

# Capitolul 1

## Izvoarele dreptului fiscal al UE

### 1.1. Introducere

Prezentul capitol se referă la izvoarele (juridice) primare ale dreptului fiscal al UE. O atenție deosebită este acordată normelor bazate pe Tratatul de la Lisabona.

### 1.2. Dreptul primar

Dreptul UE poate fi clasificat ca drept primar sau secundar al UE.

Până la 1 decembrie 2009, data la care a intrat în vigoare Tratatul de la Lisabona, noțiunea de *drept comunitar primar* era folosită cu referire la prevederile celor trei Tratatate inițiale (CECO, Euratom și CEE), cu modificările aduse prin Tratatate ulterioare, cum ar fi Actul Unic European, Tratatul privind Uniunea Europeană (mai exact, Tratatul de la Maastricht), Tratatul de la Amsterdam și Tratatul de la Nisa.

Actul Unic European, care a intrat în vigoare la 1 iulie 1987, a introdus, printre altele, o platformă de cooperare pentru coordonarea politicilor externe, sub numele de Cooperare Politică Europeană; a reformulat obiectivul pieței comune ca o piață internă (un spațiu fără frontiere) și a stabilit un termen de realizare a acestei piețe interne, bine-cunoscuta dată de (31 decembrie) 1992, când normele europene privind impozitele indirecte au suferit schimbări dramatice.

Prin Tratatul privind Uniunea Europeană (Tratatul de la Maastricht din 1992), cele trei Tratatate inițiale au suferit modificări substanțiale, incluzând modificarea numelui din CEE în CE<sup>[1]</sup>. Tot prin acest Tratat a fost instaurată Uniunea Europeană (UE).

Tratatul CECO a ieșit din vigoare la 23 iulie 2002. De la acel moment, sectoarele cărbunelui și oțelului intră în sfera de aplicare a actualului Tratat privind funcționarea Uniunii Europene.

Uniunea stabilită prin Tratatul de la Maastricht, nebeneficiind de personalitate juridică de sine stătătoare (spre deosebire de actuala Uniune – a se vedea art. 47 TUE și Declarația 24 anexată Actului Final al Conferinței Interguvernamentale – a se vedea și secțiunea 1.3.), constituia, metaforic vorbind, acoperișul unei clădiri cu trei piloni:

- I. un pilon al Comunității, cuprinzând cele două Tratatate;
- II. un al doilea pilon format din politica externă și de securitate comună (PESC, fosta Cooperare Politică Europeană) și
- III. un al treilea pilon format din normele privind cooperarea între statele membre în domeniul justiției și afacerilor interne.

Tratatul de la Amsterdam a fost întâmpinat în 1997 prin cuvintele: „A fost o naștere dificilă, dar este un copil frumos”. Acest Tratat a intrat în vigoare pe 1 mai 1999, dar el nu a adus

---

[1] „E”-ul de la „economică” a fost omis, din moment ce Comunitatea își propunea și obiective non-economice, cum ar fi politicile sociale, culturale și de protecție a mediului.

niciun element de noutate procesului de integrare europeană. În schimb, el a operat peste 140 de modificări la Tratatul CE și a renumerotat articolele.

Tratatul de la Nisa a reprezentat acordul asupra unor aspecte indispensabile pentru extinderea Uniunii Europene, cum ar fi delimitarea competențelor statelor membre (votul ponderat), numărul de membri în Parlamentul European pentru fiecare țară și autoritatea restrânsă a Comisiei. A intrat în vigoare la 1 februarie 2003.

Tratatele au fost modificate prin cele șapte Tratamente de Aderare, cu ocazia aderării Regatului Unit, Irlandei și Danemarcei (în 1973), a Greciei (în 1981), a Spaniei și Portugaliei (în 1986), a Austriei, Finlandei și Suediei (în 1995), a Poloniei, Republicii Cehe, Ungariei, Slovaciei, Lituaniei, Letoniei, Sloveniei, Estoniei, Ciprului și Maltei (în 2004), a Bulgariei și României (în 2007) și a Croației (în 2013).

Pe 13 decembrie 2007 a fost semnat Tratatul de la Lisabona, care prevedea că Uniunea Europeană se va baza pe Tratatul privind Uniunea Europeană cu modificările sale (TUE) și pe Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE), care înlocuiesc Tratatul CE. TUE și TFUE sunt denumite generic „Tratatele”. Cele două Tratamente au aceeași valoare juridică. Uniunea înlocuiește și succedă Comunității Europene (art. 1 TUE). Tratatul prevede un număr semnificativ de modificări instituționale (a se vedea, în continuare, secțiunea 1.3.1.).

*Dreptul primar al UE* este reprezentat acum de Tratamente și Protocoalele acestora – inclusiv Carta Drepturilor Fundamentale, care are valoare juridică egală cu cea a Tratatelor – și de Tratatul Euratom.

*Dreptul secundar al UE* se referă la deciziile adoptate de instituțiile competente în acest sens, în conformitate cu Tratamentele.

Aceste izvoare sunt discutate și exemple sunt oferite în cele ce urmează, derivate, în principal, din dreptul european privind impozitele indirecte. Începem cu o scurtă trecere în revistă a Tratatului de la Lisabona și a cadrului instituțional al Uniunii.

### 1.3. Tratatul de la Lisabona

În cadrul Consiliului European de la Nisa din decembrie 2000, a fost adoptată o declarație privind viitorul Uniunii, Declarația de la Nisa. Scopul acestei Declarații îl constituia continuarea reformei instituționale dincolo de rezultatele Conferinței Interguvernamentale 2000 (CIG 2000). Ea a stabilit trei pași pentru această reformă: lansarea unei dezbateri asupra viitorului Uniunii Europene, o Convenție privind reforma instituțională, a cărei implementare a fost aprobată de Consiliul European de la Laeken în decembrie 2001, și, în sfârșit, convocarea unei CIG în 2004.

În conformitate cu Declarația de la Laeken care a creat-o, scopul Convenției era acela de a examina patru întrebări-cheie privind viitorul Uniunii: distribuirea competențelor, simplificarea Tratatelor, rolul parlamentelor naționale și statutul Cartei privind Drepturile Fundamentale.

Lucrările Convenției s-au finalizat în iulie 2003, prezentând un proiect unic de text constituțional. Acest document a servit ca punct de pornire pentru negocierile CIG.

În cadrul întâlnirii lor din 18 iunie 2004, șefii de stat și de guvern și-au exprimat acordul cu privire la textele Convenției privind Tratatul Constituțional. CIG 2004, care trebuia să dea acordul final, a preluat, în mare, propunerile Convenției. La final, deși Conferința Guvernamentală a introdus un mare număr de modificări de redactare, schimbările reale s-au limitat la o „ambție ceva mai rezonabilă” în ceea ce privește sfera de aplicare a votului cu majoritate calificată.

Însă mai multe parlamente ale statelor membre au supus ratificarea condiției unui vot popular afirmativ. Aceasta a fost o greșeală, ca urmare a „non” și „nee” exprimate în cadrul referendumurilor francez și olandez.

După o perioadă de gândire, cele 27 de state membre au convenit asupra unui Tratat de Reformă fără caracter constituțional (denumit în continuare Tratatul de la Lisabona), având în schimb, în mare, conținutul propunerii de Constituție din 2004, în special reformele instituționale demult scadente, dar evitând cu meticulozitate simbolurile constituționale cum ar fi termenul Constituție, un steag european, un imn european și referiri la o identitate sau tradiție europeană sau chiar la principii care nu ar trebui să suscite obiecții, cum ar fi democrația reprezentativă și participativă. În special este lipsită de sens respingerea planului din 2004 de a încorpora Carta deja existentă a Drepturilor Fundamentale a UE (a se vedea secțiunea 2.3.1.) în TFUE, din moment ce Carta era deja, încă este și va continua să fie aplicată de către Curtea de Justiție ca și cum ar fi un tratat, cu atât mai mult din moment ce Tratatul de Reformă (art. 6 TUE) prevede expres că Uniunea Europeană recunoaște Carta și că aceasta se bucură de aceeași forță juridică de care se bucură și Tratatul însuși (cu excepția Regatului Unit și a Poloniei, care au semnat Protocoale de derogare)<sup>[2]</sup>.

Pe scurt: deși Constituția Europeană este în mod formal moartă, în substanță ea este foarte vie. Cu toate acestea, Irlanda a respins, în cadrul unui referendum, Tratatul de Reformă din 2007.

După ce Dublinul a căpătat garanții în sensul că Tratatul nu îi va încălca suveranitatea în domenii ca fiscalitatea, dreptul familiei și neutralitatea statului, un alt plebiscit irlandez i-a acordat un sprijin copleșitor în toamna anului 2009.

Tratatul a intrat în vigoare la 1 decembrie 2009.

Tratatul de la Lisabona nu aduce schimbări majore în domeniul fiscal. Articolului 58 CE (prezentul art. 68 TFUE) i se adaugă o nouă prevedere, care permite unor state membre să impună restricții fiscale asupra circulației capitalurilor în relațiile cu state terțe. O altă modificare cu potențial important este aceea că la finalul art. 93 CE (prezentul art. 113 TFUE) expresia „(...) în termenul stabilit la art. 14” a fost înlocuită cu „(...) și pentru a evita denaturarea concurenței”, ceea ce înseamnă că impozitele indirecte nu trebuie doar să fie armonizate în măsura necesară funcționării pieței interne, ci în măsura necesară pentru a asigura condiții de concurență egale pe piața internă. Nu putem da asigurări în sensul că astfel de condiții egale de concurență nu erau deja necesare funcționării pieței interne anterior intrării în vigoare a Tratatului de la Lisabona. Mai mult, ordinea art. 94 și art. 95 CE este inversată (în prezent art. 114 și art. 115 TFUE), dar acest fapt nu schimbă nimic în domeniul fiscal: încă este necesară o decizie în unanimitate pentru orice măsuri adoptate la nivelul UE, atât în materia impozitelor directe, cât și a celor indirecte.

### 1.3.1. Cadrul instituțional

Aici pare util să facem o scurtă prezentare a instituțiilor (având în vedere modificările Tratatului de la Lisabona). Sistemul instituțional al Uniunii Europene este unic în lume. Sunt șapte instituții:

---

<sup>[2]</sup> De asemenea, Republica Cehă are o opțiune de retragere (în engleză, *an opt-out* – n.r.) impusă de președintele eurosceptic Vaclav Klaus ca o condiție pentru semnarea Tratatului de la Lisabona. El dorea o garanție că țara sa nu va fi expusă pretențiilor privind dreptul de proprietate ridicate de cetățeni germani expulzați din Cehoslovacia după cel de-Al Doilea Război Mondial.

- Parlamentul European;
- Consiliul European;
- Consiliul (a nu se confunda cu Consiliul European);
- Comisia Europeană (denumită generic „Comisia”);
- Curtea de Justiție a Uniunii Europene;
- Banca Centrală Europeană și
- Curtea de Conturi.

Parlamentul European, Consiliul și Comisia sunt asistate, cu rol consultativ, de:

- Comitetul Economic și Social European și
- Comitetul Regiunilor.

În plus, menționăm separat:

- Banca Europeană de Investiții și
- Ombudsman-ul European.

#### *Parlamentul European (PE)*

Atribuțiile PE pot fi împărțite în trei domenii: legislative, bugetare și de supraveghere.

PE acționează împreună cu Consiliul în procesul legislativ (elaborarea regulamentelor, emiteră directivelor și luarea deciziilor – a se vedea secțiunea 3.1.).

Începând cu Tratatul de la Amsterdam și Lisabona, rolul PE în procesul legislativ a crescut în mod considerabil.

În Tratatul de la Amsterdam existau trei proceduri distincte: procedura codeciziei, a cooperării și a consultării. În Tratatul de la Lisabona, procedura codeciziei, ușor modificată, este redenumită „*procedura legislativă ordinară*” – a se vedea art. 294 TFUE. Influența PE are ponderea cea mai mare în cadrul acestei proceduri, în care acționează în calitate de co-legiuitor, pe picior de egalitate cu Consiliul. Această procedură se aplică, printre altele, în domenii ca libera circulație, piața internă, protecția mediului și cooperarea în domeniul vamal.

În cele câteva domenii rămase, Parlamentul fie are dreptul de a aproba o măsură a Consiliului, fie invers (constituind o „*procedură legislativă specială*”), cu excepția puținelor situații în care se aplică vechea procedură a consultării, în cadrul căreia Consiliul trebuie să consulte Parlamentul European înainte de a vota pe baza propunerii Comisiei și trebuie să ia în considerare poziția acestuia. El nu este ținut de poziția Parlamentului, ci are doar obligația de a-l consulta, *e.g.* în ceea ce privește adoptarea de directive în domeniul TVA. Parlamentul trebuie consultat din nou în cazul în care Consiliul se îndepărtează mult de propunerea inițială.

PE are atribuții de supraveghere asupra Comisiei. Comisia trebuie să răspundă la întrebările acestuia, să își susțină propunerile și să înainteze spre dezbateri PE un raport general anual privind activitățile Uniunii. PE poate adopta o moțiune de cenzură cu o majoritate de două treimi și să oblige astfel Comisia să demisioneze.

Reprezentanții în PE ai „cetățenilor Uniunii” sunt aleși o dată la 5 ani prin vot direct și universal. Tratatul de la Lisabona a condus la o reformă a numărului de reprezentanți și a stabilit un număr maxim de 751 de reprezentanți, incluzând președintele.

Tratatul de la Lisabona extinde rolul parlamentelor statelor membre în procesele legislative ale instituțiilor UE, conferindu-le un rol mai important, răspunzând noilor cereri de ade-

rare. Parlamentele naționale se vor putea opune măsurilor de adâncire a cooperării judiciare în materie civilă. *Parlamentele naționale* trebuie să contribuie la buna funcționare a Uniunii prin primirea de proiecte legislative ale UE, asigurând respectarea principiului subsidiarității etc. (A se vedea și secțiunea 2.2.1.). Tratatul de la Lisabona acordă parlamentelor naționale 8 săptămâni pentru a studia propunerile legislative făcute de Comisie și pentru a decide dacă să trimită o opinie motivată prin care arată motivele pentru care parlamentul național consideră o propunere ca fiind incompatibilă cu principiul subsidiarității. Parlamentele naționale pot vota pentru revizuirea propunerii. În cazul în care o treime (sau un sfert, în situațiile în care măsura UE propusă se referă la libertate, justiție și securitate) din parlamentele naționale sunt în favoarea unei revizuirii, Comisia va trebui să revizuiască măsura și, dacă decide să o mențină, va trebui să înainteze o opinie motivată legiuitorului Uniunii cu privire la motivele pentru care consideră măsura ca fiind compatibilă cu subsidiaritatea.

### *Consiliul European*

Prin Tratatul de la Lisabona, Consiliul European a dobândit în mod oficial statutul unei instituții a Uniunii Europene. Sub denumirea de Consiliu European, șefii de state sau de guverne, împreună cu președintele său și cu președintele Comisiei, se întâlnesc cel puțin de două ori pe ani pentru a oferi Uniunii impulsul necesar dezvoltării sale și pentru a defini direcțiile politice generale și prioritățile acestora.

Președintele Consiliului European este numit pentru un mandat de doi ani și jumătate, cu votul majorității calificate a Consiliului European. Președintele poate fi reales o singură dată și, de altfel, poate fi înlăturat doar prin aceeași procedură de vot. Munca președintelui are, în mare, o natură administrativă, întrucât acesta este responsabil cu coordonarea lucrărilor Consiliului European, organizarea întâlnirilor și raportarea activităților către Parlamentul European după fiecare întrunire, precum și la începutul și la finalul mandatului său. În plus, președintele va asigura reprezentarea externă a Uniunii.

### *Consiliul*

Principala îndatorire a Consiliului este aceea de a exercita funcțiile legislativă și bugetară. Consiliul este alcătuit din reprezentanții guvernelor statelor membre. Consiliul se întrunește în diferite formațiuni, adică reprezentanții pot varia în funcție de subiectul supus discuției. Consiliului i se atribuie denumirile sub care sunt cunoscute subiectele respective: Consiliul miniștrilor agriculturii, Consiliul miniștrilor transporturilor etc.; pentru TVA și alte impozite, Consiliul ECOFIN (Consiliul miniștrilor economiei și finanțelor) se întrunește o dată pe lună.

Sistemul standard de vot în Consiliu este „votul cu majoritate calificată” (VMC). El se bazează pe principiul dublei majorități. Deciziile luate în Consiliul de miniștri necesită sprijinul a 55% din statele membre (în prezent 15 din 27 de țări UE<sup>[3]</sup>), reprezentând un minim de 65% din populația Uniunii Europene. Pentru a preveni posibilitatea ca un număr foarte mic din cele mai populate state membre să împiedice adoptarea unei decizii, o minoritate de blocaj trebuie să cuprindă cel puțin patru state membre; în caz contrar, se va considera întrunită majoritatea calificată chiar dacă nu a fost îndeplinit criteriul demografic.

Consiliul European a convenit că noul sistem va intra în vigoare în 2014. În primii 3 ani, până în 2017, un stat membru poate solicita ca un act să fie adoptat cu majoritatea calificată astfel cum este definită în Tratatul de la Nisa.

[3] Începând cu data de 1 iulie 2013, Uniunea Europeană numără 28 de state membre, ca urmare a aderării Croației la construcția europeană – n.r.

În domeniul fiscal, Consiliul trebuie să decidă cu unanimitate.

Președinția Consiliului, cu excepția configurației Afacerilor externe, este deținută de grupuri prestabilite de trei state membre pentru o perioadă de 18 luni. Grupurile sunt realizate pe baza unui sistem de rotație egal între statele membre. Fiecare membru al grupului prezidează pe rând, pentru o perioadă de 6 luni, toate formațiunile Consiliului, cu excepția Afacerilor externe. Ceilalți membri ai grupului asistă Prezidiul<sup>[4]</sup> în îndeplinirea tuturor responsabilităților sale pe baza unui program comun. Membrii unei echipe pot decide asupra altor aranjamente între ei.

Un comitet al ambasadurilor statelor membre (denumit prin acronimul său din limba franceză COREPER) este responsabil cu pregătirea lucrărilor Consiliului.

### *Comisia*

Comisia poate fi privită drept „comitetul executiv” al UE. Ea are drept exclusiv de inițiativă, ceea ce înseamnă că, în absența unei propuneri din partea Comisiei, Consiliul nu va întreprinde nicio acțiune. Comisia deține, de asemenea, o funcție de supraveghere – ea asigură respectarea de către statele membre a obligațiilor care rezultă din Tratat. Ea poate iniția împotriva unui stat membru o anchetă care poate duce în cele din urmă la o hotărâre a Curții de Justiție (a se vedea secțiunea 4.3.1.). Ea poate obliga o întreprindere să pună capăt unei încălcări a normelor și poate impune amenzi și penalități. Comisia pune în executare politica Consiliului. Articolul 17 TUE descrie atribuțiile Comisiei după cum urmează:

Comisia promovează interesul general al Uniunii și ia inițiativele corespunzătoare în acest scop. Aceasta asigură aplicarea tratatelor, precum și a măsurilor adoptate de instituții în temeiul acestora. Comisia supraveghează aplicarea dreptului Uniunii sub controlul Curții de Justiție a Uniunii Europene. Aceasta execută bugetul și gestionează programele. Comisia exercită funcții de coordonare, de execuție și de administrare, în conformitate cu condițiile prevăzute în tratate. Cu excepția politicii externe și de securitate comune și a altor cazuri prevăzute în tratate, aceasta asigură reprezentarea externă a Uniunii. Comisia adoptă inițiativele de programare anuală și multianuală a Uniunii, în vederea încheierii unor acorduri interinstituționale.

În conformitate cu Tratatul de la Lisabona, funcția de Înalt Reprezentant este unită cu aceea de Comisar European pentru Relații Externe, sub un titlu nou de *Înalt Reprezentant al Uniunii pentru afaceri externe și politica de securitate*. Acesta este și vicepreședinte al Comisiei și prezidează Consiliul de miniștri în formațiunea pentru afaceri externe. Deși Înaltul Reprezentant are competența de a face propuneri, el nu poate reprezenta Uniunea decât în domeniile în care există convenită o politică între toate statele membre. Funcția este sprijinită de un Serviciu de Acțiune Externă (SEAE), care asistă Înaltul Reprezentant cu scopul de a genera consens în cadrul Uniunii Europene și de a pune în aplicare acel consens atunci când este atins.

### *Curtea de Justiție a Uniunii Europene*

Curtea de Justiție a Uniunii Europene, cu sediul la Luxemburg, „asigură respectarea dreptului în interpretarea și aplicarea tratatelor” (art. 19 TUE).

Curtea de Justiție a Uniunii Europene cuprinde Curtea de Justiție (CJUE) și Tribunalul de Primă Instanță, redenumit Tribunalul (T), care este competent să judece acțiunile directe

[4] Prezidiile sunt: Lituania (iulie-decembrie 2013), Grecia (ianuarie-iunie 2014), Italia (iulie-decembrie 2014), Letonia (ianuarie-iunie 2015), Luxemburg (iulie-decembrie 2015), Olanda (ianuarie-iunie 2016), Slovacia (iulie-decembrie 2016), Malta (ianuarie-iunie 2017), Marea Britanie (iulie-decembrie 2017), Estonia (ianuarie-iunie 2018), Bulgaria (iulie-decembrie 2018), Austria (ianuarie-iunie 2019), România (iulie-decembrie 2019), Finlanda (ianuarie-iunie 2020).

introduse de persoane fizice și juridice și în domeniile tehnice, cum ar fi concurență, anti-dumping, repararea prejudiciilor și litigiile dintre Uniunea Europeană și agenții săi. Deciziile sale sunt supuse recursului la Curtea de Justiție, limitat la chestiuni de drept.

Curtea de Justiție judecă acțiunile introduse de un stat membru, o instituție sau de persoane fizice sau juridice. În scopul de a promova uniformitatea de interpretare a dreptului UE în practica juridică a statelor membre, Curtea este competentă să emită așa-numitele hotărâri preliminare. În cazul în care se ridică o întrebare legată de interpretarea dreptului UE în fața unei instanțe naționale, aceasta are posibilitatea (iar în cazul în care nu este prevăzută o cale de atac împotriva hotărârii instanței respective, instanța are obligația) de a înainta Curții acea chestiune, cu excepția cazului în care există deja o hotărâre referitoare la subiectul respectiv sau dacă răspunsul la întrebare este evident.

Curtea de Justiție și Tribunalul sunt alcătuite din câte un judecător pentru fiecare stat membru.

CJUE este asistată de nouă Avocați Generali. Instituția Avocatului General a fost introdusă pentru a contrabalansa natura „unilaterală” a procedurilor în fața Curții, adică absența oricăror căi de atac. Sarcina Avocaților Generali este aceea de a prezenta Curții „Opinii”, sub formă de propuneri (neobligatorii) pentru decizia Curții, bazate pe un studiu pe deplin independent și imparțial al chestiunilor de drept ridicate în cauzele respective. Opiniile sunt parte integrantă a procedurii orale a Curții de Justiție și sunt publicate împreună cu hotărârea în Rapoartele Curții.

La 2 noiembrie 2004, Consiliul a adoptat o decizie de înființare a unui nou organ judiciar pentru tranșarea litigiilor dintre instituțiile Uniunii Europene și funcționarii acestora și alți membri ai personalului. Decizia urmărește să degreveze Tribunalul de o parte din cauzele sale. Tribunalul Funcției Publice al UE (TFP), parte integrantă a Curții de Justiție, își are sediul la Luxemburg. Tribunalul Funcției Publice are competență de primă instanță și hotărârile sale pot face obiectul recursului numai pentru chestiuni de drept, la Tribunal. Tribunalul Funcției Publice este alcătuit din șapte judecători numiți de Consiliu pentru un mandat de 6 ani, după consultarea unui comitet independent compus din personalități din domeniul juridic. Judecătorii aleg un președinte din rândul lor pentru un mandat de 3 ani; acesta poate fi reales.

#### *Banca Centrală Europeană (BCE)*

În baza art. 13 TUE, Banca Centrală Europeană a dobândit statutul de instituție a UE. BCE, împreună cu băncile centrale naționale, formează Sistemul European al Băncilor Centrale (SEBC). Obiectivul principal al SEBC este menținerea stabilității prețurilor.

Sarcinile de bază îndeplinite prin SEBC sunt definirea și punerea în aplicare a politicii monetare a Uniunii, efectuarea de operațiuni de schimb valutar, deținerea și gestionarea rezervelor valutare oficiale ale statelor membre și promovarea bunei funcționări a sistemelor de plată.

BCE trebuie să fie consultată cu privire la orice proiect de act al Uniunii în domeniile sale de competență. BCE deține dreptul exclusiv de a autoriza emiterea de bancnote pe teritoriul Uniunii Europene. Sediul BCE se află la Frankfurt pe Main.

#### *Curtea de Conturi*

Sarcina Curții de Conturi este aceea de a verifica totalitatea conturilor de venituri și cheltuieli ale Uniunii. Ea poate efectua controale la fața locului în statele membre, inclusiv în spații

în care se desfășoară activități de afaceri<sup>[5]</sup>. Ea adoptă rapoarte anuale publicate în Jurnalul Oficial.

#### *Comitetul Economic și Social European (ECOSOC) și Comitetul Regiunilor*

În conformitate cu art. 13 TUE, Parlamentul European, Consiliul și Comisia sunt asistate de un Comitet Economic și Social și de un Comitet al Regiunilor, care exercită funcții consultative. Ambele organisme nu pot avea mai mult de 350 de membri.

Comitetul Economic și Social este alcătuit din reprezentanți ai organizațiilor patronale și sindicale și alți reprezentanți ai societății civile, în special în domeniul socio-economic, civic, profesional și cultural.

Comitetul Regiunilor este alcătuit din reprezentanții autorităților regionale și locale care fie dețin un mandat electoral regional sau local, fie sunt răspunzători politic în fața unei adunări alese.

Ca și în cazul Comitetului Regiunilor, avizul Comitetului Economic și Social reprezintă o cerință obligatorie pentru legislația UE, în cazurile prevăzute de tratate.

#### *Banca Europeană de Investiții*

Având personalitate juridică, Băncii Europene de Investiții îi revine sarcina de a contribui, recurgând la piețele de capital și la resursele proprii, la dezvoltarea continuă și echilibrată a pieței comune în interesul Uniunii. În acest scop, Banca, acționând pe o bază non-profit, acordă împrumuturi și garanții care facilitează finanțarea proiectelor pentru dezvoltarea regiunilor mai slab dezvoltate, a proiectelor de modernizare sau conversia întreprinderilor și a proiectelor de interes comun pentru mai multe state membre, în cazurile în care aceste proiecte sunt de asemenea dimensiuni sau natură încât nu pot fi finanțate în întregime prin mijloace de care dispun statele membre în mod individual.

#### *Ombudsman-ul European*

Începând cu Tratatul de la Maastricht, există un Mediator european numit de către Parlamentul European și împuternicit să deruleze anchete pentru care identifică motive, fie din proprie inițiativă, fie pe baza plângerilor primite direct sau prin intermediul unui membru al Parlamentului European. În cazul în care identifică un caz de administrare defectuoasă, mediatorul supune chestiunea instituției vizate, care dispune de un termen de 3 luni pentru a-i aduce la cunoștință punctul său de vedere. Mediatorul înaintează apoi un raport Parlamentului European și instituției vizate.

#### *Mecanismul European de Stabilitate (MES)*

Aici menționăm MES, care a fost înființat pe 27 septembrie 2012 și care va funcționa ca un *firewall* permanent pentru zona Euro, cu o capacitate maximă de împrumut de 500 miliarde de euro. El înlocuiește cele două programe temporare UE de finanțare: Facilitatea Europeană pentru Stabilitate Financiară (FESF) și Mecanismul European de Stabilizare Financiară (MESF). Toate noile cereri și înțelegeri de acordare de sprijin financiar pentru orice stat membru din zona euro care se confruntă cu o problemă de stabilitate financiară vor fi, în principiu, acoperite de acum înainte de MES, în timp ce FESF și MESF vor continua doar să gestioneze transferul și monitorizarea împrumuturilor de salvare aprobate anterior pentru Irlanda, Portugalia și Grecia.

---

<sup>[5]</sup> A se vedea, în acest context, cauza C-539/09 (*Comisia/Germania*), în care Curtea a reținut că, nepermițând Curții Europene de Conturi să verifice cooperarea administrativă transfrontalieră în domeniul TVA în Germania, Republica Federală a Germaniei nu își îndeplinește obligațiile sale izvorâte din dreptul Uniunii.

Un tratat separat pentru modificarea art. 136 TFUE, în sensul introducerii MES în dreptul UE, a fost ratificat și a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2013.

Statele membre MES pot solicita sprijin financiar din partea MES în cazul în care se confruntă cu greutăți financiare sau sectorul lor financiar constituie o amenințare la adresa stabilității și necesită o recapitalizare. Împrumuturile acordate de MES sunt condiționate de semnarea în prealabil de către statele membre a unui Memorandum de înțelegere, prin care se schițează un program pentru reformele necesare sau pentru consolidarea financiară și care urmează a fi pus în aplicare pentru a se restabili stabilitatea financiară. Începând cu 1 martie 2013, o altă condiție prealabilă primirii unui împrumut din partea MES este aceea ca statul membru să fi ratificat pe deplin Tratatul privind Stabilitatea, Coordonarea și Guvernanța în cadrul Uniunii Economice și Monetare, denumit și Tratatul de Stabilitate Fiscală. La momentul solicitării de sprijin din partea MES, țara interesată va fi analizată și evaluată prin prisma tuturor aspectelor relevante de stabilitate financiară de către așa-numita Troika (Comisia Europeană, BCE și FMI), pentru a decide dacă ar trebui să ofere unul/mai multe dintre cele cinci programe diferite de sprijin.

#### 1.4. Acordurile internaționale

Competența Uniunii se bazează pe principiul atribuirii: Uniunea deține doar acele competențe care i-au fost atribuite prin tratate (art. 5 TUE) – a se vedea, de asemenea, secțiunea 2.2.1. Competențele conferite Uniunii pot fi împărțite în trei categorii: (i) competențe exclusive (statele membre nu mai sunt competente) enumerate la art. 3 TFUE; (ii) competențe partajate (atât Uniunea, cât și statele membre sunt competente, dar în măsura în care Uniunea și-a exercitat competența, statele membre nu și-o mai exercită în acel domeniu), enumerate la art. 4 TFUE și (iii) competențe de sprijinire, însemnând că Uniunea este competentă doar să desfășoare acțiuni de sprijinire, de coordonare sau de completare a acțiunilor statelor membre, fără a înlătura competența acestora (enumerate la art. 6 TFUE). În domeniul de competență externă, TFUE prevede atribuții privind încheierea de tratate, abilitând Uniunea să negocieze și să încheie tratate cu state terțe și organizații internaționale, chiar și în cazul în care Uniunea nu-și va fi exercitat pe plan intern competența de reglementare până la acel moment. Cu excepția cazurilor în care competența externă a Uniunii este exclusivă (ca în domeniul politicii comerciale comune), și statele membre sunt competente să încheie tratate cu state terțe, dar datorită priorității dreptului Uniunii asupra dreptului național, acțiunea externă a Uniunii limitează domeniile rămase statelor membre. Uniunea nu este doar competentă să încheie tratate cu state terțe în cazurile prevăzute expres în TFUE, ci și, printre altele, „în cazul în care încheierea unui acord fie este necesară pentru realizarea, în cadrul politicilor Uniunii, a unuia dintre obiectivele stabilite prin tratate, fie (...)” (art. 216 TFUE).

În perioada anterioară intrării în vigoare a Tratatului de la Lisabona, din cauza *AETR*<sup>[6]</sup> și din numeroase alte opinii emise de Curtea de Justiție<sup>[7]</sup> reieșea deja că ori de câte ori dreptul UE conferă competențe interne Uniunii Europene în scopul atingerii unui obiectiv, Uniunea Europeană este, de asemenea, competentă să încheie acordurile internaționale necesare

[6] Cauza 22/70 (*Comisia/Consiliul*). În această cauză s-a decis că intrarea în vigoare a unui Regulament privind armonizarea anumitor reglementări sociale referitoare la transportul rutier învestea, în mod necesar, Comisia cu puterea de a negocia și a încheia Acordul European privind Transporturile Rutiere.

[7] Opiniile 2/91, [1993] ECR I-1061; 2/92, [1995] I-521 și 1/94, [1994] I-5267.

pentru atingerea aceluși obiectiv, chiar în absența unei prevederi exprese a tratatelor prin care să se confere o astfel de competență („competența implicită”). Mai mult decât atât, Curtea de Justiție a reținut în cauza *AETR* că, în cazul în care exercitarea de către Comunitate (actualmente Uniunea Europeană) a competențelor interne pentru atingerea obiectivelor Tratatului CE a dus la adoptarea unor norme comune, statele membre nu mai sunt competente să încheie propriile acorduri cu state terțe în domeniul acoperit de normele comune, fără a consulta Uniunea Europeană cu privire la posibilitatea ca astfel de acorduri cu statele terțe să pună în pericol eficiența deplină a normelor comune. Nu este necesar ca Uniunea Europeană să fi pus în aplicare atribuțiile sale disponibile pe plan intern pentru a avea autoritatea de a-și asuma angajamente internaționale<sup>[8]</sup>.

O situație specială a reprezentat-o relația dintre CE(E) și GATT. În cea de-a treia cauză *International Fruit Company*<sup>[9]</sup>, în care se punea problema validității, în lumina art. XI GATT, a mai multor regulamente care restricționau importul de mere, prima întrebare era aceea dacă Curtea de Justiție era competentă să dea o hotărâre preliminară cu privire la validitatea dreptului CE în raport cu dreptul internațional. Conform Curții de Justiție, CEE, deși nu făcea parte dintre părțile contractante inițiale, era ținută de normele GATT, din moment ce Comunitatea își asumase competențele exercitate anterior de statele membre, fapt recunoscut de către părțile contractante (un exemplu clar de substituție). În opinia Curții de Justiție, în conformitate cu art. 177 din Tratatul CEE (în prezent art. 267 TFUE), validitatea actelor adoptate de instituții poate fi apreciată în raport cu o prevedere a dreptului internațional când acea prevedere este obligatorie pentru Comunitate (în prezent, Uniunea Europeană) și are capacitatea de a conferi drepturi individuale care pot fi invocate în fața instanțelor<sup>[10]</sup>. Pentru un raționament similar pe aceeași problemă, a se vedea cauza 38/75 (*Nederlandse Spoorwegen*), având ca obiect Convenția de la Bruxelles privind nomenclatura și avize de clasificare neobligatorii. În acea hotărâre, Curtea de Justiție a reținut:

24. Fără îndoială, aceste avize de clasificare nu sunt obligatorii pentru părțile contractante, dar ele constituie elemente de interpretare cu atât mai importante cu cât emană de la o autoritate însărcinată de părțile contractante să asigure uniformitatea în interpretarea și punerea în aplicare a nomenclurii.

25. În plus, având în vedere că o astfel de interpretare reflectă practica generală urmată de statele contractante, ea nu poate fi înlăturată decât dacă apare ca fiind incompatibilă cu termenii poziției respective sau dacă excede în mod vădit marja de apreciere conferită Consiliului de cooperare vamală.

Cu privire la notele explicative neobligatorii, a se vedea și secțiunea 3.6.

În prezent, GATT a fost înlocuit cu Acordul de instituire a Organizației Mondiale a Comerțului (OMC). Atât Comunitatea, cât și statele membre au semnat și ratificat acest tratat<sup>[11]</sup>, ceea ce

[8] Curtea de Justiție s-a referit la art. 5 din Tratatul CE [în prezent, art. 4(3) TUE]. Cauzele conexe 2, 4 și 6/76 (*Kramer*) referitoare la abilitatea de a lua orice măsuri pentru conservarea resurselor biologice ale mării, măsuri care includ fixarea unor cote de pescuit și alocarea acestora diferitelor state membre.

[9] Cauzele conexe 21-24/72 (*International Fruit Company*).

[10] În opinia Curții de Justiție, art. XI GATT nu are un astfel de efect (direct).

[11] Și acordurile multilaterale încheiate în baza acestuia, incluzând în special Acordul General pentru Tarife și Comerț (GATT 1994), Codul Antidumping și Subvenții [*Codul Antidumping 1994 și Acordul privind Subvențiile și Măsurile Compensatorii 1994, ambele anexate la Acordul de instituire a Organizației Mondiale a Comerțului, n.r.*], Acordul General privind Comerțul cu Servicii (GATS), Acordul privind

înseamnă că și Uniunea Europeană este o parte contractantă. În mod cert, acest tip mixt de acorduri reprezintă un potențial teren fertil pentru litigii privind împărțirea competențelor între Uniunea Europeană și statele membre (cu privire la posibilitatea invocării normelor OMC pentru a contesta validitatea legislației Uniunii, a se vedea cauzele conexe C-120/06 P și C-121/06 P (*FIAMM și Fedon*). [În ceea ce privește GATS, a se vedea, de asemenea, cauza C-335/05 (*Řízení Letového Provozu*) la secțiunea 17.2.1.]

Merită cu precădere să menționăm acordurile de asociere între Uniunea Europeană și țările ne-membre. Asocierea trece dincolo de simpla reglementare a comerțului și implică o strânsă cooperare economică și o asistență financiară cu spectru larg din partea Uniunii Europene pentru țara vizată (a se vedea art. 217 TFUE)<sup>[12]</sup>. Se poate face distincție între trei tipuri de acorduri de asociere.

*(1) Acorduri care mențin legături speciale între anumite state membre și țări ne-membre*

Unul din principalele motive pentru crearea acordului de asociere constă în existența țărilor și teritoriilor de peste mări cu care unele dintre statele membre păstrau legături deosebit de strânse, ca o moștenire a trecutului colonial. Introducerea unui tarif extern comun în cadrul Comunității ar fi perturbat grav comerțul cu aceste țări, ceea ce a condus la necesitatea unui regim special pentru ca sistemul de comerț comunitar nerestricționat să poată fi extins și asupra acestora. În același timp, tarifele asupra mărfurilor provenind din aceste țări au fost progresiv eliminate. Asistența financiară și tehnică din partea Comunității a fost direcționată prin Fondul European de Dezvoltare.

*(2) Acordurile preparatorii pentru aderarea la Uniunea Europeană sau pentru instituirea unui uniuni vamale*

Regimul asocierii este folosit și pentru pregătirea țărilor pentru un posibil statut de membru al Uniunii Europene. Regimul servește ca un stadiu preliminar spre aderare, pe durata căruia țara solicitantă poate lucra pentru alinierea economiei sale la cea a Uniunii Europene. Acesta a avut succes în cazul Greciei, care a fost asociată Comunității din 1962. Un alt acord de asociere în vederea aderării ulterioare a fost încheiat cu Turcia în 1964. „Acordurile europene” cu Polonia, Ungaria, Republica Cehă, Slovacia, Bulgaria, România, Slovenia și cele trei state baltice (Lituania, Estonia și Letonia) arătau expres că dobândirea statutului de membre ale Comunității reprezenta scopul final al acestor țări aflate în tranziție spre o economie de piață. Scopul asocierii cu aceste state era acela de a le ajuta să îndeplinească, în viitorul apropiat, condițiile impuse pentru aderare. Uniunea Europeană a instituit o uniune vamală cu Andorra, San Marino și Turcia. Cu Polonia, Ungaria, Republica Cehă, Slovacia, Slovenia, cele trei state baltice, Malta și Ciprul s-a ajuns la o înțelegere cu privire la aderarea lor la 1 mai 2004, în cadrul summit-ului de la Copenhaga din 13 decembrie 2002. La 25 aprilie 2005, a fost semnat Tratatul de Aderare cu Bulgaria și România în cadrul unei ceremonii speciale organizate de Marele Ducat al Luxemburgului. Semnarea Tratatului de Aderare de către Bulgaria și România a pavat calea pentru procedurile de ratificare care au oficializat apartenența lor la Uniune de la 1 ianuarie 2007. Croația a aderat la 1 iulie 2013.

---

aspectele de natură comercială ale drepturilor de proprietate intelectuală (TRIPS) și înțelegerea privind regulile și procedurile de soluționare a litigiilor.

[12] Acordurile de cooperare (bazate pe art. 218 TFUE) nu sunt la fel de cuprinzătoare ca și acordurile de asociere, urmărind doar o cooperare economică intensivă. Astfel de acorduri sunt încheiate, spre exemplu, cu statele Maghrebului (Maroc, Algeria și Tunisia), statele Mashriqului (Egipt, Iordania, Liban și Siria) și Israel.

### (3) Acordul privind Spațiul Economic European (SEE)

Acordul SEE introduce în piața internă restul statelor AELS (Norvegia, Islanda și Liechtenstein, dar nu și Elveția) și, prin cerința de a transpune aproape două treimi din legislația Uniunii Europene, pune o bază solidă pentru o aderare ulterioară. Pe baza *acquis*-ului (a se vedea secțiunea 1.7.), în cadrul SEE există libera circulație a bunurilor, persoanelor, serviciilor și capitalurilor, există reguli uniforme cu privire la concurență și ajutoarele de stat și există cooperare strânsă în domeniul politicilor orizontale și adiacente (mediu, cercetare și dezvoltare, educație)<sup>[13]</sup>.

## 1.5. Dreptul internațional cutumiar

Izvoarele dreptului UE descrise până acum au o trăsătură comună în faptul că ele toate produc drept scris. La fel ca toate sistemele de drept însă, ordinea juridică a UE nu poate consta în întregime în norme scrise: întotdeauna vor exista lacune care trebuie umplute prin drept nescris. Dreptul nescris al UE acoperă obiceiul juridic și principiile generale de drept.

În cauza C-162/96 (*Racke*), Curtea de Justiție a recunoscut că dreptul internațional cutumiar face parte din ordinea juridică a UE. În această cauză întrebarea era dacă era aplicabilă așa-numita „*clausula rebus sic stantibus*”, pe baza căreia o modificare a circumstanțelor poate presupune caducitatea sau suspendarea unui tratat, în această cauză Acordul de cooperare dintre Comunitate și fosta Iugoslavie. Curtea de Justiție a observat:

24. Trebuie să constatăm, cu titlu preliminar, că, fără a fi obligatorie pentru Comunitate sau pentru statele membre, o serie de prevederi ale Convenției de la Viena, printre care și art. 62, reflectă regulile dreptului internațional care consacră, sub anumite condiții, principiul conform căruia o modificare a circumstanțelor poate antrena caducitatea sau suspendarea unui tratat. Astfel, Curtea Internațională de Justiție a reținut că „Acest principiu și condițiile excepționale cărora le este supus au fost enunțate la art. 62 din Convenția de la Viena privind dreptul tratatelor, care poate fi considerată, în multe privințe, ca o codificare a dreptului cutumiar existent în ceea ce privește încetarea relațiilor convenționale ca urmare a unei modificări a circumstanțelor” (hotărârea din 2 februarie 1973, Competența în domeniul pescuitului, *Regatul Unit/Islanda*, Culegere de hotărâri, avize consultative și ordonanțe, 1973, p. 3, paragraful 36). (...)

48. Reclamantul invocă norme fundamentale de drept cutumiar împotriva regulamentului contestat, care a fost adoptat în aplicarea acestor reguli și îl privează de dreptul la tratament preferențial pe care i-l conferă Acordul de cooperare (a se vedea, pentru o situație asemănătoare raportat la regulile de bază de natură contractuală, hotărârea din 7 mai 1991, *Nakajima/Consiliul*, C-69/89, Cul. p. I-2069, pct. 31).

49. Normele invocate de justițiabil fac excepție de la principiul *pacta sunt servanda*, care constituie un principiu fundamental al oricărei ordini juridice și, în special, al ordinii juridice internaționale. Aplicat în dreptul internațional, acest principiu impune ca orice tratat să fie obligatoriu pentru părțile sale și să fie executat de către acestea cu bună-credință (a se vedea art. 26 din Convenția de la Viena).

<sup>[13]</sup> Buna funcționare a SEE depinde de implementarea și punerea în aplicare uniformă a regulilor comune pe cuprinsul tuturor statelor SEE. În acest scop, a fost conceput un sistem de supraveghere cu doi piloni: statele membre sunt supravegheate de Comisie, iar statele AELS participante la SEE, de către Autoritatea de Supraveghere AELS. Acestea din urmă i-au fost conferite atribuții asemănătoare celor ale Comisiei în exercitarea rolului de supraveghere. De asemenea, a fost instituită o structură cu doi piloni în privința controlului judiciar: Curtea AELS funcționează în paralel cu Curtea de Justiție a Uniunii Europene. (A se vedea, de asemenea, secțiunea 4.1.)

50. Importanța acestui principiu a fost accentuată și mai mult de Curtea Internațională de Justiție, conform căreia „stabilitatea relațiilor convenționale impune ca motivul bazat pe modificarea fundamentală a circumstanțelor să nu fie aplicat decât în cazuri excepționale” (hotărârea din 25 septembrie 1997, cauza privind proiectul Gabčíkovo-Nagymaros, *Ungaria/Slovenia*, paragraful 104 (...)).

## 1.6. Principiile generale

Dreptul nescris cuprinde și principiile generale de drept. Principiile generale nescrise ale dreptului UE, precum și cele prevăzute de tratate și de Cartă, fac parte din ordinea juridică a Uniunii Europene – a se vedea capitolul 2.

## 1.7. Impozitarea indirectă și dreptul primar al UE. *Acquis-ul*

O importanță deosebită pentru dreptul european privind impozitele indirecte o prezintă în cadrul dreptului primar al UE, art. 28-37 și art. 110-113 TFUE. Articolele 28-37 TFUE (fostele art. 23-31 CE) se referă la libera circulație a mărfurilor, uniunea vamală și interdicția restricțiilor cantitative. Articolele 110-113 TFUE (fostele art. 90-93 CE) interzic discriminarea fiscală și dumpingul fiscal cu impozite indirecte între statele membre și instruesc Consiliul să adopte prevederi de armonizare în domeniul impozitelor indirecte<sup>[14]</sup>.

Înainte să ne întoarcem la Tratatul de Aderare, trebuie să facem referire la așa-numitul *acquis*. *Acquis-ul* reprezintă tot ceea ce s-a acumulat la nivelul UE, mai exact, dreptul primar și secundar aplicabil al UE. *Acquis-ul* trebuie să fie acceptat de către statele candidate în vederea aderării la Uniune<sup>[15]</sup>.

Deși principiul este „totul sau nimic”, Acordurile de aderare sunt utilizate pentru a conveni excepții temporare de la *acquis*, în special, după cât se pare, în domeniul impozitelor indirecte. O excepție destul de surprinzătoare poate fi găsită în Acordul de aderare al Spaniei și Portugaliei [Anexa I(V)(2)], care permite Portugaliei să aplice cote reduse la TVA, raportat la cele aplicate pe continent, asupra tranzacțiilor desfășurate în regiunile autonome ale insulelor Azore și Madeira, precum și la importurile directe în acele regiuni. Particularitatea acestei prevederi constă în aceea că Acordul de aderare a introdus un nou art. 12(6) [și art. 15(15)] în A Șasea Directivă TVA (în prezent art. 105 și art. 149 din Directiva TVA), permițând Portugaliei să considere ca transport internațional transportul pe apă și prin aer între insulele Azore și Madeira și continent, în loc să modifice la acel moment A Șasea Directivă printr-o directivă. Acesta este probabil motivul pentru care numeroase lucrări tipărite nu menționează aceste articole.

Aceste prevederi au jucat un rol interesant în cauza C-30/89 (*Comisia/Franța*) – a se vedea secțiunea 8.5.1.

Un alt exemplu referitor la *acquis* este absența unei prevederi tranzitorii pentru Spania cu privire la scutirea serviciilor prestate de autori, a livrării de aeronave utilizate de instituții de stat și de nave de război.

În conformitate cu art. 28(3)(b) și Anexa F, pct. 2, 23 și 25 din A Șasea Directivă TVA [în prezent, art. 371 și Anexa X, Partea B, pct. (2), (11) și (12) din Directiva TVA], statele membre pot, pe durata unei perioade de tranziție, continua să scutească de TVA, printre altele, servi-

[14] A se vedea micul fenomen de impozitare auto internațională în secțiunea 2.3. din B. Terra & P. Wattel, *European Tax Law*, ed. a 6-a, Kluwer Deventer 2012.

[15] Conform art. 20(4) TUE.

ciile prestate de autori, livrarea de aeronave utilizate de instituții de stat și livrarea de nave de război. Inițial, se intenționa ca perioada de tranziție să dureze 5 ani. La aderare, Spania nu a negociat scutiile. Când, în ciuda acestui fapt, Spania a aplicat după aderare scutiile, Curtea de Justiție a apreciat (în cauza C-35/90 *Comisia/Spania*) că Spania și-a încălcat obligațiile asumate prin tratate. Spania nu a „continuat” să aplice acele scutiri de la 1 ianuarie 1978 (din moment ce abia a aderat în 1986).

Ca urmare, s-a ajuns la introducerea unui nou art. 28(3a) în A Șasea Directivă (în prezent, art. 376 din Directiva TVA), permițând Spaniei să aplice cele trei scutiri menționate pe durata perioadei de tranziție.

În 1999, Curtea de Justiție a pronunțat o nouă hotărâre împotriva Spaniei (cauza C-414/97 *Comisia/Spania*), referitoare la scutiile aplicate aeronavelor și navelor de război. Invocând noul art. 28(3a) (în prezent, art. 376 din Directiva TVA), Spania nu a impus TVA achizițiilor intracomunitare și importurilor de armament, muniție și echipament utilizat exclusiv în scop militar. Curtea de Justiție a apreciat că aceasta nu era permis, din moment ce aceste tipuri de armament nu sunt menționate la pct. F23 și 25 [în prezent, Anexa X, Partea B (11) și (12) din Directiva TVA, pct. (12)], făcând referire acum la „nave de luptă” (*textul Directivei în limba română folosește tot sintagma „nave de război”, în limba engleză termenul inițial de „warships” a fost înlocuit prin „fighting ships”, fapt ce ar putea implica diferențe sensibile la nivel conceptual – n.r.*).

Acest caz este interesant și privit din altă perspectivă. Cauza a fost o așa-numită procedură de încălcare a dreptului comunitar. În baza art. 258 TFUE (fostul art. 226 CE) – a se vedea și secțiunea 4.3.1., atunci când consideră că un stat membru a încălcat oricare dintre obligațiile care îi revin în temeiul tratatelor, Comisia poate sesiza Curtea de Justiție. Mai întâi trebuie să emită un aviz motivat (un așa-numit „avis motivé”) statului membru vizat, oferindu-i posibilitatea de a-și prezenta observațiile.

În cazul în care statul nu se conformează avizului, litigiul în fața Curții de Justiție este strict limitat la aspectele menționate în avizul motivat. În fața Curții de Justiție, Spania a invocat un argument nou. Ea a invocat că legislația ei națională este conformă cu dreptul comunitar și în special cu art. 223(1)(b) din Tratatul CE (în prezent, art. 346 TFUE), care prevede o clauză de salvagardare prin care statele membre pot lua măsurile pe care le consideră necesare pentru protecția intereselor esențiale ale siguranței lor legate de producția sau comerțul cu armament, muniție și material de război. Spania a susținut că dreptul spaniol, astfel cum reiese din Legea nr. 9/90, trebuie înțeles ca fiind adoptat pe baza aceluși articol, din moment ce scutirea de TVA constituie o măsură necesară în scopul garantării atingerii obiectivelor esențiale ale planului său strategic general și, în particular, în scopul asigurării eficienței forțelor armate spaniole atât în apărarea națională, cât și ca parte la Organizația Tratatului Atlanticului de Nord.

Cu titlu preliminar, Comisia a observat că motivul invocat de Regatul Spaniei în apărarea sa este tardiv, din moment ce nu a fost avansat la niciun moment pe durata procedurii prealabile. Ea a subliniat că, în conformitate cu jurisprudența Curții, susținerile Comisiei împotriva unui stat membru trebuie să fie aceleași pe parcursul diferitelor stadii ale procedurii, Comisia având doar dreptul să adauge alte detalii în sprijinul argumentelor sale. Comisia a afirmat că o astfel de cerință este aplicabilă *mutatis mutandis* în acest caz.

Curtea de Justiție a observat următoarele:

19. În această privință, este suficient să relevăm că o astfel de cerință ar contraveni principiului general al respectării dreptului la apărare. Conform jurisprudenței Curții, regulari-

tatea procedurii prealabile constituie o garanție esențială dorită de tratat, nu doar pentru apărarea drepturilor statului membru în cauză, ci și pentru a asigura că eventuala procedură contencioasă va avea ca obiect un litigiu clar definit (a se vedea Ordonanța din 11 iulie 1995, *Comisia/Spania*, C-266/94, pct. 17). Astfel, odată ce obiectul a fost definit, statul membru are dreptul să invoce toate motivele de care dispune pentru a se apăra. În sfârșit, nicio regulă procedurală nu impune statului membru în cauză să prezinte, în cadrul fazei prealabile, toate argumentele apărării sale, în cadrul unei proceduri bazate pe art. 169 din tratat.

Astfel, principiul egalității de arme invocat de Comisie a pierdut în fața principiului general al respectării dreptului la apărare (ne vom întoarce la subiectul principiilor în capitolul 2). Cu toate acestea, Curtea de Justiție a reținut că scutirile de TVA nu erau necesare pentru a atinge obiectivul protejării intereselor esențiale de securitate ale Spaniei, principalul obiectiv fiind alocarea de resurse financiare pentru modernizarea forțelor armate spaniole. Curtea de Justiție a comentat:

23. (...) impunerea de TVA la importurile și achizițiile de armament nu ar compromite un astfel de obiectiv, din moment ce veniturile provenite din plata TVA impusă operațiunilor în discuție ar reintra în casieria statului, cu excepția unui mic procent care ar fi direcționat către Comunitate cu titlu de resurse proprii.

Prin Acordul de aderare al Austriei, acesteia i s-a permis să aplice o cotă redusă de TVA de 10% la închirierea de bunuri imobile pentru a fi utilizate ca locuințe, până în 1998; în alte state membre, astfel de închirieri sunt scutite. În anul 2000, Comisia a publicat o Propunere prin care permitea Austriei să continue să aplice această cotă redusă. În opinia Comisiei, în baza prevederilor Directivei A Șasea TVA, Austria putea taxa închirierile în curs, dar în acest caz s-ar fi aplicat cota standard de 20% (posibilitatea unui scutiri totale aplicate de celelalte state membre nu a fost luată în considerare în cadrul Propunerii). Ulterior acestei Propuneri, a fost adoptată Directiva 2000/17/CE, care permitea Austriei să continue să aplice o cotă de 10% la închirierea de locuințe pe durata perioadei de tranziție [a se vedea art. 28(2)(j) din A Șasea Directivă, în prezent art. 117(2) din Directiva TVA]. În același timp, Portugaliei i s-a permis să reintroducă o cotă redusă de TVA la serviciile de restaurant, în baza art. 28(2)(k), până la adoptarea Directivei 2009/47/CE, art. 116 din Directiva TVA. În baza art. 28(2)(d), până la adoptarea Directivei 2009/47/CE, art. 115 din Directiva TVA, statelor membre care aplicau o cotă redusă serviciilor de restaurant în 1991 li s-a permis să continue să facă acest lucru. Portugalia a renunțat la acest drept, eliminându-l după 1991. Dar, vorba proverbului, dacă o oaie sare gardul [Spania și art. 28(3a)], turma se ia după ea.

Am menționat modificarea celei de A Șasea Directive TVA prin Acordul de aderare a Spaniei și Portugaliei. Mai interesant este ceea ce s-a întâmplat în procesul de aderare a Ciprului.

În Acordul de aderare a Ciprului, în Anexa la Protocolul nr. 3 privind zonele de suveranitate ale Regatului Unit al Marii Britanii și al Irlandei de Nord în Cipru s-a convenit asupra următoarelor schimbări de neînțelese (s.n.):

Se modifică A Șasea Directivă a Consiliului 77/388/CEE din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: bază unitară de evaluare: (...) prin înlocuirea art. 17(3)(b) cu următoarea:

„(b) tranzacțiilor scutite în temeiul art. 14(1)(g) și (i) și în temeiul art. 15 și al art. 16 (1)(B) și (C) și (2)”.

Textul anterior modificării menționa următoarele tranzacții în cazul cărora TVA poate fi dedusă sau restituită (sublinierea noastră privește prevederile omise):