Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 4 septembrie 2014[1]

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

VDP Dental Laboratory NV
împotriva
Staatssecretaris van Financiën,
Staatssecretaris van Financiën
împotriva
X BV
și
Staatssecretaris van Financiën
împotriva
Nobel Biocare Nederland BV
[cereri de decizie preliminară formulate de

Hoge Raad der Nederlanden (Regatul Țărilor de Jos)]

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

I – **Introducere**

1. Curtea este confruntată din nou[2] cu problema taxei pe valoarea adăugată la protezele dentare. Aceasta este o problemă specială deoarece, în anumite cazuri, livrarea de proteze dentare este o operațiune scutită. Cu toate acestea, există încă state membre care, în temeiul unei norme tranzitorii, continuă să impoziteze livrările de proteze dentare.

2. Curtea a analizat deja, în Hotărârea Eurodental[3], problema efectelor acestor particularități asupra deducerilor de TVA și asupra condițiilor de concurență ale furnizorilor de proteze dentare existente în diferite state membre. Și în prezenta cerere de decizie preliminară este vorba despre aceste condiții de concurență, însă, de această dată, în contextul scutirilor pentru achizițiile comunitare și al scutirilor la importul din state terțe. Într-adevăr, aplicarea acestora în cazul protezelor dentare nu a fost clarificată încă.

1 — Limba originală: germana.

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

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

3. În plus, după prima hotărâre pronunțată în această materie, în cauza VDP Dental Laboratory[4], Curtea trebuie să examineze din nou consecințele asupra dreptului de deducere ale unei scutiri acordate cu încălcarea dreptului Uniunii. Cu toate acestea, Hotărârea MDDP[5], recent pronunțată, ar trebui să nu lase deschisă nicio întrebare în această privință.

II – **Cadrul juridic**

A – *Dreptul Uniunii*

4. Procedurile principale au ca obiect perceperea TVA-ului pentru anii 2006-2008, motiv pentru care în speță sunt aplicabile atât A șasea directivă a Consiliului 77/388/CEE din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare[6], în versiunea în vigoare în anul 2006 (denumită în continuare „A șasea directivă”), cât și Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată[7], care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007, în versiunea aplicabilă în anul 2008 (denumită în continuare „Directiva TVA”). Prin urmare, normele incidente vor fi reproduse în continuare fie în versiunea Directivei TVA, fie în versiunea celei de A șasea directive, în funcție de perioada fiscală pentru care trebuie interpretate.

1. Fapte generatoare

5. Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA, sunt supuse TVA-ului următoarele operațiuni:

„(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

(b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:

(i) o persoană impozabilă care acționează ca atare […], în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare […];

[…]

(c) […]

(d) importul de bunuri.”

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

7. Potrivit articolului 20 primul paragraf din Directiva TVA, prin „achiziție intracomunitară de bunuri” se înțelege „obținerea dreptului de a dispune, ca un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către persoana care achiziționează aceste bunuri, de către furnizor, sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, într-un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor”.

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

5 — Hotărârea MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778).

6 — JO L 145, p. 1.

7 — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

8. Potrivit articolului 30 primul paragraf, „import de bunuri” înseamnă „intrarea în Comunitate a unor bunuri care nu se află în liberă circulație în sensul articolului 24 din tratat”.

2. Scutirea protezelor dentare

9. Conform articolului 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, statele membre scutesc următoarele operațiuni:

„prestarea de servicii efectuată în cadrul profesiei lor de către tehnicienii dentari și livrarea de proteze dentare de către dentiști și tehnicieni dentari.”

10. Capitolul 1 din Titlul XIII din Directiva TVA, intitulat „Derogări aplicate până la adoptarea regimurilor definitive”, cuprinde o derogare de la această scutire în secțiunea 1 („Derogări pentru statele care erau membre ale Comunității la 1 ianuarie 1978”). Astfel, articolul 370 prevede:

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

11. Anexa X partea A prevede la punctul 1 „prestarea de servicii efectuate în cadrul profesiei lor de către tehnicienii dentari, precum și furnizarea de proteze dentare de către dentiști și tehnicieni dentari”.

3. Scutiri pentru achizițiile intracomunitare și scutiri la importul de bunuri

12. Conform articolului 140 din Directiva TVA, 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);

[…]”

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

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

4. Scutiri pentru livrările intracomunitare de bunuri și scutiri la export

14. Pentru livrările transfrontaliere realizate în cadrul Uniunii corespunzătoare unei achiziții intracomunitare, articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA prevede următoarea scutire:

„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.”

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

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

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

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

[…]”

5. Dreptul de deducere

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

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

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

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

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

(c) […]

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

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

[…]

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

[…]”

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

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

B – *Dreptul național*

19. În principiu, dreptul olandez cuprinde dispozițiile sus-menționate corelative din dreptul Uniunii.

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

III – **Procedurile principale**

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

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

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

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

8 — A se vedea punctul 5 de mai sus.

9 — A se vedea punctul 15 de mai sus.

10 — A se vedea punctul 14 de mai sus.

11 — A se vedea de asemenea Hotărârea VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).

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

B – *Cauza C-154/13 (X)*

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

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

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

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

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

IV – **Procedura în fața Curții**

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

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

„Articolul 17 alineatele (1) și (2) din 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?”

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

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

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

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

„În măsura în care scutirea de TVA prevăzută la articolul 140 literele (a) şi (b) din Directiva TVA (fie în condiţiile amintite la întrebarea anterioară, fie în lipsa acestor condiţii) se aplică achiziţiei intracomunitare de proteze dentare, această excepţie se aplică în ţări precum Regatul Ţărilor de Jos, care s-au conformat scutirii prevăzute la articolul 132 din Directiva TVA, şi în cazul achiziţiei intracomunitare de proteze dentare care provin dintr-un stat membru care a aplicat regimul derogatoriu şi tranzitoriu prevăzut la articolul 370 din Directiva TVA?”

34. După conexarea cauzelor pentru buna desfăşurare a procedurii şi în vederea pronunţării hotărârii, VDP, Nobel, Republica Estonia, Regatul Ţărilor de Jos şi Comisia Europeană au prezentat observaţii scrise. La şedinţa din 19 mai 2014 au participat Nobel, Regatul Ţărilor de Jos şi Comisia.

V – **Apreciere juridică**

A – *Cu privire la dreptul de deducere*

35. Astfel cum rezultă din motivarea cererii de decizie preliminară din cauza C-144/13, prin intermediul întrebării preliminare referitoare la dreptul de deducere, instanţa de trimitere doreşte, în esenţă, să afle dacă o persoană impozabilă poate invoca articolul 17, în versiunea articolului 28f punctul 1 din A şasea directivă, pentru a se putea prevala de dreptul de deducere şi în situaţia în care operaţiunile realizate nu au fost supuse TVA-ului întrucât dreptul naţional prevedea o scutire contrară dispoziţiilor din dreptul Uniunii.

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

37. În Hotărârea MDDP, Curtea a statuat că articolul 168 din Directiva TVA nu permite unei persoane impozabile să beneficieze atât de scutirea prevăzută de legislaţia naţională, care este incompatibilă cu Directiva TVA, cât şi de dreptul de deducere [12]. Într-o asemenea situaţie, persoana impozabilă are doar posibilitatea de a alege între scutirea prevăzută de dreptul naţional, ceea ce înlătură dreptul de deducere, şi plata TVA-ului pentru operaţiunile sale, în temeiul dreptului Uniunii, pentru a beneficia astfel de dreptul de deducere.

38. Întrucât niciunul dintre participanţii la prezenta procedură nu a invocat alte argumente faţă de cele analizate în cauza MDDP [13], nu există motive pentru a pune în discuţie soluţia adoptată în Hotărârea MDDP.

12 — Hotărârea MDDP (EU:C:2013:778, punctul 45).

13 — A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza MDDP (EU:C:2013:421, punctele 37-51).

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

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

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

41. În privința scutirilor pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 140 literele (a) și (b), precum și a scutirilor la importurile din state terțe în temeiul articolului 143 litera (a) din Directiva TVA, instanța de trimitere dorește să afle dacă și, în cazul unui răspuns afirmativ, în ce condiții aceste scutiri sunt aplicabile protezelor dentare. Ambele articole condiționează scutirea de aplicarea acestei scutiri și în cazul în care ar fi vorba despre o livrare internă de bunuri.

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

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

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

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

14 — A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza MDDP (EU:C:2013:421, punctul 72).

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

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

47. Geneza articolului 143 litera (a) din Directiva TVA confirmă interpretarea textului. Corespondentul articolului 143 litera (a) din Directiva TVA a fost articolul 14 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă. Potrivit acestuia, era scutit importul de bunuri „a căror livrare de către persoane impozabile ar fi scutită, în orice situație, pe teritoriul țării”. Articolul 14 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă se întemeiază la rândul său pe articolul 15 punctul 1 din propunerea Comisiei [15]. Spre deosebire de textul articolului 14 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă la care s-a oprit Consiliul, articolul 15 punctul 1 din propunerea Comisiei făcea trimitere în mod expres la fiecare scutire prevăzută de legislațiile naționale. Această trimitere cuprindea – cu o singură excepție [16] – numai scutirile care depindeau de obiectul livrării și care erau aplicabile independent de alte condiții. Articolul nu făcea însă referire la scutirea livrărilor de proteze dentare de către dentiști și de către tehnicienii dentari [17].

48. Faptul că, în cele din urmă, scutirea prevăzută la articolul 14 alineatul (1) din A șasea directivă a fost formulată diferit poate fi explicat cel mai bine în acest context prin faptul că scutirile individuale la care făcea trimitere articolul 15 punctul 1 din propunerea Comisiei care depindeau și de alte condiții decât simplul obiect al livrării nu au fost preluate în varianta directivei adoptate de Consiliu. Prin urmare, a fost evidentă necesitatea de a rezuma sub sintagma „în toate circumstanțele” trimiterea doar la scutirile care se aplică în prezent independent de alte condiții.

49. Interpretarea sistematică conduce la același rezultat. Articolul 143 prevede în fapt la litera (k) scutirea „importului de aur de către băncile centrale”. „Livrarea de aur către băncile centrale” este scutită, conform articolului 152 din Directiva TVA. Prin urmare, este vorba despre o scutire care nu se aplică oricărei livrări de aur, ci numai acelora efectuate către un anumit destinatar, și anume o bancă centrală. În cazul în care regimul prevăzut la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA ar fi interpretat exclusiv în sensul că se aplică tuturor scutirilor de livrări de bunuri atunci când sunt îndeplinite condițiile necesare, aceasta ar însemna că, potrivit acestui articol coroborat cu articolul 152 din Directiva TVA, sunt scutite și importurile de aur efectuate de către băncile centrale. Astfel, articolul 143 litera (k) din Directiva TVA, care prevede tocmai acest lucru, ar fi de prisos.

50. În sfârșit, având în vedere scopul scutirii prevăzute la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA, nu există niciun argument care să susțină o interpretare largă a domeniului său de aplicare.

15 — Propunerea din 20 iunie 1973 a Consiliului de A șasea directivă privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare [COM(73) 950 final].

16 — A se vedea articolul 14 punctul B litera (c) din Propunerea de A șasea directivă (citată la nota de subsol 15), referitor la livrările scutite de taxă „efectuate organismelor oficiale responsabile cu construcția, amenajarea și întreținerea cimitirelor, pietrelor funerare și monumentelor comemorative ale victimelor de război”; a se vedea în prezent anexa X partea A punctul 6 din Directiva TVA.

17 — Articolul 14 punctul A litera (e) din Propunerea de A șasea directivă (citată la nota de subsol 15).

51. Dacă în propunerea de A şasea directivă Comisia a constatat că această scutire nu „necesită lămuriri speciale” [18], în speţă a afirmat că obiectivul scutirii îl reprezintă egalitatea de tratament dintre operaţiunile transfrontaliere şi cele naţionale. La prima vedere, această afirmaţie pare plauzibilă. Totuşi, dacă se au în vedere şi efectele deducerii în lanţul livrărilor, atunci nu mai poate fi în concluzie vorba despre nicio egalitate de tratament.

52. O aplicare extinsă a scutirii prevăzute la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA are ca rezultat, dacă nu se ia în considerare deducerea TVA-ului în lanţul livrărilor, faptul că la achiziţionarea unui bun nu se naşte nicio sarcină fiscală, indiferent dacă bunul este achiziţionat din ţară sau dintr-un stat terţ. Acest efect este generat de faptul că scutirea care se aplică livrărilor interne se extinde şi asupra importului din state terţe.

53. Situaţia este diferită în cazul în care se ia în considerare şi deducerea TVA-ului în persoana furnizorului. Scutirea livrărilor interne de bunuri are drept urmare faptul că, potrivit articolului 168 din Directiva TVA [19], furnizorul nu are nici dreptul de deducere pentru prestaţiile pe care le-a achiziţionat în vederea fabricării bunului. TVA-ul nedeductibil aferent acestor intrări grevează astfel definitiv livrarea de bunuri scutită prin majorarea cheltuielilor aferente fabricării acestora.

54. Totuşi, situaţia diferă de regulă la importul de bunuri din ţări terţe. În acest caz, furnizorul stabilit în statul terţ are în principiu un drept de deducere. Scutirea de TVA a bunurilor exportate corespunde în fapt practicii fiscale internaţionale. În cazul exporturilor de pe teritoriul Uniunii, acest lucru se realizează prin scutirea exportului conform articolului 146 concomitent cu acordarea dreptului de deducere conform articolului 169 litera (b) din Directiva TVA [20].

55. Prin urmare, dacă dreptul de deducere al furnizorului există de regulă pentru operaţiunile transfrontaliere, dar nu şi pentru operaţiunile interne, atunci şi scutirea prevăzută la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA are de regulă drept efect un avantaj concurenţial pentru mărfurile din state terţe. Pentru acest motiv, Regatul Ţărilor de Jos a subliniat în mod întemeiat că în speţă, spre deosebire de furnizorii interni, furnizorii din state terţe ar putea livra proteze dentare liber de orice sarcină fiscală în cazul în care articolul 143 litera (a) din Directiva TVA ar trebui aplicat şi importurilor de proteze dentare din state terţe.

56. Asemenea denaturări ale concurenţei pot fi prevenite numai dacă şi statul terţ interzice dreptul de deducere pentru livrările la export. Întrucât nu aceasta va fi însă regula, avantajul concurenţial pentru furnizorii din state terţe nu poate fi corectat, fie şi parţial, decât prin impozitarea importului de bunuri. Prin impozitarea importului, TVA-ul grevează şi bunurile care provin dintr-un stat terţ. Această obligaţie fiscală este definitivă în măsura în care dobânditorul bunului nu are dreptul la deducere conform articolului 168 litera (e) din Directiva TVA [21]. Acest caz se întâlneşte în special atunci când dobânditorul bunului are totodată şi calitatea de consumator sau când bunul este revândut liber de TVA în ţară. Ultima situaţie se regăseşte în cele trei proceduri principale. Persoanele impozabile nu au niciun drept de deducere pentru achiziţionarea de proteze dentare, întrucât revând protezele dentare fără a percepe TVA, conform articolului 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA.

18 — Propunerea de A şasea directivă (citată la nota de subsol 15, p. 17).

19 — Respectiv articolul 17 alineatul (2), în versiunea articolului 28f punctul 1 din A şasea directivă.

20 — Respectiv articolul 17 alineatul (3) litera (b), în versiunea articolului 28f punctul 1 din A şasea directivă.

21 — Respectiv articolul 17 alineatul (2) litera (b) în versiunea articolului 28f punctul 1 din A şasea directivă.

57. Cu toate acestea, cuantumul TVA-ului plătit pentru bunuri provenite din state terțe va fi de regulă mai mare decât cel pentru bunurile livrate în țară. În timp ce în cazul acestora din urmă cuantumul TVA-ului depinde de valoarea intrărilor [22], cuantumul TVA-ului rezultat din impozitarea importului de bunuri depinde de valoarea bunului finit [23]. În consecință, prin refuzul scutirii la import conform articolului 143 litera (a) din Directiva TVA rezultă de regulă un dezavantaj concurențial pentru protezele din state terțe.

58. Prin urmare, nici scutirea, nici impozitarea importului de bunuri din state terțe, a căror livrare este scutită în statul membru de destinație, nu oferă o soluție neutră din punct de vedere concurențial. În niciuna dintre aceste două situații nu se pot impune condiții concurențiale identice pentru mărfurile autohtone și pentru cele provenite din state terțe. Orice soluție neutră din punct de vedere concurențial este plasată în afara posibilităților reglementate de Directiva TVA, întrucât aceasta ar însemna influențarea dreptului de deducere al furnizorilor din state terțe [24].

59. În acest context, trebuie să se invoce jurisprudența constantă potrivit căreia scutirile prevăzute de A șasea directivă sunt de strictă interpretare, dat fiind că aceste scutiri constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare livrare de bunuri și prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă [25]. Acest principiu se aplică și în privința scutirilor la import. În speță, o interpretare *stricto sensu* nu ar lipsi de efecte [26] nici scutirea prevăzută la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA, întrucât, astfel cum am văzut, scopul egalității de tratament, urmărit prin luarea în considerare a efectelor deducerii TVA-ului în privința furnizorului, nu se poate realiza mai eficient printr-o interpretare *stricto sensu* a dispoziției.

60. În sfârșit, și dificultățile practice majore susțin imposibilitatea unei interpretări în sens larg. Aceste dificultăți au fost în mod întemeiat menționate atât de Regatul Țărilor de Jos, cât și de Comisie. De exemplu, în cazul unei interpretări în sens larg a scutirii prevăzute la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA, în speță ar trebui să se dovedească de fiecare dată la momentul trecerii frontierei că vânzătorul are calitatea de dentist sau de tehnician dentar în statul terț. Asemenea dificultăți pot fi evitate dacă regimul prevăzut la articolul 143 litera (a) din Directiva TVA se aplică numai în cazurile în care scutirea pentru livrarea unui bun importat se aplică în toate circumstanțele, așadar, luând în considerare numai caracteristicile respectivului bun. Caracteristicile bunului sunt în mod normal ușor de constatat în momentul în care bunul trece frontiera.

61. În concluzie, conform articolului 143 litera (a) din Directiva TVA, sunt scutite numai importurile de bunuri din state terțe a căror livrare în statul membru de destinație este întotdeauna scutită, deci independent de alte condiții. Prin urmare, la întrebarea preliminară privind articolul 143 litera (a) din Directiva TVA trebuie să se răspundă că această scutire nu se aplică importului de proteze dentare.

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

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

22 — A se vedea articolul 73 din Directiva TVA.

23 — A se vedea articolul 85 din Directiva TVA coroborat cu articolul 29 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar (JO L 302, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 5, p. 58).

24 — A se vedea punctele 55 și 56 de mai sus.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

69. Asigurarea acelorași condiții de concurență este și *ratio legis* a articolului 93 DE (în prezent articolul 113 TFUE), în temeiul căruia a fost adoptată Directiva TVA. Potrivit acestui articol, finalitatea armonizării legislațiilor statelor membre privind cifra de afaceri o reprezintă instituirea și funcționarea pieței interne și în special evitarea denaturării concurenței.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

37 — A se vedea punctul 60 de mai sus.

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

4. Influența derogării prevăzute la articolul 370 din Directiva TVA

77. În sfârșit, mai trebuie clarificat dacă articolul 140 litera (a) din Directiva TVA trebuie aplicat și în cazul în care protezele dentare sunt livrate dintr-un stat membru care, în temeiul articolului 370 coroborat cu anexa X partea A punctul 1 din Directiva TVA, nu aplică scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, ci continuă să le impoziteze.

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

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

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

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

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

39 — A se vedea punctul 45 de mai sus.

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

41 — A se vedea punctul 55 de mai sus.

42 — A se vedea punctul 56 de mai sus.

43 — A se vedea punctul 57 de mai sus.

44 — A se vedea punctul 68 de mai sus.

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

84. Așadar, atunci când cauza acestei probleme este derogarea prevăzută la articolul 370 din Directiva TVA, soluția nu poate fi găsită decât la acest articol. În această privință, ne întrebăm dacă articolul menționat respectă cerințele din dreptul primar, în special principiul egalității de tratament. Această îndoială vizează atât principiul egalității de tratament aplicabil persoanelor impozabile prevăzut la articolul 20 din Carta drepturilor fundamentale, cât și principiul special al egalității de tratament prevăzut la articolul 4 alineatul (2) TUE care se aplică între statele membre. La articolul 370 din Directiva TVA nu este vorba despre cazul clasic al unei armonizări treptate, care lasă deschisă tuturor statelor membre posibilitatea adoptării unor reglementări naționale diferite. Dimpotrivă, acest articol permite numai anumitor state membre [47] să deroge de la dispozițiile Directivei TVA privind scutirea care pentru celelalte state membre sunt obligatorii [48]. Asemenea inegalități de tratament între statele membre, precum și între persoanele impozabile stabilite pe teritoriul național al acestora se justifică pentru o perioadă de tranziție în vederea armonizării [49]. În speță nu s-a prevăzut însă niciun termen pentru derogarea de la articolul 370 din Directiva TVA. Astfel, competențele diferite ale statelor membre în privința aplicării scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA există încă de la intrarea în vigoare a celei de A șasea directive, deci de mai bine de 36 de ani [50].

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

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

VI – **Concluzie**

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

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

45 — A se vedea punctul 72 de mai sus.

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

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

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

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

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

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

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

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