

HOTĂRÂREA CURȚII
DIN 5 MAI 1982*

Gaston Schul Douane Expediteur BV
împotriva Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen,
din Roosendaal
(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare,
formulată de Gerechtshof de s'-Hertogenbosch)

„Impozitul pe cifra de afaceri la importul de mărfuri
livrate de persoane de drept privat”

Cauza 15/81

În cauza 15/81,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE de către Gerechtshof de 's-Hertogenbosch pentru pronunțarea, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe, între

GASTON SCHUL DOUANE EXPEDITEUR BV

și

INSPECTEUR DER INVOERRECHTEN EN ACCIJNZEN, ROOSENDAAL

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolelor 13 și 95 din Tratatul CEE precum și privind validitatea articolului 2 punctul 2 din A Șasea Directivă 77/388 a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de calcul (JO L 145, P -1),

CURTEA,

compusă din: domnii J. Mertens de Wilmars, președinte, G. Bosco, A. Touffait și O. Due, președinți de cameră, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O’Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Chloros și F. Grévisse, judecători,

avocat general: doamna S. Rozès,
grefier: domnul A. Van Houtte

pronunță prezenta

HOTĂRÂRE

* Limba de procedură: olandeza.

1 Prin Hotărârea din 19 decembrie 1980, primită la Curte la 30 ianuarie 1981, *Gerechthof de 's-Hertogenbosch* a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, patru întrebări preliminare privind interpretarea articolelor 13 și 95 din Tratatul CEE, precum și privind validitatea articolului 2 punctul 2 din A Șasea Directivă 77/388 a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislației statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de calcul (JO L 145, P -1).

2 Societatea cu răspundere limitată *Gaston Schul Douane Expéditeur BV*, tranzitar în vamă, a importat la 16 februarie 1979 în Țările de Jos o ambarcațiune de agrement și sport second-hand, la instrucțiunile și în numele unei persoane de drept privat cu domiciliul în Țările de Jos, care o cumpărase din Franța de la o altă persoană de drept privat. Administrația fiscală olandeză a aplicat la acest import o taxă pe valoarea adăugată la rata de 18% din prețul de vânzare, rată normală, aplicată în interiorul țării pentru livrările de bunuri cu titlu oneros. Perceperea acestei taxe face obiectul acțiunii principale.

3 Administrația olandeză s-a bazat pe legea olandeză din 1968 referitoare la impozitul pe cifra de afaceri și în special pe articolul 1 al acesteia. În temeiul acestei dispoziții, impozitul pe cifra de afaceri se aplică, pe de o parte, livrărilor de mărfuri și prestărilor de servicii efectuate în interiorul țării de către operatori comerciali în cadrul întreprinderilor lor și, pe de altă parte, importurilor de mărfuri. Această dispoziție pune în aplicare articolul 2 din cea de-a Doua Directivă 67/228 a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – Structura și modalitățile de aplicare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată (JO p. 1303), articol reluat în esență de articolul 2 din A șasea Directivă 77/388 a Consiliului din 17 mai 1977 menționată anterior.

4 Deoarece a fost respinsă reclamația împotriva acestei decizii pe motiv că impunerea a fost efectuată conform legislației olandeze, societatea *Gaston Schul* a introdus recurs în fața *Gerechthof de 's-Hertogenbosch*. Aceasta susține că impunerea este contrară dispozițiilor din Tratatul CEE, în special articolelor 12 și 13, pe de o parte și articolului 95, pe de altă parte.

5 Pentru a fi în măsură să evalueze acest motiv, *Gerechthof* a adresat următoarele întrebări preliminare:

„1) Impozitul pe cifra de afaceri pe care îl percepe un stat membru la importul de mărfuri dintr-un alt stat membru, care sunt livrate de o persoană de drept privat trebuie considerat ca taxă cu efect echivalent drepturilor vamale la import în sensul articolului 13 alineatul (2) din tratat, în cazul în care impozitul pe cifra de afaceri nu este perceput pentru livrarea de către o persoană de drept privat a mărfurilor care se află deja în acest stat membru ?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, în sensul articolului 95 din tratat, impozitul pe cifra de afaceri pe care îl percepe un stat membru la importul de mărfuri dintr-un alt stat membru, care sunt livrate de o persoană de drept privat, trebuie considerat ca impunere internă superioară celei care se aplică produselor naționale similare, în cazul în care nu se percepe nici un impozit pe cifra de afaceri pentru livrarea de mărfuri care se află deja în acest stat membru atunci când livrarea este efectuată de către o persoană de drept privat?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la una dintre cele două întrebări precedente, trebuie să se admită că articolul 2 punctul 2 din A șasea Directivă în materie de armonizare a legislațiilor statelor membre cu privire la impozitul pe cifra de afaceri este incompatibil cu tratatul și, prin

urmare, lipsit de validitate, în măsura în care această dispoziție prescrie statelor membre să aplice impozitul pe valoarea adăugată importului de mărfuri provenind din alte state membre fără a face în această privință o excepție pentru livrarea de către persoane de drept privat a mărfurilor care nu ar fi supuse taxei menționate dacă acestea ar fi livrate în interiorul statului membru vizat?

4) Un răspuns afirmativ la cea de-a treia întrebare implică interdicția pentru un stat membru de a aplica taxa pe valoarea adăugată importului de mărfuri provenind dintr-un alt stat membru, livrate de o persoană de drept privat, în cazul în care livrarea acestor mărfuri de către o persoană de drept privat în interiorul statului membru nu face obiectul acestei taxe?”

6 Întrebările adresate de instanța națională vizează, în esență, să se stabilească dacă este conform cu dispozițiile din tratat, în special cu articolele 12 și 13, pe de o parte, și cu articolului 95, pe de altă parte, ca un stat membru să perceapă, în conformitate cu directivele comunitare, impozitul pe cifra de afaceri sub forma taxei pe valoarea adăugată (TVA) la importul de produse provenind dintr-un alt stat membru, livrate de o persoană neimpozabilă (în continuare persoană de drept privat)

7 Reclamanta în acțiunea principală contestă compatibilitatea acestei impuneri cu tratatul susținând că livrările comparabile efectuate în interiorul unui stat membru de către o persoană de drept privat nu sunt supuse TVA. Aceasta susține, în plus, că perceperea TVA la importul de produse provenind dintr-un alt stat membru, livrate de o persoană de drept privat, generează un cumul de taxe, dat fiind că în acest caz, spre deosebire de livrările efectuate de către persoanele impozabile, nu se aplică reduceri la TVA-ul perceput în statul membru de export. În consecință, TVA-ul perceput la importul acestor produse ar trebui considerat fie ca taxă cu efect echivalent unui drept vamal, fie ca impunere internă discriminatorie.

Cu privire la sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

8 Pentru a aprecia sfera de aplicare a acestor argumente și de a aduce elementele necesare unui răspuns la întrebările adresate, este necesar să se amintească pe scurt caracteristicile relevante în speță ale sistemului impozitului pe cifra de afaceri sub forma sistemului comun al TVA.

9 Acest sistem comun a fost instituit în temeiul articolelor 99 și 100 din tratat, prin Prima Directivă 67/227 a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO p. 1301). A fost completat prin A Doua Directivă 67/228 a Consiliului de la aceeași dată, aceasta din urmă fiind înlocuită prin A Șasea Directivă 77/388 a Consiliului din 17 mai 1977, citată anterior.

10 Principiul sistemului comun constă, în temeiul articolului 2 din prima directivă, în a aplica bunurilor și serviciilor până la nivelul comerțului cu amănuntul, inclusiv, un impozit general pe consum exact proporțional cu prețurile bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul tranzacțiilor care intervin în procesul de producție și de distribuție anterior nivelului de impunere. Cu toate acestea, la fiecare tranzacție, TVA-ul nu este aplicabil decât după deducerea din suma TVA care a grevat direct costul diferitelor elemente constitutive ale prețului. Mecanismul deducerilor este stabilit la articolul 17 alineatul (2) din a șasea directivă în așa fel încât doar persoanele impozabile sunt autorizate să deducă din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul care a grevat deja bunurile în amonte.

11 În acest cadru general se înscrie articolul 2 din a șasea directivă în temeiul căreia TVA-ul se aplică, pe de o parte, „livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii efectuate cu titlu oneros în interiorul țării de către o persoană impozabilă acționând ca atare” (punctul 1) și, pe de altă parte, „importurilor de bunuri” (punctul 2). Articolul 4 din această directivă definește ca „persoană impozabilă” orice persoană care desfășoară în mod independent, în orice loc, o activitate economică precum activitățile de producător, comerciant sau prestator de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și cele ale profesiilor liberale sau asimilate „Livrarea de bunuri” este definită la articolul 5 ca „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale ca proprietar”, în timp ce „importul de bunuri” este definit la articolul 7 ca „intrarea acestor bunuri pe teritoriul țării”.

12 A șasea directivă armonizează, de asemenea, noțiunile de fapt generator și de exigibilitate a impozitului (articolul 10), precum și baza de impozitare (articolul 11). Sunt prevăzute excepții atât pentru operațiunile efectuate pe teritoriul țării cât și pentru importuri (articolele 13 și 14). Operațiunile la export și operațiunile asimilate sunt scutite de impozit (articolul 15).

13 Este necesar să se sublinieze că directivele menționate efectuează numai o armonizare parțială a sistemului taxei pe valoarea adăugată. În stadiul actual al dreptului comunitar statele membre au, în special, libertatea de a stabili rata TVA, înțelegându-se, cu toate acestea, că rata aplicabilă la importul unor bunuri este cea aplicată pe teritoriul țării pentru livrarea aceluiași bunuri (articolul 12 din a șasea directivă).

14 Analiza caracteristicilor sistemului comun al TVA, amintit mai sus, permite să se deducă, pe de o parte, că în ceea ce privește operațiunile din interiorul unui stat membru, faptul generator al impozitului este constituit de livrarea unor bunuri efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă acționând ca atare, în timp ce, în ceea ce privește operațiunile la import, faptul generator este constituit doar de intrarea unor bunuri pe teritoriul unui stat membru, indiferent dacă are loc sau nu o tranzacție, dacă operațiunea este efectuată cu titlu oneros sau cu titlu gratuit, de către o persoană impozabilă sau de către o persoană particulară.

15 Pe de altă parte, rezultă că, în cazul în care livrările la export sunt scutite de TVA indiferent dacă sunt efectuate de o persoană impozabilă sau de o persoană particulară, numai persoanele impozabile sunt autorizate să exercite dreptul de deducere. În consecință, numai bunurile livrate la export de către persoane impozabile sau în numele acestora pot fi scutite în întregime de TVA-ul aplicat în statul membru de export, bunurilor livrate la export de către persoane de drept privat sau în numele acestora rămânând grevate de această taxă în mod proporțional cu valoarea lor la momentul exportului. Dat fiind că toate importurile sunt supuse TVA-ului din statul de import, în acest caz este vorba de un cumul de taxe, atât ale statului de export cât și ale statului de import.

16 Pe baza acestor elemente ale sistemului comun, este necesar să se examineze întrebările preliminare.

Cu privire la prima întrebare: interpretarea articolelor 12 și 13 din tratat

17 Prin prima întrebare, *Gerechtshof* solicită, în esență, să i se răspundă dacă perceperea TVA cu titlu de import de produse provenind dintr-un alt stat membru, livrate de o persoană particulară, atunci când o astfel de taxă nu este percepută pentru livrarea de produse similare, efectuată de o persoană de drept privat în interiorul statului membru de import, este compatibilă cu articolele 12 și 13 din tratat.

18 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții că interdicția în raporturile dintre statele membre a aplicării taxelor cu efect echivalent unor drepturi vamale vizează orice taxă aplicată cu ocazia sau datorită importului și care, întrucât afectează în mod specific un produs importat, excluzând produsul național similar, are ca rezultat, prin modificarea prețului său de cost, aceeași incidență restrictivă asupra liberei circulații a mărfurilor ca și un drept vamal.

19 Caracteristica esențială a unei taxe cu efect echivalent unui drept vamal, care o distinge de un impozit intern constă, prin urmare, în faptul că prima se aplică exclusiv produsului importat ca atare, în timp ce a doua se aplică în același timp produselor importate și celor naționale.

20 Curtea a recunoscut, cu toate acestea, că o sarcină pecuniară care se aplică unui produs importat dintr-un alt stat membru, fără a se aplica un produs național identic sau similar, nu constituie o taxă cu efect echivalent ci o impunere internă în sensul articolului 95 din tratat, în cazul în care aceasta intră sub incidența unui regim general de redevențe interne cuprinzând sistematic categorii de produse în funcție de criterii obiective aplicate independent de originea produsului.

21 Din aceste considerații reiese că o taxă de tipul celei vizate de instanța națională nu reunește elementele constitutive ale unei taxe cu efect echivalent drepturilor vamale la import în sensul articolelor 12 și 13 alineatul (2) din tratat. În fapt, o astfel de taxă face parte din sistemul comun al TVA a cărui structură și modalități determinante au fost adoptate prin directive de armonizare ale Consiliului. Acestea au instituit un mecanism fiscal uniform cuprinzând sistematic și după criterii obiective atât operații efectuate în interiorul statelor membre, cât și operații de import. Este necesar să se evidențieze, în această privință, în special, că sistemul comun supune la aceeași rată a impozitului importurile și livrările acelorași bunuri în interiorul unui stat membru. În consecință, taxa în litigiu trebuie considerată ca făcând parte integrantă dintr-un regim general de impuneri interne în sensul articolului 95 din tratat și compatibilitatea acesteia cu dreptul comunitar trebuie să fie apreciată în cadrul acestui articol și nu în cel al articolelor 12 și celor care urmează din tratat.

22 Este, prin urmare, necesar să se răspundă la *prima întrebare* că taxa pe valoarea adăugată pe care un stat membru o percepe la importul de produse provenind dintr-un alt stat membru livrate de o persoană de drept privat, atunci când o astfel de taxă nu este percepută la livrarea de produse similare efectuată de o persoană de drept privat pe teritoriul statului membru de import, nu constituie o taxă cu efect echivalent unui drept vamal la import în sensul articolelor 12 și 13 alineatul (2) din tratat.

Cu privire la a doua întrebare: interpretarea articolului 95 din tratat

23 Prin a doua întrebare, *Gerechtshof* solicită, în esență, să i se răspundă dacă perceperea TVA-ului pentru importul de produse provenind dintr-un alt stat membru livrate de o persoană de drept privat, atunci când o astfel de taxă nu este percepută pentru livrarea de produse similare efectuată de o persoană de drept privat în interiorul statului membru de import, este compatibilă cu articolul 95 din tratat.

24 Reclamanta în acțiunea principală consideră că această diferență de tratament contravine articolului 95 din tratat, dat fiind, pe de o parte, că aceasta defavorizează livrarea de produse între persoane de drept privat cu domiciliul în state membre diferite în raport cu cea efectuată între

persoane de drept privat cu domiciliul în statul membru de import și, pe de altă parte, că generează un cumul de taxe în ceea ce privește produsele livrate de către persoane de drept privat peste frontieră, care – spre deosebire de produsele livrate de persoane impozabile – nu sunt degrevate la export.

25 Statele membre, părți în proces, Consiliul și Comisia susțin că eliminarea cumulului de taxe în interiorul Comunității, chiar dacă este de dorit, nu se poate realiza decât printr-o armonizare progresivă a regimurilor fiscale naționale, în conformitate cu articolul 99 sau 100 din tratat și nu prin aplicarea articolului 95. În sprijinul acestei teze s-a susținut că cumulul de taxe este un corolar al faptului că tratatul, rezervând competența în materie de impuneri interne statelor membre, a permis existența frontierelor fiscale.

26 În sistemul tratatului, dispozițiile articolului 95 din tratat, împreună cu cele referitoare la eliminarea drepturilor vamale și a taxelor cu efect echivalent au ca scop asigurarea liberei circulații a produselor în interiorul Comunității în condiții normale de concurență, prin eliminarea oricărei forme de protecție care poate rezulta din aplicarea unor impozite interne discriminatorii în ceea ce privește produsele provenind din alte state membre.

27 Articolul 95 din tratat se bazează în esență pe o comparație a impozitelor interne care se aplică produselor importate cu cele care se aplică direct sau indirect produselor naționale similare. În vederea aplicării corecte a acestei dispoziții, este necesar să se compare, din punct de vedere fiscal, aceste produse luând în considerare, în fiecare etapă de producție sau de comercializare, atât rata taxei cât și baza de calcul a acesteia și modalitățile de percepere a acesteia.

28 Articolul 95 din tratat nu împiedică aplicarea TVA-ului la importul unui produs în măsura în care se aplică și livrării unui produs similar în interiorul țării. Este necesar, prin urmare, să se examineze dacă importul unui produs poate fi supus TVA-ului atunci când livrarea unui produs similar, în interiorul țării, în acest caz livrării efectuate de o persoană particulară, nu i se aplică TVA-ul.

29 În această privință, statele membre, părți în proces, Consiliul și Comisia susțin că aplicarea TVA-ului la importuri este admisibilă, cu condiția ca atât rata TVA cât și baza de calcul a acesteia și modalitățile de percepere să fie cele aplicate pentru livrarea unui produs similar în interiorul acestui stat membru de către o persoană impozabilă. Impozitarea nu ar face decât să plaseze produsele importate pe aceeași poziție cu produsele naționale similare în ceea ce privește sarcinile fiscale suportate de aceste două categorii. În fapt, produsele naționale ar face deja obiectul TVA-ului în interiorul statului membru cu ocazia livrării lor în stare nouă. Această taxă repercutându-se asupra prețului de piață al bunurilor second-hand, TVA-ul aplicat la import ar avea ca efect numai compensarea restului acestei taxe și stabilirea, astfel, în perspectiva unei perfecte neutralități în ceea ce privește schimburile intracomunitare, egalității de tratament între producția națională și producția străină.

30 Pe de altă parte, reclamanta în acțiunea principală susține că principiul egalității de tratament este încălcat, dat fiind că produsele importate de către persoane de drept privat sunt deja grevate de TVA în statul membru de export, în lipsa degrevării acestora la export.

31 Este necesar să se constate că în stadiul actual al dreptului comunitar statele membre sunt libere, în conformitate cu articolul 95, să compenseze la importul de produse TVA-ul pe care îl aplică produselor naționale similare. Cu toate acestea, o astfel de compensare este justificată

numai în măsura în care produsele importate nu sunt deja grevate de TVA în statul membru de export, dat fiind că în caz contrar impozitarea la import s-ar dovedi în realitate o taxă suplimentară care s-ar aplica produselor importate într-o mai mare măsură decât produselor naționale similare.

32 Această concepție rezultă, în primul rând, din termenii articolului 95 din tratat care interzice aplicarea, nu numai direct, ci și indirect, în cazul produselor altor state membre, unor impozite interne mai mari decât cele care se aplică produselor naționale similare. Această interdicție nu ar fi respectată dacă produsele importate ar putea face obiectul TVA-ului aplicabil produselor naționale similare fără a se ține seama de partea din TVA care grevează încă aceste produse la momentul importului.

33 O astfel de interpretare corespunde necesității de a ține seama de obiectivele tratatului, astfel cum sunt enunțate la articolele 2 și 3 din tratat, printre care este prevăzută, în primul rând, stabilirea unei piețe comune. Noțiunea de piață comună, astfel cum este definită de Curte într-o jurisprudență constantă, vizează eliminarea tuturor barierelor dintre schimburile comerciale intracomunitare, în vederea fuziunii piețelor naționale într-o piață unică, creând condiții cât mai apropiate posibil de cele ale unei piețe interne reale. Este necesar ca avantajele acestei piețe să fie asigurate, în afara comerțului profesional, și pentru persoanele de drept privat care se află în situația de a efectua operațiuni economice dincolo de frontierele naționale.

34 În consecință, este necesar, pentru a aprecia compatibilitatea cu cerințele articolului 95 a unei impunerii a TVA-ului pentru produsele provenind dintr-un alt stat membru livrate de persoane de drept privat, în măsura în care pentru livrarea de produse similare efectuată de persoane de drept privat din interiorul statului membru de import nu se aplică impozitul, să se țină seama și de TVA-ul perceput în statul membru de export. În consecință, în măsura în care un astfel de produs importat livrat de o persoană de drept privat și neputând fi, în mod legal, degrevat la export, rămâne grevată în mod efectiv, la momentul importului, o parte din TVA-ul achitat în statul membru de export, suma TVA-ului aplicabilă la momentul importului trebuie să fie diminuată cu partea reziduală a TVA-ului din statul membru de export care este în continuare inclusă în valoarea produsului la momentul importului. Suma astfel diminuată nu poate, cu toate acestea, să fie mai mare decât suma TVA-ului achitat efectiv în statul membru de export.

35 Statele membre, părți în proces, au obiectat la această interpretare că este dificil de verificat TVA-ul achitat în statul membru de export, dat fiind că atât rata TVA cât și baza de calcul a acesteia au putut varia în timp.

36 Sub acest raport, este necesar să se evidențieze că cel care solicită eliminarea sau reducerea TVA-ului perceput în mod normal la import are competența de a stabili dacă sunt îndeplinite condițiile pentru a beneficia de eliminare sau reducere. Prin urmare, statului membru de import îi este permis să solicite unui astfel de importator să furnizeze documentele necesare de atestare a TVA-ului perceput în statul membru de export și care grevează în continuare produsul la momentul importului.

37 În plus, statele membre au susținut că stabilirea unui regim care să asigure neutralitatea perfectă a impunerilor interne în ceea ce privește schimburile intracomunitare nu se poate realiza decât printr-o aplicare strictă a principiului impozitării în statul membru de destinație, aplicare care ar presupune degrevarea completă a tuturor produselor la export. Or, adoptarea acestei soluții care implică o alegere politică aparține instituțiilor politice ale Comunității.

38 Cu toate acestea, în cazul în care punerea în aplicare a unui regim de neutralitate concurențială perfectă comportând degrevarea completă la export aparține, de fapt, organului legislativ comunitar, articolul 95 din tratat se opune, atâta timp cât un astfel de regim nu este instituit, aplicării de către un stat membru de import a regimului său de TVA produselor importate într-un mod care contravine principiilor acestei dispoziții.

39 În cele din urmă, trebuie să fie îndepărtate, de asemenea, obiecțiile care provin din eventuale dificultăți de ordin tehnic și administrativ care pot rezulta din luarea în considerare a TVA-ului statului membru de export, precum și cele care provin din necesitatea de a preveni circuitele frauduloase și denaturările concurenței în interiorul Comunității. Într-adevăr, prima categorie de obiecții trebuie să fie eliminată, dat fiind că persoanei de drept privat care dorește să se prevaleze de beneficiul eliminării sau reducerii TVA-ului la import, îi revine sarcina de a furniza dovada că sunt îndeplinite condițiile. Cea de-a doua categorie de obiecții nu este relevantă deoarece perceperea sumei diferențiate a TVA-ului elimină incitarea la devierea traficului comercial.

40 Este, prin urmare, necesar să se răspundă la *a doua întrebare* că taxa pe valoarea adăugată pe care un stat membru o percepe la importul de produse provenind dintr-un alt stat membru, livrate de o persoană de drept privat, atunci când o astfel de taxă nu este percepută la livrarea de produse similare efectuată de o persoană de drept privat pe teritoriul statului membru de import, constituie un impozit intern superior celui care se aplică produselor naționale similare, în sensul articolului 95 din tratat, în măsura în care nu este luată în considerare partea reziduală din taxa pe valoarea adăugată achitată în statul membru de export care este în continuare inclusă în valoarea produsului la momentul importului. Sarcina probei elementelor care justifică luarea în considerare a acestei taxe revine importatorului.

Cu privire la a treia întrebare: validitatea articolului 2 punctul 2 din a șasea directivă

41 Cea de-a treia întrebare vizează validitatea articolului 2 punctul 2 din a șasea directivă în măsura în care acesta supune la TVA importurile de produse provenind dintr-un alt stat membru, livrate de o persoană de drept privat.

42 Cerințele articolului 95 din tratat sunt de natură imperativă și nu admit derogare prin nici un act adoptat de o instituție comunitară. Cu toate acestea, reiese din cele ce preced că această dispoziție nu interzice în mod general aplicarea TVA importurilor de produse atunci când aceasta nu se aplică livrării de produse naționale similare în interiorul statului membru de import, însă aceasta impune doar luarea în considerare a părții din TVA a statului membru de export care grevează încă produsul la momentul importului.

43 În consecință, nu trebuie să se considere lipsit de validitate articolul 2 punctul 2 din a șasea directivă, în temeiul căruia taxa se aplică „importurilor de bunuri”. Este necesar numai să se definească sfera de aplicare a acestei dispoziții interpretând-o într-un sens conform imperativelor din tratat, astfel cum s-a indicat mai sus.

44 Este, prin urmare, necesar să se răspundă la *a treia întrebare* că articolul 2 punctul 2 din a șasea directivă 77/388 a Consiliului din 17 mai 1977 este compatibil cu tratatul și, în consecință, este valid, înțelegându-se că acesta trebuie interpretat în sensul că nu constituie un obstacol pentru obligația care decurge de la articolul 95 din tratat de a lua în considerare pentru aplicarea taxei pe valoarea adăugată la importul de produse provenind dintr-un alt stat membru livrate de o

persoană de drept privat, atunci când o astfel de taxă nu este percepută la livrarea de produse similare, efectuată de o persoană particulară pe teritoriul statului membru de import, partea reziduală din taxa pe valoarea adăugată achitată în statul membru de export care este în continuare inclusă în valoarea produsului la momentul importului.

Cu privire la a patra întrebare: efectul direct al articolului 95 din tratat

45 A patra întrebare vizează, conform formulării acesteia, numai efectele eventualei invalidități a articolului 2 punctul 2 din a șasea directivă. Cu toate acestea, reiese din analiza sa, în special în lumina răspunsurilor date la primele trei întrebări, că instanța națională vizează, în esență, efectul direct al articolului 95 din tratat și consecințele acestui efect direct asupra legislațiilor naționale și asupra condițiilor lor de aplicare.

46 Conform unei jurisprudențe constante a Curții, această dispoziție enunță o interdicție de discriminare care constituie o obligație clară și necondiționată care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu este subordonată, în execuția sau în ceea ce privește efectele sale, intervenției niciunui act al instituțiilor comunitare sau al statelor membre. Această interdicție produce, prin urmare, efecte directe și creează pentru particulari drepturi individuale pe care instanțele naționale sunt obligate să le protejeze.

47 În consecință, în măsura în care această dispoziție, în interpretarea dată de Curte, limitează condițiile de impunere a TVA-ului la importul produselor provenind dintr-un alt stat membru livrate de o persoană de drept privat, statele membre sunt obligate să se conformeze și să nu aplice nicio dispoziție care ar putea fi contrară din legislațiile lor naționale.

48 Este, prin urmare, necesar să se răspundă la *a patra întrebare* că articolul 95 din tratat interzice statelor membre să aplice taxa pe valoarea adăugată importurilor de produse provenind din alte state membre livrate de o persoană de drept privat, atunci când o astfel de taxă nu este percepută la livrarea de produse similare efectuată de o persoană de drept privat în interiorul statului membru de import, în măsura în care nu este luată în considerare partea reziduală din taxa pe valoarea adăugată achitată în statul membru de export care este în continuare inclusă în valoarea produsului la momentul importului.

Cu privire la cheltuielile de judecată

Cheltuielile efectuate de către guvernele olandez, francez și italian, precum și de către Consiliu și Comisie, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile din acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura din fața instanței naționale, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA,

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către Gerechtshof de 's-Hertogenbosch prin ordonanța din 19 decembrie 1980, declară:

1) Taxa pe valoarea adăugată pe care un stat membru o percepe la importul de produse provenind dintr-un alt stat membru livrate de o persoană de drept privat, atunci când o astfel de taxă nu este percepută la livrarea de produse similare efectuată de o persoană de drept privat în interiorul statului membru de import, nu constituie o taxă cu efect echivalent unui drept vamal la import în sensul articolelor 12 și 13 alineatul (2) din tratat.

2) Taxa pe valoarea adăugată pe care un stat membru o percepe la importul de produse provenind dintr-un alt stat membru livrate de o persoană de drept privat, atunci când o astfel de taxă nu este percepută la livrarea de produse similare efectuată de o persoană de drept privat în interiorul statului membru de import, constituie un impozit intern superior celui care se aplică produselor naționale similare, în sensul articolului 95 din tratat, în măsura în care nu este luată în considerare partea reziduală din taxa pe valoarea adăugată achitată în statul membru de export care este în continuare inclusă în valoarea produsului la momentul importului. Sarcina probei elementelor care justifică luarea în considerare a acestei taxe revine importatorului.

3) Articolul 2 punctul 2 din A Șasea Directivă 77/388 a Consiliului din 17 mai 1977 este compatibil cu tratatul și, în consecință, este valid înțelegându-se că acesta trebuie interpretat în sensul că nu constituie un obstacol pentru obligația care decurge din articolul 95 din tratat de a lua în considerare pentru aplicarea taxei pe valoarea adăugată la importul de produse provenind dintr-un alt stat membru livrate de o persoană particulară, atunci când o astfel de taxă nu este percepută la livrarea de produse similare efectuată de o persoană de drept privat în interiorul statului membru de import, partea reziduală din taxa pe valoarea adăugată achitată în statul membru de export care este în continuare inclusă în valoarea produsului la momentul importului.

4) Articolul 95 din tratat interzice statelor membre să aplice taxa pe valoarea adăugată importurilor de produse provenind din alte state membre, livrate de o persoană de drept privat, atunci când o astfel de taxă nu este percepută la livrarea de produse similare efectuată de o persoană de drept privat în interiorul statului membru de import, în măsura în care nu este luată în considerare partea reziduală din taxa pe valoarea adăugată achitată în statul membru de export care este în continuare inclusă în valoarea produsului la momentul importului.

Mertens de Wilmars	Bosco	Touffait
Due	Mackenzie Stuart	O'Keeffe
Pescatore	Chloros	Grévisse
Koopmans	Everling	

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, 5 mai 1982.

Grefier
P. Heim

Președinte
J. Mertens de Wilmars