

Unele comentarii cu privire la motivele care au determinat apariția Hotărârii CJUE din Cauza BCR Leasing și principalele concluzii ce se desprind din conținutul acesteia



Dr. Daniel Dascălu,

Avocat partener, D&B David și Baias (Societatea corespondentă de avocatură a PwC)

Hotărârea („**Hotărârea**”) pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene („**Curtea de Justiție**” sau „**CJUE**”) în Cauza *BCR Leasing* (C-438/13) la 17 iulie 2014 dovedește, ca și în cazul altor spețe[1] soluționate de instanța europeană în procedura întrebării preliminare (art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene – „**TFUE**”), că demersurile statului român, prin Ministerul Finanțelor Publice („**MFP**”) și Agenția Națională de Administrare Fiscală („**ANAF**”) reprezintă o încălcare a dreptului european în materie fiscală, ascunsă în plan intern prin încercările constante de negare a realității și a criticilor exprimate de-a lungul timpului de diferiți parteneri de dialog (contribuabili, asociațiile profesionale, consultanți fiscali, avocați, cadre

universitare, presă etc.).

Spre deosebire de alte cazuri însă, poziția autorităților române este cu atât mai inexplicabilă și criticabilă cu cât în Cauza *BCR Leasing* a fost inițiată anterior și o procedură de încălcare a dreptului european de către Comisia Europeană în temeiul art. 258 TFUE, care, după cum vom vedea mai jos, a și determinat apoi abrogarea legislației naționale ce contravenea legislației europene, ce a fost menționată ca atare și în Nota de fundamentare a actului normativ abrogator, chiar dacă exprimarea utilizată în acest context încearcă să minimizeze motivul ce a determinat apariția sa[2].

Prezentul studiu are ca scop evidențierea unora dintre momentele cheie ale litigiului fiscal ce a ocazionat ridicarea de către Curtea de Apel București a întrebării preliminare în fața Curții de Justiție, precum și a celor mai importante aspecte ce se desprind din cuprinsul Hotărârii.

1. Contextul în care a apărut litigiul fiscal

Neplata ratelor de leasing de către unii dintre utilizatorii din contractele de leasing financiar odată cu extinderea rapidă a crizei economico-financiare în România în perioada 2008-2009 a condus la rezilierea acestora de către societățile de leasing, dar nu întotdeauna și la recuperarea bunurilor date în leasing, întrucât cei dintâi au refuzat să-și îndeplinească obligația de a le returna în termenul prevăzut de contract. Mai mult, obiectul acestor contracte fiind în cele mai multe cazuri bunuri mobile, de multe ori chiar și identificarea fizică a acestora s-a dovedit extrem de anevoioasă.

În aceste condiții, societățile de leasing au fost puse în situația de a iniția și derula demersuri de recuperare costisitoare și consumatoare de timp dintre cele mai variate, începând de la simple discuții și corespondențe, continuând cu proceduri de executare silită și chiar cu plângeri penale[3].

Toate acestea au condus la recuperarea graduală în timp a multora dintre bunurile respective, dar bineînțeles la luni sau chiar ani de zile de la inițierea lor, în timp ce pentru altele demersurile nu s-au putut încheia nici astăzi măcar.

2. Reacția statului român la scăderea încasărilor TVA aferente contractelor de leasing reziliate

Confruntată cu scăderea veniturilor fiscale la bugetul de stat, ANAF a încercat să găsească soluții care să suplinească efectul necontinuării facturării ratelor de leasing de către societățile de leasing aferente contractelor de leasing financiar reziliate, în condițiile în care aceste societăți deduseseră TVA-ul aferent achiziționării bunurilor ce au făcut obiectul de leasing, și pe care nu au reușit apoi să le recupereze de la utilizatori.

Una dintre acestea[4] a fost invocarea art. 128 alin. (4) lit. d) C.fisc., ce reglementa la vremea respectivă situația bunurilor lipsă din gestiune, considerate livrări de bunuri asimilate, ce determină obligația subiectului impozabil la autocolectare a TVA-ului.

Întrucât, pentru mai multe motive, o asemenea construcție era șchioapă (inclusiv) pe tărâmul legislației naționale[5], MFP a încercat să o complinească prin diferite mijloace, cum ar fi furnizarea de argumente – dintre care unele sfidează de-a dreptul logica juridică[6] – pentru organele ANAF, pentru a fi folosite în motivarea actelor de inspecție fiscală sau a celor de soluționare a contestațiilor sau chiar emiterea unei hotărâri de Guvern[7] care nu doar adăuga la lege, creând o prezumție legală pentru o situație neprevăzută de Codul fiscal și producea efecte retroactive, ci chiar avea în acest fel efectul faptului generator al impunerii, reglementând deci în materie fiscală cu încălcarea Constituției, care solicită imperativ adoptarea în acest sens a unor acte cu putere de lege[8].

Dar, desigur, cea mai mare problemă a acestei legislații naționale rămânea neconformitatea sa cu dreptul european, ceea ce, față de dispozițiile art. 148 alin. (2) din Constituția României și față de efectul direct al directivelor europene în situații de acest tip, ar fi trebuit să conducă la înlăturarea de la aplicare a reglementării naționale conforme[9].

3. **Poziția Comisiei Europene față de reglementările legale și practica organelor fiscale din România în privința autocolectării TVA-ului aferent bunurilor nerecuperate din contractele de leasing**

Sesizată cu o petiție a Asociației Leasingului Bancar din România, Comisia Europeană a considerat întemeiate argumentele invocate și a inițiat demersurile aferente **procedurii de infringement** împotriva statului român, iar după un schimb de corespondență ce s-a derulat într-un interval de timp de peste un an, MFP a trebuit în cele din urmă să accepte să abroge legislația fiscală ce făcuse obiectul criticilor de încălcare a dreptului european[10].

4. **Litigiile fiscale derulate de contribuabilii din domeniul leasingului**

Ca și în alte cazuri[11] însă, autoritățile publice române nu au adoptat aceleași standarde de comunicare și acțiune în plan intern cu cele din planul extern, astfel încât, dacă față de Comisia Europeană au trebuit să accepte finalmente că legislația națională încalcă dreptul european, în planul litigiilor purtate cu contribuabilii în fața autorităților fiscale și instanțelor de judecată au continuat să se poarte ca și cum nimic nu s-ar fi întâmplat, invocând conformitatea dreptului național cu cel european și, deci, legalitatea impunerii.

O asemenea abordare duplicitară este menită să ajute la minimizarea impactului alinierii legislației naționale în limitele celei europene, astfel încât statul să poată

beneficia în mod nejustificat de rezultatele demersurilor sale nelegale, prin „înghețarea” trecutului și aplicarea legislației conforme dreptului european doar pentru viitor, o politică alimentată cel mai probabil de speranța – nu iluzorie, din păcate[12] – că în contenciosul fiscal „perdelele de fum” create de argumentele juridice furnizate de MFP vor încurca instanțele de judecată.

Totuși, în spețele apărute în domeniul de leasing, această politică a „struțului” s-a împiedicat de formularea unei întrebări preliminare către Curtea de Justiție pentru interpretarea dreptului european, ce a făcut obiectul Cauzei C-438/13.

5. **Principalele argumentele bazate pe dreptul european ce au făcut obiectul dezbaterii în cauză și soluția CJUE**

Întrucât instanța de judecată trebuia să determine în litigiul fiscal național dacă dreptul nostru este conform celui european, s-a ridicat problema conformității transpunerii textelor Directivei 112/2006/CE privind taxa pe valoare adăugată („**Directiva TVA**”) cu privire la **livrarea de bunuri asimilată** (i.e. art. 16 și 18, expuse în pct. 5-6 din Hotărâre), în care își au originea dispozițiile art. 128 C.fisc. (în forma în vigoare la data litigiului – a se vedea pct. 9 din Hotărâre) și pct. 6 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, în forma modificată prin H.G. nr. 150/2011 (expuse în pct. 11 din Hotărâre).

O analiză comparativă elementară a textelor mai sus menționate ale directivei cu cele ale dreptului național reliefa cu destulă ușurință probabil faptul că, **din perspectivă pur formală**, ipoteza bunurilor lipsă din gestiune nu se regăsea printre cele reglementate de Directiva TVA ca fiind obligatoriu sau măcar opțional posibile a fi transpuse în legislația națională, conform art. 16 și, respectiv, 18 din Directiva TVA, ca să nu mai vorbim de ipoteza bunurilor

nerecuperate din contractele de leasing financiar reziliate, care, desigur, nici nu ar fi avut cum sa fie expres vizate de un asemenea text, fiind o situație extrem de specifică.

În schimb, **din perspectiva substanțială**, cum textele citate din dreptul comunitar făceau referire la unele concepte specifice din această materie, s-a dovedit a fi necesară efectuarea interpretării lor de către Curtea Europeană, chiar dacă, este adevărat, în disputa dintre părți din fața instanței naționale nu se purtase o dezbatere specifică în privința conținutului acestora, ea având loc direct în fața Curții de Justiție. Astfel, în fața instanței europene, dezbaterea[13] s-a purtat în principal în privința stabilirii măsurii în care sunt sau nu incluse în sfera activităților economice ale unei societăți de leasing operațiunile de recuperare a bunurilor date în leasing în situațiile în care utilizatorii refuză returnarea acestora la încetarea contractului de leasing financiar.

Guvernul a susținut răspunsul negativ, întrucât în opinia sa doar încheierea și derularea contractelor de leasing ar face parte din sfera economică a activităților societăților de leasing, arătând că folosința bunurilor de către utilizatori după rezilierea contractului de leasing excede acestei sfere. Tot în opinia Guvernului, recuperarea bunurilor (prin pârghiile interne pe care societățile de leasing le au la dispoziție) sau despăgubirea prin echivalent a societăților de leasing pentru asemenea cazuri în care utilizatorii de re-credință refuză să predea bunurile date în leasing ulterior rezilierii ar reprezenta o chestiune ce ține exclusiv de raporturile contractuale de leasing, în care societățile de leasing ar trebui să suporte riscurile de ordin financiar, având în vedere că alegerea utilizatorilor a avut loc pe baza propriei sale evaluări de risc.

Se observă că o asemenea abordare încerca să mute centrul atenției de la problema a cărei soluționare trebuie dezlegată în speță (i.e. dacă este sau nu recuperarea parte din

activitatea economică a societății de leasing) spre chestiunea folosirii lor în continuare de către utilizatori, care este doar una de importanță secundară, neputând să ofere însuși răspunsul căutat. În plus, toate elementele reliefate în sprijinul argumentației Guvernului ofereau implicit răspunsul pe care acesta se ferește a-l da, anume că demersurile de recuperare sunt esențialmente incluse în sfera activității sale economice, întrucât sunt de fapt legate tot de executarea obligațiilor din contractul de leasing, care nu pot fi separate în funcție de momentul în care se derulează, respectiv anterior sau ulterior rezilierii contractului de leasing.

Fără a intra în amănunte asupra acestor chestiuni dezbătute de părți, ce au fost expuse în prezentul material pentru a oferi o imagine mai clară a modului de derulare a litigiului, Curtea de Justiție a tranșat simplu, direct și clar această problemă de interpretare ridicată în fața sa, reținând în Hotărâre (pct. 25) că imposibilitatea de a reuși recuperarea bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar în împrejurări precum cele din cauza principală nu se încadrează în niciuna dintre ipotezele art. 16 din Directiva TVA[14], în baza argumentelor dezvoltate în pct. 26 al Hotărârii, analizate sumar mai jos.

În primul rând, CJUE reține faptul că nu poate fi incidentă niciuna dintre cele două ipoteze vizate de teza întâi a art. 16 din Directiva TVA, i.e. folosirea bunului în interesul propriu al persoanei impozabile sau în interesul personalului său, întrucât aceștia nu sunt în posesia lor (a se vedea prima parte a pct. 26 al Hotărârii CJUE). Se observă că acesta este un argument bazat pe logica juridică, incidența vreuneia dintre aceste ipoteze nefiind, de altfel, ridicată ca atare în speță.

În al doilea rând, Curtea de Justiție tranșează în speță lipsa de relevanță a continuării folosirii bunurilor de către utilizatori cu titlu gratuit, ulterior rezilierii contractului

de leasing, reținând că nu poate reprezenta o livrare cu titlu gratuit în sensul tezei a doua a art. 16 din Directiva TVA, întrucât această folosință se datorează exclusiv comportamentului culpabil al utilizatorului, iar nu unei acțiuni a societății de leasing (a se vedea a doua parte a pct. 26 al Hotărârii). În alte cuvinte, în lipsa unor elemente de ordin volițional care să reliefeze intenția societății de leasing de a procura utilizatorilor o asemenea folosință cu titlu gratuit, nu se poate desprinde dintr-o asemenea folosință fără titlu legal de către utilizatori existența unui transfer cu titlu gratuit al bunului, deci o livrare de bunuri[15].

În al treilea rând, CJUE reține că nerecuperarea de către societatea de leasing a bunurilor din contractul de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia nu înseamnă că le utilizează în alte scopuri decât cele ale desfășurării activității economice, din moment ce închirierea lor și, prin urmare, punerea lor la dispoziția utilizatorului constituie însăși esența activității economice a societății de leasing. În alte cuvinte, la problema principală dezbătută în speță, Curtea de Justiție reliefează un răspuns clar și firesc, anume că recuperarea bunurilor din contractul de leasing face parte din sfera activității economice a societății de leasing, fiind imposibil de conceput credem un alt răspuns la această chestiune; atât timp cât societatea de leasing își derulează activitatea economică atunci când dă bunul în leasing și încasează ratele de leasing (inclusiv TVA), tot așa face leasing și atunci când încearcă să-l recupereze, pentru a-l da din nou în leasing și, deci, a-și continua activitatea economică.

6. Concluzii

Curtea de Justiție a lămurit astăzi conținutul dreptului comunitar în privința nerecuperării de către societățile de leasing de la utilizatorii de rea-credință a bunurilor ce au făcut obiectul contractelor de leasing financiar ce au fost

reziliate, iar demersurile legislative ale statului român și practicile administrative aferente au fost dovedite contrare acquisului european.

Rămâne astăzi doar ca organele competente ale statului român să asigure reîntrarea în legalitate, instanțele de judecată să anuleze actele administrative fiscale emise în mod nelegal în cauzele pe care le soluționează[16], iar organele fiscale să aplice corect dreptul în demersurile procedurale de administrare fiscală, fie că este vorba de inspecția fiscală sau restituirea sumelor încasate în contra dreptului european și dobânzile aferente acestora.

Și, evident, încă o cărămidă adăugată în construcția interpretării dreptului comunitar ar trebui să reprezinte un pas suplimentar pentru ca instanțele de judecată din România să soluționeze direct alte cauze în viitor, în care, deși situația de fapt și de drept este diferită, problemele deduse judecătii în materia TVA gravitează în jurul conceptelor deja clarificate de Curtea de Justiție, conform explicațiilor de mai sus. Aceasta nu doar pentru că există și alte cazuri în care Guvernul României a transpus eronat legislația europeană și apoi a abrogat-o[17], aducându-i modificări corespunzătoare, ci și pentru că ar fi necesară sancționarea promptă de către acestea a oricărei tendințe de încălcare a legislației europene de către autoritățile naționale.

Articolul a fost publicat în [numărul pilot Tax Magazine](#)

[1] Ar fi de amintit în acest context, de exemplu, Cauza Tatu (C-402/09) și Cauza Nisipeanu (C-263/10); Cauza Irimie (C-565/11), Cauzele reunite Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12), Cauza Steaua Română (C-424/12).

[2] Nota de fundamentare face referire în ceea ce privește motivele de aprobare a actului normativ, printre altele, la „compatibilizarea legislației naționale cu legislația europeană, pentru a evita declanșarea procedurii de

infringement având în vedere declanșarea împotriva României a primei etape a fazei precontencioase a acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor care îi revin în temeiul Directivei 2006/112/CE”, dar apoi la pct. 3.4., din Secțiunea 3 (denumită „Schimbările preconizate”) se arată că: Bunurile lipsă în gestiune nu se mai consideră livrări de bunuri asimilate livrărilor cu plată pentru care se colectează TVA, intrând, cu anumite excepții, sub incidența prevederilor privind ajustarea deducerii. Deși dispozițiile privind livrările către sine, pentru care se colectează TVA, și cele privind ajustările de TVA ar putea conduce, tehnic vorbind, la rezultate similare, scopul celor două dispoziții este diferit, astfel cum arată Comisia Europeană în scrisoarea de punere în întârziere. Astfel, scopul livrărilor către sine este să asigure tratamentul egal în cazul unui operator economic care retrage bunuri din activele activității economice pentru a le utiliza în alte scopuri decât activitatea economică sau care le transferă cu titlu gratuit spre utilizare în scopuri legate sau nu de activitatea economică, în timp ce ajustarea dreptului de deducere este concepută pentru a asigura o mai mare precizie a deducerilor și implicit caracterul neutru al TVA, rezultatul fiind acela că operațiunile efectuate într-o etapă anterioară continuă să dea naștere dreptului de deducere numai în măsura în care sunt folosite pentru livrări supuse TVA”.

[3]Din această perspectivă, trebuie menționat că plângerile penale depuse de către societățile de leasing au condus la înregistrarea bunurilor în baza de date a poliției, iar în ipoteza în care din întâmplare autovehiculele sunt oprite în trafic pentru varii alte motive și se face în același timp și identificarea lor în aceste baze de date, sunt apoi imobilizate, sechestrare și transportate spre depozitare în locuri speciale, până la momentul soluționării laturii civile aferente cauzei penale. Inutil de spus că asemenea demersuri sunt extrem de lungi în timp, inclusiv față de perioada necesară cauzelor penale ocazionate de plângerile depuse.

[4] Într-o primă etapă a fost invocată ca bază legală de impozitare în inspecțiile fiscale instituția „ajustării” TVA-ului (art. 149 C.fisc.), dar apoi s-a renunțat la ea, fiind preferată soluția „livrării de bunuri” asimilate. Această practică a autorităților fiscale a făcut ca în corespondența purtată de Comisia Europeană cu Guvernul României cu privire la situația bunurilor nereposedate din contractele de leasing financiar să apară și referința la art. 184-186 din Directiva TVA referitoare la ajustarea deducerilor (pct. 7 din Hotărâre). O referință la acest text legal se regăsește și în întrebarea preliminară înaintată de către Curtea de Apel București în Cauza BCR Leasing, dar cum în speță nu s-a ridicat în drept problema ajustării (nefiind făcută referință în Hotărâre la textele din legislația română aferentă), Curtea de Justiție a Uniunii Europene precizează în mod corespunzător că toate considerentele expuse în privința livrării către sine în Hotărârea pronunțată nu au relevanță asupra chestiunii regularizării (pct. 32). În alte cuvinte, considerentele expuse cu privire la livrarea către sine nu vor putea fi folosite cu privire la chestiunea regularizării, care este guvernată de condițiile specifice ale textului corespunzător din Directiva TVA, care, nefiind ridicate spre interpretarea Curții Europene, întrucât nu erau incidente legal în soluționarea cauzei, nu a fost oferită vreo soluție în privința lor, știut fiind că instanța europeană nu oferă interpretări ale dreptului european decât în măsura în care sunt incidente în soluționarea cauzei, nu însă și pentru situații de ordin ipotetic și teoretic.

[5] ANAF nu ținea cont, de exemplu, de dispozițiile Ordinului BNR nr. 13/2008 privind reglementările contabile conforme cu directivele europene, aplicabile instituțiilor de credit, instituțiilor financiare nebancare și Fondului de garantare a depozitelor în sistemul bancar, modificat și completat de Ordinul BNR nr. 26/2010. Astfel, conform pct. 320 alin. (1) din acest ordin, bunurile date în leasing financiar se înscriu în contabilitatea utilizatorului pe durata contractului. Apoi,

pentru a fi lipsă din gestiunea societăților de leasing, bunurile ar fi trebuit în prealabil să intre în gestiunea sa, ceea ce în cazul leasing financiar nu se poate produce în lipsa unui document justificativ, cum ar fi proces-verbal de predare-primire, procesul-verbal de sechestrare bun mobil încheiat de executor judecătoresc și documentația subsecventă de predare a acestuia către proprietarul societate de leasing etc. În plus, ANAF a invocat că bunurile nu mai există fizic din faptul că nu au fost recuperate de către societățile de leasing, deși nu exista vreo probă în acest sens, o asemenea prezumție simplă fiind una vădit eronată (a se vedea, pentru comentarii suplimentare pe tărâm probator, D. Dascălu, *Tratat de contencios fiscal*, Ed. Hamanagiu, București, 2014, p. 356-357) și chiar contrazisă de recuperarea în timp a bunurilor. Iar exemplele pot desigur continua.

[6] Merită citată o adresă emisă de Direcția de specialitate din MFP în atenția organului central de soluționare a contestațiilor, care atrage în mod special atenția prin exprimarea sa eliptică și fără nicio logică juridică: „Având în vedere că regimul operațiunilor de leasing din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată, diferă de regimul contabil [sic – n.n., D.D.], în cazul TVA fiind relevantă proprietatea juridică asupra bunurilor [sic – n.n., D.D.], care rămâne la locatar pe toată perioada derulării contractelor de leasing [...], bunurile sunt considerate lipsă în gestiunea locatorului, la expirarea termenului limită prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator, ceea ce determină o livrare către sine, conform art. 128 alin. (3) lit. d) din Codul fiscal”.

[7] A se vedea pct. E alin. (2) și (9) din H.G. nr. 150/2011 de modificare a H.G. nr. 44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice la Codul fiscal.

[8] A se vedea D. Dascălu, *Tratat...*, p. 357, nota de subsol 1072.

[9]A se vedea P. Craig, G. De Burca, *Dreptul Uniunii Europene. Comentarii, jurisprudență și doctrină*, Ed. IV, traducere în limba română, Ed. Hamangiu, București, 2009, p. 577-580 și jurisprudența europeană acolo citată.

[10]A se vedea O.G. nr. 15/2012 (M.Of. nr. 629 din 29 august 2012), intrată în vigoare de la 01.01.2013.

[11] A se vedea în această privință, de exemplu, comentariile pe care le-am expus în privința poziției Guvernului în Cauza Steaua Română (C-424/2012) într-o lucrare anterioară (D. Dascălu, *Tratat...*, p. 791-792, nota de subsol 2600).

[12] A se vedea unele comentarii expuse în aceeași lucrare mai sus citată cu privire la dezbaterea cauzelor din materia fiscală în practica instanțelor noastră de judecată –D. Dascălu, *Tratat...*, p. 674-675.

[13] Este vorba despre o dezbatere în formă scrisă, căci cauza a fost soluționată fără audieri și fără concluziile Avocatului General.

[14] Art. 18 din Directiva TVA este considerat ca neaplicabil în cauză, de către toate părțile litigiului ce au prezentat observații în fața Curții de Justiție, el fiind invocat tocmai pentru a acoperi toate situațiile de livrare către sine care ar fi trebuit sau putut a fi transpuse în legislația națională, iar instanța europeană reține de asemenea în Hotărâre inaplicabilitatea sa (pct. 28-31).

[15] Această chestiune este similară cu cea a furtului de bunuri, invocată de către Comisie atât în corespondența purtată cu Guvernul României în procedura de infringement, cât și în observațiile formulate în fața Curții Europene de Justiție. Astfel, bazându-se pe hotărârea Curții de Justiție din Cauza C-435/03 *British American Tobacco International Ltd* (pct. 32, 35, 42), Comisia Europeană a reliefat faptul că utilizatorii din contractele de leasing ce se află mai departe în folosința bunului ulterior rezilierii, întrucât de rea-

credință fiind refuză să le restituie proprietatului, se află în aceeași situație cu proprietarul păgubit de hoți, despre care nu se poate afirma că ar fi făcut o livrare de bunuri, întrucât lipsea tocmai elementul volitional care să reprezinte transferul bunului către hoț, pentru ca acesta să se bucure de el ca și un proprietar, cerința esențială pentru ca o livrare de bunuri să se producă.

[16]De altfel, la momentul soluționării Cauzei BCR Leasing exista deja o soluție în sensul anulării impunerii suplimentare stabilite în sarcina unei societăți de leasing pe tărâmul livrării către sine, dându-se prevalență dreptului comunitar (irevocabilă prin respingerea de către instanța supremă a recursului ANAF), dar și o soluție pronunțată de instanța supremă, în care se reținuse aparența de nelegalitate a impunerii pentru un alt contribuabil. Ar fi interesant de precizat că în ambele cazuri a apărut ca extrem de relevantă pentru instanțele de judecată abrogarea legii naționale pentru rațiuni de evitare a procedurii de infringement.

[17]A se vedea, de exemplu, ipoteza reglementărilor naționale aplicabile prestărilor de servicii asimilate.