

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)
21 mai 1985*

Secretar de stat pentru Finanțe
împotriva
Gaston Schul Douane-Expéditeur BV

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare,
formulată de Hoge Raad din Țările de Jos)

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

Cauza 47/84

În cauza 47/84,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de către Hoge Raad din Țările de Jos de pronunțare, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe, între

Secretarul de stat pentru Finanțe, cu sediul la Haga

și

Gaston Schul Douane-Expéditeur BV, din Wernhout, Țările de Jos,

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolului 95 din tratat,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnii G. Bosco, președinte de cameră, P. Pescatore, T. Koopmans, K. Bahlmann și T. F. O'Higgins, judecători,

avocat general: domnul M. Darmon

grefier: domnul H. A. Rühl, administrator principal,

după ascultarea concluziilor avocatului general, prezentate în ședința din 5 martie 1985,

pronunță prezenta

HOTĂRÂRE

* Limba de procedură: olandeza.

1 Prin Hotărârea din 15 februarie 1984, primită la Curte la 28 februarie 1984, Hoge Raad din Țările de Jos a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, două întrebări preliminare privind interpretarea articolului 95 din tratat, precum și a dispozițiilor 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 (JO L 145, p. 1).

2 Hoge Raad a fost sesizat cu un recurs în anulare, din partea Secretarului de stat pentru Finanțe, împotriva Hotărârii pronunțate de Gerechtshof de 's-Hertogenbosch, la 18 februarie 1983, având în vedere Hotărârea Curții din 5 mai 1982 (Schul, 15/81, Rec. p. 1409).

3 Este necesar să se reamintească faptul că litigiul care a dus la pronunțarea acestei hotărâri se referea la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare TVA) care trebuie aplicată la importul în Țările de Jos al unei ambarcațiuni de agrement și de sport, de ocazie și în contul unei persoane de drept privat cu domiciliul în Țările de Jos, care îl cumpărase în Franța de la o altă persoană de drept privat. În conformitate cu legislația sa națională, administrația fiscală olandeză a aplicat acestui import o TVA la o rată de 18 % din prețul de vânzare, rată aplicată în mod normal în interiorul țării pentru livrările oneroase de bunuri.

4 După reamintirea caracteristicilor sistemului comun al TVA, hotărârea din 5 mai 1982 a analizat sfera de aplicare a articolului 95 din tratat pentru perceperea TVA la importul de produse care provin dintr-un alt stat membru, livrate unei persoane de drept privat de către o altă persoană de drept privat, dat fiind că produselor importate de persoane de drept privat li se aplică deja TVA-ul din statul membru de export, cu excepția scutirii acestora la export. Această analiză a condus Curtea la concluzia că, având în vedere că articolul 2 alineatul (2) din A șasea directivă supune TVA-ului „importurile de bunuri”, acesta trebuie interpretat în conformitate cu cerințele tratatului, astfel cum decurg, în special, de la articolul 95.

5 Hotărârea citată anterior invocă faptul că TVA-ul pe care îl percepe un stat membru la importul de produse care provin dintr-un alt stat membru, livrate de o persoană de drept privat, în cazul în care o astfel de taxă nu se percepe la livrarea de produse similare, efectuată de o persoană de drept privat în interiorul statului membru importator, reprezintă un impozit intern care îl depășește pe cel aplicat produselor naționale similare, în sensul articolului 95 din tratat, în măsura în care nu se ia în considerare partea reziduală a TVA-ului achitat în statul membru de export, care este în continuare inclus în valoarea produsului la momentul importării acestuia.

6 În această privință, hotărârea explică, în măsura în care un produs importat, livrat de o persoană de drept privat și care nu poate fi scutit în mod legal cu ocazia exportului, este în continuare grevat, la momentul importului său, de o parte din TVA-ul achitat în statul membru exportator, valoarea TVA-ului care poate fi cerut cu ocazia importului trebuie scăzut din partea reziduală a TVA-ului din statul membru exportator, care este încorporată în valoarea produsului la momentul importului acestuia. Acesta adaugă că

valoarea care rezultă din scădere nu poate depăși valoarea TVA-ului plătit efectiv în statul membru exportator.

7 Sesizat din nou cu privire la cauză, Gerechtshof de 's-Hertogenbosch a constatat că vaporul în litigiu, construit pe teritoriul statului Monaco a fost importat în Franța și că, la acel moment, autoritățile fiscale franceze au perceput TVA-ul datorat pentru importul unui bun. Valoarea vaporului declarat autorităților franceze fiind de 269 571 FF, TVA-ul francez, la o rată de 17,6 %, se ridică la 47 444,49 FF. Un an mai târziu, vaporul a fost vândut unui resortisant olandez cu domiciliul în Țările de Jos contra sumei de 365 000 FF, valoare superioară prețului brut al vaporului la momentul importului său în Franța. Rata TVA-ului olandez era de 18% atunci când vaporul a fost importat în Țările de Jos.

8 În lumina acestor circumstanțe, Gerechtshof a considerat că TVA-ul achitat în Franța rămânea inclus, în ansamblu, în valoarea vaporului la momentul în care acesta a fost importat în Țările de Jos, vânzarea către acest stat fiind efectuată pentru un preț mai ridicat decât valoarea declarată autorităților fiscale franceze. Ulterior, Gerechtshof a estimat că, în conformitate cu hotărârea Curții din 5 mai 1982, valoarea sumelor TVA-ului francez și TVA-ul la import nu poate depăși valoarea TVA-ului olandez perceput pentru un vapor similar de valoare egală, fără taxe, livrat unei persoane de drept privat pe teritoriul olandez. În acest scop, valoarea importului se calculează scăzând taxa franceză plătită în prezent la importul în Țările de Jos; pe această bază, trebuie calculată o taxă olandeză de 18 %, din a cărei valoare se scade taxa franceză plătită efectiv.

9 Administrația financiară a invocat în fața Hoge Raad, că articolul 95 din tratat, astfel cum a fost interpretat de hotărârea Curții din 5 mai 1982, impune autorităților fiscale să deducă din TVA-ul care trebuie plătit la import, TVA-ul rezidual care a fost perceput în țara exportatoare și care se aplică în continuare produsului. Cu toate acestea, respectiva dispoziție nu vizează baza de impozitare care nu poate fi alta decât prețul plătit la import, astfel cum reiese atât din legislația olandeză, cât și din A șasea directivă [articolul 11 partea B alineatul (1) litera (a)]. Din acest motiv, Gerechtshof a aplicat o metodă incorectă de calcul.

10 Hoge Raad a constatat că soluționarea problemei ridicate depinde de interpretarea dreptului comunitar și că este necesar să se adreseze întrebări preliminare Curții. Întrebările sunt formulate după cum urmează:

„1) În cazul în care taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare TVA) este percepută de un stat membru la importul unui produs originar dintr-un stat membru, care se livrează de (o persoană de drept privat) neplătitoare de impozit, în timp ce această taxă nu este percepută cu ocazia livrării de către o persoană de drept privat a unor produse similare în interiorul statului membru importator, acesta trebuie, în scopul de a evita ca această taxă să nu reprezinte un impozit intern superior celui care se aplică produselor naționale similare în sensul articolului 95 din Tratatul CEE, să se țină seama de valoarea TVA-ului achitat în statul membru exportator, care este în continuare inclus în valoarea produsului la momentul importului acestuia:

a) astfel încât această valoare să nu fie inclusă în baza de impozitare a TVA-ului datorat la import și, de asemenea, să fie dedusă din TVA-ul datorat la import, sau

b) astfel încât valoarea în cauză să fie doar dedusă din TVA-ul datorat la import?

2) Cum trebuie calculată suma prevăzută în cazul de la punctul 1?”

11 Aceste întrebări revin la a ști dacă partea reziduală a taxei care se aplică produsului importat în cazul vânzării de la o persoană de drept privat către o altă persoană de drept privat trebuie luată în calcul doar pentru calcularea valorii TVA-ului la import sau și pentru stabilirea bazei de impozitare (prima întrebare). De asemenea, instanța națională dorește să afle cum trebuie calculată această parte reziduală care se aplică produsului (a doua întrebare).

Dispoziții generale

12 Comisia a observat că linia jurisprudenței stabilită prin hotărârea din 5 mai 1982 poate genera anumite dificultăți în ceea ce privește aplicarea practică a regimului TVA-ului la importul de bunuri livrate între persoane de drept privat. În strânsă legătură cu administrațiile fiscale ale statelor membre, Comisia are obligația de a găsi soluții, sub formă legislativă, pentru anumite probleme practice. Pe baza acestor lucrări, aceasta a întocmit o nouă propunere de directivă, prezentată în cadrul Consiliului la 23 iulie 1984 [propunere pentru A șaisprezecea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: regim comun aplicabil anumitor bunuri cărora li se aplică, ca impozitare definitivă, taxa pe valoarea adăugată, importate de un consumator fiscal dintr-un stat membru care provine dintr-un alt stat membru (JO C 226, p. 2)).

13 Problemele practice care trebuie clarificate sunt, în special, acelea de a ști cum trebuie să se țină seama de TVA-ul achitat într-un alt stat membru, fără ca statul membru importator să suporte o pierdere a veniturilor fiscale; cum trebuie calculată valoarea reziduală de impozitare inclusă în prețul de cumpărare; cum pot cunoaște autoritățile statului membru importator valorile TVA-ului în vigoare la momentul primei cumpărări în țara exportatoare; cum trebuie calculată valoarea impozitului rezidual inclus în prețul de vânzare, în cazul în care tranzacțiile se desfășoară în trei sau patru state membre diferite; cum trebuie rezolvată problema dovezii; care este situația atunci când prețul bunului de ocazie este mai ridicat decât prețul bunului în stare nouă; și, în cele din urmă, dacă trebuie prevăzută o scutire.

14 Comisia a ajuns la concluzia, pe baza lucrărilor și a consultărilor care au avut loc, că singura orientare conformă hotărârii din 5 mai 1982 constă în crearea, pentru cazul avut în vedere, obligației statului membru de export de a restitui exportatorului partea reziduală a impozitului care se aplică în continuare bunului, astfel încât să permită perceperea unui TVA la import pe baza valorii luate în considerare pentru restituire. În schimb, trebuie luată în considerare o soluție diferită pentru cazul în care valoarea bunului în cauză a crescut: Comisia consideră, în acest caz, că niciun TVA nu trebuie

restituit la export, ci că, la import, TVA-ul trebuie să fie perceput numai pentru diferența de valoare dintre prețul bunului de ocazie și cel al bunului în stare nouă. Cu toate acestea, toate aceste soluții nu pot fi realizate decât pe cale legislativă, și anume prin modificarea legilor naționale referitoare la TVA-ul la import, pe baza unei noi directive a Consiliului.

15 În această privință, este necesar să se observe că punerea în aplicare practică a sistemului comun al TVA-ului, astfel cum se instituie prin A șasea directivă a generat fenomene de dublă impozitare în cadrul schimburilor intracomunitare pentru care această speță reprezintă o exemplificare. De fapt, punerea în aplicare a articolelor 2 și 11 din A șasea directivă, care nu ține seama de incidența, asupra percepției TVA-ului, a principiilor consfințite de articolul 95 din tratat are drept consecință, în cazul livrării unui bun de către o persoană plătitoare de impozit unei persoane plătitoare de impozit cu domiciliul într-un alt stat membru, de a supune acest bun percepției TVA-ului la import, la o rată integrală, în timp ce acestui bun i se aplică în continuare sarcina TVA-ului plătit în statul membru de export.

16 Hotărârea din 5 mai 1982 a constatat deja că, dacă instituirea unui regim de perfectă neutralitate concurențială, care presupune eventual degrevarea completă la export, aparține organului legislativ comunitar, articolul 95 se opune, atâta timp cât un astfel de regim nu este instituit, aplicării, de către un stat membru importator, a regimului său de TVA produselor importate în mod contrar principiilor acestei dispoziții.

17 Rezultă că, în așteptarea unei soluții legislative, perceperea TVA-ului la import trebuie să țină seama de incidența articolului 95 din tratat. În aceste circumstanțe, Curții îi revine sarcina de a stabili orientările care sunt compatibile cu articolul 95 din tratat, conforme cu structura generală a celei de-A șasea directive și suficient de simple pentru a putea fi aplicate în mod uniform în ansamblul statelor membre.

Baza de impozitare (prima întrebare)

18 În observațiile sale, guvernul olandez susține că TVA-ul la import se plătește la valoarea bunului la momentul importului, iar această valoare include toate taxele plătite anterior, inclusiv TVA. Acesta adăugă că aceleași reguli se aplică tranzacțiilor în interiorul țării, tranzacțiile între persoane de drept privat și persoane plătitoare de impozit care vizează bunuri de ocazie cărora li se aplică TVA-ul calculat pe baza prețului de cumpărare cu toate taxele incluse.

19 Conform guvernului francez, rezultă din normele generale de aplicare a TVA-ului, că baza de impozitare nu poate fi decât valoarea fără taxe. Singura întrebare este de a ști dacă TVA-ul, plătit anterior într-un alt stat membru poate fi considerat, de către autoritățile fiscale, ca o taxă care se aplică în continuare produsului; dar această întrebare a primit un răspuns afirmativ în hotărârea din 5 mai 1982.

20 Comisionarul în vamă, care a importat ambarcațiunea în litigiu și Comisia consideră că hotărârea citată anterior s-a bazat pe compararea situației unui produs importat de către o persoană de drept privat cu cea a unui produs fabricat și comercializat în statul membru

importator, apoi cumpărat de o persoană de drept privat. Această comparație presupune faptul că baza de impozitare este aceeași în ambele cazuri, și anume valoarea fără taxe.

21 În hotărârea citată anterior, Curtea a considerat că interdicția de la articolul 95 nu este respectată dacă produsele importate pot fi supuse TVA-ului aplicabil produselor naționale similare fără să se țină seama de partea din TVA care se aplică în continuare acestor produse la momentul importului. Rezultă că această parte din TVA nu face parte din baza de impozitare pe care se calculează TVA-ul la import, dat fiind că baza de impozitare a produselor naționale similare este, de asemenea, o valoare fără taxe.

22 Această concluzie presupune, astfel cum a indicat instanța națională la prima întrebare litera (a), că valoarea taxei reziduale care se aplică produsului nu face parte din baza de impozitare a TVA-ului la import și că, în plus, aceasta se deduce din valoarea TVA-ului datorat la import.

23 Prin urmare, trebuie să se răspundă la prima întrebare că TVA-ul perceput de un stat membru la importul unui produs originar dintr-un alt stat membru, livrat de către o persoană neplătitoare de impozit, în timp ce respectiva taxă nu se percepe cu ocazia livrării de către o persoană de drept privat a unor produse similare în interiorul statului membru importator, trebuie calculată ținându-se seama de valoarea TVA-ului plătit în statul membru exportator, astfel încât această valoare să nu fie inclusă în baza de impozitare și, de asemenea, să fie dedusă din TVA-ul datorat la import.

Partea reziduală a TVA-ului care se aplică produsului (a doua întrebare)

24 A doua întrebare vizează calcularea părții reziduale a TVA-ului din statul membru exportator care este în continuare inclusă în valoarea produsului la momentul importului acestuia.

25 Hotărârea din 5 mai 1982 a precizat că valoarea acestei părți reziduale nu o poate depăși pe cea a valorii TVA-ului plătit efectiv în statul membru exportator. Gerechtshof s-a bazat pe această precizare pentru a considera că, în caz de creștere a valorii produsului, între momentul ultimei percepți a TVA-ului în țara exportatoare și cel din țara importatoare, partea reziduală a taxei inclusă în continuare în valoarea produsului este echivalentă cu valoarea TVA-ului plătit efectiv în statul exportator.

26 Guvernele olandez și francez sunt de părere că valoarea TVA-ului perceput în statul exportator nu poate fi considerată ca fiind inclusă în întregime în valoarea produsului, acesta devenind între timp un bun folosit. Prin urmare, trebuie să admitem că partea reziduală menționată de hotărârea din 5 mai 1982 reprezintă doar partea de TVA percepută în statul exportator care poate fi considerată ca necorespunzând unei utilizări a produsului în acest stat.

27 Din acest motiv, cele două guverne sugerează aplicarea unei norme de amortizare a taxei percepute în statul exportator. Având în vedere că o amortizare în funcție de durata de viață a bunului importat este prea incertă pentru a putea fi admisă, date fiind

diferențele privind utilizarea care există în diferitele state membre și în diferitele sectoare de activitate, este necesară orientarea către sistemul prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din A șasea directivă pentru regularizarea deducerilor de bunuri de investiție care au fost vândute după ce au fost utilizate. Un astfel de sistem include o amortizare de cinci ani și are astfel ca rezultat faptul că partea reziduală de TVA inclusă în valoarea bunului importat corespunde taxei percepute efectiv în statul membru exportator din care se scade câte o cincime în fiecare an calendaristic sau parte de an calendaristic, scurs de la data acestei perceperi.

28 Comisia nu acceptă acest punct de vedere. Aceasta invocă faptul că metoda propusă reprezintă o modalitate forfetară de calcul a părții reziduale a taxei, în timp ce A șasea directivă se bazează pe principiul conform căruia TVA-ul la import depinde de prețul efectiv la import. Pe de altă parte, situația bunurilor de capital prevăzute la articolul 20 din A șasea directivă reprezintă un caz special care nu se poate compara cu cel al bunurilor de ocazie importate de o persoană de drept privat.

29 Schul consideră că amortizarea taxei percepute în țara exportatoare se traduce, în majoritatea cazurilor, prin diminuarea valorii produsului. Din acest motiv, calcularea părții reziduale trebuie să se facă pe baza procentului din rata TVA-ului aplicat în statul membru exportator, înțelegându-se că această valoare nu poate depăși valoarea plătită efectiv în acest stat. În caz de creștere a valorii bunului, partea reziduală corespunde astfel valorii plătite efectiv, astfel cum a constatat deja Gerechtshof în Hotărârea sa din 18 februarie 1983.

30 În cele din urmă, în cursul ședinței, Comisia a ajuns la aceeași opinie.

31 După examinarea argumentelor părților, Curtea adoptă același punct de vedere. Orice sistem forfetar, precum cel propus de guvernele olandez și francez, prezintă dezavantajul de a se îndepărta prea mult de regimul celei de-A șasea directive pentru a putea fi dezvoltat prin interpretare judiciară. Indiferent de meritele sale intrinsece, metoda adoptată de Gerechtshof urmează îndeaproape acest regim, putând fi practică și respectând dispozițiile de la articolul 95 din tratat.

32 De fapt, această metodă este conformă cu interpretarea pe care hotărârea din 5 mai 1982 a dat-o articolului 95 din tratat și cu dispozițiile celei de-A șasea directive. Această metodă poate fi aplicată fără mari dificultăți practice „de către autoritățile fiscale deoarece, în caz de depreciere a valorii bunului, partea reziduală a taxei inclusă în continuare în această valoare se calculează, la momentul importului, prin reducerea valorii TVA-ului plătit efectiv în statul membru exportator, proporțional cu deprecierea constatată, în timp ce această parte reziduală corespunde doar valorii taxei percepute efectiv în caz de creștere a valorii bunului.

33 În această privință, este necesar să se reamintească faptul că, astfel cum a constatat deja Curtea prin hotărârea din 5 mai 1982, proba elementelor care justifică considerarea TVA-ului plătit în statul membru exportator care este în continuare inclus în valoarea bunului la momentul importului acestuia îi revine importatorului.

34 Din cele prezentate anterior, rezultă că valoarea TVA-ului achitat în statul membru exportator care este în continuare inclusă în valoarea produsului la momentul importului acestuia este echivalentă:

— în caz de depreciere a valorii produsului între momentul ultimei perceperi de TVA în statul membru exportator și în cel importator: cu valoarea TVA-ului plătit efectiv în statul membru exportator, redusă proporțional cu procentul acestei deprecieri;

— în caz de creștere a valorii produsului în cursul aceleiași perioade: cu valoarea integrală a TVA-ului plătit efectiv în statul membru exportator.

Cu privire la cheltuielile de judecată

35 Întrucât cheltuielile efectuate de către Guvernul Regatului Țărilor de Jos, Guvernul Republicii Franceze și de către Comisia Comunităților Europene, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile în 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 (Camera a patra),

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către Hoge Raad din Țările de Jos, prin Hotărârea din 15 februarie 1984, hotărăște:

1) TVA-ul perceput de un stat membru la importul unui produs originar dintr-un alt stat membru, care se livrează de către o persoană neplătitoare de impozit, în timp ce respectiva taxă nu se percepe cu ocazia livrării de către o persoană de drept privat a unor produse similare în interiorul statului membru importator, trebuie calculat ținându-se seama de valoarea TVA-ului plătit în statul membru exportator, care este inclus în valoarea produsului la momentul importului, astfel încât această valoare să nu facă parte din baza de impozitare și, de asemenea, să fie dedusă din TVA-ul datorat la import.

2) Valoarea TVA-ului achitat în statul membru exportator care este în continuare inclusă în valoarea produsului la momentul importului acestuia este echivalentă:

— în caz de depreciere a valorii produsului între momentul ultimei perceperi de TVA în statul membru exportator și în cel importator: cu valoarea TVA-ului plătit efectiv în statul membru exportator, redusă proporțional cu procentul acestei deprecieri;

— în caz de creștere a valorii produsului în cursul aceleiași perioade: cu valoarea integrală a TVA-ului plătit efectiv în statul membru exportator.

Koopmans

Bosco

Bahlmann

Pescatore

O'Higgins

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 21 mai 1985.

Grefier
P. Heim

Președintele Camerei a patra
G. Bosco