

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauzele conexate C-144 din 2013, C-154 din 2013 și C-160 din 2013, VDP Dental Laboratory NV. Dreptul autorității fiscale să anuleze o scutire de TVA chiar dacă este prevăzută în legislația națională dar nu este prevăzută de directiva TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

26 februarie 2015

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată – Deduceri – Scutiri – Livrări de proteze dentare”

În cauzele conexate C-144/13, C-154/13 și C-160/13,

având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin deciziile din 1 martie și din 8 martie 2013, primite de Curte la 21 martie, la 27 martie și, respectiv, la 28 martie 2013, în procedurile

VDP Dental Laboratory NV

împotriva

Staatssecretaris van Financiën (C-144/13),

și

Staatssecretaris van Financiën

împotriva

X BV (C-154/13),

Nobel Biocare Nederland BV (C-160/13),

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii S. Rodin și A. Borg Barthet (raportor), doamna M. Berger și domnul F. Biltgen, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 19 mai 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru VDP Dental Laboratory NV, de R. Oorthuizen, belastingadviseur;
- pentru Nobel Biocare Nederland BV, de G. C. Bulk, adviseur;
- pentru guvernul olandez, de M. Bulterman, de M. Noort și de J. Langer, în calitate de agenți;
- pentru guvernul eston, de N. Grünberg, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de A. Cordewener și de E. Manhaeve, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 4 septembrie 2014, pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolului 17 alineatele (1) și (2) 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2005/92/CE a Consiliului din 12 decembrie 2005 (JO L 345, p. 19, denumită în continuare „A șasea directivă”), precum și a articolului 140 literele (a) și (b) și a articolului 143 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2007/75/CE a Consiliului din 20 decembrie 2007 (JO L 346, p. 13, denumită în continuare „Directiva TVA”), coroborate cu articolul 132 alineatul (1) litera (e) și cu articolul 370 din această directivă.
- 2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a trei litigii între VDP Dental Laboratory NV (denumită în continuare „VDP”), pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (denumit în continuare „Staatssecretaris”), pe de altă parte, și între Staatssecretaris, pe de o parte, și X BV (denumită în continuare „X”) și Nobel Biocare Nederland BV (denumită în continuare „Nobel”), pe de altă parte, cu privire la perceperea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru exercițiile fiscale 2006 și 2008.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 3 Procedurile din litigiul principal privesc perceperea TVA-ului pentru exercițiile financiare 2006 și 2008. În consecință, directivele aplicabile sunt A șasea directivă și Directiva TVA. Având în vedere perioada în discuție în speță, va trebui să se țină cont de dispozițiile relevante astfel cum au fost formulate în A șasea directivă sau în Directiva TVA.

A șasea directivă

- 4 Articolul 13 secțiunea A din A șasea directivă, referitor la scutirile pentru anumite activități de interes general în statul membru în cauză, prevede:

„(1) Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc în conformitate cu condițiile pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a unor asemenea scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

[...]

- (e) prestarea de servicii efectuată în cadrul profesiei lor de către tehnicienii dentari și livrarea de proteze dentare de către dentiști și tehnicieni dentari;

[...]” [traducere neoficială]

- 5 Articolul 17 din această directivă, în versiunea rezultată din articolul 28f din aceasta (în continuare, „articolul 17 din A șasea directivă”) și intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, prevede la alineatele (1) și (2):

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

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru tranzacțiile sale impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

- (a) [TVA] datorată sau plătită pe teritoriul țării pentru bunurile sau serviciile care i-au fost sau urmează a-i fi furnizate de către o altă persoană impozabilă; [traducere neoficială]

(b) [TVA] datorată sau plătită pentru bunurile importate pe teritoriul țării;

(c) [TVA] datorată în conformitate cu articolul 5 alineatul (7) litera (a), articolul 6 alineatul (3) și articolul 28a alineatul (6);

(d) [TVA] datorată în conformitate cu articolul 28a alineatul (1) litera (a).”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Directiva TVA

6 Articolul 131 din Directiva TVA prevede:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

7 Articolul 132 alineatul (1) din această directivă, fostul articol 13 secțiunea A din A șasea directivă, prevede:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

(d) livrarea de organe, sânge și lapte, de proveniență umană;

(e) prestarea de servicii efectuată în cadrul profesiei lor de către tehnicienii dentari și livrarea de proteze dentare de către dentiști și tehnicienii dentari;

[...]”

8 Articolul 138 alineatul (1) din directiva menționată precizează:

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.”

9 Potrivit articolului 140 din aceeași directivă:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a) achiziția intracomunitară de bunuri a căror livrare de către persoane impozabile este scutită în toate circumstanțele pe teritoriul lor respectiv;

(b) achiziția intracomunitară de bunuri al căror import este scutit în toate circumstanțele în temeiul articolului 143 literele (a), (b), (c) și (e)-(l);

[...]”

10 Articolul 143 litera (a) din Directiva TVA prevede:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

- (a) importul definitiv de bunuri a căror livrare de către o persoană impozabilă este scutită în toate circumstanțele pe teritoriul lor respectiv.”

11 Articolul 167 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

12 Articolul 168 din această directivă, fostul articol 17 alineatul (2) din A șasea directivă, prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

- (a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;
- (b) TVA datorată pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii în temeiul articolului 18 litera (a) și articolului 27;
- (c) TVA datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i);
- (d) TVA datorată pentru operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare în conformitate cu articolele 21 și 22;
- (e) TVA datorată sau achitată pentru importul de bunuri în statul membru în cauză.”

13 Directiva TVA prevede de asemenea diferite „[d]erogări pentru statele care erau membre ale Comunității la 1 ianuarie 1978”, mai ales în temeiul articolului 370, care prevede:

„Statele membre care, la 1 ianuarie 1978, impozitau operațiunile enumerate în anexa X partea A pot continua să impoziteze respectivele operațiuni.”

14 Anexa X din această directivă, în partea A, intitulată „Operațiuni pe care statele membre pot continua să le impoziteze”, prevede la punctul 1:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„1. Prestarea de servicii efectuate în cadrul profesiei lor de către tehnicienii dentari, precum și furnizarea de proteze dentare de către dentiști și tehnicienii dentari; [...]”

- 15 Articolul 90 CE (în prezent articolul 110 TFUE) avea următorul cuprins:

„Niciun stat membru nu aplică, direct sau indirect, produselor altor state membre impozite interne de orice natură mai mari decât cele care se aplică, direct sau indirect, produselor naționale similare.

De asemenea, niciun stat membru nu aplică produselor altor state membre impozite interne de natură să protejeze indirect alte sectoare de producție.”

Dreptul olandez

- 16 Articolul 11 alineatul 1 litera g) punctul 1° din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting 1968) din 28 iunie 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329, denumită în continuare „Codul privind TVA”), în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2003 până la 1 ianuarie 2007, prevede:

„Sunt scutite de TVA, în condiții care urmează a fi stabilite prin măsuri administrative cu caracter general:

serviciile prestate de profesioniști a căror profesie este reglementată prin sau în temeiul Legii privind profesiile din sectorul sănătății individuale [Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg]; serviciile prestate de psihologi și de tehnicienii dentari; livrările de proteze dentare; transportul bolnavilor sau al răniților cu ambulanța automobilă.”

- 17 Articolul 11 alineatul 1 litera g) punctul 1° din acest cod, în versiunea în vigoare în anul 2008, are următorul cuprins:

„Sunt scutite de TVA, în condiții care urmează a fi stabilite prin măsuri administrative cu caracter general:

tratamentul medical al persoanelor în cadrul exercitării profesiilor medicale și paramedicale reglementate prin sau în temeiul Legii privind profesiile din sectorul sănătății individuale, precum și tratamentul persoanelor de către psihologi; serviciile prestate de tehnicienii dentari în această calitate; livrările de proteze dentare de către dentiști și tehnicienii dentari; transportul bolnavilor sau al răniților cu ambulanța automobilă.”

- 18 Articolul 15 alineatul 2 din codul menționat, în versiunea în vigoare în anul 2006, cuprinde următoarele norme:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru necesitățile prestațiilor unui antreprenor, în sensul articolelor 11 și 28k, deducerea taxei nu poate avea loc decât dacă este vorba despre prestările menționate la articolul 11 literele i), j) și k), cu condiția ca cumpărătorul acestor prestații să aibă reședința sau sediul în afara teritoriului Comunității sau cu condiția ca aceste prestări să privească în mod direct mărfuri destinate exportului în afara Comunității.”

19 Articolul 17e din Codul TVA prevede:

„În condițiile și cu restricțiile care vor fi stabilite printr-un decret ministerial, [se] acordă o scutire de taxă pentru achiziția intracomunitară de bunuri:

- a. pentru care livrarea în Țările de Jos este în orice caz scutită;
- b. pentru care o scutire s-ar aplica în orice caz la momentul efectuării importului,
- c. pentru care ar exista în orice caz un drept de restituire integrală.”

20 Articolul 21 litera a) din Codul privind TVA prevede:

„În condițiile și cu restricțiile care vor fi stabilite printr-un decret ministerial, [se] acordă o scutire de taxă pentru:

- a) importul de bunuri a căror livrare în Țările de Jos este în orice caz scutită.”

21 Articolul 16a alineatul 1 litera a) din decretul de punere în aplicare a Codului privind TVA prevede:

„Sunt considerate achiziții intracomunitare în sensul articolului 17e:

- a) achizițiile intracomunitare de organe, sânge și lapte, de proveniență umană.”

Litigiile principale și întrebările preliminare

Cauza C-144/13

22 Litigiul principal din cauza C-144/13 privește VDP, cu sediul în Țările de Jos, care intermediază vânzarea de proteze dentare. Pe baza unor comenzi din partea unor dentiști stabiliți în Țările de Jos sau în afara acestui stat membru, aceasta recurge la producerea acestor proteze de către laboratoare care au calitatea de tehnicieni dentari, stabilite în afara Țărilor de Jos, dar și atât pe teritoriul, cât și în afara teritoriului Uniunii Europene. Laboratoarele vizate livrează protezele dentare VDP, care le livrează apoi dentiștilor care le-au comandat. Protezele dentare pe care le primește VDP, provenite din state care nu fac parte din teritoriul vamal al Uniunii,

sunt declarate în momentul în care ajung în Țările de Jos în vederea punerii lor în liberă circulație.

- 23 În declarația privind TVA-ul pentru primul trimestru al anului 2006 în legătură cu livrările de proteze dentare efectuate în această perioadă către dentiști stabiliți în Țările de Jos, VDP a declarat că livrările respective erau scutite de TVA în conformitate cu articolul 11 alineatul 1 litera g) punctul 1° din Codul privind TVA, în versiunea în vigoare până la 1 ianuarie 2008. În plus, VDP a dedus TVA-ul care i-a fost facturat în cursul acestui trimestru pentru livrările de proteze în discuție întemeindu-se pe interpretarea dată de Curte articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792). Inspectorul a refuzat să acorde această deducere în temeiul articolului 15 alineatul 2 din Codul privind TVA și a respins contestația formulată de VDP.
- 24 Pentru livrările de proteze dentare către dentiști stabiliți în Țările de Jos, în cursul celui de al treilea trimestru al anului 2008, VDP nu a achitat TVA-ul, pe baza declarației sale, întemeindu-se pe faptul că de la data de 1 ianuarie 2008 beneficia de statutul de „tehnician dentar”, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, și a considerat, în consecință, că beneficia de scutire potrivit articolului 11 alineatul 1 litera g) punctul 1° din Codul TVA. Conform articolului 15 alineatul 2 din acest cod, VDP nu a dedus taxa care i-a fost facturată în cursul acestui trimestru pentru livrările respective.
- 25 În plus, VDP a declarat și a achitat, pentru trimestrul menționat, taxa aferentă importului și achiziției intracomunitare de proteze dentare provenite de la laboratoare stabilite în afara Țărilor de Jos. Totuși, ulterior a considerat că nu datora această taxă pentru importul de proteze declarate, conform articolului 21 litera (c) din Codul privind TVA coroborat cu articolul 143 litera (a) din Directiva TVA și, în ceea ce privește achizițiile intracomunitare de astfel de proteze, conform articolului 17e litera (a) din Codul privind TVA coroborat cu articolul 140 litera (a) din Directiva TVA. Contestația formulată de VDP în acest sens a fost de asemenea respinsă de inspector.
- 26 În ceea ce privește primul trimestru al anului 2006, Rechtbank te Haarlem a respins acțiunea formulată de VDP și a apreciat că aplicarea scutirii în conformitate cu articolul 11 alineatul 1 litera g) din Codul privind TVA conducea la excluderea de la deducere a taxei aferente intrărilor potrivit articolului 15 alineatul 2 din Codul privind TVA. VDP a formulat recurs împotriva hotărârii pronunțate de această instanță.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 27 În ceea ce privește al treilea trimestru al anului 2008, Rechtbank te Haarlem a apreciat drept fondată acțiunea introdusă de VDP și a considerat că, în conformitate, pe de o parte, cu articolul 21 litera c) din Codul privind TVA coroborat cu articolul 143 litera (a) din Directiva TVA și, pe de altă parte, cu articolul 17e litera a) din Codul privind TVA coroborat cu articolul 140 litera (a) din Directiva TVA, TVA-ul nu este datorat pentru importul și pentru achiziția intracomunitară de proteze dentare, baza fiind întotdeauna o livrare efectuată de un tehnician dentar străin, iar o astfel de livrare este scutită în Țările de Jos. Staatssecretaris a formulat recurs împotriva acestei decizii.
- 28 Potrivit Hoge Raad, atât în recursul formulat de VDP, cât și în cel formulat de Staatssecretaris se ridică probleme de drept al Uniunii.
- 29 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 17 alineatele (1) și (2) din A șasea 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 A șasea directivă?
- 2) Articolul 143 litera (a) și articolul 140 literele (a) și (b) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că scutirile de TVA prevăzute de aceste dispoziții nu se aplică importului și 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?”

Cauza C-154/13

- 30 Cauza C-154/13 privește X, cu sediul în Țările de Jos, care administrează un cabinet stomatologic ale cărui activități sunt, conform articolului 11 alineatul 1 litera g) punctul 1° din Codul privind TVA, scutite de TVA, fără drept de deducere. În perioada 1 ianuarie-30 septembrie 2008, X a achiziționat de la un tehnician dentar stabilit în Germania proteze dentare care au fost transportate și livrate X din Germania fără să fie facturat TVA. Pentru aceste achiziții, X nu a achitat TVA, pe baza declarației sale privind achiziții intracomunitare. În opinia inspectorului, este totuși vorba despre astfel de achiziții și a formulat o decizie de rectificare.
- 31 Rechtbank te 's-Gravenhage a declarat drept fondată acțiunea formulată de X. Potrivit acestei instanțe, articolul 17e din Codul privind TVA și articolul 140 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, în cazul unei livrări de proteze

dentare de către un dentist sau un tehnician dentar stabilit în afara teritoriului Țărilor de Jos, achiziția intracomunitară corespunzătoare efectuată de un client în Țările de Jos este scutită de TVA, dat fiind că o astfel de livrare este de asemenea scutită atunci când este efectuată în Țările de Jos. Staatssecretaris a formulat recurs împotriva acestei decizii și s-a referit printre altele la faptul că livrările de proteze dentare în Germania sunt supuse taxei.

32 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) 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?

2) 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?”

Cauza C-160/13

33 Cauza C-160/13 privește Nobel, cu sediul în Țările de Jos, care beneficiază de statutul de tehnician dentar în sensul articolului 11 alineatul 1 litera g) punctul 1^o din Codul privind TVA. Nobel intermediază vânzarea de proteze dentare. Aceasta vinde și livrează proteze dentare, pe bază de comenzi, laboratoarelor de tehnică dentară cu sediul în Țările de Jos. Protezele dentare sunt fabricate în Suedia de societatea-mamă a Nobel, A AB (denumită în continuare „A”), care este de asemenea tehnician dentar. A livrează protezele, în schimbul unei remunerații convenite, către Nobel, care livrează apoi aceste proteze laboratoarelor respective.

34 În ceea ce privește protezele dentare livrate în luna decembrie 2008, A nu a facturat TVA. Pentru aceste livrări, Nobel a achitat, pe baza declarației sale, TVA-ul aferent achizițiilor intracomunitare. Aceasta a formulat ulterior o contestație cu privire la acest subiect. Rechtbank te Haarlem i-a dat câștig de cauză și a apreciat că articolul 17e din Codul privind TVA și articolul 140 din Directiva TVA trebuiau interpretate în sensul că, în cazul unei livrări de proteze dentare de către un dentist

sau un tehnician dentar stabilit în afara teritoriului Țărilor de Jos, achiziția intracomunitară corespunzătoare efectuată de un client în Țările de Jos era scutită de TVA, dat fiind că o astfel de livrare este de asemenea scutită atunci când este efectuată în Țările de Jos. Staatssecretaris a formulat recurs împotriva hotărârii pronunțate de această instanță.

- 35 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„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?”

- 36 Prin Ordonanța președintelui Curții din 4 iunie 2013, cauzele C-144/13, C-154/13 și C-160/13 au fost conexe pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare din cauza C-144/13

- 37 Prin intermediul primei întrebări din cauza C-144/13, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 168 din Directiva TVA, care reia conținutul articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă, trebuie interpretat în sensul că, atunci când o scutire prevăzută de dreptul național este incompatibilă cu Directiva TVA, articolul 168 din această directivă nu permite unei persoane impozabile să beneficieze de această scutire pretinzând în același timp dreptul de deducere.
- 38 Curtea a avut deja ocazia să statueze că, atunci când o scutire prevăzută de dreptul național este incompatibilă cu Directiva TVA, articolul 168 din această directivă nu permite unei persoane impozabile să beneficieze de această scutire pretinzând în același timp dreptul de deducere (Hotărârea MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 45).
- 39 Astfel, după cum a arătat avocatul general la punctul 37 din concluzii, atunci când o persoană impozabilă se confruntă cu o asemenea situație, aceasta va trebui fie să aplice scutirea prevăzută de dreptul național și să renunțe la dreptul de deducere, fie să supună operațiunile sale la plata TVA-ului, în temeiul dreptului Uniunii, și să se prevaleze apoi de dreptul de deducere a taxei aferente intrărilor.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

40 În consecință, este necesar să se răspundă la prima întrebare din cauza C-144/13 că articolul 168 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, atunci când scutirea de TVA prevăzută de dreptul național este incompatibilă cu Directiva TVA, articolul 168 menționat nu permite unei persoane impozabile să beneficieze de această scutire pretinzând în același timp dreptul de deducere.

Cu privire la a doua întrebare din cauza C-144/13, cu privire la prima întrebare din cauza C-154/13 și cu privire la întrebarea din cauza C-160/13

41 Prin intermediul celei de a doua întrebări din cauza C-144/13, al primei întrebări din cauza C-154/13, precum și prin intermediul întrebării din cauza C-160/13, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă scutirea de TVA prevăzută la articolul 140 literele (a) și (b) și la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA se aplică achiziției intracomunitare și importului de proteze dentare și, eventual, dacă scutirea este supusă condiției ca protezele dentare să fie livrate dintr-un alt stat membru sau dintr-o țară terță de către un dentist sau un tehnician dentar ori să fie livrate către un dentist sau un tehnician dentar sau dacă scutirea este supusă acestor două condiții cumulate.

42 Trebuie să se constate că articolele 132, 140 și 143 din Directiva TVA se înscriu în cadrul regimului privind scutirile prevăzute în titlul IX din Directiva TVA, intitulat „Scutiri”. Aceste dispoziții prevăd un mecanism de scutiri pentru operațiuni privind bunuri determinate în cazul în care sunt îndeplinite anumite condiții.

43 Or, obiectivul urmărit de scutirile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA este să faciliteze accesul la anumite servicii, precum și livrarea anumitor bunuri evitând costurile suplimentare care ar apărea dacă ar fi supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Germania, C-287/00, EU:C:2002:388, punctul 47, și Hotărârea MDDP, EU:C:2013:778, punctul 26).

44 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că scutirile respective constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea regimului TVA-ului de la un stat membru la altul (a se vedea în special Hotărârea CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punctul 15, și Hotărârea Skandia, C-240/99, EU:C:2001:140, punctul 23).

45 Trebuie să se amintească, în plus, că articolul 132 din Directiva TVA urmărește scutirea de TVA a anumitor activități de interes general. Această dispoziție nu exclude însă toate activitățile de interes general de la aplicarea TVA-ului, ci numai pe acelea care sunt enumerate și descrise în acest articol într-un mod foarte detaliat (Hotărârea Institute of the Motor Industry, C-149/97, EU:C:1998:536, punctul 18).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 46 Scutirea livrărilor de proteze dentare efectuate de dentiști și de tehnicienii dentari este menită să garanteze că livrarea de produse care au legătură cu îngrijirea sănătății nu devine inaccesibilă din cauza costurilor sporite ale acestor produse în cazul în care livrarea lor ar fi supusă TVA-ului [a se vedea, referitor la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, devenit articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, Hotărârea Comisia/Franța, C-76/99, EU:C:2001:12, punctul 23].
- 47 În ceea ce privește articolul 140 litera (a) din Directiva TVA, acesta impune statelor membre să scutească achiziția intracomunitară de bunuri a căror livrare de către persoane impozabile este scutită în toate circumstanțele pe teritoriul lor respectiv.
- 48 Cu titlu introductiv, trebuie arătat, după cum a subliniat avocatul general la punctul 45 din concluzii, că 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 214 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, care cuprind aceeași formulare.
- 49 Astfel, pentru a determina dacă o achiziție intracomunitară de bunuri este scutită de TVA, trebuie să se verifice dacă livrarea acelorași bunuri este scutită pe teritoriul statului membru de destinație.
- 50 În cauzele principale, achizițiile intracomunitare de proteze dentare ar putea intra în domeniul de aplicare al articolului 140 litera (a) din Directiva TVA, beneficiind astfel de scutire, dacă ele sunt scutite pe teritoriul statului membru de destinație. Or, dat fiind că articolul 132 alineatul (1) litera (e) din această directivă impune statelor membre să scutească livrările de proteze dentare efectuate de dentiști și de tehnicienii dentari, livrarea pe teritoriul unui stat membru a acestui produs este în mod obligatoriu scutită în cazul în care statul membru nu a pus în aplicare reglementarea tranzitorie prevăzută la articolul 370 din Directiva TVA.
- 51 Astfel, achizițiile intracomunitare de proteze dentare efectuate de dentiști și de tehnicienii dentari intră în domeniul de aplicare al articolului 140 litera (a) din Directiva TVA.
- 52 Trebuie de asemenea să se constate că scutirea importurilor definitive de bunuri, prevăzută la articolul 143 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, este în mod vădit inspirată din articolul 140 litera (a) din această directivă, cu diferența că operațiunile vizate de scutire sunt importurile definitive de bunuri.
- 53 Într-adevăr, pentru a stabili dacă un import de bunuri este scutit de TVA, trebuie să se verifice dacă livrarea acelorași bunuri este scutită pe teritoriul statului membru de destinație. Astfel, din cuprinsul dispozițiilor în discuție rezultă că

legiuitorul Uniunii a prevăzut un mecanism identic pentru articolul 140 litera (a) și pentru articolul 143 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

- 54 Rezultă că aceste dispoziții trebuie să fie interpretate în același mod.
- 55 Întrucât elementul de referință este existența unei scutiri a livrării de bunuri în statul membru de destinație, în ceea ce privește protezele dentare trebuie să se facă trimitere la scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA în aceleași condiții ca în cazul articolului 140 litera (a) din aceasta. Astfel, importurile definitive de proteze dentare efectuate de dentiști și de tehnicienii dentari intră în domeniul de aplicare al articolului 143 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată.
- 56 În ceea ce privește articolul 140 litera (b) din Directiva TVA, pentru a stabili dacă o achiziție intracomunitară de bunuri poate beneficia de scutire într-un stat membru, este suficient să se verifice dacă importurile definitive ale acelorași bunuri pe teritoriul statului membru amintit beneficiază de scutire în temeiul articolului 143 alineatul (1) litera (a) din această directivă.
- 57 În ceea ce privește problema condițiilor necesare pentru a beneficia de scutire, trebuie să se constate că rezultă din chiar textul articolului 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA că această scutire este supusă condiției ca protezele dentare să fie livrate de dentiști sau de tehnicienii dentari.
- 58 În consecință, este necesar să se răspundă la a doua întrebare din cauza C-144/13, la prima întrebare din cauza C-154/13, precum și la întrebarea din cauza C-160/13 că articolul 140 literele (a) și (b) și articolul 143 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că scutirea de TVA pe care o prevăd se aplică achiziției intracomunitare și importului definitiv de proteze dentare livrate de dentiști și de tehnicienii dentari în cazul în care statul membru de livrare sau de import nu a pus în aplicare reglementarea tranzitorie prevăzută la articolul 370 din această directivă.

Cu privire la a doua întrebare din cauza C-154/13

- 59 Prin intermediul celei de a doua întrebări din cauza C-154/13, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 140 literele (a) și (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că scutirea de TVA menționată la această dispoziție se aplică și în cazul în care achiziția intracomunitară de proteze dentare ar proveni dintr-un stat membru care a pus în aplicare regimul derogatoriu și tranzitoriu prevăzut la articolul 370 din Directiva TVA.

- 60 Trebuie amintit că regimul comunitar al TVA este rezultatul unei armonizări progresive a legislațiilor naționale în cadrul articolelor 113 TFUE și 115 TFUE. Așa cum a constatat Curtea în repetate rânduri, această armonizare, astfel cum a fost realizată prin directive succesive și în special prin A șasea directivă, nu este încă decât o armonizare parțială (Hotărârea ORO Amsterdam Beheer și Concerto, C-165/88, EU:C:1989:608, punctul 21, precum și Hotărârea Eurodental, C-240/05, EU:C:2006:763, punctul 50).
- 61 Într-adevăr, Directiva TVA a autorizat, în temeiul articolului 370, statele membre să mențină în continuare anumite dispoziții din legislația lor anterioară acestei directive, care, în lipsa autorizării respective, ar fi incompatibile cu aceasta (a se vedea în acest sens Hotărârea Idéal tourisme, C-36/99, EU:C:2000:405, punctul 38, și Hotărârea Eurodental, EU:C:2006:763, punctul 51).
- 62 În acest sens, din răspunsul la a doua întrebare din cauza C-144/13, la prima întrebare din cauza C-154/13 și la întrebarea din cauza C-160/13 rezultă că, pentru a stabili dacă o achiziție intracomunitară de proteze dentare poate beneficia de scutire, trebuie să se verifice dacă livrarea sau importul acelorași bunuri este scutit pe teritoriul statului membru de destinație. Rezultă că elementul de referință este regimul aplicabil în statul membru de destinație.
- 63 În cazul în care acest stat nu a pus în aplicare regimul derogatoriu și tranzitoriu prevăzut la articolul 370 din Directiva TVA și aplică, prin urmare, scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (e) din această directivă, scutirile prevăzute la articolul 140 literele (a) și (b) din directiva menționată vor fi de asemenea aplicabile. Este, așadar, lipsit de relevanță aspectul dacă statul membru de origine aplică respectivul regim derogatoriu și tranzitoriu prevăzut la articolul 370 din Directiva TVA.
- 64 În consecință, este necesar să se răspundă la a doua întrebare adresată în cauza C-154/13 că articolul 140 literele (a) și (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că scutirea de TVA menționată la această dispoziție se aplică și în cazul în care achiziția intracomunitară de proteze dentare provine dintr-un stat membru care a pus în aplicare regimul derogatoriu și tranzitoriu prevăzut la articolul 370 din Directiva TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 65 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

- 1) Articolul 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2007/75/CE a Consiliului din 20 decembrie 2007, trebuie interpretat în sensul că, atunci când scutirea de taxa pe valoarea adăugată prevăzută de dreptul național este incompatibilă cu Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/112, articolul 168 menționat nu permite unei persoane impozabile să beneficieze de această scutire pretinzând în același timp dreptul de deducere.**
- 2) Articolul 140 literele (a) și (b) și articolul 143 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2007/75, trebuie interpretate în sensul că scutirea de taxa pe valoarea adăugată pe care o prevăd se aplică achiziției intracomunitare și importului definitiv de proteze dentare livrate de dentiști și de tehnicienii dentari în cazul în care statul membru de livrare sau de import nu a pus în aplicare reglementarea tranzitorie prevăzută la articolul 370 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2007/75.**
- 3) Articolul 140 literele (a) și (b) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2007/75, trebuie interpretat în sensul că scutirea de taxa pe valoarea adăugată menționată la această dispoziție se aplică și în cazul în care achiziția intracomunitară de proteze dentare provine dintr-un stat membru care a pus în aplicare regimul derogatoriu și tranzitoriu prevăzut la articolul 370 din această directivă.**