

UNELE REFLECȚII PRIVIND PRACTICA JUDICIARĂ ALE CURȚII EUROPENE ÎN DOMENIUL FISCAL

ALEXANDRU ARMEANIC, *conf.univ.,dr,*
Academia de Studii Economice din Moldova
E-mail: aarmeanic@mail.ru

Summary

The issue of the European Court of Justice's reflection on judicial practice will be analyzed in the light of decisions that establish European practice in this tax compartment, with reference to the EU's most important revenue such as the Value Added Tax. At the time of the entry into force of the Rome Tax Convention on Circulation Tax applied in the Member States, there are different tax rates, procedural differences and the structure of the tax. The European Court's comments as well as other rulings in which the Court embodies or completes VAT legislation forms an integral part of the legal basis governing VAT because they contain provisions which determine the mechanism for implementing the directives. The decisions of the European Court have become a source of law and a component part of the legal mechanism for the harmonization of legislation governing indirect taxes in the Member States of the European Union. In our research, we will present a few examples of judicial practice, demonstrating the degree of influence of the European Court in the formation of some legal institutions of the species, as well as European tax law in general.

Key words: *Value Added Tax, European Court of Justice rulings, European judicial practice in the field of taxation, interpretation of legal norms.*

JEL Classification: **K3, K34.**

1. INTRODUCERE

Problema reflecțiilor privind practica judiciară ale Curții Europene va fi analizată prin prisma unor hotăriri ce statornicește practica europeană la acest compartiment în domeniul fiscal, cu referință la cel mai important venit al Uniunii Europene cum este: Taxa pe Valoarea Adăugată. De remarcat, că impozitele directe sunt de regulă lăsate la voia reglementării țărilor membre ale Uniunii Europene și accentul fiind pus anume pe Taxa pe Valoarea Adăugată, fiind venitul primordial pentru bugetul Uniunii Europene. Ca rezultat, s-a format un spațiu unic cu privire la impozitul pe circulație. Realizarea acestui plan și-a găsit expresia în adoptarea următoarelor directive:

- *Prima directivă* (nr. 67/227/CEE din 11.04.1967) cu privire la armonizarea legislației statelor-membre despre impozitele pe circulație;
- *Directiva nr. 2* (nr. 67/322/CEE din 11.04.1967) cu privire la armonizarea legislației statelor-membre despre impozitele pe circulație structura și procedura privind aplicarea unui sistem unic a TVA;
- *Directiva nr. 3* (nr. 69/463/CEE din 09.12.1969) cu privire la armonizarea legislației statelor-membre despre impozitele pe circulație instituirea taxei pe valoare adăugată în statele-membre (această directivă permite Belgiei și Italiei de a amâna introducerea TVA până la 1.01.1972);
- *Directiva nr. 4* cu privire la TVA (nr. 71/401/CEE din 20.12.1971);
- *Directiva nr. 5* cu privire la TVA (nr. 72/250/CEE din 4.6.72);
- *Directiva nr. 6* cu privire la armonizarea legislației statelor-membre despre impozitele pe circulație sistemul unic de impozitare a valorii adăugate: condiții unice de calculare a impozitului (nr. 77/288/CEE din 17.05.1977).

Acestea și alte directive a Consiliului adoptate mai târziu, au stabilit un regim juridic unic pe teritoriul statelor-membre Uniunii Europene. Cele mai importante dintre ele sînt *Directiva nr. 1, nr. 2 și nr. 6 privind TVA.*

Prima directivă a instituit TVA-ul în Comunitate și a stabilit principiile sale de funcționare. Prevederile de bază a Directivei sînt:

- condiția pentru statele-membre de a înlocui impozitul pe circulație cu o forma unică a TVA;

- fundamentarea principiului calculării TVA, care este diferit de cel folosit în cazul impozitului pe circulație;
- determinarea ordinii de implementare a prevederilor directivei date.

Directiva nr. 2 privind TVA a completat prevederile directivei nr. 1, astfel concretizând modalitatea de realizare.

2. GRADUL DE INVESTIGARE A PROBLEMEI LA MOMENTUL ACTUAL, SCOPUL CERCETĂRII

Primele directive au stabilit baza unui sistem unic privind TVA. Totodată o serie de probleme au rămas fără reglementare, în special, determinarea sferei de aplicare a impozitului (nomenclatura mărfurilor și serviciilor, cu privire la care se aplică TVA). În corespundere cu directivele menționate, acest moment a rămas în competența statelor-membre, care de sinestătător determină lista mărfurilor și serviciilor impozitate cu TVA și scutite de acest impozit.

După aprobarea în 1977 a Directivei nr. 6, Consiliul a adoptat o serie de hotărâri de modificare și completare a primelor directive.

În baza experienței acumulate pe parcursul a 10 ani, Directiva nr. 6 trebuia să înlocuiască Directiva nr. 2 și să întărească sistemul de norme care stabilesc mecanismul unic de funcționare a TVA la nivelul statelor-membre. Prevederile Directivei date au fost implementate în legislația națională a statelor membre în decursul a 10 ani după intrarea în vigoare. Ultimul stat care a efectuat modificările necesare în legislația sa cu privire la TVA, a fost Grecia.

Sarcinile de bază a Directivei nr. 6, au fost hotărâte și aceasta de drept se consideră actul de bază în sistemul juridic a Comunității care reglementează TVA. Ca urmare normele Directivei nr. 6 precum și însăși sistema de funcționare al TVA ulterior au suferit o serie de modificări și completări.

Au fost adoptate un șir de directive, care reglementează amănunțit o varietate largă de probleme, legate de aplicarea TVA. De exemplu, Directiva nr. 8 (Nr. 79/1072/CEE din 06.12.1979) cu privire la armonizarea legislației statelor membre despre impozitele pe circulație reguli privind aplicarea TVA persoanelor care se află în afara teritoriului țării; Directiva nr. 10 (Nr. 84/386/CEE din 31.07.1984) cu privire la armonizarea legislației statelor-membre despre impozitele pe circulație - aplicarea TVA la arenda bunurilor materiale mobile.

Desigur, că un rol important la stabilirea și aplicarea corectă a sistemului juridic care reglementează TVA (ca și în alte ramuri ale dreptului european), au avut hotărârile Curții Europene.

Așadar, existența Taxei pe Valoarea Adăugată (*în continuare TVA*) în sistemul fiscal al fiecărui stat este condiția obligatorie pentru aderarea la uniune, avînd ca argument, că vărsările financiare de la TVA reprezintă unul din principalele surse de formare a bugetului Uniunii Europene. Statele-membre unde s-a instituit TVA, stabilesc mărimea cotei impozabile în limitele, stabilite în legislația europeană. (art. 12, Directiva nr. 6) ^[1].

Potrivit Directivei nr. 6^[2] obiectele impozabile cu TVA constituie: livrarea mărfurilor și serviciilor pe teritoriul statelor-membre de către subiecții impozabili în baza unei remunerări, importul mărfurilor din statele care se află în afara teritoriului vamal al uniunii, achiziționarea mărfurilor care trec frontiera statelor membre.

3. METODE ȘI MATERIALE APLICATE

Aplicarea TVA la livrarea mărfurilor pe teritoriul statelor-membre este posibil doar prin prezența condițiilor stabilite în legislația de integrare și în special Directiva nr. 6^[3] cu privire la TVA:

- mărfurile livrate trebuie să fie obiect al TVA și să nu fie incluse în lista mărfurilor scutite de acest impozit (art. 13 16) ^[4];
- livrarea mărfurilor trebuie efectuată de persoana care deține statut de subiect impozabil (art. 2, 4) ^[5];

- livrarea mărfurilor trebuie să fie parte componentă a activității economice a subiectului impozabil;
- livrarea mărfurilor trebuie efectuată sau planificată în bază de remunerare;

TVA la mărfurile care trec frontiera statelor-membre uniunii, se aplică în baza principiului *destination-based tax*, astfel, Taxa pe Valoarea Adăugată se încasează în țara de destinație a mărfii adică în țara unde este importat. Plătitor este persoana cui i-au fost livrate mărfurile prin import. Excepție fac unele tipuri de mărfuri (mărfuri obținute prin poștă, mărfurile accizate (*excise goods*) și unele tipuri de mijloace de transport (*new means of transport*)), asupra cărora va funcționa principiul *origin-based tax*, adică plata TVA se aplică la locul producerii.

Aplicarea TVA la mărfurile importate din statele care sînt situate în afara teritoriului vamal al uniunii, se realizează în corespundere cu procedura analogică procedurii de aplicare a taxei vamale pentru mărfurile importate.

TVA reprezintă unul din cele mai importante impozite din categoria celor indirecte, reglementarea căreia este o condiție esențială intru dezvoltarea pieții comune. Întru susținerea acestei idei organele statelor-membre au depus un efort esențial pentru crearea unui mecanism unic de funcționare a TVA.

Desigur, că un rol important la stabilirea și aplicarea corectă a sistemului juridic care reglementează TVA (ca și în alte ramuri ale dreptului european), au avut hotărârile Curții Europene. Primul litigiu referitor la TVA a fost examinat în 1975.

4. REZULTATE OBȚINUTE ȘI DISCUȚII

La moment, practica judiciară conține zeci de litigii care cuprind cazuri de încălcare și înțelegere incorectă a prevederilor directivelor privind TVA. De exemplu, la determinarea condițiilor necesare pentru aplicarea TVA, survineau o serie de litigii referitor la interpretarea corectă a noțiunilor ”remunerare” (consideration), „activitate economică” (economic activity) etc. Comentariile respective au fost elaborate de Curtea Europeană. Acestea precum și alte hotărâri, în care Curtea concretiza sau completa legislația privind TVA, reprezintă o parte integrantă a bazei juridice ce reglementează TVA, din motivul că conțin prevederi, care determină mecanismul de aplicare a directivelor.

Una din cele mai complexe și importante izvoare ale dreptului fiscal european reprezintă activitatea Curții Europene cu privire la interpretarea și aplicarea directivelor (în deosebi Directiva nr. 6)^[6]. Hotărârile Curții, legate de aplicarea directivelor, reprezintă prin sine o etapă a creației legislative, la finalizarea căreia directiva practic devine perfectă.

În continuare, vom prezenta spre exemplificare câteva cazuri de judecată, demonstrînd astfel gradul de influență a Curții Europene la formarea unor instituții juridice aparte precum și a dreptului european.

De exemplu, Dosarul nr. 268/83 Curtea a stabilit că persoana, care a obținut o clădire a cărei construcție este nefinalizată, nepredestinată activității comerciale, trebuie să fie privită ca „contribuabil” în contextul art. 4 (1), Directiva nr. 6^[7]. Persoana în cauză beneficiază de scutiri fiscale la TVA din momentul cînd acest imobil a început să aducă venituri impozabile.

În Dosarul Nr. 235/85 Curtea a stabilit, că prestarea serviciilor de către notari poate fi considerată, în contextul Directivei nr. 10 privind TVA^[8], ca activitate economică, exercitată independent și astfel supusă impozitării cu TVA.

În aceeași ordine de idei, după părerea Curții, sunt plătitori a TVA și încasatorul de impozite, împuterniciți de a colecta impozitele la nivel local, în cazurile, cînd activitatea lor este organizată și remunerată ca o activitate economică independentă și nu este privită ca executare a funcțiilor organelor publice.

În una din Hotărârile sale, Curtea Europeană a explicat normele Directivei nr. 6 care prevăd aplicarea TVA față de activitatea organelor administrației publice. Mecanismul TVA, stabilit în directive a fost interpretat de către Curtea Europeană. Astfel, în Dosarul nr. 89/81 prin hotărîrea din 01.04.1982 Curtea a determinat: Directiva nr. 1 stabilește principiul sistemului unic TVA, care

constă în aplicarea impozitului strict proporțional prețului mărfii și serviciului și fără a depinde de numărul fazelor în procesul de creare și realizare a mărfii. Din această schemă reiese, că impozitul nu se aplică pînă la acel moment, pînă cînd toate etapele de creare a prețului mărfii nu au fost finalizate. Respectiv impozitul este achitat de consumatorul final.

Această hotărîre a Curții a determinat structura mecanismului TVA: comerciantul A cumpără marfă de la B în scopul de a o revinde. A achită lui B prețul mărit cu suma TVA determinată proporțional prețului mărfii. Ulterior, A vinde marfa lui C care o obține pentru folosință finală. Prețul propus pentru achitare lui C, conține prețul mărfii, majorat cu suma TVA calculat. A varsă TVA în buget (organele fiscale) cu reținerea sumei, care a fost achitată de B. În această schemă A care a achitat TVA cu reținerea TVA inclus în prețul mărfii lui B, reprezintă contribuabil din punct de vedere juridic. Consumatorul final nu are statut de contribuabil, fiind însă în același moment plătitorul real care suferă astfel povara impozitului.

Directiva nr. 6 urmărește 2 scopuri de bază:

- a) armonizarea impozitului pe circulație în așa fel, încît să excludă barierele în sfera comercială din cadrul uniunii;
- b) a mări bugetul uniunii cu unul din tipurile de venituri proprii, în corespundere cu hotărîrea Consiliului din 21.04.1970 ^[9].

Potrivit normelor Directivei, TVA reprezintă unicul tip de impozit pe circulație ales pentru realizarea scopurilor propuse. Această idee este stipulată în art. 33 din a Șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 și confirmată într-o serie de hotărîri a Curții Europene. Totodată printr-o modificare efectuată la Directiva menționată Nr. 91/680/CEE ^[10], se susține că Directiva nu conține prevederi ce ar îngreuna posibilitatea funcționării și includerii noilor tipuri de impozite pe circulație. Problemele de determinare a locului prestării serviciilor și respectiv a locului plății impozitului de asemenea au fost ca obiect a litigiilor examinate de Curte.

Unul din cele mai importante a fost Dosarul Nr. 168/84 hotărîrea asupra căruia a fost pronunțată la 04.04.1985. Astfel, Curtea a menționat că esența art. 9 din Directiva nr. 6 constă în faptul de a ajuta statele membre în determinarea pentru fiecare tip de servicii un criteriu concret de determinare a locului impozitării. Dispoziția articolului stipulează că locul de prestare a serviciilor se consideră locul, unde persoana (care prestează) și-a înființat întreprinderea sa sau are o reprezentare permanentă, locul adresei permanente sau domiciliului persoanei care prestează servicii. În hotărîrea sa Curtea a determinat „locul, unde/de unde se exercită activitatea de antreprenor”. Curtea a interpretat dispoziția art. 9 și în alte hotărîri ale sale. Astfel, în Dosarul nr. 283/84 s-a stabilit, că în cazul prestării serviciilor de transport, chiar dacă o parte din ruta mijlocului de transport trece în afara teritoriului național, statul-membru poate cere plata TVA în volum deplin cu condiția, că aceasta nu contravine competenței fiscale a altor state.

Obiect al examinării în Curtea Europeană a fost și problema determinării bazei de impozitare. Una din cele mai importante hotărîri la acest capitol este cea pronunțată ca rezultat al examinării Dosarului Nr. 16/84.

Esența problemei a constat în determinare bazei TVA în cazul vînzării repetate (revînzare) a bunului. Mai des această problemă apărea în cadrul contractului de vînzare-cumpărare a automobilului, așa cum a și avut loc în litigiul între Comisie și Olanda. Analizînd dosarul, Curtea a amintit principiul sistemului unic al TVA care constă în faptul că referitor la mărfuri și servicii se aplică impozitul comun asupra circulației, stabilit proporțional prețului mărfii sau serviciului neluînd în considerație numărul fazelor producerii acestei mărfii. Ca temei pentru impozitare servește faptul livrării mărfii de către contribuabil cu condiția remunerării reciproce.

5. CONCLUZII

Practic toate aspectele aplicării TVA au fost obiect al examinării de către Curtea Europeană, în hotărîrile căreia se interpretează nu numai prevederile directivelor care reglementează impozitele indirecte, dar și principiile generale ale dreptului european referitor la TVA. De exemplu, potrivit ex-art. 95 (actual art.114) ale Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene (versiune

consolidată)^[11], li se interzice statelor-membre de a efectua acțiuni, ce ar putea duce la discriminare în sfera impozitării. Acest principiu, se răsfrânge și asupra stabilirii termenelor de plată a impozitelor. De exemplu, legislația Danemarcei a stabilit termene diferite pentru plata TVA la mărfurile de origine națională (2,5 luni) și importate (1,5 luni).

Curtea, examinând în Dosarul nr. 42/83 acțiunea cu privire la contradicția cu prevederile ex-art. 95 (actual art.114) ale Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene (versiune consolidată), a stabilit că luând în considerare faptul că TVA referitor la mărfurile de origine internă se calculează după o metodă mai complicată, existența a 2 termene diferite a fost îndreptățită.

Astfel, statele-membre, stabilind termene diferite pentru plata TVA la mărfurile de origine interne și cele importate, nu comit, după părerea Curții acțiuni de discriminare în contextul ex-art. 95 (actual art.114) ale Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene (versiune consolidată).

Din cele menționate mai sus, putem concluziona că o influență deosebită asupra aplicării normelor dreptului european o are Curtea Europeană. Hotărârile Curții au favorizat dezvoltarea legislației fiscale prin interpretarea normelor juridice și stabilirea prohibițiilor la acțiunile care nu corespund principiilor de drept european.

Reglementarea efectivă a impozitelor presupune în primul rând alegerea corectă a formelor și metodelor juridice. Elaborarea directivelor ca formă juridică și determinarea armonizării în calitate de principiu și metodă de unificare a legislației fiscale a statelor-membre, au creat condiții juridice suficiente pentru soluționarea problemelor din sfera politicii fiscale europene.

REFERINȚE:

1. Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicata în Jurnalul Oficial al Comunitarilor Europene (JOCE), constituie republicarea Directivei a 6-a, respectiv a Directivei 77/388/CE a Consiliului din 17 mai 1977 referitor la impozitul pe cifra de afaceri - sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de stabilire.
2. Directiva a 6-a, respectiv a Directivei 77/388/CE a Consiliului din 17 mai 1977.
3. Directiva a 6-a, respectiv a Directivei 77/388/CE a Consiliului din 17 mai 1977.
4. Directiva a 6-a, respectiv a Directivei 77/388/CE a Consiliului din 17 mai 1977.
5. Directiva a 6-a, respectiv a Directivei 77/388/CE a Consiliului din 17 mai 1977.
6. Directiva a 6-a, respectiv a Directivei 77/388/CE a Consiliului din 17 mai 1977.
7. Directiva a 6-a, respectiv a Directivei 77/388/CE a Consiliului din 17 mai 1977.
8. Directiva nr. 10 (Nr. 84/386/CEE din 31.07.1984) cu privire la armonizarea legislației statelor-membre despre impozitele pe circulație - aplicarea TVA la arenda bunurilor materiale mobile.
9. Notă: întrucât această trecere s-a produs abia la 21-22 aprilie 1970, când Consiliul European din Luxemburg a hotărât încetarea contribuțiilor naționale și introducerea unui nou sistem de finanțare bazat pe două resurse proprii autentice - impozitele agricole și taxele vamale - suplimentate de o a treia resursă bazată pe taxa pe valoare adăugată (TVA).
10. Articolul 33 din a Șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri — sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991, trebuie interpretat în sensul că nu se opune posibilității ca un stat membru, cu ocazia achiziționării unui teren neconstruit, să includă prestări viitoare de lucrări de construcții în baza de impozitare utilizată pentru calculul impozitelor pe cesiuni și tranzacții — precum „Grunderwerbsteuer” prevăzut de legea germană și astfel, să supună operațiunea căreia i se aplică taxa pe valoarea adăugată potrivit directivei menționate și altor impozite, cu condiția ca acestea din urmă să nu aibă caracterul de taxe pe valoarea adăugată.
11. **Versiune consolidată a Tratatului privind Uniunea Europeană și a Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene - Tratatul privind Uniunea Europeană (versiune consolidată) - Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (versiune consolidată) - Protocoale - Anexe - Declarații anexate la Actul final al Conferinței interguvernamentale care a adoptat Tratatul de la Lisabona semnat la 13 decembrie 2007 (Jurnalul Oficial C 326 , 26/10/2012 p. 0001 – 0390).**