în sine;

[...]

6. Baza de impozitare menționată la alineatul precedent nu cuprinde următoarele elemente:

[...]

c) sumele achitate în numele și în contul persoanei care achiziționează bunurile sau al destinatarului serviciilor, înregistrate în mod corespunzător de persoana impozabilă în contabilitatea terților;

[...]”

8 Articolul 17 din CIVA precizează:

„1. Baza de impozitare a bunurilor importate corespunde valorii în vamă a bunurilor, stabilită în conformitate cu dispozițiile Uniunii Europene în vigoare.

2. Baza de impozitare cuprinde, în măsura în care acestea nu au fost deja incluse, următoarele elemente:

a) impozite, taxe vamale, prelevări și taxe datorate anterior importului sau ca urmare a acestuia din urmă, cu excepția [TVA-ului] care urmează să fie perceput;

[...]”

9 Articolul 17 din regimul TVA-ului în cadrul operațiunilor intracomunitare (Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias) are următorul cuprins:

„1. Dispozițiile articolului 16 din CIVA privind livrările de bunuri se aplică, în condiții identice, în privința calculului bazei de impozitare a achizițiilor intracomunitare de bunuri.

[...]

3. În cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri supuse accizelor sau taxei pe vehicule, baza de impozitare cuprinde aceste taxe, chiar dacă ele nu sunt înregistrate în contabilitate în mod simultan."

Reglementarea privind ISV

10 Codul privind taxa pe vehicule (Código do imposto sobre veículos), publicat în anexa la Legea nr. 22-A/2007 din 29 iunie 2007 (*Diário da República* I, nr. 124, din 29 iunie 2007, denumit în continuare „CISV"), a intrat în vigoare la 1 iulie 2007.

11 Articolul 3 alineatul 1 din CISV prevede:

„Sunt obligați la plata taxei concesionarii autorizați, concesionarii recunoscuți și particularii, astfel cum sunt aceștia definiți de prezentul cod, care pun în consum vehicule impozabile, și anume persoanele în numele cărora se emite declarația vamală de vehicule sau declarația complementară de vehicule."

12 Articolul 5 din CISV are următorul cuprins:

„1. Constituie fapte generatoare ale taxei fabricarea, montarea, admiterea sau importarea pe teritoriul național a vehiculelor a căror înmatriculare este obligatorie în Portugalia.

2. Constituie de asemenea fapte generatoare ale taxei:

a) atribuirea unui număr de înmatriculare nou și definitiv ca urmare a radierii voluntare a înmatriculării naționale însoțite de rambursarea taxei sau a oricărui alt avantaj fiscal;

[...]

d) prezența vehiculului pe teritoriul național cu încălcarea dispozițiilor prezentului cod.

3. În sensul prezentului cod, se aplică următoarele definiții:

a) «admitere» înseamnă intrarea de teritoriul național a unui vehicul care provine dintr-un alt stat membru al Uniunii Europene sau care este pus în liberă circulație pe teritoriul acestuia din urmă;

b) «importare» înseamnă intrarea pe teritoriul național a unui vehicul care provine dintr-o țară terță.

[...]"

13 Conform articolului 6 alineatul 1 din CISV, ISV devine exigibilă la momentul punerii în consum, și anume:

„a) la momentul depunerii cererii de punere în consum de către concesionarii autorizați și de către concesionarii recunoscuți;

b) la momentul prezentării de către particulari a declarației vamale de vehicule sau a declarației complementare de vehicule".

14 Articolul 16 din CISV definește particularul drept „orice persoană impozabilă care efectuează admiterea sau importarea de vehicule impozabile, noi sau de ocazie, având ca obiectiv principal satisfacerea propriilor nevoi de transport".

15 Conform articolului 27 alineatul 3 din CISV, autoritățile însărcinate cu înmatricularea nu pot accepta să înmatriculeze vehicule fără să se prezinte dovada plății, printre altele, a ISV, dacă această taxă este datorată.

16 În temeiul articolului 58 alineatul 1 din CISV, intitulat „Transferul reședinței", vehiculele deținute de persoane care își transferă reședința dintr-un alt stat membru al Uniunii sau dintr-o țară terță în Portugalia sunt scutite de la plata ISV.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

17 La 28 septembrie 2007, Lidl & Companhia a achiziționat două autovehicule. Facturile emise de furnizor și achitate de această întreprindere conțineau prețul de bază, ISV și diverse taxe. TVA-ul în cotă de 21 % a fost aplicat asupra cuantumului total.

18 La 25 ianuarie 2008, Lidl & Companhia a introdus un recurs grațios împotriva deciziei de plată a TVA-ului înregistrat în contabilitate pe cele două facturi menționate mai sus, ale căror valori ale TVA-ului constatate se ridicau la 8 601,23 euro și, respectiv, la 4 554,33 euro. La 7 aprilie 2008, directorul serviciilor financiare din regiunea Sintra 1 a respins acest recurs grațios, printr-o ordonanță notificată persoanei interesate.

19 Întrucât Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra a respins în totalitate acțiunea introdusă de Lidl & Companhia împotriva deciziei de plată a TVA-ului, aceasta din urmă a sesizat Supremo Tribunal Administrativo. În fața acestei instanțe, reclamanta afirmă că decizia luată de Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, prin care se admite teza conform căreia ISV înregistrată în contabilitate și achitată la momentul importării autovehiculelor pe teritoriul național trebuie inclusă în calculul bazei de impozitare a TVA-ului, încalcă dispozițiile articolului 16 alineatul 6 litera c) din CIVA și articolul 79 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112. Lidl & Companhia susține că, deși nu este obligată la plata ISV cu care au fost grevate mașinile pe care le-a achiziționat, această taxă a fost transferată asupra sa și a generat plata unei valori excesive a TVA-ului, a cărei rambursare o solicită.

20 Ministério Público de pe lângă instanța de trimitere consideră că ISV este o taxă „monofazică" care nu se plătește decât o singură dată, la prima introducere a vehiculului pe piața portugheză, la momentul primei înmatriculări în Portugalia. În această privință, Ministério Público susține că această taxă, al cărei fapt generator este introducerea vehiculului pe piața portugheză la momentul primei înmatriculări în Portugalia, prezintă caracteristici similare „taxei de înmatriculare" care a stat la baza Hotărârii din 1 iunie 2006, De Danske Bilimportører (C-98/05, Rec., p. I-4945). În consecință, acesta solicită sesizarea Curții cu o trimitere preliminară.

21 Având în vedere concluziile reclamantei din acțiunea principală și cele ale Ministério Público, însă considerând că includerea ISV în baza de impozitare a TVA-ului nu încalcă dreptul Uniunii, Supremo Tribunal Administrativo a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 78 primul paragraf litera (a) coroborat cu articolul 79 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112[...] trebuie interpretat în sensul că, în cadrul achizițiilor intracomunitare, nu permite să fie inclusă în baza de impozitare a TVA-ului valoarea taxei pe vehicule instituită prin Legea nr. 22-A/2007 din 29 iunie 2007?"

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitate

22 În observațiile sale, guvernul portughez contestă admisibilitatea prezentei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare.

23 În special, guvernul portughez susține că cererea nu conține suficiente precizări, în primul rând, cu privire la natura operațiunii în cauză în acțiunea principală, livrare de bunuri sau achiziție intracomunitară, iar în al doilea rând, cu privire la modul în care Lidl & Companhia ar fi suportat ISV și TVA-ul contestate și, în sfârșit, cu privire la legătura care există între litigiul din acțiunea principală și dispozițiile a căror interpretare se solicită.

24 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul unei jurisprudențe constante, în cadrul unei proceduri prevăzute la articolul 267 TFUE, care este întemeiată pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, instanța națională este singura competentă să constate și să aprecieze faptele din acțiunea principală, precum și să interpreteze și să aplice dreptul național. De asemenea, numai instanța națională care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea Hotărârea din 26 mai 2011, Stichting Natuur en Milieu și alții, C-165/09-C-167/09, Rep., p. I-4599, punctul 47 și jurisprudența citată).

25 Rezultă că întrebările preliminare privind dreptul Uniunii beneficiază de o prezumție de pertinență. Respingerea unei cereri formulate de o instanță națională nu este posibilă decât atunci când este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea ori cu obiectul acțiunii principale sau atunci când problema este de natură ipotetică ori Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (a se vedea Hotărârea din 2 decembrie 2010, Jakubowska, C-225/09, Rep., p. I-12329, punctul 28 și jurisprudența citată).

26 Or, se impune a constata că decizia de trimitere conține o descriere suficientă a cadrului juridic și factual al litigiului principal și că indicațiile furnizate de instanța de trimitere permit să se determine relevanța întrebărilor adresate. În plus, Curtea nu trebuie să repună în discuție nici calificarea drept achiziție intracomunitară a operațiunii în cauză în acțiunea principală, realizată de instanța de trimitere în cadrul întrebării preliminare, și nici considerația implicită conform căreia reclamanta din acțiunea principală a plătit TVA-ul pe cuantumul ISV și că aceasta solicită rambursarea TVA-ului. Având în vedere trimiterea efectuată de articolul 83 din Directiva 2006/112 la articolul 73 și următoarele din această directivă, interpretarea articolelor 78 și 79 din directiva menționată este, în orice caz, relevantă pentru soluționarea litigiului din acțiunea principală, indiferent dacă operațiunea în cauză în acțiunea principală constituie o livrare de bunuri sau o achiziție intracomunitară.

27 Rezultă că cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare este admisibilă.

Cu privire la fond

28 Prin intermediul întrebării adresate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă o taxă precum ISV trebuie inclusă în baza de impozitare a TVA-ului în calitate de impozit, drept, prelevare sau taxă în sensul articolului 78 primul paragraf litera (a) din Directiva 2006/112 sau dacă, dimpotrivă, ISV trebuie exclusă

din această bază de impozitare în temeiul articolului 79 primul paragraf litera (c) din această directivă.

29 Cu titlu introductiv, trebuie subliniat că, potrivit articolului 83 din Directiva 2006/112, în ceea ce privește achizițiile intracomunitare de bunuri, baza de impozitare este constituită de aceleași elemente precum cele reținute pentru stabilirea, în conformitate cu articolele 73-82 din această directivă, a bazei de impozitare pentru livrarea acelorași bunuri pe teritoriul statului membru.

30 Articolul 78 primul paragraf litera (a) din Directiva 2006/112 prevede în mod special că, pentru livrările de bunuri, baza de impozitare include impozitele, drepturile, prelevările și taxele, cu excepția TVA-ului în sine.

31 Articolul 79 primul paragraf litera (c) din directiva menționată prevede că baza de impozitare exclude sumele primite de o persoană impozabilă de la client, reprezentând decontarea cheltuielilor efectuate în numele și în contul clientului și înregistrate în contabilitate într-un cont tranzitoriu.

32 Pentru a stabili dacă o taxă precum ISV trebuie inclusă în baza de impozitare a TVA-ului sau, dimpotrivă, dacă ISV trebuie exclusă din această bază de impozitare, trebuie să se determine, pe de o parte, dacă ISV intră sub incidența noțiunii „impozite, drepturi, prelevări și taxe" în sensul articolului 78 primul paragraf litera (a) din Directiva 2006/112 și, pe de altă parte, dacă această taxă beneficiază de excepția prevăzută la articolul 79 primul paragraf litera (c) din această directivă.

33 În ceea ce privește, în primul rând, articolul 78 primul paragraf litera (a) din Directiva 2006/112, Curtea a precizat că, pentru ca impozitele, drepturile, prelevările și taxele să poată fi incluse în baza de impozitare a TVA-ului, chiar dacă acestea nu reprezintă o valoare adăugată și nu constituie contrapartida economică a livrării bunului, acestea

trebuie să prezinte o legătură directă cu această livrare (Hotărârea din 22 decembrie 2010, Comisia/Austria, C-433/09, punctul 34 și jurisprudența citată).

34 În această privință, rezultă din jurisprudență că problema dacă furnizorul de vehicule a achitat o taxă în numele său și în contul său propriu constituie un aspect determinant pentru includerea unei taxe în valoarea bunului livrat și că, în cazul unui răspuns afirmativ, contrapartida care este luată în considerare pentru calculul bazei impozabile trebuie să includă, în principiu, cuantumul taxei în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 mai 2010, Comisia/Polonia, C-228/09, punctul 40).

35 În speță, conform articolului 3 alineatul 1 din CISV, sunt obligați la plata TVA-ului concesionarii autorizați, concesionarii recunoscuți și particularii care pun în consum vehicule impozabile, și anume persoanele în numele cărora se emite declarația vamală de vehicule sau declarația complementară de vehicule. Or, în ceea ce privește particularii, astfel cum sunt definiți la articolul 16 din CISV, reiese că aceștia nu constituie decât persoane impozabile reziduale, astfel cum a susținut Republica Portugheză în cursul ședinței.

36 Se impune, așadar, constatarea că, în principiu, taxele achitate în temeiul ISV nu au fost plătite în numele persoanei care a achiziționat vehiculul, ci de furnizorul vehiculului menționat în sensul articolului 73 din Directiva 2006/112, stabilindu-se astfel o legătură directă între operațiunea de livrare efectuată de acesta din urmă și taxa respectivă.

37 În mod similar, trebuie subliniat că, în pofida lipsei unei mențiuni exprese a livrării drept fapt generator al ISV, reiese din articolul 5 alineatul 1 din CISV că toate faptele generatoare ale acestei taxe se dovedesc a fi operațiuni efectuate în amonte și fac parte din operațiunea de livrare. Sumele achitate de furnizor în temeiul ISV ca urmare a fabricării, montării, admiterii sau importării pe teritoriul portughez de vehicule a căror înmatriculare în Portugalia este obligatorie sunt incluse, așadar, în valoarea

vehiculului livrat, după cum a susținut Republica Portugheză. Astfel, persoana care a achiziționat un vehicul supus ISV achitate de furnizorul vehiculului menționat plătește pentru o operațiune prealabilă efectuată de această persoană impozabilă.

38 Pe de altă parte, nu se poate stabili nicio legătură juridică directă între ISV și operațiunea de înmatriculare, spre deosebire de circumstanțele privind taxa în discuție în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii De Danske Bilimportører, citată anterior. Astfel, se poate constata în special că CISV prevede mai multe ipoteze în care ISV nu este datorată, chiar dacă are loc înmatricularea unui vehicul care intră în domeniul său de aplicare. Aceasta este situația în special în cazul scutirii acordate în temeiul articolului 58 alineatul 1 din CISV în privința vehiculelor deținute de persoane care își transferă reședința în Portugalia. În această privință, este relevantă de asemenea circumstanța că atât faptul generator, cât și exigibilitatea ISV sunt anterioare operațiunii de înmatriculare, astfel cum reiese din articolul 27 din CISV, conform căruia un vehicul impozabil poate fi înmatriculat doar dacă au fost plătite toate taxele și drepturile aferente acestuia.

39 Prin urmare, o taxă precum ISV trebuie considerată ca având o legătură directă cu livrarea vehiculelor care intră în domeniul său de aplicare și, în consecință, trebuie inclusă în baza de impozitare a TVA-ului în temeiul articolului 78 primul paragraf litera (a) din Directiva 2006/112.

40 În ceea ce privește, în al doilea rând, articolul 79 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112, nu se poate susține în mod valabil că cheltuielile suportate în temeiul ISV de un concesionar autorizat sau de un concesionar recunoscut au fost efectuate în numele și în contul persoanei care a achiziționat vehiculul în cauză. În acest sens, este suficient să se constate, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 35 din prezenta hotărâre, că persoanele supuse la plata ISV sunt furnizorii de vehicule, iar nu persoanele care le achiziționează (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Comisia/Austria, citată anterior, punctul 48).

41 Prin urmare, o taxă precum ISV nu poate fi exclusă din baza de impozitare a TVA-ului în temeiul articolului 79 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112.

42 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că o taxă precum ISV în cauză în acțiunea principală, al cărei fapt generator are o legătură directă cu livrarea unui vehicul care intră în domeniul de aplicare al acestei taxe și care este achitată de furnizorul acestui vehicul, este cuprinsă în noțiunea „impozite, drepturi, prelevări și taxe", în sensul articolului 78 primul paragraf litera (a) din Directiva 2006/112, și trebuie inclusă, în temeiul acestei dispoziții, în baza de impozitare a TVA-ului aplicat livrării vehiculului menționat.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 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 șaptea) declară:

O taxă precum taxa pe vehicule (imposto sobre veículos) în cauză în acțiunea principală, al cărei fapt generator are o legătură directă cu livrarea unui vehicul care intră în domeniul de aplicare al acestei taxe și care este achitată de furnizorul acestui vehicul, este cuprinsă în noțiunea „impozite, drepturi, prelevări și

taxe", în sensul articolului 78 primul paragraf litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, și trebuie inclusă, în temeiul acestei dispoziții, în baza de impozitare a TVA-ului aplicat livrării vehiculului menționat.

Semnături