

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

28 iunie 2007\*

În cauza C-73/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Finanzgericht Köln (Germania), prin decizia din 19 ianuarie 2006, primită de Curte la 8 februarie 2006, în procedura

**Planzer Luxembourg Sàrl**

împotriva

**Bundeszentralamt für Steuern,**

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), președinte de cameră, domnul E. Juhász, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii J. Malenovský și T. von Danwitz, judecători,

\* Limba de procedură: germana.

avocat general: doamna V. Trstenjak,  
grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Planzer Luxembourg Sàrl, de P. Widdau, Steuerberater;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și U. Forsthoff, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues și J.-C. Gracia, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul S. Fiorentino, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul luxemburghez, de domnul S. Schreiner, în calitate de agent;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 19 aprilie 2007,

pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare se referă la interpretarea articolului 3 litera (b) și a articolului 9 al doilea paragraf, precum și a anexei B la A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34, denumită în continuare „A opta directivă”), pe de o parte, și a articolului 1 punctul 1 din A treisprezecea directivă 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității (JO L 326, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 81, denumită în continuare „A treisprezecea directivă”), pe de altă parte.
  
- 2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între Planzer Luxembourg Sàrl, societate de drept luxemburghez, pe de o parte, și Bundeszentralamt für Steuern (denumită în continuare „administrația fiscală germană”), pe de altă parte, având ca obiect respingerea, de către aceasta din urmă, a cererilor care vizau restituirea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitate de către această societate în contextul aprovizionării cu carburant în Germania.

## Cadrul juridic

### *Normele comunitare*

#### A șasea directivă

- 3 Articolul 17 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), în versiunea aplicabilă la momentul faptelor din acțiunea principală, cuprinde, la alineatele (2) și (3), următoarele prevederi:

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

- (a) [TVA-ul] datorat sau plătit pentru bunurile sau serviciile care i-au fost sau urmează a-i fi furnizate de către o altă persoană impozabilă plătitoare de taxă pe teritoriul țării;

[...]

(3) Statele membre acordă, de asemenea, fiecărei persoane impozabile dreptul la deducerea sau rambursarea [TVA-ului] menționat la alineatul (2) în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru:

- (a) tranzacții conexe activităților economice menționate la articolul 4 alineatul (2), efectuate într-o altă țară, dacă acestea ar fi deductibile în cazul în care ar fi fost efectuate pe teritoriul țării;

[...]"

- 4 Condițiile și modalitățile dreptului la restituire prevăzut la articolul 17 alineatul (3) din A șasea directivă variază după cum persoana impozabilă străină, destinatară a bunurilor sau a serviciilor utilizate pentru necesitățile operațiunilor sale taxabile, este stabilită într-un alt stat membru sau în afara Comunității Europene. În prima situație se aplică A opta directivă, iar în cea de-a doua, A treisprezecea directivă.

A opta directivă

- 5 Articolul 1 din A opta directivă prevede:

„În sensul prezentei directive, «persoană plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării» înseamnă o persoană care, [...], nu a avut în acea țară nici sediul activității sale economice, nici o unitate fixă de unde a efectuat tranzacții și nici, în

absența unui sediu sau a unei unități fixe, domiciliul stabil sau locul obișnuit de rezidență, și care [...] nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate în țara respectivă [...]"

- 6 Articolul 2 din aceeași directivă prevede:

„Fiecare stat membru restituie oricărei persoane plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării, dar care este stabilită în alt stat membru, sub rezerva condițiilor prevăzute în continuare, [TVA] aferentă serviciilor care i-au fost prestate sau bunurilor mobiliare care i-au fost livrate de altă persoană plătitoare de impozit [...]"

- 7 Potrivit articolului 3 litera (b) din A opta directivă, pentru a putea beneficia de restituire, persoana plătitoare de impozit stabilită într-un alt stat membru este obligată „să facă dovada, sub forma unui certificat eliberat de autoritatea statului în care este stabilită, că este o persoană plătitoare de impozit în ceea ce privește [TVA] în statul respectiv”.

- 8 În temeiul articolului 6 din A opta directivă, statele membre nu pot, în afara obligațiilor prevăzute de această directivă, în special la articolul 3, să impună persoanei plătitoare de impozit prevăzute la articolul 2 din directiva menționată „alte [obligații] decât obligația de a furniza, în anumite cazuri, informații necesare pentru a se stabili dacă cererea de restituire este justificată”.

- 9 Potrivit articolului 9 al doilea paragraf din A opta directivă „[c]ertIFICATELE menționate la articolul 3 litera (b) [...], prin care se stabilește că persoana în cauză este persoană plătitoare de impozit, se redactează pe baza modelelor din anexa B”.

- 10 Potrivit acestui model, certificatul privind calitatea de persoană plătitoare de impozit trebuie să indice în special numele și prenumele sau denumirea firmei solicitantului, natura activității sale, adresa sediului său și numărul de înregistrare ca plătitor de TVA sau, după caz, motivul pentru care solicitantul nu dispune de un asemenea număr de înregistrare.

### A treisprezecea directivă

- 11 A treisprezecea directivă prevede la articolul 1:

„În sensul prezentei directive:

- 1 «Persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul Comunității» înseamnă o persoană plătitoare de impozit conform articolului 4 alineatul (1) din [A șasea] directivă [...] care, pe perioada menționată în articolul 3 alineatul (1) din prezenta directivă, nu a avut pe teritoriul comunitar nici sediul firmei, nici o unitate fixă de unde a derulat activități comerciale și, dacă nu există un asemenea sediu sau o asemenea unitate fixă, nici adresa permanentă sau locul de reședință obișnuit și care, în aceeași perioadă, nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate în statul membru menționat în articolul 2 [...]

[...]”

12 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă:

„(1) Fără a aduce atingere articolelor 3 și 4, fiecare stat membru restituie oricărei persoane impozabile care nu este stabilită pe teritoriul Comunității, în condițiile prevăzute în continuare, [TVA] aplicată unor servicii care i-au fost prestate sau pentru bunuri mobiliare care i-au fost livrate pe teritoriul țării de către altă persoană impozabilă sau care i-a fost percepută pentru importul de bunuri în statul respectiv, în măsura în care aceste bunuri sau servicii nu sunt folosite în scopul tranzacțiilor menționate în articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (b) din [A șasea] directivă [...]”

13 Articolul 3 alineatul (1) din A treisprezecea directivă prevede:

„(1) Restituirile menționate în articolul 2 alineatul (1) se acordă pe baza cererii persoanei impozabile. Statele membre stabilesc procedura de depunere a cererilor, inclusiv termenele limită de depunere, perioada la care trebuie să se refere cererile, autoritatea competentă să le primească și valorile minime care pot fi solicitate în cerere. Statele membre stabilesc de asemenea sistemul de efectuare a restituirilor, inclusiv termenul limită. Ele impun solicitantului obligațiile ce îi revin, astfel încât statele membre să poată stabili dacă cererea este justificată și să poată preveni fraudele, în special obligația de a furniza dovezi că solicitantul desfășoară o activitate economică în conformitate cu articolul 4 alineatul (1) din [A șasea] directivă [...]. Solicitantul trebuie să certifice, printr-o declarație scrisă, că în perioada dată nu a efectuat nicio tranzacție care nu îndeplinește condițiile prevăzute în articolul 1 punctul 1 din prezenta directivă.”



14 Potrivit articolului 4 din A treisprezecea directivă:

„(1) În sensul prezentei directive, îndeplinirea condițiilor pentru restituire se determină în conformitate cu articolul 17 din [A șasea] directivă [...], așa cum se aplică în statul membru în care se efectuează restituirea.

(2) Cu toate acestea, statele membre pot prevedea excluderea anumitor cheltuieli sau pot impune condiții suplimentare pentru restituiri.

[...]”

### *Dreptul național*

15 Prevederile articolului 18 alineatul 9 din Legea din 1993 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565, denumită în continuare „UStG”) coroborate cu prevederile articolului 59 din Regulamentul din 1993 de punere în aplicare a legii privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, p. 600, denumită în continuare „UStDV”) reglementează procedura referitoare la restituirea TVA-ului achitat în Germania de către o persoană impozabilă stabilită în străinătate.

16 În temeiul articolului 18 alineatul 9 teza a șaptea din UStG, persoanele impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității nu beneficiază de dreptul la restituire în ceea ce privește cuantumurile impozitelor aferente intrărilor care au legătură cu aprovizionarea cu carburanți.

## Istoricul acțiunii principale și întrebările preliminare

- 17 Reclamanta din acțiunea principală exploatează o întreprindere de transport. Ea are sediul în Frisange (Luxemburg). Asociatul său unic este societatea Planzer Transport AG (denumită în continuare „P AG”), cu sediul în Dietikon (Elveția).
- 18 Administratorii reclamantei din acțiunea principală sunt doi angajați ai P AG. Unul dintre aceștia este rezident în Elveția, iar celălalt în Italia.
- 19 Domnul Henri Deltgen (denumit în continuare „D”) exploatează, la sediul reclamantei din acțiunea principală, întreprinderea Helvetia House, de la care reclamanta a închiriat birourile sale. În calitate de reprezentant al asociatului unic al acesteia din urmă, acesta s-a angajat la efectuarea demersurilor necesare constituirii sale.
- 20 Treisprezece alte societăți, dintre care trei filiale ale unor întreprinderi de transport elvețiene, și-au stabilit sediul la aceeași adresă ca și reclamanta din acțiunea principală.
- 21 În aprilie 1997 și în mai 1998, aceasta din urmă a introdus la administrația fiscală germană cereri de restituire a TVA-ului pe care îl achitase în Germania cu ocazia achizițiilor de carburanți. Aceste cereri se refereau la sumele de 11 004,25 DEM pentru anul 1996 și, respectiv, de 16 670,98 DEM pentru anul 1997. Fiecăreia dintre aceste cereri îi era atașat un certificat eliberat de administrația fiscală luxemburgheză redactat pe baza modelului din anexa B la A opta directivă.

- 22 Potrivit acestui certificat, reclamanta din acțiunea principală este persoană plătitoare de TVA cu un număr de înregistrare luxemburghez.
- 23 Fiind informată de oficiul său de informare pentru străinătate că reclamanta nu dispunea de o linie telefonică la adresa menționată în respectivul certificat, administrația fiscală germană a considerat că reclamanta din acțiunea principală nu stabilise că sediul conducerii sale era situat în Luxemburg. Prin două decizii din 24 ianuarie 1998 și, respectiv, din 29 octombrie 1998, aceasta a respins cererile de restituire ale reclamantei pe motiv că cerințele de acordare a restituirilor prevăzute la articolul 18 alineatul 9 din UStG și la articolul 59 din UStDV nu erau îndeplinite.
- 24 Reclamanta din acțiunea principală a formulat contestații împotriva acestor decizii. Ea a adus un certificat suplimentar care atestă că este o „societate comercială în sensul convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între Germania și Luxemburg” supusă „impozitelor directe luxemburghize”. Ea a arătat că cei doi administratori ai săi, D, precum și o altă persoană, de asemenea responsabilă de administrarea și de contabilitatea sa, își desfășoară activitatea în Luxemburg, că cinci angajați lucrează cu normă redusă ca șoferi la sediul său, că dispune de o linie telefonică după cum atestă documentul său în antet, că se utilizează camioane înmatriculate în Luxemburg în legătură cu transportul aerian de mărfuri și că facturile sunt emise de la sediul său.
- 25 Prin decizii din 1 iulie 1999, administrația fiscală germană a respins respectivele contestații ale reclamantei din acțiunea principală pe motiv că sediul conducerii activității acesteia este situat în Elveția, iar nu în Luxemburg.

- 26 Reclamanta din acțiunea principală a formulat o acțiune împotriva acestor decizii de respingere. Printr-o decizie din 26 octombrie 2001, Finanzgericht Köln (Tribunalul finanțelor din Köln, Germania) a admis această acțiune, considerând că Luxemburg este punctul principal de pornire al operațiunilor realizate de către reclamanta din acțiunea principală în raport cu societatea-mamă din Elveția și că sediul acesteia este situat incontestabil în Luxemburg.
- 27 Printr-o hotărâre din 22 mai 2003, Bundesfinanzhof (Curtea federală a finanțelor) a anulat această decizie, pe motiv că Finanzgericht Köln a apreciat în mod eronat, întemeindu-se pe localizarea sediului statutar al reclamantei din acțiunea principală, că aceasta este stabilită în Luxemburg. Considerând că interpretarea noțiunilor de unitate și de sediu utilizate în legislația germană privind TVA-ul aparține dreptului comunitar, Bundesfinanzhof a identificat o serie de criterii care, în opinia sa, s-ar putea dovedi relevante în acest scop: identificarea reclamantei din acțiunea principală în nume propriu în anuarul telefonic luxemburghez; închirierea de birouri și încheierea de contracte în nume propriu; locul și perioada de activitate a eventualilor lucrători aflați în serviciul reclamantei din acțiunea principală; locul emiterii facturilor aferente operațiunilor cu societatea-mamă; locul de înmatriculare a camioanelor; locul de staționare a camioanelor în caz de inactivitate; existența declarațiilor de impozit pe cifra de afaceri în Luxemburg; emiterea, de către autoritățile fiscale luxemburgheze, de documente referitoare la reclamanta din acțiunea principală. Ulterior, Bundesfinanzhof a retrimis cauza la Finanzgericht Köln pentru ca această instanță să procedeze la constatările de fapt necesare.
- 28 În decizia de trimitere, acesta constată în această privință cele ce urmează:

„1. Pe baza unui acord referitor la tarifele de transport încheiat la 1 ianuarie 1996 și sub propriul antet, reclamanta a emis, în cursul anilor 1997 și 1998, numeroase facturi referitoare la cheltuieli de transport destinate societății P AG, pe care aceasta le-a achitat prin viramente bancare. În paralel, aceasta a facturat, de asemenea,

societății P AG cheltuieli referitoare la utilizarea de semiremorci. De la 26 decembrie 1995, prin intermediul angajatului său, Robert Surber, reclamanta încheiase în scris un contract de închiriere cu începere de la 1 ianuarie 1996 cu firma Helvetia House – Henri Deltgen pentru birouri în Frisange, rue de Luxembourg 23 A. Aceasta plătea și costurile de încălzire a acestor birouri. Reclamanta putea fi contactată la numărul de telefon al Helvetia House care era, într-adevăr, înregistrat în anuarul telefonic pe numele lui D și, de asemenea, utiliza acest număr în anteturile sale. De asemenea, în perioada 1996-1998, ea înmatriculase pe numele său șapte camioane pe lângă Ministerul Transporturilor și obținuse un certificat privind activitatea corespunzătoare de la Ministerul Întreprinderilor Mici și Mijlocii și Turismului. Potrivit listei de personal pe care a prezentat-o, la 15 iunie 1998 aceasta avea șapte angajați pe care, în cea mai mare parte, îi angajase din 1996, ceilalți fiind angajați pentru a înlocui colaboratori, angajați și ei din 1996, care părăsiseră întreprinderea. Reclamanta încheiase în scris, în acest context, contracte de muncă adecvate. În sfârșit, ea era înregistrată în ceea ce privește impozitul pe cifra de afaceri la Biroul de impunere al administrației fiscale luxemburgheze cu numărul 1995 2408 871 și dispunea de numărul de înregistrare TVA LU 1648750. Ea a efectuat, în plus, declarații privind TVA-ul și i-au fost adresate documente privind TVA-ul. Ea era, de asemenea, înscrisă, pentru impozitele directe, cu numărul 1995/2408/871.

2. O solicitare de informații din partea reclamantei, adresată administrației fiscale luxemburgheze la 11 iulie 2002, a dus la următorul răspuns [...]: potrivit acestei administrații, reclamanta ar fi închiriat suprafețe de birouri către Helvetia House și, de asemenea, ar fi angajat-o pe aceasta din urmă să efectueze cu normă redusă lucrări de secretariat și contabilitate. Reclamanta nu deținea nici echipamente, nici alte obiecte la sediul său statutar și responsabilii săi nu erau prezenți în permanență în Luxemburg. Nu existau în acest loc nici antrepozit, nici locuri de staționare pentru camioane. Totuși, șoferii de camion erau înregistrați în Luxemburg și camioanele erau tot aici înmatriculate. Pentru anul 1997, reclamanta a declarat în Luxemburg o cifră de afaceri de 575 129,56 euro.

3. La ședința din 19 ianuarie 2006, camera a constatat, în plus, în acest context, că cei doi administratori ai reclamantei erau prezenți în Luxemburg două-trei zile pe

săptămână (Surber) și două-patru zile pe săptămână (Gemple). În acel loc se luau deciziile esențiale de gestiune economică (precum achiziționarea de camioane, angajarea colaboratorilor) și acolo se afla administrația (contabilitatea, emiterea facturilor, statele de salarii). Totuși, activitatea operațională (repartiția și organizarea traseelor camioanelor, contractele cu clienții) era asigurată din Elveția de către P AG. Reclamanta efectua astfel, potrivit acestor aranjamente, prestările de servicii de transport corespunzătoare cu camioanele menționate mai sus, a căror proprietară era. Toate prestările de servicii aveau ca destinatar P AG și reclamanta factura din Luxemburg aceste presări de servicii către P AG.

4. Cu privire la întrebarea dacă reclamanta efectuase prestări de servicii de transport pe teritoriul național, reclamanta a atașat la o scrisoare din 10 ianuarie 2006, pentru perioadele la care se refereau restituirile solicitate, certificate privind aplicarea regimului de cotă zero în cadrul procedurii deducerii [...]"

29 Subliniind că întrebarea principală, în cauza cu care a fost sesizată, este dacă reclamanta din acțiunea principală este stabilită în afara teritoriului Comunității, caz în care nu are dreptul, având în vedere articolul 18 alineatul 9 teza a șaptea din UStG, la restituirea TVA-ului achitat în Germania cu ocazia achiziționării de carburant, instanța de trimitere împărtășește opinia Bundesfinanzhof potrivit căreia noțiunea de unitate, în sensul acestei dispoziții, trebuie interpretată în conformitate cu articolul 1 punctul 1 din A treisprezecea directivă. Totuși, ea are îndoieli cu privire la modalitatea de interpretare corectă a acestei din urmă dispoziții.

30 În opinia sa, trebuie, înainte de toate, să se determine efectul juridic al certificatului adus de reclamanta din acțiunea principală. Apreciind că acest certificat permite, cu siguranță, să se prezume în mod irefragabil calitatea de operator supus plății TVA-ului a persoanei vizate, ea se întreabă totuși dacă se adaugă o prezumție irefragabilă în ceea ce privește unitatea acestei persoane din statul membru căruia îi aparține administrația care l-a eliberat (denumit în continuare „statul membru de eliberare”).

31 Admițând că această întrebare ar presupune un răspuns negativ, acesta se întreabă dacă noțiunea de sediu al activității economice în sensul articolului 1 punctul 1 din A treisprezecea directivă trimite la locul unde s-a stabilit sediul social al societății și unde au fost luate deciziile esențiale cu privire la gestiunea sa economică (loc pe care îl situează, în cauza din acțiunea principală, în Luxemburg) sau la locul din care sunt exercitate activitățile sale operaționale (loc pe care, în acțiunea principală, îl situează în Elveția).

32 În aceste condiții, Finanzgericht Köln a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Certificatul de operator redactat pe baza modelului din anexa B la A opta directivă produce un efect obligatoriu sau o prezumție irefragabilă cu privire la stabilirea întreprinderii în statul membru [de eliberare]?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare:

Noțiunea «sediul al activității sale economice» utilizată la articolul 1 punctul 1 din A treisprezecea directivă trebuie interpretată în sensul că vizează locul unde societatea are sediul social?

Sau trebuie ca, în scopul interpretării, temeiul să îl constituie locul în care sunt luate deciziile de gestiune economică?

Sau această noțiune vizează locul în care sunt luate deciziile cu privire la operațiunile cotidiene obișnuite?”

**Cu privire la întrebările preliminare***Cu privire la prima întrebare*

- 33 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă certificatul redactat pe baza modelului din anexa B la A opta directivă dovedește, în mod necesar, că persoana plătitoare de impozit este stabilită în statul membru de eliberare.
- 34 În acest scop, trebuie amintit că A opta directivă are ca obiect să stabilească modalitățile de restituire a TVA-ului plătit într-un stat membru de către persoanele plătitoare de impozit stabilite într-un alt stat membru și să armonizeze în acest fel dreptul la restituire, astfel cum rezultă din articolul 17 alineatul (3) din A șasea directivă (a se vedea în acest sens hotărârea din 13 iulie 2000, *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, Rec., p. I-6109, punctul 20, și hotărârea din 15 martie 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Rep., p. I-2425, punctul 26).
- 35 Astfel cum rezultă din cel de al doilea considerent al directivei, primul obiectiv al acesteia este de a evita ca o persoană plătitoare de impozit stabilită într-un stat membru să fie supusă unei duble impuneri, datorită faptului că ar trebui să suporte definitiv taxa care i-a fost facturată într-un alt stat membru. După cum a arătat Comisia Comunităților Europene, dreptul unei persoane impozabile stabilite într-un stat membru de a obține restituirea TVA-ului achitat într-un alt stat membru, astfel cum prevede A opta directivă, este corespondentul dreptului, instituit în favoarea sa de A șasea directivă, de a deduce TVA-ul aferent intrărilor plătite în propriul stat membru.
- 36 Din al șaselea considerent al celei de A opta directive rezultă că celălalt obiectiv general al acesteia este de a lupta împotriva fraudei și a evaziunii fiscale (a se vedea în acest sens hotărârea din 11 iunie 1998, *Grandes sources d'eaux minérales françaises*, C-361/96, Rec., p. I-3495, punctul 28).



- 37 Pentru a îndeplini acest dublu obiectiv, A opta directivă deschide persoanei plătitoare de impozit un drept la restituirea TVA-ului aferent intrărilor, achitat într-un stat membru în care nu are nici sediul, nici o unitate fixă, nici domiciliul sau reședința obișnuită și în care nu a efectuat nicio livrare de produse sau prestare de servicii (a se vedea în acest sens hotărârea din 25 ianuarie 2001, Comisia/Franța, C-429/97, Rec., p. I-637, punctul 28), condiționând beneficiul restituirii de prezentarea, în fața administrației fiscale a statului membru în care se solicită această restituire (denumit în continuare „statul membru de restituire”), a unui certificat furnizat de administrația fiscală a statului membru de eliberare privind calitatea de persoană plătitoare de TVA a operatorului care solicită această restituire.
- 38 După cum a subliniat Comisia, sistemul de restituire instituit prin A opta directivă se bazează, astfel, pe un mecanism de cooperare și de încredere reciprocă între administrațiile fiscale ale statelor membre.
- 39 În acest context, în scopul asigurării funcționării armonioase a acestui mecanism, articolul 9 al doilea paragraf din A opta directivă prevede că certificatul referitor la calitatea de persoană plătitoare de impozit furnizat de administrația fiscală a statului membru de eliberare trebuie să fie redactat pe baza modelului din anexa B la directiva menționată. Potrivit acestui model, respectivul certificat trebuie să indice, în special, numărul de înregistrare ca plătitor de TVA, precum și „adresa unității” persoanei vizate. În plus, articolul 3 litera (b) din directiva menționată prevede că acest certificat se eliberează de către administrația statului membru în care este stabilită persoana plătitoare de impozit.
- 40 După cum au arătat guvernul italian și Comisia, certificatul redactat pe baza modelului din anexa B la A opta directivă permite, așadar, să se prezume că persoana interesată nu este numai persoană plătitoare de TVA în statul de eliberare, dar și că s-a stabilit în acest stat sub o formă sau alta, dispunând aici fie de sediul activității sale economice, fie de o unitate fixă de unde se efectuează operațiunile.

- 41 Administrația fiscală a statului membru de restituire este, în principiu, legată, în fapt și în drept, de indicațiile care figurează în acest certificat.
- 42 Având în vedere diferențele care există, în ceea ce privește condițiile de restituire, între regimul instituit prin A treisprezecea directivă pentru persoanele impozabile stabilite într-un stat membru, altul decât cel de restituire, și regimul instituit prin A treisprezecea directivă pentru persoanele impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității, eliberarea unui certificat redactat pe baza modelului din anexa B la A opta directivă nu ar trebui să împiedice, după cum au susținut guvernele german, francez și italian, precum și Comisia, ca administrația fiscală a statului membru de restituire să urmărească să se asigure cu privire la realitatea economică a unității a cărei adresă este menționată într-un astfel de certificat.
- 43 Trebuie să se amintească, în acest sens, că luarea în considerare a realității economice constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun de TVA (hotărârea din 20 februarie 1997, DFDS, C-260/95, Rec., p. I-1005, punctul 23).
- 44 În plus, potrivit unei jurisprudențe constante, justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod abuziv sau fraudulos de normele comunitare (a se vedea, în domeniul TVA, în special hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 32, și hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 68).
- 45 Aceasta ar fi situația dacă o persoană plătitoare de impozit ar înțelege să beneficieze de sistemul de restituire potrivit condițiilor prevăzute în A opta directivă, deși unitatea a cărei adresă este menționată în certificatul redactat pe baza modelului din anexa B la această directivă nu ar corespunde niciunei realități economice în statul membru de eliberare și, în plus, persoana interesată nu s-ar putea stabili pe teritoriul Comunității, astfel încât nu i s-ar aplica directiva menționată, ci A treisprezecea directivă.

- 46 Dacă administrația fiscală a statului membru de restituire are îndoieli, de exemplu, în cazul unei suspiciuni de abuz fiscal, cu privire la realitatea economică a unității vizate în acest certificat, aceasta nu poate totuși, ținând seama de prezumția care însoțește respectivul certificat, să opună contribuabilului un refuz de restituire fără o altă formă de verificare prealabilă.
- 47 Într-un asemenea caz, astfel cum arată avocatul general la punctul 53 din concluzii, această administrație dispune de posibilitatea, oferită de articolul 6 din A opta directivă, să constrângă persoana plătitoare de impozit să-i furnizeze informațiile necesare pentru a aprecia temeinicia cererii de restituire (a se vedea în acest sens hotărârea Monte Dei Paschi Di Siena, citată anterior, punctul 31), precum și informațiile care i-ar permite să evalueze realitatea economică a unității menționate în certificatul privind calitatea de persoană plătitoare de impozit.
- 48 După cum a arătat Comisia, respectiva administrație are de asemenea la dispoziția sa instrumentele comunitare de cooperare și de asistență administrativă adoptate pentru a permite stabilirea corectă a TVA-ului și pentru a lupta împotriva fraudei și a evaziunii fiscale în acest domeniu, precum măsurile prevăzute de Regulamentul (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92 (JO L 264, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 85), precum și de Regulamentul (CE) nr. 1925/2004 al Comisiei din 29 octombrie 2004 de stabilire a normelor de punere în aplicare a anumitor dispoziții ale Regulamentului (CE) nr. 1798/2003 (JO L 331, p. 13, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 138).
- 49 Dacă informațiile obținute relevă că adresa menționată în certificatul privind calitatea de persoană plătitoare de impozit nu corespunde nici sediului activității economice a contribuabilului, nici unei unități fixe de unde aceasta își efectuează operațiunile, administrația fiscală a statului membru de restituire este îndreptățită să refuze restituirea solicitată de persoana plătitoare de impozit, fără a aduce atingere eventualei exercitări a unei căi de atac pe cale judiciară de către acesta din urmă (a se vedea în acest sens, cu privire la abuzul fiscal, hotărârea Fini H, citată anterior,

punctele 33 și 34; a se vedea, prin analogie, în contextul articolului 43 CE, hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 55).

- 50 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 3 litera (b) și articolul 9 al doilea paragraf din A opta directivă trebuie interpretate în sensul că certificatul redactat pe baza modelului din anexa B la această directivă permite, în principiu, să se prezume nu numai că persoana interesată este persoană plătitoare de TVA în statul membru căruia îi aparține administrația fiscală care i l-a eliberat, dar și că aceasta este stabilită în acest stat membru. Aceste dispoziții nu presupun, totuși, să se interzică administrației fiscale a statului membru de restituire care ar avea îndoieli cu privire la realitatea economică a unității a cărei adresă este menționată în acest certificat să se asigure cu privire la această realitate, recurgând la măsurile administrative prevăzute în acest scop prin reglementarea comunitară în domeniul TVA-ului.

*Cu privire la a doua întrebare*

- 51 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită o interpretare a termenilor „sediul activității sale economice” utilizați la articolul 1 punctul 1 din A treisprezecea directivă.
- 52 Cu titlu introductiv, trebuie să subliniem că, potrivit Celei de a treisprezecea directive, calitatea de persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul Comunității presupune în special ca persoana respectivă să nu fi dispus, în perioada vizată la articolul 3 alineatul (1) din această directivă, pe acest teritoriu, de niciunul dintre elementele de legătură prevăzute la articolul 1 punctul 1 din directiva menționată.

- 53 Printre aceste elemente de legătură figurează în special „sediul activității sale economice” și existența „unei unități fixe de unde sunt efectuate operațiunile”.
- 54 Potrivit unei jurisprudențe bine stabilite în domeniul TVA-ului, noțiunea de unitate fixă cere o consistență minimală, prin reunirea permanentă a mijloacelor umane și tehnice necesare pentru anumite prestări de servicii (a se vedea hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz, 168/84, Rec., p. 2251, punctul 18, DFDS, citată anterior, punctul 20, și hotărârea din 17 iulie 1997, ARO Lease, C-190/95, Rec., p. I-4383, punctul 15). Aceasta presupune, astfel, un grad suficient de permanență și o structură aptă, din punctul de vedere al echipamentului uman și tehnic, să facă posibile, în mod autonom, prestările de servicii considerate (a se vedea hotărârea ARO Lease, citată anterior, punctul 16).
- 55 Fiind vorba, în particular, de activități de transport, această noțiune presupune, în vederea aplicării reglementării comunitare privind TVA-ul, cel puțin un birou în care să se poată încheia contractele și să poată fi luate deciziile administrative de gestiune cotidiană, precum și un spațiu de depozitare a vehiculelor afectate activităților menționate (a se vedea în acest sens hotărârea ARO Lease, citată anterior, punctele 19 și 27, precum și hotărârea din 7 mai 1998, Lease Plan, C-390/96, Rec., p. I-2553, punctul 26). În schimb, înmatricularea respectivelor vehicule în statul membru vizat nu indică o unitate fixă în acest stat membru (a se vedea în acest sens hotărârea Lease Plan, citată anterior, punctele 21 și 27).
- 56 O instalație fixă utilizată numai în scopul exercitării, pentru întreprindere, de activități cu caracter pregătitor sau auxiliar, precum recrutarea de personal sau achiziționarea de mijloace tehnice necesare îndeplinirii activităților întreprinderii, nu constituie o unitate fixă.

- 57 În speța din acțiunea principală, astfel cum rezultă de la punctul 31 din prezenta hotărâre, instanța de trimitere este de părere că, ținând seama de diversele sale constatări de fapt (a se vedea punctul 28 din prezenta hotărâre), locul din care activitățile de transport ale reclamantei din acțiunea principală sunt efectiv exercitate este situat în Elveția.
- 58 În ceea ce privește noțiunea de sediu al activității economice în sensul articolului 1 punctul 1 din A treisprezecea directivă, este necesar să se observe că, în timp ce, desigur, același loc poate să corespundă simultan sediului activității economice și unei unități fixe a întreprinderii vizate, simplul fapt că această dispoziție, ca și, de altfel, articolul 1 din A opta directivă se referă în mod diferit la noțiunile de sediu al activității economice, pe de o parte, și de unitate fixă de unde sunt efectuate operațiunile, pe de altă parte, arată totuși că, în spiritul legiuitorului comunitar, prima noțiune are un efect autonom față de cea de a doua.
- 59 Rezultă că împrejurarea că, potrivit constatărilor instanței de trimitere în cadrul acțiunii principale, locul de unde sunt exercitate efectiv activitățile reclamantei din acțiunea principală nu este situat în statul membru de eliberare nu exclude totuși ca reclamanta din acțiunea principală să își fi stabilit acolo sediul activității sale economice.
- 60 Fiind vorba despre o societate, precum în acțiunea principală, noțiunea de sediu al activității economice în sensul articolului 1 punctul 1 din A treisprezecea directivă vizează locul în care sunt adoptate deciziile esențiale privind direcția generală a acestei societăți și unde sunt exercitate funcțiile de administrare centrală a acesteia.
- 61 Determinarea locului sediului activității economice a unei societăți presupune luarea în considerare a unui grup de factori, în fruntea căruia figurează sediul statutar, locul administrației centrale, locul întrunirii administratorilor societății și acela, de obicei

identic, în care se decide politica generală a acestei societăți. Alte elemente, precum domiciliul principalilor administratori, locul întrunirii adunărilor generale, de păstrare a documentelor administrative și contabile și de derulare principală a activităților financiare, în special bancare, pot fi de asemenea luate în considerare.

62 Astfel, o implantare fictivă, precum cea care caracterizează o societate „cutie poștală” sau „ecran”, nu ar putea fi calificată drept sediu al unei activități economice în sensul articolului 1 punctul 1 din A treisprezecea directivă (a se vedea, prin analogie, hotărârea din 2 mai 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, Rec., p. I-3813, punctul 35, precum și hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 68).

63 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 1 punctul 1 din A treisprezecea directivă trebuie interpretat în sensul că sediul activității economice a unei societăți este locul unde sunt adoptate deciziile esențiale privind direcția generală a acestei societăți și unde se exercită funcțiile de administrare centrală a acesteia.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

64 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

- 1) **Articolul 3 litera (b) și articolul 9 al doilea paragraf din A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării trebuie interpretate în sensul că certificatul redactat pe baza modelului din anexa B la această directivă permite, în principiu, să se prezume nu numai că persoana interesată este plătitoare de taxă pe valoarea adăugată în statul membru căruia îi aparține administrația fiscală care i l-a eliberat, dar și că aceasta este stabilită în acest stat membru.**

**Aceste dispoziții nu presupun totuși să se interzică administrației fiscale a statului membru în care se solicită restituirea taxei pe valoarea adăugată achitate, aferentă intrărilor, care ar avea îndoieli cu privire la realitatea economică a unității a cărei adresă este menționată în acest certificat să se asigure cu privire la această realitate, recurgând la măsuri administrative prevăzute în acest scop de reglementarea comunitară în domeniul taxei pe valoarea adăugată.**

- 2) **Articolul 1 punctul 1 din A treisprezecea directivă 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității trebuie interpretat în sensul că sediul activității economice a unei societăți este locul unde sunt adoptate deciziile esențiale privind direcția generală a acestei societăți și în care se exercită funcțiile de administrare centrală a acesteia.**

Semnături