

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 4 septembrie 2014(1)

Cauzele conexate C-144/13, C-154/13 și C-160/13

VDP Dental Laboratory NV

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

Staatssecretaris van Financiën

împotriva

X BV

și

Staatssecretaris van Financiën

împotriva

Nobel Biocare Nederland BV

[cereri de decizie preliminară formulate de Hoge Raad der Nederlanden [Regatul Țărilor de Jos])

„Legislație fiscală – Taxa pe valoarea adăugată – Scutire pentru achizițiile intracomunitare de bunuri – Articolul 140 literele (a) și (b) din Directiva 2006/112/CE – Scutire la importul de bunuri – Articolul 143 litera (a) din Directiva 2006/112/CE – Aplicarea scutirilor pentru livrările de proteze scutite în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112/CE – Deduceri – Articolul 17 alineatul (2) litera (a), în versiunea articolului 28f punctul 1 din Aseia Directivă 77/388/CEE – Efect direct – Drept de deducere pentru operațiuni scutite de legislația națională cu încălcarea dreptului Uniunii”

I – Introducere

1. Curtea este confruntată din nou(2) cu problema taxei pe valoarea adăugată la protezele dentare. Aceasta este o problemă specială deoarece, în anumite cazuri, livrarea de proteze dentare este o operațiune scutită. Cu toate acestea, există încă state membre care, în temeiul

unei norme tranzitorii, continu? s? impoziteze livr?rile de proteze dentare.

2. Curtea a analizat deja, în Hot?rârea Eurodental(3), problema efectelor acestor particularit??i asupra deducerilor de TVA ?i asupra condi?iilor de concuren?? ale furnizorilor de proteze dentare existente în diferite state membre. ?i în prezenta cerere de decizie preliminar? este vorba despre aceste condi?ii de concuren??, îns?, de aceast? dat?, în contextul scutirilor pentru achizi?iile comunitare ?i al scutirilor la importul din state ter?e. Într?adev?r, aplicarea acestora în cazul protezelor dentare nu a fost clarificat? înc?.

3. În plus, dup? prima hot?râre pronun?at? în aceast? materie, în cauza VDP Dental Laboratory(4), Curtea trebuie s? examineze din nou consecin?ele asupra dreptului de deducere ale unei scutiri acordate cu înc?lcarea dreptului Uniunii. Cu toate acestea, Hot?rârea MDDP(5), recent pronun?at?, ar trebui s? nu lase deschis? nicio întrebare în aceast? privin??.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

4. Procedurile principale au ca obiect perceperea TVA?ului pentru anii 2006-2008, motiv pentru care în spe?? sunt aplicabile atât A ?asea directiv? a Consiliului 77/388/CEE din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare(6), în versiunea în vigoare în anul 2006 (denumit? în continuare „A ?asea directiv?”), cât ?i Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?(7), care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007, în versiunea aplicabil? în anul 2008 (denumit? în continuare „Directiva TVA”). Prin urmare, normele incidente vor fi reproduse în continuare fie în versiunea Directivei TVA, fie în versiunea celei de A ?asea directive, în func?ie de perioada fiscal? pentru care trebuie interpretate.

Fapte generatoare

5. Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA, sunt supuse TVA?ului urm?toarele opera?iuni:

„(a) livrarea de bunuri efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare;

(b) achizi?ia intracomunitar? de bunuri efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre:

(i) o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare [...], în cazul în care vânz?torul este o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare [...];

[...]

(c) [...]

(d) importul de bunuri.”

6. Articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA define?te „livrarea de bunuri” drept „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”.

7. Potrivit articolului 20 primul paragraf din Directiva TVA, prin „achizi?ie intracomunitar? de bunuri” se în?elege „ob?inerea dreptului de a dispune, ca un proprietar, de bunuri mobile

corporale expediate sau transportate c?tre persoana care achizi?ioneaz? aceste bunuri, de c?tre furnizor, sau de c?tre persoana care achizi?ioneaz? bunurile sau în numele acestora, într?un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor”.

8. Potrivit articolului 30 primul paragraf, „import de bunuri” înseamnă intrarea în Comunitate a unor bunuri care nu se afl? în liber? circula?ie în sensul articolului 24 din tratat”.

Scutirea protezelor dentare

9. Conform articolului 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, statele membre scutesc urm?toarele opera?iuni:

„prestarea de servicii efectuat? în cadrul profesiei lor de c?tre tehnicienii dentari ?i livrarea de proteze dentare de c?tre denti?ti ?i tehnicieni dentari.”

10. Capitolul 1 din Titlul XIII din Directiva TVA, intitulat „Derog?ri aplicate pân? la adoptarea regimurilor definitive”, cuprinde o derogare de la această scutire în sec?iunea 1 („Derog?ri pentru statele care erau membre ale Comunit??ii la 1 ianuarie 1978”). Astfel, articolul 370 prevede:

„Statele membre care, la 1 ianuarie 1978, impozitau opera?iunile enumerate în anexa X partea A pot continua s? impoziteze respectivele opera?iuni.”

11. Anexa X partea A prevede la punctul 1 „prestarea de servicii efectuate în cadrul profesiei lor de c?tre tehnicienii dentari, precum ?i furnizarea de proteze dentare de c?tre denti?ti ?i tehnicieni dentari”.

Scutiri pentru achizi?iile intracomunitare ?i scutiri la importul de bunuri

12. Conform articolului 140 din Directiva TVA, statele membre scutesc urm?toarele opera?iuni:

(a) achizi?ia intracomunitar? de bunuri a c?ror livrare de c?tre persoane impozabile este scutit? în toate circumstan?ele pe teritoriul lor respectiv;

(b) achizi?ia intracomunitar? de bunuri al c?ror import este scutit? în toate circumstan?ele în temeiul articolului 143 literele (a), (b), (c) ?i (e)-(l);

[...]

13. Potrivit articolului 143 litera (a) din Directiva TVA, la importul din state ter?e statele membre scutesc:

„importul definitiv de bunuri a c?ror livrare de c?tre o persoan? impozabil? este scutit? în toate circumstan?ele pe teritoriul lor respectiv.”

Scutiri pentru livr?rile intracomunitare de bunuri ?i scutiri la export

14. Pentru livr?rile transfrontaliere realizate în cadrul Uniunii corespunz?toare unei achizi?ii intracomunitare, articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA prevede urm?toarea scutire:

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate c?tre o destina?ie aflat? în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunit??ii, de c?tre vânz?tor sau persoana care achizi?ioneaz? bunurile sau în numele acestora, pentru o alt? persoan? impozabil? sau pentru o persoan? juridic? neimpozabil? care ac?ioneaz? ca atare într?un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.”

15. În mod similar, articolul 146 din Directiva TVA prevede pentru export:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a) livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Comunității de către vânzător sau în contul acestuia;

(b) livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Comunității de către un client nestabilit pe teritoriul lor respectiv sau în contul acestuia [...]

[...]”

Dreptul de deducere

16. Dreptul de deducere al unei persoane impozabile pentru bunurile sau serviciile achiziționate (denumite în continuare „operațiuni efectuate în amonte”) este prevăzut, pentru anul fiscal 2006, la articolul 17 alineatele (1) și (2), în versiunea articolului 28f punctul 1 din Așasea directivă, după cum urmează:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul tranzacțiilor impozabile ale acestora, persoanele plătitoare de impozit au dreptul de a deduce din impozitul pe care sunt pasibile și îl plătesc:

(a) taxa pe valoarea adăugată exigibilă sau achitată pentru bunurile care le-au fost livrate sau pentru serviciile care le-au fost prestate sau pentru bunurile care urmează să le fie livrate sau pentru serviciile care urmează să le fie prestate de către altă persoană plătitoare de impozit;

(b) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru bunurile importate;

(c) [...]

(d) taxa pe valoarea adăugată datorată în conformitate cu articolul 28a alineatul (1) litera (a).

(3) Statele membre pot de asemenea acorda oricărei persoane plătitoare de impozit dreptul la deducerea sau restituirea taxei pe valoarea adăugată menționată la alineatul (2), în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul:

[...]

(b) operațiunilor proprii scutite conform articolului 15 [...] și articolului 28c paragrafele A și C;

[...]”

17. Articolul 28a alineatul (1) litera (a) din Așasea directivă reglementează faptul generator al achiziției intracomunitare corespunzător articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Directiva TVA(8). Articolul 15 din Așasea directivă reglementează scutirile la export prevăzute în prezent la articolul 146 din Directiva TVA(9). Articolul 28c secțiunea A cuprindea scutirea pentru livrările intracomunitare, care se regăsește acum la articolul 138 din Directiva TVA(10).

18. Dispozițiile privind dreptul de deducere ale articolului 17 alineatele (1)-(3), în versiunea articolului 28f punctul 1 din A seama directiv?, se regăsesc la articolele 167 și 168 din Directiva TVA.

B – *Dreptul național*

19. În principiu, dreptul olandez cuprinde dispozițiile susmenționate corelative din dreptul Uniunii.

20. Cu toate acestea, conform articolului 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, scutirea pentru protezele dentare prevăzută la articolul 11 alineatul (1) litera (g) punctul 1 din Legea olandeză privind TVA-ul din anul 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968) contravenea dreptului Uniunii(11) și în anul 2006, deoarece a fost transpus în dreptul național în sensul că nu este obligatoriu ca furnizorul de proteze dentare să fie dentist sau tehnician dentar.

III – **Procedurile principale**

21. Toate procedurile principale se referă la persoane impozabile olandeze care comandă proteze dentare realizate în străinătate, fie pentru a le revinde în calitate de intermediar, fie pentru a le utiliza în cadrul profesiei de stomatolog. Problema litigioasă a tuturor procedurilor principale este dacă achiziționarea de proteze dentare din străinătate este sau nu este scutită de TVA.

A – *Cauza C-144/13 (VDP Dental Laboratory)*

22. Cauza C-144/13 privește societatea olandeză VDP Dental Laboratory NV (denumită în continuare „VDP”). Pe baza comenzilor primite de la medici stomatologi, societatea solicită unor laboratoare de tehnică dentară situate atât în Uniune, cât și în afara acesteia realizarea de proteze dentare. Litigiul principal are ca obiect TVA-ul datorat de VDP în țările de Jos în primul trimestru al anului 2006 și în al treilea trimestru al anului 2008.

23. Potrivit informațiilor furnizate de instanța de trimitere, în anul 2006, VDP nu era încă tehnician dentar în sensul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA. Întemeindu-se pe articolul 11 alineatul (1) litera (g) punctul 1 din Legea olandeză privind TVA-ul, societatea a considerat că erau scutite și livrările sale de proteze. Concomitent, în pofida acestei scutiri, societatea s-a prevalat de dreptul de deducere pentru operațiunile efectuate în amonte, de data aceasta în temeiul dreptului Uniunii. Totuși, administrația fiscală olandeză a refuzat deducerea.

24. Potrivit celor prezentate de instanța de trimitere, începând cu anul 2008, VDP este tehnician dentar în sensul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA. VDP a considerat că erau scutite livrările sale de proteze și nu s-a mai prelevat de dreptul de deducere. Societatea a refuzat însă să plătească TVA-ul aferent protezelor dentare achiziționate în străinătate, datorat pentru achizițiile intracomunitare și, respectiv, pentru importul din state terțe. VDP a considerat că trebuie să beneficieze de scutirea prevăzută la articolul 140 alineatul (a) și, respectiv, la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA.

B – *Cauza C-154/13 (X)*

25. Litigiul principal din cauza C-154/13 are ca obiect TVA-ul datorat în țările de Jos de X, un cabinet stomatologic, pentru primele trei trimestre ale anului 2008. În cadrul acestei activități, X a realizat operațiuni scutite conform articolului 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, astfel încât nu avea dreptul de deducere.

26. Pentru desfășurarea activității sale, X a achiziționat proteze dentare de la un tehnician dentar stabilit în Germania. X a considerat că, în temeiul scutirii prevăzute la articolul 140 din Directiva TVA, nu trebuia să achite TVA pentru această achiziție intracomunitară. Totuși, administrația fiscală olandeză a apreciat că această scutire nu era aplicabilă, printre altele, deoarece în Germania, spre deosebire de Țările de Jos, livrarea de proteze nu este scutită de TVA conform articolului 370 coroborat cu anexa X partea A punctul 1 din Directiva TVA.

C – Cauza C-160/13 (*Nobel Biocare Nederland*)

27. Cea de a treia cauză are ca punct de plecare un litigiu privind TVA-ul datorat de societatea olandeză Nobel Biocare Nederland BV (denumită în continuare „Nobel”) pentru luna decembrie a anului 2008. Nobel a livrat în această perioadă proteze dentare unor laboratoare de tehnică dentară din Țările de Jos. Acestea proteze au fost realizate de societatea sa mamă din Suedia.

28. Administrația fiscală olandeză a perceput TVA pentru protezele achiziționate de Nobel din Suedia, considerând că este vorba despre o achiziție intracomunitară. Cu toate acestea, Nobel consideră că acestor achiziții li se aplică scutirea prevăzută la articolul 140 litera (a) din Directiva TVA.

IV – Procedura în fața Curții

29. La 21, la 27 și la 28 martie 2013, Hoge Raad der Nederlanden, pe rolul căruia sunt pendinte procedurile principale, a adresat Curții cinci întrebări preliminare în total, prin intermediul a trei cereri de decizii preliminare formulate în temeiul articolului 267 TFUE. Întrebările preliminare vizează două domenii diferite.

30. În primul rând, în cauza C-144/13 (*VDP Dental Laboratory*), instanța de trimitere formulează o întrebare preliminară referitoare la dreptul de deducere pentru anul fiscal 2006:

„Articolul 17 alineatele (1) și (2) din Așasea directivă trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care o normă juridică națională prevede, contrar dispozițiilor directivei, o scutire (motiv pentru care este exclus dreptul de deducere), persoana impozabilă are dreptul de deducere invocând articolul 17 alineatele (1) și (2) din Așasea directivă?”

31. În al doilea rând, din toate cele trei cauze rezultă următoarea întrebare referitoare la scutirea pentru achizițiile intracomunitare:

„Articolul 140 literele (a) și (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că scutirea de TVA pe care o prevede nu se aplică achiziției intracomunitare de proteze dentare? În cazul unui răspuns negativ la această întrebare, scutirea este supusă condiției ca protezele dentare să fie livrate din străinătate de către un dentist sau un tehnician dentar și/sau să fie livrate către un dentist sau un tehnician dentar?”

32. În cauza C-144/13 (*VDP Dental Laboratory*), această întrebare preliminară vizează și interpretarea articolului 143 litera (a) din Directiva TVA, care prevede scutirea la importurile din state terțe.

33. În plus, în cauza C-154/13 (X), această întrebare preliminară este completată după cum urmează:

„În măsura în care scutirea de TVA prevăzută la articolul 140 literele (a) și (b) din Directiva TVA (fie în condițiile amintite la întrebarea anterioară, fie în lipsa acestor condiții) se aplică achiziției intracomunitare de proteze dentare, această excepție se aplică în țări precum Regatul Țărilor de

Jos, care s-au conformat scutirii prevăzute la articolul 132 din Directiva TVA, și în cazul achiziției intracomunitare de proteze dentare care provin dintr-un stat membru care a aplicat regimul derogatoriu și tranzitoriu prevăzut la articolul 370 din Directiva TVA?”

34. După conexarea cauzelor pentru buna desfășurare a procedurii și în vederea pronunțării hotărârii, VDP, Nobel, Republica Estonia, Regatul Țărilor de Jos și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. La ȋedința din 19 mai 2014 au participat Nobel, Regatul Țărilor de Jos și Comisia.

V – **Aprecieri juridice**

A – *Cu privire la dreptul de deducere*

35. Astfel cum rezultă din motivarea cererii de decizie preliminară din cauza C-144/13, prin intermediul întrebării preliminare referitoare la dreptul de deducere, instanța de trimitere dorește, în esență, să afle dacă o persoană impozabilă poate invoca articolul 17, în versiunea articolului 28f punctul 1 din A ȋasea directivă, pentru a se putea prevala de dreptul de deducere și în situația în care operațiunile realizate nu au fost supuse TVA-ului întrucât dreptul național prevedea o scutire contrară dispozițiilor din dreptul Uniunii.

36. Această întrebare a fost cut deja, în contextul interpretării Directivei TVA, obiectul cauzei C-319/12 (MDDP), soluționată după primirea prezentei cereri de decizie preliminară.

37. În Hotărârea MDDP, Curtea a statuat că articolul 168 din Directiva TVA nu permite unei persoane impozabile să beneficieze atât de scutirea prevăzută de legislația națională, care este incompatibilă cu Directiva TVA, cât și de dreptul de deducere(12). Într-o asemenea situație, persoana impozabilă are doar posibilitatea de a alege între scutirea prevăzută de dreptul național, ceea ce înlocuiește dreptul de deducere, și plata TVA-ului pentru operațiunile sale, în temeiul dreptului Uniunii, pentru a beneficia astfel de dreptul de deducere.

38. Întrucât niciunul dintre participanții la prezenta procedură nu a invocat alte argumente față de cele analizate în cauza MDDP(13), nu există motive pentru a pune în discuție soluția adoptată în Hotărârea MDDP.

39. Soluția este aceeași chiar dacă în ȋedința Comisia a invocat că situația de fapt din prezenta cauză diferă de cea din cauza MDDP, întrucât VDP trebuia să invoce ulterior dreptul său de deducere. Într-adevăr, trebuie să fim de acord cu Comisia asupra faptului că VDP este confruntat cu problema de a primi ulterior de la clienții săi un preț majorat cu valoarea TVA-ului datorat, întrucât, pentru a invoca dreptul de deducere, VDP trebuia mai întâi să plătească impozitul pentru operațiunile sale scutite. În cauza MDDP, am subliniat deja că o persoană impozabilă poate eventual pretinde despăgubiri din partea respectivului stat membru, în măsura în care nu mai poate recupera de la clienții săi TVA-ul perceput ulterior(14).

40. Prin urmare, la prima întrebare preliminară trebuie să se răspundă că articolul 17, în versiunea articolului 28f punctul 1 din A ȋasea directivă, nu conferă un drept de deducere persoanelor impozabile care nu au plătit TVA pentru operațiunile realizate din cauza faptului că legislația națională prevedea o scutire contrară dreptului Uniunii.

B – *Cu privire la scutirile prevăzute la articolul 140 literele (a) și (b) și la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA*

41. În privința scutirilor pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 140 literele (a) și (b), precum și a scutirilor la importurile din state terțe în temeiul articolului 143 litera

(a) din Directiva TVA, instanța de trimitere dorește să afle dacă și, în cazul unui răspuns afirmativ, în ce condiții aceste scutiri sunt aplicabile protezelor dentare. Ambele articole condiționează scutirea de aplicarea acestei scutiri și în cazul în care ar fi vorba despre o livrare internă de bunuri.

42. Livrările interne de proteze dentare sunt scutite în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA. Totuși, această scutire se aplică numai cu condiția ca livrarea să fie efectuată de un dentist sau de un tehnician dentar. Articolul 140 literele (a) și (b), precum și articolul 143 litera (a) din Directiva TVA condiționează scutirea pentru achizițiile și, respectiv, la importurile de bunuri din state terțe de scutirea în țară a livrărilor „în toate circumstanțele”. De aceea, Regatul Țărilor de Jos – spre deosebire de restul participanților la procedură – consideră că articolul 140 literele (a) și (b), precum și articolul 143 litera (a) din Directiva TVA nu se aplică în privința protezelor dentare.

43. În opinia noastră, la această întrebare trebuie să se răspundă diferențiat. Astfel cum vom arăta în continuare, scutirea prevăzută la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA nu se aplică importurilor de proteze dentare din state terțe (punctul 1 de mai jos). Același lucru este valabil și în ceea ce privește articolul 140 litera (b) din Directiva TVA (punctul 2 de mai jos). În schimb, scutirea prevăzută la articolul 140 litera (a) trebuie apreciată în mod diferit întrucât, în condițiile stabilite la articolul 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, acest articol se aplică și achizițiilor intracomunitare de proteze dentare (punctul 3 de mai jos). Situația rămâne aceeași chiar dacă statul membru de origine a mărfii nu aplică scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA conform normei tranzitorii prevăzute la articolul 370 coroborat cu anexa X partea A punctul 1 (punctul 4 de mai jos).

1. Scutirea la importul de bunuri în temeiul articolului 143 litera (a) din Directiva TVA

44. Potrivit articolului 143 litera (a) din Directiva TVA, statele membre scutesc de TVA importul definitiv de bunuri „a căror livrare de către o persoană impozabilă este scutită în toate circumstanțele pe teritoriul lor respectiv”.

45. Formularea „pe teritoriul lor respectiv” se referă la statul membru de import. Acest lucru rezultă din compararea cu alte dispoziții, precum articolul 88, articolul 207 sau articolul 2014 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, care cuprind aceeași formulare. Acesta este motivul pentru care VDP a subliniat în mod întemeiat că livrarea bunului este scutită în statul membru de destinație și deci în statul membru în care se importă bunul.

46. Prin formularea „în toate circumstanțele”, modul de redactare a articolului 143 litera (a) din Directiva TVA ar putea să sugereze că livrarea bunului importat trebuie să fie întotdeauna scutită, independent de alte condiții. În schimb, dacă o scutire pentru livrarea de bunuri trebuie să îndeplinească condiții suplimentare, precum în speță cele prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA cu privire la calitatea pe care trebuie să o aibă furnizorul, livrarea unui bun nu ar fi astfel scutită „în toate circumstanțele”.

47. Geneza articolului 143 litera (a) din Directiva TVA confirmă interpretarea textului. Corespondentul articolului 143 litera (a) din Directiva TVA a fost articolul 14 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă. Potrivit acestuia, era scutit importul de bunuri „a căror livrare de către persoane impozabile ar fi scutită, în orice situație, pe teritoriul țării”. Articolul 14 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă se întemeiază la rândul său pe articolul 15 punctul 1 din propunerea Comisiei(15). Spre deosebire de textul articolului 14 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă la care s-a oprit Consiliul, articolul 15 punctul 1 din propunerea Comisiei făcea trimitere în mod expres la fiecare scutire prevăzută de legislațiile naționale. Această trimitere cuprindea – cu o singură excepție(16) – numai scutirile care depindeau de obiectul livrării și care erau aplicabile independent de alte condiții. Articolul nu făcea însă referire la scutirea livrărilor de proteze dentare

de c?tre denti?ti ?i de c?tre tehnicienii dentari.(17)

48. Faptul c?, ?n cele din urm?, scutirea prev?zut? la articolul 14 alineatul (1) din A ?asea directiv? a fost formulat? diferit poate fi explicat cel mai bine ?n acest context prin faptul c? scutirile individuale la care f?cea trimitere articolul 15 punctul 1 din propunerea Comisiei care depindeau ?i de alte condi?ii dec?t simplul obiect al livr?rii nu au fost preluate ?n varianta directivei adoptate de Consiliu. Prin urmare, a fost evident? necesitatea de a rezuma sub sintagma „?n toate circumstan?ele” trimiterea doar la scutirile care se aplic? ?n prezent independent de alte condi?ii.

49. Interpretarea sistematic? conduce la acela?i rezultat. Articolul 143 prevede ?n fapt la litera (k) scutirea „importului de aur de c?tre b?ncile centrale”. „Livrarea de aur c?tre b?ncile centrale” este scutit?, conform articolului 152 din Directiva TVA. Prin urmare, este vorba despre o scutire care nu se aplic? oric?rei livr?ri de aur, ci numai acelor efectuate c?tre un anumit destinatar, ?i anume o banc? central?. ?n cazul ?n care regimul prev?zut la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA ar fi interpretat exclusiv ?n sensul c? se aplic? tuturor scutirilor de livr?ri de bunuri atunci c?nd sunt ?ndeplinite condi?iile necesare, aceasta ar ?nsemna c?, potrivit acestui articol coroborat cu articolul 152 din Directiva TVA, sunt scutite ?i importurile de aur efectuate de c?tre b?ncile centrale. Astfel, articolul 143 litera (k) din Directiva TVA, care prevede tocmai acest lucru, ar fi de prisos.

50. ?n sfâr?it, av?nd ?n vedere scopul scutirii prev?zute la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA, nu exist? niciun argument care s? sus?in? o interpretare larg? a domeniului s?u de aplicare.

51. Dac? ?n propunerea de A ?asea directiv? Comisia a constatat c? aceast? scutire nu „necesit? l?muriri speciale”(18), ?n spe?? a afirmat c? obiectivul scutirii ?l reprezint? egalitatea de tratament dintre opera?iunile transfrontaliere ?i cele na?ionale. La prima vedere, aceast? afirma?ie pare plauzibil?. Totu?i, dac? se au ?n vedere ?i efectele deducerii ?n lan?ul livr?rilor, atunci nu mai poate fi ?n concluzie vorba despre nicio egalitate de tratament.

52. O aplicare extins? a scutirii prev?zute la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA are ca rezultat, dac? nu se ia ?n considerare deducerea TVA?ului ?n lan?ul livr?rilor, faptul c? la achizi?ionarea unui bun nu se na?te nicio sarcin? fiscal?, indiferent dac? bunul este achizi?ionat din ?ar? sau dintr?un stat ter?. Acest efect este generat de faptul c? scutirea care se aplic? livr?rilor interne se extinde ?i asupra importului din state ter?e.

53. Situa?ia este diferit? ?n cazul ?n care se ia ?n considerare ?i deducerea TVA?ului ?n persoana furnizorului. Scutirea livr?rilor interne de bunuri are drept urmare faptul c?, potrivit articolului 168 din Directiva TVA(19), furnizorul nu are nici dreptul de deducere pentru presta?iile pe care le?a achizi?ionat ?n vederea fabric?rii bunului. TVA?ul nedeductibil aferent acestor intr?ri greveaz? astfel definitiv livrarea de bunuri scutit? prin majorarea cheltuielilor aferente fabric?rii acestora.

54. Totu?i, situa?ia difer? de regul? la importul de bunuri din ??ri ter?e. ?n acest caz, furnizorul stabilit ?n statul ter? are ?n principiu un drept de deducere. Scutirea de TVA a bunurilor exportate corespunde ?n fapt practicii fiscale interna?ionale. ?n cazul exporturilor de pe teritoriul Uniunii, acest lucru se realizeaz? prin scutirea exportului conform articolului 146 concomitent cu acordarea dreptului de deducere conform articolului 169 litera (b) din Directiva TVA(20).

55. Prin urmare, dac? dreptul de deducere al furnizorului exist? de regul? pentru opera?iunile transfrontaliere, dar nu ?i pentru opera?iunile interne, atunci ?i scutirea prev?zut? la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA are de regul? drept efect un avantaj concuren?ial pentru m?rfurile din state ter?e. Pentru acest motiv, Regatul ??rilor de Jos a subliniat ?n mod ?ntemeiat c? ?n spe??, spre deosebire de furnizorii interni, furnizorii din state ter?e ar putea livra proteze dentare liber de

orice sarcin? fiscal? în cazul în care articolul 143 litera (a) din Directiva TVA ar trebui aplicat ?i importurilor de proteze dentare din state ter?e.

56. Asemenea denatur?ri ale concuren?ei pot fi prevenite numai dac? ?i statul ter? interzice dreptul de deducere pentru livr?rile la export. Întrucât nu aceasta va fi îns? regula, avantajul concuren?ial pentru furnizorii din state ter?e nu poate fi corectat, fie ?i par?ial, decât prin impozitarea importului de bunuri. Prin impozitarea importului, TVA?ul greveaz? ?i bunurile care provin dintr?un stat ter?. Aceast? obliga?ie fiscal? este definitiv? în m?sura în care dobânditorul bunului nu are dreptul la deducere conform articolului 168 litera (e) din Directiva TVA(21). Acest caz se întâlne?te în special atunci când dobânditorul bunului are totodat? ?i calitatea de consumator sau când bunul este revândut liber de TVA în ?ar?. Ultima situa?ie se reg?se?te în cele trei proceduri principale. Persoanele impozabile nu au niciun drept de deducere pentru achizi?ionarea de proteze dentare, întrucât revând protezele dentare f?r? a percepe TVA, conform articolului 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA.

57. Cu toate acestea, quantumul TVA?ului pl?tit pentru bunuri provenite din state ter?e va fi de regul? mai mare decât cel pentru bunurile livrate în ?ar?. În timp ce în cazul acestora din urm? quantumul TVA?ului depinde de valoarea intr?rilor(22), quantumul TVA?ului rezultat din impozitarea importului de bunuri depinde de valoarea bunului finit(23). În consecin??, prin refuzul scutirii la import conform articolului 143 litera (a) din Directiva TVA rezult? de regul? un dezavantaj concuren?ial pentru protezele din state ter?e.

58. Prin urmare, nici scutirea, nici impozitarea importului de bunuri din state ter?e, a c?ror livrare este scutit? în statul membru de destina?ie, nu ofer? o solu?ie neutr? din punct de vedere concuren?ial. În niciuna dintre aceste dou? situa?ii nu se pot impune condi?ii concuren?iale identice pentru m?rfurile autohtone ?i pentru cele provenite din state ter?e. Orice solu?ie neutr? din punct de vedere concuren?ial este plasat? în afara posibilit??ilor reglementate de Directiva TVA, întrucât aceasta ar însemna influen?area dreptului de deducere al furnizorilor din state ter?e(24).

59. În acest context, trebuie s? se invoce jurispruden?a constant? potrivit c?reia scutirile prev?zute de A ?asea directiv? sunt de strict? interpretare, dat fiind c? aceste scutiri constituie derog?ri de la principiul general potrivit c?ruia TVA?ul este perceput pentru fiecare livrare de bunuri ?i prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros de o persoan? impozabil?(25). Acest principiu se aplic? ?i în privin?a scutirilor la import. În spe??, o interpretare *stricto sensu* nu ar lipsi de efecte(26) nici scutirea prev?zut? la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA, întrucât, astfel cum am v?zut, scopul egalit??ii de tratament, urm?rit prin luarea în considerare a efectelor deducerii TVA?ului în privin?a furnizorului, nu se poate realiza mai eficient printr?o interpretare *stricto sensu* a dispozi?iei.

60. În sfâr?it, ?i dificult??ile practice majore sus?in imposibilitatea unei interpret?ri în sens larg. Aceste dificult??i au fost în mod întemeiat men?ionate atât de Regatul ??rilor de Jos, cât ?i de Comisie. De exemplu, în cazul unei interpret?ri în sens larg a scutirii prev?zute la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA, în spe?? ar trebui s? se dovedeasc? de fiecare dat? la momentul trecerii frontierei c? vânz?torul are calitatea de dentist sau de tehnician dentar în statul ter?. Asemenea dificult??i pot fi evitate dac? regimul prev?zut la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA se aplic? numai în cazurile în care scutirea pentru livrarea unui bun importat se aplic? în toate circumstan?ele, a?adar, luând în considerare numai caracteristicile respectivului bun. Caracteristicile bunului sunt în mod normal u?or de constatat în momentul în care bunul trece frontiera.

61. În concluzie, conform articolului 143 litera (a) din Directiva TVA, sunt scutite numai importurile de bunuri din state ter?e a c?ror livrare în statul membru de destina?ie este

întotdeauna scutit?, deci independent de alte condiții. Prin urmare, la întrebarea preliminară privind articolul 143 litera (a) din Directiva TVA trebuie să se răspundă că această scutire nu se aplică importului de proteze dentare.

2. Scutirea pentru achizițiile intracomunitare în temeiul articolului 140 litera (b) din Directiva TVA

62. În continuare, trebuie analizată scutirea pentru achizițiile intracomunitare de bunuri întemeiată pe articolul 140 litera (b) din Directiva TVA. Acest articol are legătură cu scutirea la importul de bunuri de la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA analizat anterior. Într-adevăr, articolul 140 litera (b) din Directiva TVA prevede scutirea, printre altele, pentru „achiziția intracomunitară de bunuri al căror import este scutit în toate circumstanțele în temeiul articolului 143 litera (a) [...]”.

63. Întrucât scutirea la care se face referire nu se aplică importurilor de proteze dentare(27), nici achizițiile intracomunitare de proteze dentare nu sunt scutite în temeiul articolului 140 litera (b) din Directiva TVA.

3. Scutirea pentru achizițiile intracomunitare în temeiul articolului 140 litera (a) din Directiva TVA

64. Totuși, achizițiile intracomunitare de proteze dentare ar putea fi scutite în condițiile prevăzute la articolul 140 litera (a) din Directiva TVA. Această scutire vizează achizițiile intracomunitare de bunuri a căror livrare de către persoanele impozabile este scutită „în toate circumstanțele” în statul membru de destinație.

65. Cu toate că articolul 140 litera (a) din Directiva TVA a fost redactat în mod evident după textul articolului 143 litera (a) din Directiva TVA, privind scutirea la importul de bunuri, aceste două articole nu pot fi interpretate în același mod. Dimpotrivă, achizițiile intracomunitare de proteze dentare sunt scutite în cazurile în care livrarea este efectuată de către un dentist sau un tehnician dentar(28). Interpretarea noastră, care diferă de cea dată articolului 143 litera (a) din Directiva TVA pe care o împărtășesc VDP, Nobel, Republica Estonia și Comisia, se întemeiază pe două motive.

66. În primul rând, o interpretare identică a celor două dispoziții ar goli de conținut scutirea pentru achizițiile intracomunitare de bunuri întemeiată pe articolul 140 litera (a) din Directiva TVA întrucât aceasta ar avea același conținut normativ cu cel al scutirii prevăzute la articolul 140 litera (b) din Directiva TVA, în măsura în care la această din urmă dispoziție se face trimitere la scutirea prevăzută la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA.

67. În al doilea rând, o interpretare diferită de cea a articolului 143 litera (a) din Directiva TVA este impusă și de articolele 90 CE și 93 CE (în prezent articolele 110 TFUE și 113 TFUE). Aceasta pentru că un act al Uniunii, precum Directiva TVA, trebuie interpretat în conformitate cu dreptul primar în ansamblul său(29).

68. Potrivit articolului 90 CE (în prezent articolul 110 TFUE), niciun stat membru nu aplică produselor altor state membre impozite interne de orice natură mai mari decât cele care se aplică produselor naționale similare. Această dispoziție are drept obiectiv asigurarea liberei circulații a mărfurilor între statele membre în condiții normale de concurență, prin eliminarea oricărei forme de protecție care poate decurge din aplicarea de impozite interne discriminatorii față de produsele provenind din alte state membre(30).

69. Asigurarea acelorași condiții de concurență este și *ratio legis* a articolului 93 DE (în

prezent articolul 113 TFUE), în temeiul căruia a fost adoptată Directiva TVA. Potrivit acestui articol, finalitatea armonizării legislațiilor statelor membre privind cifra de afaceri o reprezintă instituirea și funcționarea pieței interne și în special evitarea denaturării concurenței.

70. Din aceste două articole ale tratatului rezultă că articolul 140 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat pe cât posibil într-o manieră în care să se evite denaturarea concurenței între statele membre. În această măsură, situația concurențială din interiorul Uniunii este diferită de situația concurențială dintre statele Uniunii și statele terțe din două puncte de vedere.

71. Pe de o parte, scutirile sunt reglementate în principiu în mod uniform în Uniune prin Directiva TVA. Astfel, o scutire trebuie aplicată ca regulă în același mod atât în statul membru de origine, cât și în statul membru de destinație.

72. Pe de altă parte, nici livrarea transfrontalieră a unui bun, care este scutită atunci când se realizează în țară, nu conferă dreptul de deducere. În Hotărârea Eurodental, Curtea a decis că operațiunile scutite în temeiul articolului 13 din Aseamăa directivă nu conferă dreptul de deducere nici în cazul în care operațiunile au caracter intracomunitar(31). Prin urmare, livrările intracomunitare scutite conform articolului 138 din Directiva TVA – ca de altfel și cele scutite conform articolului 169 litera (b) din Directiva TVA(32) – nu dau dreptul la deducere în acele cazuri în care asemenea livrări beneficiază de o scutire specială, printre altele, în temeiul actualului articol 132 din Directiva TVA.

73. În concluzie, pe această cale se asigură în Uniune, în principiu, neutralitatea concurențială a TVA-ului în comerțul cu proteze dentare. Aceasta întrucât condițiile deducerii pentru furnizor sunt identice atât în cazul comerțului intern, cât și în cazul celui intracomunitar. Dacă în Uniune scutirile se aplică în mod uniform, dreptul de deducere pentru furnizor nu există în niciunul dintre aceste două cazuri. De aceea, protezele achiziționate în țară sau dintr-un alt stat membru sunt grevate, în cazuri identice, de TVA-ul nedeductibil aferent realizării lor(33). Prin urmare, spre deosebire de importul din state terțe(34), scutirea achizițiilor intracomunitare de bunuri – în cazul în care livrările efectuate în țară sunt de asemenea scutite – asigură în fapt egalitatea de tratament dintre operațiunile efectuate în țară și cele intracomunitare.

74. Având în vedere aceste considerații, nu este deloc surprinzător că, în Hotărârea Eurodental, Curtea a admis deja, în treacăt, faptul că scutirea prevăzută la articolul 140 litera (a) din Directiva TVA poate fi aplicată și protezelor dentare(35) și sich der Beratende Ausschuss für die Mehrwertsteuer bereits zuvor in gleicher Weise geäußert hatte(36)..

75. Această scutire este condiționată de calitatea de dentist sau de tehnician dentar a furnizorului din statul membru de origine, întrucât numai atunci este asigurată egalitatea de tratament dintre livrările realizate în țară și cele intracomunitare. Într-adevăr, aceasta conduce la anumite dificultăți practice în privința constatării efective a îndeplinirii condițiilor scutirii. În interiorul Uniunii, această verificare este mai ușor de realizat decât în cazul importurilor din state terțe(37), întrucât, în primul rând, în Uniune există sprijinul autorităților fiscale(38), iar, în al doilea rând, verificarea nu trebuie să aibă loc la frontieră, ci poate fi realizată în cadrul procedurii de impozitare obișnuită.

76. Spre deosebire de articolul 143 litera (a), articolul 140 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se aplică achizițiilor intracomunitare de proteze dentare dacă furnizorul este dentist sau tehnician dentar în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA.

4. Influența derogării prevăzute la articolul 370 din Directiva TVA

77. În sfârșit, mai trebuie clarificat dacă articolul 140 litera (a) din Directiva TVA trebuie aplicat

și în cazul în care protezele dentare sunt livrate dintr-un stat membru care, în temeiul articolului 370 coroborat cu anexa X partea A punctul 1 din Directiva TVA, nu aplică scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, ci continuă să le impoziteze.

78. În această privință, Regatul Țărilor de Jos consideră că, în vederea împiedicării denaturării concurenței, scutirea nu poate fi totuși aplicată în astfel de cazuri.

79. O asemenea derogare nu se poate întemeia pe articolul 140 litera (a) din Directiva TVA, întrucât acest articol se referă, astfel cum am constatat mai sus, numai la existența unei scutiri în statul de destinație, nu și în statul de origine(39).

80. Cu toate acestea, un stat membru care impozitează livrările de proteze dentare în toate circumstanțele, în temeiul articolului 370 coroborat cu anexa X partea A punctul 1 din Directiva TVA, se află în final în aceeași situație concurențială ca un stat terț. În aceste cazuri, furnizorul dintr-un astfel de stat membru, care nu beneficiază de scutirea pentru livrările intracomunitare în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, ci în temeiul articolului 138 din Directiva TVA, poate invoca deducerea completă pentru operațiunile sale din amonte în cazul livrării în alt stat membru, conform articolului 169 litera (b) din Directiva TVA(40). Prin urmare, protezele dentare livrate dintr-un asemenea stat membru pot fi scutite complet de TVA. De aici rezultă – la fel ca în cazul livrărilor dintr-un stat terț(41) – un avantaj concurențial pentru persoanele impozabile stabilite într-un astfel de stat membru.

81. Pentru a compensa în special acest avantaj concurențial propunem ca, în cadrul analizei articolului 143 litera (a) din Directiva TVA, dispoziția privind scutirea la importurile din state terțe să fie interpretată în sens restrâns(42). Însă considerăm că nu este oportun ca această interpretare restrânsă să fie aplicată scutirii la importurile intracomunitare conform articolului 140 litera (a) din Directiva TVA în acele cazuri în care, aplicând derogarea prevăzută la articolul 370 din Directiva TVA, legislația statului membru de origine nu prevede scutiri pentru livrările de proteze dentare.

82. În primul rând, această aplicare ar avea în cele din urmă drept rezultat un dezavantaj concurențial pentru statul membru de origine, întrucât, astfel cum am arătat deja în legătură cu statele terțe(43), protezele dentare provenite dintr-un astfel de stat membru ar fi de regulă grevate de o sarcină fiscală mai oneroasă, prin impozitarea achizițiilor intracomunitare, decât cele provenite din alte state membre, care prevăd pentru aceste proteze numai TVA nedeductibil. Având în vedere interdicția prevăzută la articolul 90 CE (în prezent articolul 110 TFUE)(44), spre deosebire de situația statelor terțe, crearea unui astfel de dezavantaj pentru mărfurile importate este problematică pentru statele membre.

83. În al doilea rând, în ceea ce privește denaturarea concurenței generată de dreptul de deducere diferit(45), Curtea a decis deja în Hotărârea Eurodental că această situație este consecința unei armonizări incomplete a taxei pe valoarea adăugată(46). Prin urmare, denaturarea concurenței criticată în mod întemeiat de Regatul Țărilor de Jos este o consecință a derogării prevăzute la articolul 370 din Directiva TVA, iar nu a unei interpretări prea largi a scutirii prevăzute la articolul 140 litera (a) din Directiva TVA.

84. Așadar, atunci când cauza acestei probleme este derogarea prevăzută la articolul 370 din Directiva TVA, soluția nu poate fi găsită decât la acest articol. În această privință, ne întrebăm dacă articolul menționat respectă cerințele din dreptul primar, în special principiul egalității de tratament. Această întrebare vizează atât principiul egalității de tratament aplicabil persoanelor impozabile prevăzută la articolul 20 din Carta drepturilor fundamentale, cât și principiul special al egalității de tratament prevăzută la articolul 4 alineatul (2) TUE care se aplică între statele membre. La articolul 370 din Directiva TVA nu este vorba despre cazul clasic al unei armonizări treptate,

care lasă deschisă tuturor statelor membre posibilitatea adoptării unor reglementări naționale diferite. Dimpotrivă, acest articol permite numai anumitor state membre(47) să deroge de la dispozițiile Directivei TVA privind scutirea care pentru celelalte state membre sunt obligatorii(48). Asemenea inegalități de tratament între statele membre, precum și între persoanele impozabile stabilite pe teritoriul național al acestora se justifică pentru o perioadă de tranziție în vederea armonizării(49). În speță nu s-a prevăzut însă niciun termen pentru derogarea de la articolul 370 din Directiva TVA. Astfel, competențele diferite ale statelor membre în privința aplicării scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA există încă de la intrarea în vigoare a celei de A șasea directive, deci de mai bine de 36 de ani(50).

85. Cu toate acestea, problema compatibilității articolului 370 din Directiva TVA cu articolul 20 din Carta drepturilor fundamentale și cu articolul 4 alineatul (2) TUE excede obiectul prezentei cereri de decizie preliminară. Aceasta ar putea fi examinată de Curte numai în cadrul unei proceduri privind o situație de fapt diferită. Independent de acest aspect, în ceea ce privește denaturările concurenței la care s-a referit Regatul Țările de Jos, legiuitorul Uniunii va trebui să modifice corespunzător Directiva TVA astfel încât să fie respectate cerințele instituite la articolul 113 TFUE.

86. În ceea ce privește întrebarea analizată, trebuie să se constate că articolul 140 litera (a) din Directiva TVA se aplică și în cazul în care protezele dentare sunt livrate dintr-un stat membru care, în temeiul articolului 370 coroborat cu anexa X partea A punctul 1 din Directiva TVA, nu face aplicarea scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA.

VI – Concluzie

87. Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, propunem să se răspundă la întrebările adresate de Hoge Raad der Nederlanden după cum urmează:

„1) Articolul 17, în versiunea articolului 28f punctul 1 din A șasea directivă, nu conferă un drept de deducere persoanelor impozabile care nu au plătit TVA pentru operațiunile realizate din cauza faptului că legislația națională prevedea o scutire contrară dreptului Uniunii.

2) Scutirea prevăzută la articolul 140 litera (a) din Directiva TVA se aplică achizițiilor intracomunitare de proteze dentare în cazul în care furnizorul este dentist sau tehnician dentar în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, indiferent dacă statul membru de origine a aplicat sau nu a aplicat derogarea prevăzută la articolul 370 coroborat cu anexa X partea A punctul 1 din Directiva TVA.

3) Potrivit articolului 143 litera (a) din Directiva TVA, importul de proteze dentare nu este în niciun caz scutit.

4) Potrivit articolului 140 litera (b) coroborat cu articolul 143 litera (a) din Directiva TVA, achizițiile intracomunitare de proteze dentare nu sunt în niciun caz scutite.”

1 – Limba originală: germana.

2 – A se vedea de asemenea Hotărârea Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763) și Hotărârea VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

3 – Hotărârea Eurodental (EU:C:2006:763).

4 – Hotărârea VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).

- 5 – Hotărârea MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778).
- 6 – JO L 145, p. 1.
- 7 – JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.
- 8 – A se vedea punctul 5 de mai sus.
- 9 – A se vedea punctul 15 de mai sus.
- 10 – A se vedea punctul 14 de mai sus.
- 11 – A se vedea de asemenea Hotărârea VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).
- 12 – Hotărârea MDDP (EU:C:2013:778, punctul 45).
- 13 – A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza MDDP (EU:C:2013:421, punctele 37-51).
- 14 – A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza MDDP (EU:C:2013:421, punctul 72).
- 15 – Propunerea din 20 iunie 1973 a Consiliului de a așeza directivă privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare [COM(73) 950 final].
- 16 – A se vedea articolul 14 punctul B litera (c) din Propunerea de a așeza directivă (citată la nota de subsol 15), referitor la livrările scutite de taxă „efectuate organismelor oficiale responsabile cu construcția, amenajarea și întreținerea cimetirilor, pietrelor funerare și monumentelor comemorative ale victimelor de război”; a se vedea în prezent anexa X partea A punctul 6 din Directiva TVA.
- 17 – Articolul 14 punctul A litera (e) din Propunerea de a așeza directivă (citată la nota de subsol 15).
- 18 – Propunerea de a așeza directivă (citată la nota de subsol 15, p. 17).
- 19 – Respectiv articolul 17 alineatul (2), în versiunea articolului 28f punctul 1 din a așeza directivă.
- 20 – Respectiv articolul 17 alineatul (3) litera (b), în versiunea articolului 28f punctul 1 din a așeza directivă.
- 21 – Respectiv articolul 17 alineatul (2) litera (b) în versiunea articolului 28f punctul 1 din a așeza directivă.
- 22 – A se vedea articolul 73 din Directiva TVA.
- 23 – A se vedea articolul 85 din Directiva TVA coroborat cu articolul 29 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar (JO L 302, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 5, p. 58).
- 24 – A se vedea punctele 55 și 56 de mai sus.

25 – A se vedea Hotărârea Staatssecretaris van Financiën/Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punctul 19) și Hotărârea Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, punctul 25).

26 – Cu privire la această cerință, a se vedea Hotărârea Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punctul 42) și Hotărârea Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punctul 27).

27 – A se vedea punctele 44-61 de mai sus.

28 – A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:537, punctul 44).

29 – A se vedea Hotărârea Sturgeon și alții (C-402/07, EU:C:2009:716, punctul 48), Hotărârea Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, punctul 43) și Hotărârea Comisia/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, punctul 40).

30 – Cu privire la articolul 90 CE, a se vedea Hotărârea Stadtgemeinde Frohnleiten și Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, punctul 30).

31 – Hotărârea Eurodental (EU:C:2006:763, punctul 37).

32 – Respectiv articolul 17 alineatul (3) litera (b), în versiunea articolului 28f punctul 1 din A șasea directivă.

33 – Mai subzistă diferențe numai în măsura în care poate să varieze cuantumul TVA-ului din cauza cotelor diferite impuse de statele membre în funcție de proveniența intrărilor, întrucât, potrivit articolelor 96-105 din Directiva TVA, aceste cote nu au fost armonizate decât parțial.

34 – A se vedea punctele 53-55 de mai sus.

35 – A se vedea Hotărârea Eurodental (EU:C:2006:763, punctul 40), cu privire la dispoziția anterioară de la articolul 28c secțiunea B litera (a) din A șasea directivă.

36 – Cu privire la dispoziția anterioară de la articolul 28c secțiunea B litera (a) din A șasea directivă, a se vedea și Liniile directe din cadrul celei de a 56-a sesiuni din 13-14 octombrie 1998 a Comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu dispozițiile articolului 29 din A șasea directivă.

37 – A se vedea punctul 60 de mai sus.

38 – A se vedea Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată (reformare) (JO L 268, p. 1).

39 – A se vedea punctul 45 de mai sus.

40 – Respectiv articolul 17 alineatul (3) litera (b), în versiunea articolului 28f punctul 1 din A șasea Directivă.

41 – A se vedea punctul 55 de mai sus.

42 – A se vedea punctul 56 de mai sus.

43 – A se vedea punctul 57 de mai sus.

44 – A se vedea punctul 68 de mai sus.

45 – A se vedea punctul 72 de mai sus.

46 – Hotărârea Eurodental (EU:C:2006:763, punctele 48-53).

47 – În privința condițiilor stricte de aplicare a derogărilor prevăzute de Directiva TVA de către statele care au aderat ulterior la Uniune, a se vedea Hotărârea Comisia/Polonia (C-49/09, EU:C:2010:644, punctul 42) în contextul articolului 115 din Directiva TVA.

48 – Această împrejurare nu este reținută în Hotărârea Jetair și BTWE Travel4you (C-559/12, EU:C:2014:144, punctele 44-51), deși, într-un alt context, a fost analizat și articolul 370 din Directiva TVA.

49 – În privința inegalității de tratament dintre operatorii economici, a se vedea Hotărârea Arcelor Atlantique et Lorraine și alții (C-127/07, EU:C:2008:728, punctul 69); în acest sens a se vedea și Hotărârea Eurodental (EU:C:2006:763, punctul 52).

50 – A se vedea articolul 28 alineatul (3) litera (a) și alineatul (4) coroborat cu anexa E punctul 2 din A se vedea directivă.