

Cauza C-73/06

Planzer Luxembourg Sàrl

împotriva

Bundeszentralamt für Steuern

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Finanzgericht Köln)

„A șasea directivă TVA — Articolul 17 alineatele (3) și (4) — Restituirea TVA-ului — A opta directivă TVA — Restituirea TVA-ului persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării — Articolul 3 litera (b) și articolul 9 al doilea paragraf — Anexa B — Certificat privind calitatea de persoană plătitoare de impozit — Efect juridic — A treisprezecea directivă TVA — Restituirea TVA-ului persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității — Articolul 1 punctul 1 — Noțiunea de sediu al activității economice”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Restituirea taxei persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării*

[Directiva 79/1072 a Consiliului, art. 3 lit. (b), art. 9 al doilea paragraf și anexa B]

2. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Restituirea taxei persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității*

[Directiva 86/560 a Consiliului, art. 1 pct. 1)

1. Articolul 3 litera (b) și articolul 9 al doilea paragraf din A opta directivă 79/1072 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 îl a eliberat, dar și că aceasta este stabilită în acest stat membru sub o formă sau alta, dispunând aici fie de sediul activității sale economice, fie de o unitate fixă de unde se efectuează operațiunile.

Administrația fiscală a statului membru în care se solicită restituirea taxei pe valoarea adăugată achitate, aferentă intrărilor, este, în principiu, legată, în fapt și în drept, de indicațiile care figurează în acest certificat.

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 taxei pe valoarea adăugată.

Dacă informațiile obținute relevă că adresa menționată în certificatul privind calitatea de

persoană fizică 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 fizică de impozit, fără a aduce atingere eventualei exercitări a unei căi de atac pe cale judiciară de către acesta din urmă.

(a se vedea punctele 40, 41, 49 și 50 și dispozitiv 1)

2. Articolul 1 punctul 1 din A treisprezecea directivă 86/560 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.

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.

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 punctele 61-63 și dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

28 iunie 2007(*)

„A șasea directivă TVA – Articolul 17 alineatele (3) și (4) – Restituirea TVA-ului – A opta directivă TVA – Restituirea TVA-ului persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării – Articolul 3 litera (b) și articolul 9 al doilea paragraf – Anexa B – Certificat privind calitatea de persoană fizică de impozit – Efect juridic – A treisprezecea directivă TVA – Restituirea TVA-ului persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității – Articolul 1 punctul 1 – Noțiunea de sediu al activității economice”

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),

compus? din domnul K. Lenaerts (raportor), pre?edinte de camer?, domnul E. Juhász, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii J. Malenovský ?i T. von Danwitz, judec?tori,

avocat general: doamna V. Trstenjak,

grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Planzer Luxembourg Sàrl, de P. Widdau, Steuerberater;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma ?i U. Forsthoff, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues ?i J.?C. Gracia, în calitate de agen?i;
- 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 Comunit??ilor Europene, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 19 aprilie 2007,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare se refer? la interpretarea articolului 3 litera (b) ?i a articolului 9 al doilea paragraf, precum ?i a anexei B la A opta directiv? 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea ad?ugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul ??rii (JO L 331, p. 11, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 34, denumit? în continuare „A opta directiv?”), pe de o parte, ?i a articolului 1 punctul 1 din A treisprezecea directiv? 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea ad?ugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunit??ii (JO L 326, p. 40, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 81, denumit? în continuare „A treisprezecea directiv?”), pe de alt? parte.

2 Aceast? cerere a fost prezentat? în cadrul unui litigiu între Planzer Luxembourg Sàrl, societate de drept luxemburghez, pe de o parte, ?i Bundeszentralamt für Steuern (denumit? în continuare „administra?ia fiscal? german?”), pe de alt? parte, având ca obiect respingerea, de c?tre aceasta din urm?, a cererilor care vizau restituirea taxei pe valoarea ad?ugată (denumit? 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 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 activităților 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 adresă 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] aplicat 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 perceput 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 [Așasea] 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 [Așasea] 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, denumit 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, denumit 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 doua din UStG, persoanele impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității nu beneficiază de dreptul la restituire în ceea ce privește cuantumul 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 (denumit 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. Fiecare dintre aceste cereri îi era atașat un certificat eliberat de

administra?ia fiscal? luxemburghez? redactat pe baza modelului din anexa B la A opta directiv?.

22 Potrivit acestui certificat, reclamanta din ac?iunea principal? este persoan? pl?titoare de TVA cu un num?r de înregistrare luxemburghez.

23 Fiind informat? de oficiul s?u de informare pentru str?in?tate c? reclamanta nu dispunea de o linie telefonic? la adresa men?ionat? în respectivul certificat, administra?ia fiscal? german? a considerat c? reclamanta din ac?iunea principal? nu stabilise c? sediul conducerii sale era situat în Luxemburg. Prin dou? decizii din 24 ianuarie 1998 ?i, respectiv, din 29 octombrie 1998, aceasta a respins cererile de restituire ale reclamantei pe motiv c? cerin?ele de acordare a restituirilor prev?zute la articolul 18 alineatul 9 din UStG ?i la articolul 59 din UStDV nu erau îndeplinite.

24 Reclamanta din ac?iunea principal? a formulat contesta?ii împotriva acestor decizii. Ea a adus un certificat suplimentar care atest? c? este o „societate comercial? în sensul conven?iei de evitare a dublei impuneri încheiate între Germania ?i Luxemburg” supus? „impozitelor directe luxemburgheze”. Ea a ar?tat c? cei doi administratori ai s?i, D, precum ?i o alt? persoan?, de asemenea responsabil? de administrarea ?i de contabilitatea sa, î?i desf??oar? activitatea în Luxemburg, c? cinci angaja?i lucreaz? cu norm? redus? ca ?oferi la sediul s?u, c? dispune de o linie telefonic? dup? cum atest? documentul s?u în antet, c? se utilizeaz? camioane înmatriculate în Luxemburg în leg?tur? cu transportul aerian de m?rfuri ?i c? facturile sunt emise de la sediul s?u.

25 Prin decizii din 1 iulie 1999, administra?ia fiscal? german? a respins respectivele contesta?ii ale reclamantei din ac?iunea principal? pe motiv c? sediul conducerii activit??ii acesteia este situat în Elve?ia, iar nu în Luxemburg.

26 Reclamanta din ac?iunea principal? a formulat o ac?iune împotriva acestor decizii de respingere. Printr?o decizie din 26 octombrie 2001, Finanzgericht Köln (Tribunalul finan?elor din Köln, Germania) a admis aceast? ac?iune, considerând c? Luxemburg este punctul principal de pornire al opera?iunilor realizate de c?tre reclamanta din ac?iunea principal? în raport cu societatea?mam? din Elve?ia ?i c? sediul acesteia este situat incontestabil în Luxemburg.

27 Printr?o hot?râre din 22 mai 2003, Bundesfinanzhof (Curtea federal? a finan?elor) a anulat aceast? decizie, pe motiv c? Finanzgericht Köln a apreciat în mod eronat, întemeindu?se pe localizarea sediului statutar al reclamantei din ac?iunea principal?, c? aceasta este stabilit? în Luxemburg. Considerând c? interpretarea no?iunilor de unitate ?i de sediu utilizate în legisla?ia german? privind TVA?ul apar?ine dreptului comunitar, Bundesfinanzhof a identificat o serie de criterii care, în opinia sa, s?ar putea dovedi relevante în acest scop: identificarea reclamantei din ac?iunea principal? în nume propriu în anuarul telefonic luxemburghez; închirierea de birouri ?i încheierea de contracte în nume propriu; locul ?i perioada de activitate a eventualilor lucr?tori afla?i în serviciul reclamantei din ac?iunea principal?; locul emiterii facturilor aferente opera?iunilor cu societatea?mam?; locul de înmatriculare a camioanelor; locul de sta?ionare a camioanelor în caz de inactivitate; existen?a declara?iilor de impozit pe cifra de afaceri în Luxemburg; emiterea, de c?tre autorit??ile fiscale luxemburgheze, de documente referitoare la reclamanta din ac?iunea principal?. Ulterior, Bundesfinanzhof a retrimis cauza la Finanzgericht Köln pentru ca aceast? instan?? s? procedeze la constat?rile de fapt necesare.

28 În decizia de trimitere, acesta constat? în aceast? privin?? cele ce urmeaz?:

„1. Pe baza unui acord referitor la tarifele de transport încheiat la 1 ianuarie 1996 ?i sub propriul antet, reclamanta a emis, în cursul anilor 1997 ?i 1998, numeroase facturi referitoare la cheltuieli de transport destinate societ??ii P AG, pe care aceasta le?a achitat prin viramente bancare. În paralel, aceasta a facturat, de asemenea, societ??ii 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 contactat la numărul de telefon al Helvetia House care era, 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 sedința 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 proprietar era. Toate prestările de servicii aveau ca destinatar P AG și reclamanta factura din Luxemburg aceste prestări 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 sesizat, 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 împarte 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 activităților 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 plătită 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 plătită 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 plătită 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 plătit în propriul stat membru.

36 Din al ?aselea considerent al celei de A opta directive rezult? c? cel?lalt obiectiv general al acesteia este de a lupta împotriva fraudei ?i a evaziunii fiscale (a se vedea în acest sens hot?rârea 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 directiv? deschide persoanei pl?titoare de impozit un drept la restituirea TVA?ului aferent într?rilor, achitat într?un stat membru în care nu are nici sediul, nici o unitate fix?, nici domiciliul sau re?edin?a obi?nuit? ?i în care nu a efectuat nicio livrare de produse sau prestare de servicii (a se vedea în acest sens hot?rârea din 25 ianuarie 2001, *Comisia/Fran?a*, C?429/97, Rec., p. I?637, punctul 28), condi?ionând beneficiul restituirii de prezentarea, în fa?a administra?iei fiscale a statului membru în care se solicit? această restituire (denumit în continuare „statul membru de restituire”), a unui certificat furnizat de administra?ia fiscal? a statului membru de eliberare privind calitatea de persoan? pl?titoare de TVA a operatorului care solicit? această restituire.

38 Dup? cum a subliniat Comisia, sistemul de restituire instituit prin A opta directiv? se bazeaz?, astfel, pe un mecanism de cooperare ?i de încredere reciproc? între administra?iile fiscale ale statelor membre.

39 În acest context, în scopul asigur?rii func?ion?rii armonioase a acestui mecanism, articolul 9 al doilea paragraf din A opta directiv? prevede c? certificatul referitor la calitatea de persoan? pl?titoare de impozit furnizat de administra?ia fiscal? a statului membru de eliberare trebuie s? fie redactat pe baza modelului din anexa B la directiva men?ionat?. Potrivit acestui model, respectivul certificat trebuie s? indice, în special, num?rul de înregistrare ca pl?tor de TVA, precum ?i „adresa unit??ii” persoanei vizate. În plus, articolul 3 litera (b) din directiva men?ionat? prevede c? acest certificat se elibereaz? de c?tre administra?ia statului membru în care este stabilit? persoana pl?titoare de impozit.

40 Dup? cum au ar?tat guvernul italian ?i Comisia, certificatul redactat pe baza modelului din anexa B la A opta directiv? permite, a?adar, s? se prezume c? persoana interesat? nu este numai persoan? pl?titoare de TVA în statul de eliberare, dar ?i c? s?a stabilit în acest stat sub o form? sau alta, dispunând aici fie de sediul activit??ii sale economice, fie de o unitate fix? de unde se efectueaz? opera?iunile.

41 Administra?ia fiscal? a statului membru de restituire este, în principiu, legat?, în fapt ?i în drept, de indica?iile care figureaz? în acest certificat.

42 Având în vedere diferen?ele care exist?, în ceea ce prive?te condi?iile de restituire, între regimul instituit prin A treisprezecea directiv? pentru persoanele impozabile stabilite într?un stat membru, altul decât cel de restituire, ?i regimul instituit prin A treisprezecea directiv? pentru persoanele impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunit??ii, eliberarea unui certificat redactat pe baza modelului din anexa B la A opta directiv? nu ar trebui s? împiedice, dup? cum au sus?inut guvernele german, francez ?i italian, precum ?i Comisia, ca administra?ia fiscal? a statului membru de restituire s? urm?reasc? s? se asigure cu privire la realitatea economic? a unit??ii a c?rei adres? este men?ionat? într?un astfel de certificat.

43 Trebuie s? se aminteasc?, în acest sens, c? luarea în considerare a realit??ii economice constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun de TVA (hot?rârea din 20 februarie 1997, *DFDS*, C?260/95, Rec., p. I?1005, punctul 23).

44 În plus, potrivit unei jurispruden?e constante, justi?iabilii nu pot s? se prevaleze în mod abuziv sau fraudulos de normele comunitare (a se vedea, în domeniul TVA, în special hot?rârea

din 3 martie 2005, Fini H, C?32/03, Rec., p. I?1599, punctul 32, ?i hot?r?rea din 21 februarie 2006, Halifax ?i al?ii, C?255/02, Rec., p. I?1609, punctul 68).

45 Aceasta ar fi situa?ia dac? o persoan? pl?titoare de impozit ar ?n?elege s? beneficieze de sistemul de restituire potrivit condi?iilor prev?zute ?n A opta directiv?, de?i unitatea a c?rei adres? este men?ionat? ?n certificatul redactat pe baza modelului din anexa B la aceast? directiv? nu ar corespunde niciunei realit??i economice ?n statul membru de eliberare ?i, ?n plus, persoana interesat? nu s?ar putea stabili pe teritoriul Comunit??ii, astfel ?nc?t nu i s?ar aplica directiva men?ionat?, ci A treisprezecea directiv?.

46 Dac? administra?ia fiscal? a statului membru de restituire are ?ndoieli, de exemplu, ?n cazul unei suspiciuni de abuz fiscal, cu privire la realitatea economic? a unit??ii vizate ?n acest certificat, aceasta nu poate totu?i, ?in?nd seama de prezum?ia care ?nso?e?te respectivul certificat, s? opun? contribuabilului un refuz de restituire f?r? o alt? form? de verificare prealabil?.

47 ?ntr?un asemenea caz, astfel cum arat? avocatul general la punctul 53 din concluzii, aceast? administra?ie dispune de posibilitatea, oferit? de articolul 6 din A opta directiv?, s? constr?ng? persoana pl?titoare de impozit s?-i furnizeze informa?iile necesare pentru a aprecia temeinicia cererii de restituire (a se vedea ?n acest sens hot?r?rea Monte Dei Paschi Di Siena, citat? anterior, punctul 31), precum ?i informa?iile care i?ar permite s? evalueze realitatea economic? a unit??ii men?ionate ?n certificatul privind calitatea de persoan? pl?titoare de impozit.

48 Dup? cum a ar?tat Comisia, respectiva administra?ie are de asemenea la dispozi?ia sa instrumentele comunitare de cooperare ?i de asisten?? administrativ? adoptate pentru a permite stabilirea corect? a TVA?ului ?i pentru a lupta ?mpotriva fraudei ?i a evaziunii fiscale ?n acest domeniu, precum m?surile prev?zute de Regulamentul (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativ? ?n domeniul taxei pe valoarea ad?ugat? ?i de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92 (JO L 264, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 2, p. 85), precum ?i de Regulamentul (CE) nr. 1925/2004 al Comisiei din 29 octombrie 2004 de stabilire a normelor de punere ?n aplicare a anumitor dispozi?ii ale Regulamentului (CE) nr. 1798/2003 (JO L 331, p. 13, Edi?ie special?, 09/vol. 2, p. 138).

49 Dac? informa?iile ob?inute relev? c? adresa men?ionat? ?n certificatul privind calitatea de persoan? pl?titoare de impozit nu corespunde nici sediului activit??ii economice a contribuabilului, nici unei unit??i fixe de unde aceasta î?i efectueaz? opera?iunile, administra?ia fiscal? a statului membru de restituire este ?ndrept??it? s? refuze restituirea solicitat? de persoana pl?titoare de impozit, f?r? a aduce atingere eventualei exercit?ri a unei c?i de atac pe cale judiciar? de c?tre acesta din urm? (a se vedea ?n acest sens, cu privire la abuzul fiscal, hot?r?rea Fini H, citat? anterior, punctele 33 ?i 34; a se vedea, prin analogie, ?n contextul articolului 43 CE, hot?r?rea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Rec., p. I?7995, punctul 55).

50 Av?nd ?n vedere cele de mai sus, trebuie s? se r?spund? la prima ?ntrebare c? articolul 3 litera (b) ?i articolul 9 al doilea paragraf din A opta directiv? trebuie interpretate ?n sensul c? certificatul redactat pe baza modelului din anexa B la aceast? directiv? permite, ?n principiu, s? se prezume nu numai c? persoana interesat? este persoan? pl?titoare de TVA ?n statul membru c?ruia îi apar?ine administra?ia fiscal? care i l?a eliberat, dar ?i c? aceasta este stabilit? ?n acest stat membru. Aceste dispozi?ii nu presupun, totu?i, s? se interzic? administra?iei fiscale a statului membru de restituire care ar avea ?ndoieli cu privire la realitatea economic? a unit??ii a c?rei adres? este men?ionat? ?n acest certificat s? se asigure cu privire la aceast? realitate, recurg?nd la m?surile administrative prev?zute ?n acest scop prin reglementarea comunitar? ?n 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” utilizată 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 prestații 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 posibilă, în mod autonom, prestațiile 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 se 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 pstrare 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, aferente 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 Comunit  ii trebuie interpretat în sensul că sediul activit  ii economice a unei societ  i este locul unde sunt adoptate deciziile esențiale privind direc  ia generală a acestei societ  i   i în care se exercită func  iile de administrare centrală a acesteia.

Semnături

* Limba de procedură: germana.