

Conf. univ. dr. **Adrian M. Truichici**

cercetător științific asociat

la Institutul de Cercetări Juridice

„Acad. Andrei Rădulescu”

al Academiei Române

avocat în Baroul București

Dr. Luiza Neagu

avocat

în Baroul București

DREPT FISCAL JURISPRUDENȚA CURȚII DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE

Universul Juridic

București

- 2017 -

CAPITOLUL I

NOȚIUNI ȘI PRINCIPII APLICABILE ÎN DREPTUL FISCAL	11
1. Principiul securității juridice. Restituiri acordate necuvenit în sectorul produselor care fac obiectul unui regim unic de prețuri	11
2. Moment relevant pentru determinarea calității de mijloc de transport nou în vederea impozitării sale. Achiziție intracomunitară a unui vehicul nou. Utilizarea imediată a bunului cumpărat în statul membru de achiziție sau într-un alt stat membru înainte de transportul către destinația finală. Termen în care începe transportul bunului către locul de destinație. Durata maximă a transportului	14
3. Recuperarea sumelor plătite necuvenit. Consecințele taxelor percepute cu încălcarea dreptului comunitar asupra prețurilor mărfurilor	21
4. Discriminare fiscală. Efectele acordurilor de liber schimb. Catalogare drept similare a produselor care diferă între ele atât din punctul de vedere al modului de fabricație, cât și al caracteristicilor acestora	24
5. Obligația de a formula o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare	29
6. TVA. Prestări de servicii. Interpretarea corectă a termenului „contravaloare”	32
7. A șasea directivă de armonizare a TVA. Noțiunea de sediu permanent. Instalație destinată unei activități comerciale (de exemplu, exploatarea jocurilor mecanice) pe o navă care navighează în apele oceanice în afara teritoriului național	34
8. Principiul proporționalității. Taxă de coresponsabilitate în sectorul cerealelor. Caracterul discriminatoriu al regimului de taxare	37
9. A șasea directivă TVA. Decizia 2004/290/CE. Aplicarea de către un stat membru a unei măsuri derogatorii. Autorizare. Noțiunea „lucrări de construcții”. Interpretare. Includerea livrărilor de bunuri. Posibilitatea unei aplicări parțiale a acestei derogări. Restricții	41
10. Noțiunea de „lapte praf degresat” în sensul reglementării comunitare pentru ajutoarele la lapte praf degresat. Protecția încrederii legitime și a securității juridice în momentul recuperării ajutoarelor plătite nedatorat	46
11. Exigibilitate. Taxă pe valoarea adăugată. Prestări de servicii de transport și de expediere. Data încasării prețului și cel târziu în a 30-a zi de la data prestării. Emitere anterioară a facturii	52
12. Principiul securității juridice. Principiul protecției încrederii legitime. Recalificare de către administrația fiscală națională a unei operațiuni drept activitate economică supusă TVA-ului. Reglementare națională care condiționează exercitarea dreptului de deducere de înregistrarea în scopuri de TVA a operatorului vizat și de depunerea unui decont de taxă	57
13. Controlul intrărilor și ieșirilor de numerar din Uniunea Europeană. Obligația de declarare. Încălcare. Sancțiuni. Proporționalitate	65
14. Principiul cooperării loiale. Principiile echivalenței și efectivității. Reglementare națională de stabilire a modalităților de rambursare cu dobândă a taxelor	

percepute fără a fi datorate. Executarea deciziilor judecătorești referitoare la astfel de drepturi la rambursare conferite de ordinea juridică a Uniunii. Rambursare eşalonată pe cinci ani. Condiționarea rambursării de existența unor fonduri percepute în temeiul unei taxe. Inexistența posibilității executării silite69

CAPITOLUL II

LIBERA CIRCULAȚIE A MĂRFURILOR ȘI BUNURILOR79

15. Reglementările comunitare în domeniul liberei circulații a mărfurilor și al libertății de a presta servicii. TVA la import. Aplicare în cazul autoturismelor private79
16. Libera circulație a bunurilor. Controalele sanitare efectuate la frontieră cu ocazia importurilor de animale sau de carne destinate alimentației. Măsură cu efect echivalent cu cel al restricțiilor cantitative82

CAPITOLUL III

NOȚIUNILE „PERSONĂ IMPOZABILĂ” ȘI „ACTIVITĂȚI ECONOMICE”88

17. Persoană impozabilă care desfășoară în același timp activități economice, taxate sau scutite, și activități neeconomice. Drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor. Cheltuieli în legătură cu emisiunea de acțiuni și de titluri de participare atipice. Repartizarea TVA-ului aferent intrărilor în funcție de caracterul economic al activității. Calcularea pro rata de deducere88
18. Activități economice în sensul articolului 12 din Directiva 2006/112. Noțiunea de persoană impozabilă. Vânzarea de terenuri construibile. Nededucerea TVA-ului aferent intrărilor92
19. Interpretarea articolelor 4 și 13 secțiunea B litera (d) punctul (5) din A șasea directivă. Persoană plătitoare de impozit. Activitățile unui holding100
20. Noțiunile „prestări de servicii efectuate cu titlu oneros” și „activitate economică”. Vânzare de creanțe incerte. Preț de vânzare inferior valorii nominale a acestor creanțe. Asumarea de către cumpărător a operațiunilor de recuperare a creanțelor menționate și a riscului de neplată de către debitori103
21. Calificarea drept transfer către alt stat membru. Condiția returnării bunului în statul membru din care a fost expedit sau transportat inițial. Prelucrarea fizică în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul său. Returnarea către persoana impozabilă în statul membru din care a fost expedit sau transportat inițial107
22. Identificarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA. Refuzul de a atribui un număr de identificare în scopuri de TVA pentru motivul că persoana impozabilă nu dispune de mijloacele materiale, tehnice și financiare pentru exercitarea activității economice declarate. Legalitate. Luptă împotriva evaziunii fiscale. Principiul proporționalității111
23. Calitatea de persoană neimpozabilă în scopuri de TVA. Noțiunea „organism de drept public”. Societate pe acțiuni însărcinată cu prestarea de servicii în materie de planificare și de gestiune a serviciului de sănătate din Regiunea Autonomă Azore. Stabilirea modalităților acestor servicii, inclusiv remunerarea lor, în contracte-program încheiate între această societate și această regiune116

24. Calificarea unei activități comerciale drept „livrare de bunuri” sau drept „prestare de servicii”. Furnizarea de preparate culinare sau de alimente care pot fi consumate imediat la standuri sau lângă vehicule de fast-food. Furnizarea de pop-corn și de chipsuri „tortilla” („nachos”) într-un cinematograf în vederea consumului imediat. Furnizor de servicii de catering la domiciliu. Interpretarea termenului „alimente”	126
25. Persoane impozabile. Interpretarea termenilor „în mod independent”. Organism al unei municipalități. Activități economice în care o unitate organizațională a unei municipalități se angajează într-o altă calitate decât cea de autoritate publică. Posibilitatea de a califica o astfel de unitate drept „persoană impozabilă” în sensul dispozițiilor din Directiva 2006/112	140

CAPITOLUL IV

Operațiuni impozabile și impozitele naționale	147
26. Operațiuni impozabile. Noțiunea „activitate economică”. Atribuirea de drepturi care permit utilizarea unei părți determinate a spectrului de radiofrecvențe rezervate serviciilor de telecomunicații	147
27. Impozite naționale pe cifra de afaceri. Drepturi și taxe care nu au caracter de impozite pe cifra de afaceri. Taxă cu caracter nefiscal, percepută societăților pentru a finanța schemele de asigurări sociale.....	152
28. Tranzacții imobiliare efectuate de persoane fizice. Calificarea acestor tranzacții drept operațiuni impozabile. Determinarea TVA-ului datorat atunci când părțile nu au prevăzut nimic cu privire la acesta cu ocazia încheierii contractului. Existența sau inexistența unei posibilități a furnizorului de a recupera TVA-ul de la dobânditor. Consecințe	154
29. Aplicarea unui impozit diferit în cazul produselor importate. Aplicarea unui impozit progresiv calculat pe baza cantității produse anual de fiecare fabrică de bere.....	158
30. Impozitul diferențiat aplicat autovehiculelor. Sistem de taxe de drum prin stabilirea unei tranșe de impozitare ce presupune mai multe categorii fiscale. Progresia normală a impozitului în favoarea automobilelor de lux de fabricație națională. Modalități de stabilire a categoriei fiscale defavorabile automobilelor importate din alte state membre	161
31. Impozitare superioară aplicată produselor importate. Taxă percepută pentru transporturile rutiere internaționale de mărfuri, în funcție de distanța parcursă pe teritoriul național și de greutatea mărfurilor în cauză	165
32. Impozit funciar pe terenurile agricole. Creștere temporară a impozitului funciar pe terenurile agricole, cu scopul de a colecta la bugetul public o parte importantă din creșterea veniturilor agricole care rezultă dintr-o modificare a cursului de schimb utilizat pentru punerea în aplicare a politicii agricole comune	168
33. Operațiuni impozabile. Încetare a activității economice impozabile. Deținere de bunuri pentru care s-a dedus TVA-ul. Regularizarea deducerilor. Perioadă de regularizare. Impozitare în temeiul articolului 18 litera (c) din Directiva 2006/112 după expirarea perioadei de regularizare	171

34. Impozite naționale pe cifra de afaceri. Drepturi și taxe care nu au caracter de impozite pe cifra de afaceri.....	177
35. Impozitul pe cifra de afaceri la importul de produse livrate de persoane de drept privat.....	179
36. Impozit financiar pe terenurile agricole. Mecanismele organizării comune a pieței....	183
37. Discriminare. Condiții de reședință impuse de o legislație națională pentru a obține rambursarea unui impozit.....	186
38. Bază de impozitare. Includerea cuantumului taxelor colectivităților locale de ocupare a subsolului plătite de societatea concesionară a rețelei de distribuție a gazelor în baza de impozitare a TVA-ului aplicabil prestației furnizate de această societate societății însărcinate cu comercializarea gazelor	189

CAPITOLUL V

REGIMUL FISCAL.....	194
39. Regimul fiscal al mărfurilor în tranzit. Efectele GATT în cadrul dreptului comunitar. Uniune vamală, libera circulație a mărfurilor, libertatea tranzitului comunitar. Aplicarea de taxe de tranzit în privința mărfurilor aflate în tranzit pe teritoriul unui stat membru și care provin dintr-un alt stat membru sau au ca destinație un alt stat membru	194
40. Regimul fiscal diferit aplicat automobilelor de ocazie importate și celor înmatriculate în statul membru respectiv. Limitarea termenului de circulație a automobilelor înmatriculate în străinătate și destinate importului definitiv. Formalitățile vamale diferite aplicate automobilelor de ocazie importate și celor asamblate național	199

CAPITOLUL VI

ACCIZE ȘI DATORIA VAMALĂ.....	206
41. Acciza aplicată berii. Rambursare la export. Compensare la import. Rată a pierderii între must și produsul finit.....	206
42. Regimul fiscal al alcoolului. Monopolul asupra alcoolului. Regimul fiscal al băuturilor alcoolice de origine comunitară	208
43. Vânzare la distanță și transport de băuturi alcoolice din alt stat membru. Acciză pe anumite ambalaje de băuturi. Scutire în cazul includerii ambalajelor într-un sistem de reținere a garanției pentru ambalaj și de returnare. Cerința unei autorizații de vânzare cu amănuntul a băuturilor alcoolice. Monopol de vânzare cu amănuntul a băuturilor alcoolice. Justificare. Protecția sănătății	213
44. Codul vamal comunitar. Regim de tranzit extern. Nașterea datoriei vamale. Sustragere sau nesustragere de sub supravegherea vamală. Neexecutare a unei obligații. Prezentare tardivă a mărfurilor la biroul de destinație. Mărfuri care au fost refuzate de destinatar și retrimise fără să fi fost prezentate la biroul vamal. Mărfuri plasate din nou în regim de tranzit extern, prin intermediul unei noi declarații. Deducerea TVA-ului la import de către transportator	230

45. Regimul general al produselor supuse accizelor. Impozitarea mărfurilor de contrabandă. Mărfuri puse în consum într-un stat membru și transportate către un alt stat membru. Stabilirea statului membru competent. Dreptul statului de tranzit de a impozita mărfurile menționate	238
46. Accize la bere. Mici fabrici de bere independente. Acciză redusă. Condiții. Absența unei producții sub licență. Producție conform unui procedeu de fabricație aparținând unui terț și autorizat de acesta. Utilizare autorizată a mărcilor acestui terț	242

CAPITOLUL VII

TVA – DREPT DE DEDUCERE, SCUTIRI ȘI RAMBURSARE	247
47. Taxă pe valoarea adăugată. Drept de deducere. Regularizarea deducerilor. Achiziționarea unei suprafețe de teren și a construcțiilor edificate pe aceasta din urmă, în vederea demolării acestor construcții și a realizării unui proiect imobiliar pe suprafața de teren respectivă	247
48. Restituirea TVA-ului persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării. Certificat privind calitatea de persoană plătitoare de impozit. Efect juridic. Restituirea TVA-ului persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității. Noțiunea de sediu al activității economice	253
49. Scutire TVA. Negocierea de credite. Operațiuni privind plățile și viramentele. Existența a două prestări de servicii distincte sau a unei prestații unice. Cheltuieli suplimentare facturate cu ocazia utilizării anumitor moduri de plată pentru servicii de telefonie mobilă	260
50. Rambursare TVA. Termen. Dobânzi. Compensare. Principiile neutralității fiscale și proporționalității. Protecția încrederii legitime	266
51. TVA. Directiva 2006/112/CE. Drept de deducere. Refuz din cauza unor fraude sau nereguli săvârșite anterior sau ulterior livrării	273
52. TVA. Directiva 2006/112/CE. Scutiri pentru operațiunile intracomunitare. Persoană care achiziționează bunurile neidentificată în scopuri de TVA. Obligația vânzătorului de a proba autenticitatea semnăturii persoanei care achiziționează bunurile sau a reprezentantului acesteia. Principiile proporționalității, securității juridice și protecției încrederii legitime. Efect direct	279
53. Drept de deducere TVA. Condiții de exercitare. Măsuri naționale pentru lupta împotriva fraudei. Practică a autorităților fiscale naționale. Refuzul dreptului de deducere în cazul unui comportament nelegal al emitentului facturii aferente bunurilor sau serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept. Sarcina probei. Obligația persoanei impozabile de a se asigura cu privire la comportamentul legal al emitentului acestei facturi și de a-l dovedi	285
54. TVA. Deducerea taxei plătite pentru un bun de capital	294
55. Drept de deducere TVA. Diminuarea valorii dreptului de deducere în cazul încălcării obligației de a utiliza o casă de înregistrare	299
56. A șasea directivă TVA. Scutiri pentru activități de interes general. Prestare de îngrijiri medicale. Extragerea și cultura de celule cartilaginoase în vederea reimplantării în corpul pacientului	307

CAPITOLUL VIII**PRIME DE DENATURARE312**

57. Prime pentru denaturarea cerealelor panificabile acordate în mod neregular atunci când grâul și secara denaturate mai pot fi utilizate pentru consumul uman sau atunci când nu au fost respectate standardele metodei de referință stabilite de anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 1403/69312
58. Prime de denaturare plătite nedatorat. Perceperea de dobânzi cu ocazia unei astfel de recuperări. Principiul nediscriminării316

CAPITOLUL IX**GATT – ACORDUL GENERAL PENTRU TARIFE ȘI COMERȚ320**

59. Efecte ale consolidării taxelor în cadrul Acordului General pentru Tarife și Comerț. Majorarea unilaterală a nivelului Tarifului Vamal Comun prin perceperea adițională a unor drepturi sau taxe cu caracter național320

NOȚIUNI ȘI PRINCIPII APLICABILE ÎN DREPTUL FISCAL

1

Principiul securității juridice. Restituiri acordate necuvenit în sectorul produselor care fac obiectul unui regim unic de prețuri

Dreptul comunitar nu împiedică aplicarea, în litigiile referitoare la recuperarea de autoritățile statelor membre a sumelor plătite în mod necuvenit operatorilor economici cu titlu de restituiri la export, a principiului securității juridice, derivat din dreptul național, în temeiul căruia avantajele financiare acordate din greșeală de autoritatea publică nu pot fi recuperate dacă greșeala comisă nu se datorează unor informații inexacte furnizate de către beneficiar sau dacă această greșeală, în ciuda faptului că informațiile furnizate au fost inexacte, dar furnizate cu bună-credință, putea fi evitată cu ușurință.

↳ CJCE, Hotărârea din 5 martie 1980, cauza 265/78, H. Ferwerda BV împotriva Produktschap voor Vee en Vlees

Tipul și obiectul

Cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare privind interpretarea Regulamentului (CEE) nr. 1957/69 al Comisiei din 30 septembrie 1969 privind normele de aplicare suplimentare referitoare la acordarea de restituiri la export în sectorul produselor care fac obiectul unui regim unic de prețuri, introdusă în fața CJCE, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de College van Beroep voor het Bedrijfsleven¹ din Haga.

Situația de fapt

Societatea comercială Ferwerda, cu sediul în Rotterdam, a expedit, în anul 1976, carne congelată având ca destinație nave de croazieră aflate în apele insulei Bermude, completând două declarații de export, din 16 martie 1976 și 2 noiembrie același an, în urma cărora a fost stabilită prefinanțarea restituirii la export spre țări terțe, potrivit Regulamentului (CEE) nr. 441/69 al Consiliului din 4 martie 1969².

¹ Instanța de apel în contenciosul administrativ pentru probleme economice din Țările de Jos.

² Regulamentul (CEE) nr. 441/69 al Consiliului din 4 martie 1969 de stabilire a normelor generale complementare privind acordarea restituirilor la export în cazul produselor supuse unui regim de preț unic, exportate neprocesate sau sub forma unor bunuri ce nu intră sub incidența anexei II la tratat (JO L 59, 10.3.1969, p. 1). Reclamantul a mai invocat în sprijinul susținerilor sale și dispozițiile Regulamentului nr. 1041/67/CEE al Comisiei din 21 decembrie 1967 (JO 314, 23.12.1967, p. 9), înlocuit ulterior de Regulamentul (CEE) nr. 192/75 al Comisiei din 17 ianuarie 1975, înlocuit de Regulamentul (CEE) nr. 2730/79 din 29 noiembrie 1979.

Această dispoziție comunitară a fost transpusă în Țările de Jos prin două circulare ale Produktschap voor Vee en Vlees¹.

În consecință, Ferwerda a solicitat acesteia restituiri la exportul celor două loturi de carne, lucru ce l-a obținut în cursul anului 1976.

Greșeala a fost observată anul următor de Produktschap, care, la 16 decembrie 1977, a solicitat reclamantei rambursarea restituirilor, susținând că acordarea acestora a fost contrară atât articolului 3 din Regulamentul (CEE) nr. 441/69, atât timp cât Bermude nu apare pe lista țărilor terțe de destinație pentru care exporturile de carne beneficiază de restituiri, cât și articolului 3 din Regulamentul (CEE) nr. 192/75, aprovizionarea navelor nefiind asimilată, în ceea ce privește dreptul la acordarea restituirilor, unui export decât dacă acesta are loc în Comunitate.

Această cerere de rambursare a fost contestată de reclamantă în fața College van Beroep voor het Bedrijfsleven, cu motivarea că beneficiul acordării restituirii era legal, textul circularei din 15 octombrie 1976 indica printre destinațiile specifice, în ceea ce privește dreptul la acordarea restituirilor, livrarea către nave maritime de aprovizionare, fără să se refere în mod expres la navele maritime din Comunitate.

De asemenea, reclamanta a susținut că a fost indusă în eroare de circulara respectivă și că Produktschap nu mai are dreptul de a cere rambursarea restituirilor.

Aceasta din urmă nu contestă redactarea ambiguă a circularei respective, dar consideră, pe de o parte, că ambiguitatea n-ar fi putut să inducă reclamanta în eroare și, pe de altă parte, articolul 6 alineatul 5 din Regulamentul (CEE) nr. 1957/69 o împiedică, în orice caz, să renunțe la a cere rambursarea restituirilor.

Considerând că litigiul ridică probleme de interpretare a dreptului comunitar, instanța națională a suspendat judecata și, prin Hotărârea din 15 decembrie 1978, a sesizat Curtea de Justiție, în conformitate cu articolul 177 din tratat, formulând următoarele **întrebări preliminare**:

1) Articolul 6 alineatul (5) din Regulamentul (CEE) nr. 1957/69² trebuie interpretat în sensul că principiul securității juridice, înscris într-o legislație internă sau aplicat în temeiul unei legislații interne, nu se poate opune unei cereri de rambursare a unei restituiri?

2) Articolul 6 alineatul (5) din Regulamentul (CEE) nr. 1957/69 trebuie interpretat în sensul că o hotărâre, care prevede rambursarea unei restituiri, nu poate fi examinată în baza principiului securității juridice, derivat din dreptul comunitar?

3) În cazul în care răspunsurile la întrebările 1) și 2) sunt în sensul că nu este posibilă invocarea în astfel de cazuri a principiului securității juridice de drept național sau comunitar, articolul 6 alineatul (5) din Regulamentul (CEE) nr. 1957/69 se opune, de asemenea, unei acțiuni în daune-interese, introdusă de către exportator împotriva autorității care a solicitat rambursarea restituirii și întemeiată chiar pe aceleași fapte și împrejurări care pot să justifice recurgerea la principiul securității juridice, dacă această recurgere nu a fost exclusă prin articolul 6 alineatul (5)?

¹ În conformitate cu anexele la circularele respective, un operator economic poate pretinde, în ceea ce privește produsele respective, restituirea pe motiv de livrări către „destinații specifice” (leveranties aan bijzondere bestemmingen), o notă indicând printre aceste destinații „livrarea către nave maritime de aprovizionare” (leveranties voor de bevoorrading van zeeschepen), reluând termenii articolului 3 din Regulamentul (CEE) nr. 192/75, însă omițând să precizeze că în acest articol se face referire la „navele care aprovizionează în Comunitate”.

² JO L 250, 4.10.1969, p. 1.

Motivarea instanței comunitare

Respect pentru oameni și cărți

Sistemul general de dispoziții financiare ale tratatului este dominat de principiul general de egalitate, care cere ca situațiile comparabile să nu fie tratate în mod diferit, cu excepția cazului în care o diferențiere este justificată în mod obiectiv.

Rezultă că veniturile care alimentează bugetul comunitar și avantajele financiare care sunt în sarcina acestui buget trebuie să fie reglementate și aplicate astfel încât să constituie o sarcină uniformă sau să confere beneficii uniforme tuturor celor care îndeplinesc condițiile stabilite de dispozițiile comunitare referitoare la aceste sarcini sau beneficii.

Litigiile referitoare la restituirea sumelor percepute în numele Comunității sunt de competența instanțelor naționale și trebuie soluționate de acestea în temeiul legislației naționale, în măsura în care dreptul comunitar nu a prevăzut dispoziții în acest sens.

În acest context, instanțelor din statele membre le revine sarcina de a asigura, prin aplicarea principiului de cooperare enunțat la articolul 5 din tratat, protecția juridică care derivă din efectul direct al dispozițiilor comunitare, atât al celor care stabilesc obligații pentru justițiabili, cât și al celor care le acordă drepturi.

Ordinea juridică internă din fiecare stat membru are competența de a desemna instanțele competente și de a reglementa normele procedurale ale acțiunilor în justiție menite să asigure apărarea drepturilor conferite justițiabililor prin efectul direct al legislației comunitare, dat fiind că aceste norme nu pot fi mai puțin favorabile decât cele referitoare la acțiuni similare de natură internă și că în niciun caz aceste norme nu pot fi reglementate astfel încât exercitarea drepturilor pe care instanțele naționale au obligația să le apere să devină practic imposibilă.

Aceste considerații își găsesc la fel de bine expresia în cazul unei trimiteri explicite la legislația națională, așa cum face articolul 8 din Regulamentul (CEE) nr. 729/70, care prevede obligația statelor membre, care acționează în numele Comunității, de a recupera avantajele financiare care au fost acordate în mod necorespunzător, însă adaugă faptul că această recuperare va avea loc în conformitate cu actele cu putere de lege și actele administrative naționale.

Cu toate că ansamblul formalităților care sunt asociate recuperării veniturilor comunitare este încredințat autorităților statelor membre, aplicarea unei norme naționale de echitate¹, care permite administrației să scutească de impunerile datorate, este exclusă, fiind vorba de venituri comunitare, în cazul în care aceasta ar avea drept efect modificarea sferei de aplicare a dispozițiilor de drept comunitar referitoare la baza de calcul, la condițiile de impozitare sau la mărirea unei taxe stabilite de către aceasta².

Principiul securității juridice la care se referă instanța națională își găsește expresia, în ceea ce privește recuperarea de autoritatea publică a restituirilor la export acordate necuvenit, la articolul 9 alineatul (1) din *În-en Uitvoerwet*³.

¹ Härteklausele.

² Hotărârea din 28 iunie 1977, *Balkan* (118/76, Rec., 1977, p. 1177).

³ Legea olandeză privind importurile și exporturile din 5 iulie 1962, *Staatsblad* 1962, nr. 925, p. 741. Conform articolului 9 alineatul (1), o restituire poate fi retrasă în cazul în care informațiile furnizate în vederea obținerii acesteia par a fi inexacte sau incomplete și, prin urmare, o decizie diferită ar fi fost luată dacă împrejurările exacte ar fi fost cunoscute complet în momentul examinării sale.

În cazul în care nu este de competența Curții de Justiție să interpreteze în cadrul unei acțiuni pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare dispoziția națională respectivă și nici să stabilească sfera exactă de aplicare a acesteia, este necesar, cu toate acestea, să se constate că în temeiul principiului securității juridice, bazat pe legislația națională, în temeiul căreia avantajele financiare acordate necuvenit unui operator economic nu pot fi recuperate în cazul în care eroarea comisă nu s-a datorat unor informații inexacte furnizate de către beneficiar sau în cazul în care, cu toate că aceste informații erau inexacte, dar furnizate cu bună-credință, eroarea putea fi evitată ușor, nu se opune, în stadiul actual al legislației comunitare, unui principiu general al acestei legislații.

Soluția instanței comunitare

Dreptul comunitar, în forma sa actuală, și, în special, articolul 6 alineatul (5) din Regulamentul (CEE) nr. 1957/69 al Comisiei nu împiedică aplicarea, în litigiile referitoare la recuperarea de autoritățile statelor membre a sumelor plătite în mod necuvenit operatorilor economici cu titlu de restituiri la export, principiului securității juridice, derivat din dreptul național, în temeiul căruia avantajele financiare acordate din greșeală de autoritatea publică nu pot fi recuperate dacă greșeala comisă nu se datorează unor informații inexacte furnizate de către beneficiar sau dacă această greșeală, în ciuda faptului că informațiile furnizate au fost inexacte, dar furnizate cu bună-credință, putea fi evitată cu ușurință.

Conform articolului 9 alineatul (1), o restituire poate fi retrasă în cazul în care informațiile furnizate în vederea obținerii acesteia par a fi inexacte sau incomplete și, prin urmare, o decizie diferită ar fi fost luată dacă împrejurările exacte ar fi fost cunoscute complet în momentul examinării sale.

2

Moment relevant pentru determinarea calității de mijloc de transport nou în vederea impozitării sale. Achiziție intracomunitară a unui vehicul nou. Utilizarea imediată a bunului cumpărat în statul membru de achiziție sau într-un alt stat membru înainte de transportul către destinația finală. Termen în care începe transportul bunului către locul de destinație. Durata maximă a transportului

Desemnarea unei operațiuni drept livrare sau achiziție intracomunitară nu poate depinde de respectarea vreunui termen în care ar trebui să înceapă sau să se încheie transportul bunului în cauză din statul membru de livrare către statul membru de destinație. Stabilirea caracterului intracomunitar al operațiunii trebuie să se efectueze printr-o apreciere globală a tuturor circumstanțelor obiective, precum și a intenției cumpărătorului, cu condiția ca aceasta să fie susținută de elemente obiective ce permit identificarea statului membru în care se preconizează utilizarea finală a bunului în cauză.

Aprecierea faptului dacă un mijloc de transport care face obiectul unei achiziții intracomunitare este nou în sensul articolului 2 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie să se raporteze la momentul livrării bunului respectiv de către vânzător cumpărătorului.

✍ CJUE, Camera a doua, Hotărârea din 18 noiembrie 2010, cauza C-84/09

Tipul și obiectul

Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în cadrul unui litigiu între X și Skatteverket¹, având ca obiect o decizie de interpretare în materie fiscală a Skatterättsnämnden² privind aplicarea taxei pe valoarea adăugată³ în Suedia la achiziționarea unui velier nou într-un alt stat membru, privește interpretarea articolului 2, a articolului 20 primul paragraf și a articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată⁴.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

X, un particular cu reședința în Suedia, dorește să achiziționeze în Regatul Unit, pentru folosința personală, un velier nou cu o lungime de peste 7,5 metri. După livrare, X intenționează să îl utilizeze pentru activități de petrecere a timpului liber în statul membru de livrare o perioadă cuprinsă între trei și cinci luni, navigând astfel cu această navă mai mult de 100 de ore.

Alternativ, nava respectivă ar putea, imediat după livrare, să fie transportată în afara Regatului Unit și utilizată în mod similar în alte state membre decât Regatul Suediei.

În ambele ipoteze, această navă ar fi transportată, după utilizarea preconizată, pe cale maritimă până la destinația sa finală în Suedia.

Pentru a cunoaște consecințele fiscale ale operațiunii prevăzute, X a solicitat o decizie de interpretare în materie fiscală a Skatterättsnämnden privind problema dacă achiziția ar fi taxată în Suedia.

Skatterättsnämnd a concluzionat că ar trebui ca în ambele cazuri să se considere că X a efectuat o achiziție intracomunitară a unui mijloc de transport nou, pentru care acesta ar trebui să plătească TVA-ul în Suedia.

Autoritatea respectivă a considerat că velierul, livrat de șantierul naval, trebuie considerat drept un mijloc de transport nou, dat fiind că, în momentul în care X ar obține dreptul de a dispune de acest velier în calitate de proprietar, acesta va fi fost utilizat timp de mai mult de trei luni de la prima punere în folosință și nu va fi navigat mai mult de 100 de ore.

Faptul că aceste condiții nu ar mai fi îndeplinite la sosirea respectivei nave în Suedia nu ar avea vreun efect asupra acestei aprecieri. În plus, Skatterättsnämnden a considerat că

¹ Administrația fiscală suedeză.

² Comisie de drept fiscal.

³ Denumită în continuare „TVA-ul”.

⁴ JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.