

# PRACTICA JUDICIARĂ A CURȚII EUROPENE DE JUSTIȚIE ÎN CADRUL APLICĂRII TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Lect. univ. dr. *Alexandru ARMEANIC*,

Conf. univ. dr. *Andrei NASTAS*

## **Abstract**

*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.*

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

## **1. INTRODUCERE**

Taxa pe Valoarea Adăugată (TVA) a fost implementată pentru prima dată în anul 1958, fiind aplicată în sistemul fiscal al Franței. Acest impozit a fost înlocuit cu impozitul pe circulația mărfurilor (aplicat pentru prima dată în Germania din 1918)<sup>1</sup>, care era calculat în baza prețului produsului aplicat. Introducerea TVA a propus un mecanism perfecționat, care calculează doar valoarea adăugată de către fiecare producător.

Față de impozitul pe circulația mărfurilor, care era calculat atât din valoarea adăugată, cât și cu taxa calculată și aplicată de furnizorii anteriori (denumit „impozit la impozit” sau „impozit în cascadă”), TVA se calculează doar din

---

<sup>1</sup> A. Armeanic, *Fiscalitatea în statele contemporane*, Ed. CE USM, Chișinău, 2003, pp. 45-46, ISBN 9975-70-257-0.

valoarea fiecărui furnizor, evitând taxarea dublă a taxei anterior calculat și introduse de furnizor.

În componența valorii adăugate se include: cheltuielile salariale, plățile în fondul social, uzura calculată (utilajul), dobânda pentru credite, venitul, impozite plătite din venit, alte cheltuieli.

Mecanismul de aplicare a TVA constă în următoarele: vânzătorul materiei prime (mărfii) majorează prețul (prețul este valoarea adăugată a produsului din care se calculează TVA) cu suma impozitului și indică această sumă separat în cont. În același fel procedează vânzătorul producției finite, scăzând din suma impozitului calculat la această producție impozitul ce a fost plătit vânzătorului materiei prime și indicând aceste operațiuni în cont. Diferența urmează să fie transferată de vânzător în buget. Acest mecanism denumit *metoda scăderii indirecte* îl scutește pe contribuabil de obligația de a stabili valoarea adăugată sau componentele acesteia. Cota, în acest caz, este aplicată față de indicii care, în mod indirect, indică valoarea adăugată, adică față de prețul mărfii. Așadar, această metodă permite de a aplica cota, chiar în momentul actului de vânzare-cumpărare. Prin termene de achitare, înțelegem: „momentul apariției obligației care corespund cu momentul livrării”.

Data livrării se consideră data predării mărfurilor, prestării serviciilor, cu excepția cazurilor când factura TVA este eliberată sau plata este primită până la momentul efectuării livrării și cazurilor când serviciile sunt livrate regulat pe parcursul unei perioade de timp stipulate în contract, precum și în cazul livrării de mărfuri și servicii, cum ar fi de exemplu un contract de leasing. În acest caz, termen al livrării care corespunde cu termenul obligației fiscale se consideră data eliberării facturii TVA sau data primirii plății. Așadar, momentul livrării sau momentul transmiterii dreptului de proprietate asupra bunului nu are nici o importanță în cazul de față.

În prezent, existența TVA în sistemul fiscal al statului este o condiție obligatorie pentru aderarea la Uniunea Europeană (UE), din considerentul că vărsările financiare de la TVA reprezintă unul din principalele surse de formare a bugetului UE. Statele membre, unde s-a instituit TVA, stabilesc mărimea cotei impozabile în limitele stabilite în legislația europeană.

Potrivit Directivei nr. 6, 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 Comunității Europene (CE), achiziționarea mărfurilor care trec frontiera statelor membre.

## 2. METODOLOGIE

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

1. mărfurile livrate trebuie să fie obiect al TVA și să nu fie incluse în lista mărfurilor scutite de această taxă;

2. livrarea mărfurilor trebuie efectuată de persoana care deține statut de subiect taxabil;

3. livrarea mărfurilor trebuie să fie parte componentă a activității economice a subiectului taxabil;

4. livrarea mărfurilor trebuie efectuată sau planificată în bază de remunerare;

TVA la mărfurile care trec frontiera statelor membre UE se aplică în baza principiului *destination - based tax*, astfel, taxa 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 sunt situate în afara teritoriului vamal al UE, 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 întru dezvoltarea pieții comune. Întru susținerea acestei idei organele statele membre au depus un efort esențial pentru crearea unui mecanism unic de funcționare a TVA.

La momentul intrării în vigoare a Acordului de la Roma cu privire la impozitul pe circulație, aplicat în statele membre, era specifică prezența unor diferite cote de impozitare și diferența în însăși structura impozitului.

Cu excepția TVA, aplicat în Franța, în statele membre se foloseau diferite sisteme de calculare a acestor taxe. Această situație a și generat art. 95 al Acordului, menit să neutralizeze influența negativă de „diversitate” în domeniul impozitării în cadrul Uniunii Europene. S-a luat la cunoștință și s-au realizat o serie de măsuri, în scopul de a trece peste diferențele și greutățile existente în funcționarea impozitului pe circulație în limitele UE.

Așadar, proiectul de soluționare ale acestei probleme a inclus următoarele etape:

- diferența structurii taxei pe circulație și a cotelor de taxare a statelor-membre au fost nivelate prin sistemul plăților de compensare la frontieră;

- armonizarea structurii taxelor cu păstrarea cotelor diferite de taxare și folosirea unei mai avansate sisteme de compensare la frontieră;

- stabilirea unei structuri unice a taxei, armonizarea cotelor de taxare și anularea sistemului de compensare.

În contextul celor menționate anterior, problema reflecțiilor privind practica judiciară a Curții Europene al Uniunii Europene va fi analizată prin prisma unor hotărâri ce statornicește practica europeană la acest compartiment în domeniul fiscal, cu referință la cel mai important venit al Uniunii Europene, precum: Taxa pe Valoarea Adăugată. De remarcat că impozitele directe sunt de regulă lăsate la voia reglementării țărilor membre ale Uniunii Europene și accentul este pus anume pe Taxa pe Valoarea Adăugată. Ca rezultat, s-a format un spațiu unic cu privire la aplicarea TVA-lui. Realizarea acestui plan și-a găsit expresia în adoptarea directivelor ulterioare în acest domeniu. Statele membre, unde s-a instituit TVA, stabilesc mărimea cotei impozabile în limitele, stabilite în legislația europeană (Directiva nr. 6)<sup>2</sup>.

Potrivit Directivei nr. 6, 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.

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.

### 3. REZULTATE

În acest 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, deoarece 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

---

<sup>2</sup> Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată 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.

directivelor (în deosebi Directiva nr. 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, demonstrând astfel gradul de influență a Curții Europene la formarea unor instituții juridice aparte, precum și a dreptului european.

De exemplu, în 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 și „contribuabil”, în contextul art. 4 (1) Directiva nr. 6. Persoana în cauză beneficiază de scutiri fiscale la TVA din momentul când 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, ca activitate economică, exercitată independent și astfel supusă impozitării cu TVA<sup>3</sup>.

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

În una dintre 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 hotărârea 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 până la acel moment, până când toate etapele de creare a prețului mărfii nu au fost finalizate. Respectiv, impozitul este achitat de consumatorul final.

Această hotărâre 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.

---

<sup>3</sup> 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.

Directiva nr. 6 urmărește două scopuri de bază, precum:

a) armonizarea taxei pe circulație în așa fel încât să excludă barierele în sfera comercială din cadrul Uniunii;

b) a mări bugetul uniunii cu unul din tipurile de venituri proprii, în corespundere cu hotărârea Consiliului din 21.04.1970<sup>4</sup>.

Potrivit normelor Directivei, TVA reprezintă unicul tip de taxă 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 hotărâri a Curții Europene. Totodată, printr-o modificare efectuată la Directiva menționată Nr. 91/680/CEE, se susține că Directiva nu conține prevederi ce ar îngreuna posibilitatea funcționării și includerii noilor tipuri de taxe pe circulație. Problemele de determinare a locului prestării serviciilor și, respectiv, a locului plății taxei, de asemenea, au fost obiect al litigiilor examinate de Curte<sup>5</sup>.

Una dintre cele mai importante decizii a fost enunțată în Dosarul nr. 168/84, hotărâre 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 sau are o reprezentare permanentă, locul adresei permanente sau domiciliului persoanei care prestează servicii. În hotărârea sa, Curtea a determinat „locul, unde/de unde se exercită activitatea de antreprenor”. Curtea a interpretat dispoziția art. 9 și în alte hotărâri 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, sub 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 hotărâri la acest capitol este cea pronunțată ca rezultat al examinării Dosarului nr. 16/84.

---

<sup>4</sup> 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).

<sup>5</sup> 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”, prevăzută de legea germană și altfel, 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.

Esența problemei a constat în determinare bazei TVA în cazul vânzării repetate (revânzare) a bunului. Mai des această problemă apărea în cadrul contractului de vânzare-cumpărare a automobilului, așa cum a și avut loc în litigiul între Comisie și Olanda. Analizând dosarul, Curtea a amintit principiul sistemului unic al TVA care constă în faptul că referitor la mărfuri și servicii se aplică taxa comună asupra circulației, stabilit proporțional prețului mărfii sau serviciului, neluând în considerare numărul fazelor producerii acestei mărfi. Ca temei pentru taxare servește faptul livrării mărfii de către contribuabil, sub condiția remunerării reciproce.

Practic, toate aspectele aplicării TVA au fost obiect al examinării de către Curtea Europeană, în hotărârile căreia se interpretează nu numai prevederile directivelor care reglementează impozitele indirecte, dar și principiile generale ale dreptului european referitor la TVA<sup>6</sup>. De exemplu, potrivit ex-art. 95 (actual art. 114) ale Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene (versiune consolidată), li se interzice statelor membre să efectueze acțiuni ce ar putea duce la discriminare în sfera impozitării<sup>7</sup>. 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 două termene diferite a fost îndreptățită.

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

#### 4. CONCLUZII

Din cele menționate mai sus, putem concluziona că o influență deosebită asupra aplicării normelor dreptului european o are Curtea Europeană. Hotărârile

---

<sup>6</sup> 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 pp. 0001 - 0390*).

<sup>7</sup> A. Nastas, S. Cernomoreț, *Criminalization of Wicked Statements with Legal Consequences in the Criminal Law of the Republic of Moldova*, in the International Conference on Criminal Law, May 23-24, 2022, in Berlin, Germany ISSN: 1307-6892 p. 224.

Curții au favorizat dezvoltarea legislației fiscale prin interpretarea normelor juridice și stabilirea prohibițiilor la acțiunile care nu corespund principiilor de drept european și al *securizării veniturilor fiscale europene*.

Reglementarea efectivă a impozitelor presupune, în primul rând, alegerea corectă a formelor și metodelor juridice întru securizarea veniturilor Uniunii Europene. 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 și securizarea acestor venituri ale Uniunii Europene.

### REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

1. Armeanic A., *Fiscalitatea în statele contemporane*, Ed. CE USM, Chișinău, 2003, pp. 45-46, ISBN 9975-70-257-0;

2. Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată 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;

3. 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;

4. 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);

5. 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” prevăzută de legea germană și altfel, 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;



6. 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 pp. 0001 - 0390*);

7. Nastas A., Cernomoreț S., Criminalization of Wicked Statements with Legal Consequences in the Criminal Law of the Republic of Moldova, în the International Conference on Criminal Law, May 23-24, 2022, in Berlin, Germany, ISSN: 1307-6892, p. 224.