

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

SHARPSTON

prezentate la 8 iunie 2006¹(1)

Cauza C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

împotriva

Ministero delle Finanze

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Corte suprema di cassazione (Italia)]

„TVA – Modalități de restituire – Persoane impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării”

1. Întrebările formulate de Corte Suprema di Cassazione (Italia) în prezenta cauză se referă la modalitățile în care i se poate restitui unei persoane impozabile TVA-ul plătit unui prestator de servicii care i l-a facturat din greșeală și l-a declarat la autoritățile fiscale.
2. Conform dispozițiilor prevăzute de a șasea directivă TVA(2), în esență, un prestator de servicii care facturează TVA unui client trebuie să declare această sumă către autoritățile fiscale, indiferent dacă aceasta ar fi trebuit sau nu să fie facturată. Potrivit aceleiași directive, o persoană impozabilă poate deduce taxa care i-a fost facturată pentru tranzacțiile aferente intrărilor din taxa pe care trebuie să o plătească pentru tranzacțiile aferente ieșirilor.
3. Potrivit unei jurisprudențe constante(3), dreptul de a deduce taxa aferentă intrărilor nu se aplică unei taxe datorate pentru care este menționată pe o factură, dar care altfel nu ar fi fost datorată. În aceste condiții totuși, dreptul național trebuie să permită regularizarea sumelor facturate (și/sau deduse) din greșeală.
4. În plus, dreptul de deducere prevăzut de a șasea directivă se aplică numai atunci când persoana impozabilă efectuează o tranzacție impozabilă în statul membru în care a fost plătită taxa aferentă intrărilor și trebuie astfel să declare în acest stat taxa aferentă ieșirilor, din care poate deduce taxa aferentă intrărilor.
5. În speță, persoana impozabilă creia TVA-ul i-a fost facturat din greșeală (pentru prestații de publicitate în beneficiul său) nu a efectuat tranzacții aferente ieșirilor în același stat membru. O astfel de situație intră în mod normal sub incidența dispozițiilor prevăzute de a opta directivă TVA(4), potrivit creia taxa aferentă intrărilor nu este dedusă din taxa aferentă ieșirilor, ci este restituită persoanei impozabile.
6. Instanța națională urmărește, în esență, să afle dacă, în aceste împrejurări, a) TVA-ul

facturat și plătit din greșeală poate fi restituit în temeiul dispozițiilor prevăzute de a șasea directivă, chiar și în cazul în care acesta nu ar fi fost deductibil în temeiul dispozițiilor prevăzute de a șasea directivă, și b) dacă o persoană impozabilă nerezidentă are dreptul să solicite restituirea direct de la autoritatea care a perceput taxa sau dacă este suficient să fie îndreptățită să acționeze indirect, solicitând restituirea de la furnizorul care i-a facturat taxa (și care ar putea, la rândul său, să se întoarcă împotriva autorității fiscale).

Legislația și jurisprudența comunitară în materie de TVA

Situația internă dintr-un stat membru potrivit prevederilor cuprinse în a șasea directivă

7. În măsura în care este relevant în prezenta cauză, articolul 21 alineatul (1) din a șasea directivă prevedea la data faptelor(5):

„Taxa pe valoarea adăugată este datorată [...] în cadrul sistemului intern [de]:

(a) persoana impozabilă care efectuează livrarea impozabilă de bunuri sau prestarea impozabilă de servicii [...]

[...]

(c) orice persoană care menționează taxa pe valoarea adăugată pe o factură sau pe un alt document care servește drept factură;

[...]” [traducere neoficială].

8. Articolul 17 alineatul (2)(6) prevede, în măsura în care este relevant în prezenta cauză:

„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) taxa pe valoarea adăugată datorată sau plătită pentru bunurile sau serviciile care i-au fost sau urmează să îi fi furnizate de către o altă persoană impozabilă pe teritoriul Țării(7);

[...]”. [traducere neoficială]

9. Potrivit articolului 18 alineatul (1) litera (a)(8), pentru a-și exercita dreptul de deducere, o persoană impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu articolul 22 alineatul (3) litera (b)(9). Această prevedere impune ca factura să precizeze clar prețul, fără taxa pe valoarea adăugată și taxa aferentă fiecărei cote, precum și orice scutiri.

10. Articolul 20 alineatul (1) litera (a) prevede că deducerea inițială se rectifică în conformitate cu procedurile stabilite de statele membre, în special „dacă această deducere a fost mai mare sau mai mică decât cea la care era îndreptățită persoana impozabilă” [traducere neoficială].

Jurisprudența relevantă referitoare la a șasea directivă

11. În cauza în care s-a pronunțat hotărârea de principiu *Genius Holding*(10), un subcontractant facturase din greșeală TVA-ul unui antreprenor. Potrivit normelor naționale aplicabile la acel moment, autorizate în conformitate cu a șasea directivă, taxa era de fapt datorată numai de către antreprenor pentru suma pe care o factura clientului. Se pune, așadar, problema de a ști dacă dreptul de deducere se aplică unei taxe datorate, în sensul articolului 21 alineatul (1) litera (c), exclusiv pentru că era menționată pe factură.

12. Curtea a examinat cuprinsul articolului 17 alineatul (2) litera (a), în special în măsura în

care acesta se îndepărta atât de formularea articolului 11 alineatul (1) litera (a) din a doua directivă a Consiliului(11), aplicabilă anterior, cât și de formularea articolului 17 alineatul (2) litera (a) din propunerea Comisiei privind a treia directivă(12). Aceasta a concluzionat că exercitarea dreptului de deducere era limitată la taxele datorate, și anume la taxele aferente unei tranzacții supuse plății TVA-ului sau plătită în măsura în care erau datorate. Această interpretare era în plus confirmată de obligația de a deține o factură care să includă suma taxei aferente fiecărei tranzacții și de existența unui mecanism de regularizare aplicabil atunci când deducerea efectuată inițial era mai mare sau mai mică decât cea la care era îndreptată persoana impozabilă(13).

13. După ce a subliniat că „le revine statelor membre obligația de a prevedea, în ordinea juridică internă, posibilitatea de corectare a oricărei taxe facturate fără a fi datorată, în cazul în care emitentul facturii își demonstrează buna credință”, Curtea a hotărât că „exercitarea dreptului de deducere [...] nu are în vedere taxa datorată numai pentru că este menționată pe factură [...]”(14). Prin urmare, nu era aplicabil mecanismul de deducere, ci ar fi trebuit să se prevadă un mecanism de corectare sau de regularizare pentru a rezolva situația în cazul în care greșeala a fost săvârșită cu bunăcredință.

14. Cu toate acestea, avocatul general Mischo a susținut în concluziile sale(15) că, pentru a asigura respectarea principiului neutralității TVA-ului, această taxă ar trebui să dea drept de deducere, cu excepția cazului în care (în circumstanțe care sugerează fraudă) furnizorul care a facturat-o nu a declarat-o la autoritățile fiscale.

15. În cauza Schmeink & Cofreth și Strobel(16), TVA-ul fusese de asemenea facturat din greșeală. Totuși, aceste sume nu fuseseră facturate în realitate cu bunăcredință, ci în mod fraudulos. Curtea a apreciat, cu toate acestea, că bunacredință nu era necesară pentru a obține regularizarea TVA-ului, cu condiția ca orice risc de pierderi de venituri fiscale să fi fost înlăturat. Curtea a hotărât astfel:

„(1) Atunci când emitentul facturii a înlăturat complet în timp util riscul de pierdere de venituri fiscale, principiul neutralității [TVA-ului] impune ca taxa facturată fără a fi fost datorată să poată fi regularizată fără ca o astfel de regularizare să poată fi condiționată de bunacredință a emitentului facturii respective.

(2) Le revine statelor membre obligația de a defini procedura potrivit căreia [TVA-ul] facturat fără a fi datorat poate fi regularizat, cu condiția ca această regularizare să nu depindă de puterea de apreciere discreționară a administrației fiscale.”

16. În cauza Karageorgou și alții(17), Curtea a examinat o situație în care o sumă menționată cu titlu de TVA pe o factură emisă de o persoană care furnizează servicii statului nu putea fi calificată drept TVA. Această situație a survenit din cauză că persoanele respective considerau în mod greșit că furnizau aceste servicii în calitate de lucrători care desfășoară o activitate independentă, în timp ce în realitate exista o relație de subordonare. Curtea a urmat propria jurisprudență Genius Holding și Schmeink & Cofreth și Strobel și a hotărât că articolul 21 alineatul (1) litera (c) din a treia directivă nu se opune restituirii unei asemenea sume. În cazul regularizării sumei astfel înscrise, care nu poate constitui în niciun caz TVA, nu există niciun risc de pierdere de venituri fiscale în contextul regimului TVA-ului. Curtea a arătat din nou că a treia directivă nu prevede expres astfel de cazuri și a apreciat că, atât timp cât legiuitorul comunitar nu acoperă această lacună, obligația de a găsi o soluție le revine statelor membre(18).

17. O altă hotărâre menționată în memoriile depuse în prezenta procedură avea în vedere circumstanțe ușor diferite. În cauza Langhorst(19), un agricultor vânduse porci unor vânzători de animale vii. Agricultorul nu le remisese factură pentru preț; în schimb, vânzători i-au dat note de

credit pentru acest preț, cu privire la care, din greșeală, au calculat TVA-ul la un nivel superior celui care era aplicabil. Curtea a hotărât că o astfel de notă de credit putea fi considerat un „document utilizat ca factură” și că destinatarul notei (respectiv agricultorul) trebuia să fie considerat persoana care de fapt menționase această sumă pe respectivul document în sensul articolului 21 alineatul (1) litera (c) din a șasea directivă și care, în consecință, era obligată la plata sumei indicate(20).

Locul furnizării serviciilor de publicitate

18. Articolul 9 din a șasea directivă stabilește reguli în ceea ce privește locul în care se consideră că este prestat un serviciu în sensul directivei. Articolul 9 alineatul (2) litera (e) prevede:

„locul prestării următoarelor servicii [...] unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar într-o țară diferită de cea a prestatorului, este locul unde clientul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde are un sediu permanent pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[...]

– servicii de publicitate;

[...]”. [traducere neoficială]

19. Potrivit articolului 21 alineatul (1) litera (b)(21), „client[ul] pentru un serviciu menționat la articolul 9 alineatul (2) litera (e) [...] și prestat de către o persoană impozabilă stabilită în străinătate” datorează TVA-ul pentru serviciul în discuție(22). „Cu toate acestea, statele membre pot solicita ca furnizorul să răspundă solidar pentru plata taxei”. [traducere neoficială]

Restituiri în caz de prestații transfrontaliere în contextul dispozițiilor prevăzute de a opta directivă

20. Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din a șasea directivă, reprodus mai sus(23), se referă la deducerea TVA-ului aferent intrărilor din taxa aferentă ieșirilor datorată în același stat membru. În ceea ce privește celelalte ipoteze, la articolul 17 alineatele (3) și (4)(24) se prevede, în măsura în care este relevant în speță:

„(3) Statele membre acordă, de asemenea, fiecărei persoane impozabile dreptul la deducerea sau rambursarea taxei pe valoarea adăugată menționată la alineatul (2) în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru:

(a) tranzacții [...] efectuate într-o altă țară, pentru care TVA-ul ar fi deductibil(25) în cazul în care ar fi fost efectuate pe teritoriul țării;

[...]

(4) Taxa pe valoarea adăugată se rambursează în temeiul alineatului (3):

– persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării, dar sunt stabilite într-un alt stat membru în conformitate cu normele de aplicare prevăzute în [a opta directivă],

[...]”. [traducere neoficială]

21. Articolul 2 din a opta directivă prevede:

„Fiecare stat membru restituie oricărei persoane impozabile care nu este stabilită pe teritoriul țării, dar care este stabilită în alt stat membru, sub rezerva condițiilor prevăzute în continuare, orice taxă pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care i-au fost prestate sau bunurilor mobiliare care i-au fost livrate de altă persoană impozabilă pe teritoriul țării sau aferentă importului de bunuri în țara respectivă, în măsura în care astfel de bunuri și servicii sunt folosite în tranzacțiile prevăzute la articolul 17 alineatul (3) literele (a) [...]” din a șasea directivă.

22. Articolul 5 din aceeași directivă prevede:

„În sensul prezentei directive, bunurile și serviciile pentru care taxa poate fi restituită trebuie să îndeplinească cerințele prevăzute la articolul 17 din [a șasea directivă], așa cum se aplică în statul membru care face restituirea.

[...]”

Rezumatul efectelor legislației asupra prestațiilor transfrontaliere

23. Potrivit prevederilor menționate mai sus, atunci când prestațiile sunt furnizate într-un stat membru A de către un furnizor stabilit în acest stat membru către un client⁽²⁶⁾ stabilit într-un stat membru B, care nu declară TVA în statul membru A, întrucât nu efectuează pe teritoriul acestuia tranzacții aferente ieșirilor, supuse taxei, regula generală este că acest client are dreptul la restituirea TVA-ului pe care îl a facturat furnizorul în statul membru A și nu va exista, așadar, nicio taxă aferentă intrărilor care să fie dedusă din taxa aferentă ieșirilor pe care o datorează în statul membru B.

24. Cu toate acestea, în anumite circumstanțe, atunci când se aplică mecanismul de transfer al obligației fiscale (spre exemplu, în cazul serviciilor de publicitate, care se consideră că sunt prestate în statul membru B, iar nu în statul membru A), furnizorul nu trebuie să factureze TVA pentru prestația din statul membru A. Clientul datorează TVA-ul în statul membru B pentru serviciul care i-a fost prestat și poate deduce această taxă aferentă intrărilor din taxa aferentă ieșirilor pe care trebuie să o declare în statul membru B.

25. Dacă totuși furnizorul îi facturează clientului TVA-ul în statul membru A (ca și când serviciul ar fi fost prestat în statul membru A), deși ar fi trebuit să se aplice mecanismul de transfer al obligației fiscale (întrucât se consideră că serviciul a fost prestat în statul membru B), atunci TVA-ul a fost facturat din greșeală. Exact acesta este cazul în speță.

26. În situația în care clientul plătește TVA-ul care i-a fost facturat din greșeală, iar furnizorul declară conform legii acest fapt autorităților fiscale ale statului membru A, atunci – cu excepția cazului în care clientul nu este în măsură să recupereze TVA-ul pe care îl a plătit din greșeală a) de la furnizor sau b) de la autoritățile fiscale – tranzacția *nu* este „neutră sub aspectul TVA-ului” pentru client, iar autoritățile fiscale ale statului membru A au perceput TVA-ul care nu ar fi trebuit să le fie plătit.

Acțiunea principală

Contextul factual și procedural

27. Din indicațiile ce figurează în decizia de trimitere și din observațiile prezentate Curții reiese că faptele pot fi rezumate după cum urmează.

28. Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (denumit? în continuare „Reemtsma”) este o societate cu sediul în Germania. Aceasta nu dispune de un sediu permanent în Italia.

29. În 1994, o societate italian? a prestat servicii de publicitate ?i de marketing pentru Reemtsma, pentru care a facturat TVA în valoare total? de 175 022 025 ITL(27).

30. Potrivit deciziei de trimitere, aceste servicii erau scutite de TVA, astfel încât taxa a fost men?ionat? pe factur? ?i pl?tit? din gre?eal? de Reemtsma c?tre societatea italian?, mai întâi, iar ulterior, de aceasta din urm? c?tre autoritatea fiscal?.

31. Din legisla?ia citat?(28), pare s? rezulte c? serviciile nu erau scutite în sens strict, ci se considera c? fuseser? prestate în Germania, unde era stabilit? Reemtsma, în conformitate cu articolul 9 alineatul (2) litera (e) din a ?asea directiv?. Totu?i, TVA?ul fusese facturat ?i pl?tit din gre?eal? în Italia. Întrucât regula transferului obliga?iei fiscale era aplicabil?, Reemtsma era cea care datora TVA?ul în Germania.

32. Reemtsma a solicitat restituirea par?ial? a TVA?ului în discu?ie. Nu este clar motivul pentru care aceasta nu a solicitat decât restituirea par?ial?, dar este posibil ca serviciile primite s? nu fi fost utilizate numai în scopurile presta?iilor taxate aferente ie?irilor. În aceast? situa?ie, s?ar putea na?te numai un drept la restituire par?ial?(29).

33. Autorit???ile fiscale au refuzat restituirea, iar Reemtsma a atacat în justi?ie acest refuz.

34. Cererea sa a fost respins? atât în prim? instan??, cât ?i în apel, pentru motivul c? taxa fusese pl?tit? pentru servicii care nu erau supuse TVA?ului, întrucât fuseser? furnizate unei persoane care era imposibil? în alt stat membru.

35. În prezent, Reemtsma a formulat recurs în fa?a Corte suprema di cassazione împotriva hot?rârii din apel pentru înc?lcarea ?i aplicarea gre?it? a prevederilor de drept na?ional(30), precum ?i pentru lips? de motivare.

36. Corte suprema di cassazione are îndoieli în ceea ce prive?te interpretarea legisla?iei italiene în lumina hot?rârilor pronun?ate de Curte în cauzele citate anterior Genius Holding, Langhorst, Schmeink & Cofreth ?i Strobel ?i Karageorgou ?i al?ii. Prin urmare, aceasta solicit? Cur?ii s? pronun?e o hot?râre cu titlu preliminar având ca obiect urm?toarele întreb?ri:

(1) În m?sura în care subordoneaz? restituirea c?tre achizitor sau c?tre clientul nerezident condi?iei ca bunurile ?i serviciile s? fi fost utilizate în vederea unor tranzac?ii imposabile, articolul 2 ?i articolul 5 din [a opta directiv?] trebuie s? fie interpretate în sensul c? TVA?ul nedatorat ?i facturat în cascad? din gre?eal?, apoi pl?tit la Trezorerie, poate de asemenea s? dea dreptul la restituire? În cazul unui r?spuns afirmativ, o dispozi?ie de drept na?ional care exclude restituirea c?tre achizitorul sau c?tre clientul nerezident, întemeindu?se pe caracterul nedeductibil al taxei, odat? imputat? ?i pl?tit?, chiar dac? nu este datorat?, este contrar? dispozi?iilor citate anterior ale directivei [men?ionate]?

(2) Ca regul? general?, este posibil s? se deduc? din sistemul TVA c? achizitorul/clientul datoreaz? taxa Trezoreriei? Este compatibil cu acest sistem, ?i în special cu principiile neutralit???ii TVA?ului, al efectivit???ii ?i al nediscrimin?rii, s? nu se acorde, în temeiul dreptului intern, achizitorului/clientului supus TVA?ului – ?i prezumat supus, în temeiul legisla?iei na?ionale, obliga?iilor de facturare ?i de plat? – un drept la restituire din partea autorit???ii fiscale în cazul în care taxa nedatorat? a fost imputat? persoanei interesate ?i pl?tit?? Un sistem na?ional – precum cel dedus din interpretarea pe care o dau instan?ele na?ionale – este contrar principiilor

efectivitate și nediscriminare în materie de restituire a TVA-ului perceput cu încălcarea dreptului comunitar, în măsura în care permite achizitorului/clientului să acționeze numai împotriva furnizorului/prestatarului de servicii, dar nu și împotriva autorității fiscale, în ciuda existenței, în ordinea juridică națională, a unui caz similar de percepere, de către un reprezentant al contribuabilului, a impozitelor directe datorate de către acesta din urmă, având în vedere că atât acesta, cât și reprezentantul său sunt îndreptățiți să solicite restituirea plății nedatorate Trezoreriei?

37. Reemtsma, guvernul italian și Comisia Comunităților Europene au depus observații scrise. În cursul ședinței din 30 martie 2006, au fost audiate observațiile orale ale guvernului italian și ale Comisiei.

Aprecieri

Cu privire la prima întrebare

38. Prima întrebare adresată următoarete, în esență, se stabilească dacă jurisprudența adoptată de Curte începând cu hotărârea Genius Holding referitoare la deduceri în conformitate cu a șasea directivă ar trebui urmată și în ceea ce privește restituirea în conformitate cu a opta directivă.

39. Înainte de a răspunde la această întrebare, este totuși necesar să se analizeze îndoielile societății Reemtsma cu privire la validitatea jurisprudenței stabilite prin hotărârea Genius Holding.

Este încă aplicabilă jurisprudența Genius Holding?

40. Reemtsma apreciază că hotărârea pronunțată de Curte în cauza Genius Holding nu era justificată de cuprinsul articolului 21 alineatul (1) litera (c) din a șasea directivă și că, în plus, a fost înlocuită de hotărârea Langhorst. Aceasta se întemeiază pe un pasaj din cea din urmă în care Curtea a declarat că, dacă persoana impozabilă care se consideră că a inclus TVA-ul în nota de credit nu datora suma indicată, „o parte din TVA-ul care figurează în documentul utilizat ca factură nu ar trebui plătit de persoana impozabilă, chiar dacă [...] acest TVA ar fi putut fi dedus integral de către destinatarul bunurilor sau al serviciilor [...]” (31). Acest fapt presupune, potrivit Reemtsma, o schimbare a jurisprudenței Genius Holding și întoarcerea la un drept general de deducere. Reemtsma subliniază că dreptul de deducere este principalul mijloc prin care se asigură aplicarea principiului fundamental al neutralității TVA-ului și că statele membre nu au competența de a limita acest drept (32).

41. Reemtsma dorește de asemenea să facă distincție între prezenta cauză și cauza Karageorgou și alții. Chiar dacă raționamentul urmat în această hotărâre este valabil, acesta se aplică unui context factual diferit (33). În cazul de față, suma în discuție nu poate reprezenta în același timp TVA-ul datorat de furnizorul care l-a facturat în temeiul articolului 21 alineatul (1) litera (c) și o „non-tax” din punctul de vedere al clientului.

42. În ceea ce ne privește, nu subscriem la teza potrivit căreia hotărârea Langhorst ar pune în discuție hotărârea Genius Holding.

43. Pasajul din care Reetsma deduce o schimbare în jurisprudența Curții este extras din răspunsul la cea de a doua întrebare adresată în cauza Langhorst, prin care se urmărea să se stabilească dacă persoana impozabilă care nu contestase menționarea, pe o notă de credit utilizată ca factură, a unei valori a TVA-ului superioare celei datorate pentru tranzacții impozabile putea fi considerată persoana care inclusese acest quantum și care era, în consecință, obligată la plata sumei menționate în sensul articolului 21 alineatul (1) litera (c) din a șasea directivă.
44. La această întrebare, Curtea a dat același răspuns (afirmativ) ca și avocatului general Léger, care își întemeiează analiza în principal pe hotărârea Genius Holding(34). În aceste condiții, este foarte dificil să se interpreteze raționamentul Curții, care nu face decât să îl urmeze pe cel al avocatului general, drept o schimbare a jurisprudenței Genius Holding, chiar dacă este formulat mult mai concis și nu menționează această hotărâre. În plus, este evident că ulterior Curtea a aplicat jurisprudența Genius Holding în cauzele Schmeink & Cofreth și Strobel și Karageorgou și alții.
45. În ceea ce privește expresia „ar fi putut fi dedus integral de către destinatarul bunurilor sau al serviciilor”, utilizată în hotărârea Langhorst, în opinia noastră, nu este nicio îndoială că prin aceasta Curtea nu dorea să afirme că destinatarul ar fi putut fi *îndreptat* să deducă taxa facturată din greșeală. Curtea dorea mai curând să arate că acesta ar fi putut să o deducă *în fapt* și că s-ar crea un risc de fraudă dacă furnizorul nu ar fi obligat la plata întregii sume declarate.
46. Astfel, înțelegem foarte bine punctul de vedere al societății Reemtsma cu privire la acest aspect. Este illogic să se considere o sumă facturată din greșeală ca TVA pe care furnizorul trebuie să îl declare în temeiul articolului 21 alineatul (1) litera (c) din a șasea directivă și, în același timp, ca „non-TVA”, care nu poate fi dedus de client în temeiul articolului 17 alineatul (2) litera (a).
47. Opinia societății Reemtsma reia în principal analiza propusă Curții de către Comisie și de avocatul general Mischo în cauza Genius Holding, potrivit căreia TVA-ul care trebuie declarat de furnizor în temeiul articolului 21 alineatul (1) litera (c) trebuie să fie considerat de asemenea o taxă „datorată sau plătită” în sensul articolului 17 alineatul (2) litera (a). Un client ar trebui, așadar, să o poată deduce (cu condiția de a elimina riscul de fraudă, excluzând deducerea în cazul în care se poate stabili că suma în discuție nu a fost plătită efectiv).
48. Recunoaștem că această analiză ne pare preferabilă, în termeni de coerență și de simplitate a sistemului, abordării pe care a reținut-o în final Curtea în hotărârea Genius Holding. Ne întrebăm de asemenea dacă aceasta nu ar fi mai conformă cu jurisprudența mai recentă a Curții în ceea ce privește fraudele de tip carusel.
49. Frauda de tip carusel reprezintă, desigur, o situație diferită, în care TVA-ul este facturat în mod corect pe parcursul lanțului de livrare, dar este disimulat în mod fraudulos față de autoritățile fiscale într-unul sau mai multe stadii ale acestui lanț. Totuși, în cauza Optigen și alții(35), Curtea a apreciat că, în cazul în care o persoană impozabilă efectuează tranzacții care îndeplinesc criteriile obiective prevăzute de a șasea directivă, dreptul său de a deduce TVA-ul aferent intrărilor nu ar fi afectat de împrejurarea că o altă tranzacție, anterioară sau ulterioară, în cadrul lanțului de livrare este viciată de fraudarea TVA-ului față de această persoană impozabilă sau să fie în măsură să cunoască acest fapt. Problema de a ști dacă TVA-ul datorat pentru o vânzare anterioară sau ulterioară de bunuri în cauză a fost plătit sau nu către Trezorerie nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul aferent intrărilor.
50. Suntem de părere că, dacă dreptul de deducere rămâne intact în astfel de împrejurări, sistemul ar fi mai coerent dacă acest drept ar rămâne de asemenea intact în împrejurări precum cele în discuție în cauza Genius Holding. În plus, Curtea a arătat explicit că regularizarea taxei în

temeiul articolului 20 alineatul (1) litera (a) din a ?asea directiv? era posibil? cu condi?ia de a demonstra ini?ial c? emitentul facturii era de bun??credin??(36) sau, conform hot?rârii Schmeink & Cofreth ?i Strobel, c? a fost înl?turat orice risc de pierdere de venituri fiscale(37). O astfel de condi?ie ar fi fost aplicabil? de asemenea în cazul în care clientul ar fi avut un drept de deducere, mai curând decât un drept de regularizare.

51. Totu?i, nu propunem Cur?ii s? reconsidere hot?rârea pe care a pronun?at-o în cauza Genius Holding. Aceast? hot?râre este întemeiat? pe principiile de interpretare recunoscute ?i ajunge, de?i printr-o procedur? mai complicat?, la acela?i rezultat ca ?i abordarea sus?inut? de avocatul general, rezultat care pare evident în conformitate cu principiul neutralit??ii TVA?ului. De asemenea, aceasta este conform? unei jurispruden?e constante de mai mult de cincisprezece ani, iar o revenire asupra acesteia în prezent ar provoca probabil o bulversare nedorit? a practicilor statelor membre în materie de TVA.

52. În aceste condi?ii, consider?m c? nu se poate ajunge la o concluzie util? plecând de la faptul c? principiul consacrat în cauza Genius Holding a fost aplicat pentru situa?ii diferite în cauza Karageorgou ?i al?ii. În consecin??, vom analiza în continuare dac? acest principiu ar trebui s? se aplice unor situa?ii reglementate de a opta directiv?.

Este aplicabil? jurispruden?a Genius Holding în contextul dispozi?iilor prev?zute de a opta directiv??

53. Instan?a na?ional? arat? c? motivul pentru care deducerea în temeiul dispozi?iilor prev?zute de a ?asea directiv? este exclus? în cazul în care taxa nedatorat? este facturat? din gre?eal? nu este acela de a imputa unui client care altfel ar fi avut dreptul de deducere, ci acela de a evita evaziunea fiscal?. În contextul dispozi?iilor prev?zute de a opta directiv?, restrângerea dreptului la restituire la cazurile în care deducerea ar fi fost permis? în temeiul dispozi?iilor prev?zute de a ?asea directiv? urm?re?te, în schimb, o finalitate diferit?. Este vorba despre excluderea de la restituire a clien?ilor care ar trebui s? suporte taxa (fie pentru c? sunt consumatori finali, fie pentru c? utilizeaz? serviciile sau bunurile aferente intr?rilor pentru tranzac?ii scutite). Având în vedere aceast? diferen?? de finalitate, nu este sigur c? ar trebui s? se re?in? aceea?i abordare.

54. Reemtsma invoc? de asemenea aceast? diferen?? de finalitate. Aceasta concluzioneaz? c? nu este de dorit s? fie împiedicat? restituirea în temeiul dispozi?iilor prev?zute de a opta directiv? atunci când aceasta nu este deductibil? în conformitate cu a ?asea directiv? pentru simplul motiv c? taxa a fost facturat? din gre?eal?.

55. Guvernul italian subliniaz? totu?i c? prezenta cauz? se refer? la restituirea TVA?ului facturat în mod gre?it pentru o presta?ie. Potrivit acestuia, procedura prev?zut? la articolele 2 ?i 5 din a opta directiv? nu este aplicabil?, întrucât condi?ia potrivit c?reia taxa ar fi fost deductibil? în cazul în care clientul ar fi fost rezident în Italia(38) nu este îndeplinit?.

56. Comisia sus?ine c? din hot?rârea Debouche(39) reiese c? a opta directiv? nu are ca obiectiv s? pun? în discu?ie sistemul instituit de a ?asea directiv?. A?a cum a indicat avocatul general în concluziile prezentate în aceast? cauz?(40), restituirea TVA?ului în favoarea persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul unei ??ri se bazeaz? pe aceea?i logic? ?i este, a?adar, supus? aceluia?i reguli aplicabile deducerii efectuate de persoanele impozabile stabilite pe teritoriul ??rii. Curtea a confirmat aceasta în hot?rârea Monte Dei Paschi di Siena(41), aplicând unei restituii în temeiul dispozi?iilor prev?zute de a opta directiv? regulile referitoare la propor?ia deducerii prev?zute la articolul 17 alineatul (5) din a ?asea directiv?.

57. Cu privire la acest aspect, subscriem la concluzia la care au ajuns guvernul italian ?i

Comisia.

58. Din punct de vedere formal, trimiterea pe care o fac articolele 2 și 5 din a opta directivă la articolul 17 din a șasea directivă este clară. Articolul 2 conferă un drept la restituire „în măsura în care astfel de bunuri și servicii sunt folosite în tranzacțiile prevăzute la articolul 17 alineatul (3) litera (a) [...]” din a șasea directivă. Articolul 5 prevede expres că „bunurile și serviciile pentru care taxa poate fi restituită trebuie să îndeplinească cerințele prevăzute la articolul 17 din [a șasea directivă], așa cum se aplică în statul membru care face restituirea”.

59. În plus, dacă se adoptă, precum în cauza Genius Holding(42), o abordare literală, se poate constata că articolul 17 alineatul (3) din propunerea Comisiei privind a șasea directivă se referea, ca și articolul 17 alineatul (2) litera (a) din această propunere, la TVA-ul „facturat” unei persoane impozabile și că acești termeni au fost înlocuiți prin TVA-ul „menționat [...] la alineatul (2)” – în care expresia „care i-a fost facturat” a fost înlocuită cu „datorat sau plătit [...]”.

60. În plus, jurisprudența citată de Comisie militează în favoarea unui tratament similar.

61. Cel mai important este totuși, fără îndoială, faptul că, în principiu, coerența între sistemele de restituire și de deducere pare de dorit, cu excepția cazului în care o diferență referitoare la natura lanțului de livrare transfrontalier ar determina aplicarea unui tratament diferit. O astfel de diferență pare să lipsească.

62. Este adevărat că mecanismul de restituire prevăzut de a opta directivă nu este identic cu mecanismul de deducere prevăzut de a șasea directivă. Totuși, există o similitudine importantă între situațiile reglementate de aceste două directive.

63. Să presupunem că X și Y sunt persoane impozabile, X fiind furnizorul, iar Y un client. Într-o situație pur internă unui stat membru, X facturează TVA-ul lui Y, care deduce această sumă din taxa aferentă ieșirilor pe care o datorează.

64. În cazul în care X este stabilit în statul membru A, iar Y este stabilit în statul membru B și nu efectuează tranzacții impozabile aferente ieșirilor în statul membru A, atunci fie a) Y obține, în temeiul dispozițiilor prevăzute de a opta directivă, restituirea TVA-ului facturat în statul membru A, iar quantumul TVA-ului pe care îl facturează clienților și pe care îl datorează autorităților fiscale ale statului membru B se bazează pe prețul net total la care furnizează prestația, fie b) atunci când mecanismul de transfer al obligației fiscale prevăzut de a șasea directivă este aplicabil, X nu facturează TVA-ul, iar Y datorează TVA-ul în statul membru B, TVA pe care îl poate totuși, de asemenea, deduce. În aceste două cazuri, lanțul continuă apoi normal.

65. În cazul în care X facturează TVA lui Y din greșală, Y achită această factura, iar X declară această sumă autorităților fiscale, atunci, conform jurisprudenței Genius Holding, dacă situația este pur internă unui stat membru (statul membru A):

- X trebuie să îi ramburseze lui Y suma facturată din greșală;
- autoritățile fiscale trebuie să îi ramburseze suma lui X, iar
- Y trebuie să excludă această sumă din deducere [sau, dacă a fost deja dedusă, să corecteze deducerea conform articolului 20 alineatul (1) litera (a) din a șasea directivă].

66. Dacă X și Y sunt stabiliți în state membre diferite, prima și cea de a doua dintre aceste condiții rămân aplicabile. Totuși, fie în temeiul dispozițiilor prevăzute de a opta directivă(43), fie în temeiul mecanismului de transfer al obligației fiscale instituit de a șasea directivă(44), Y nu ar fi putut niciodată deduce TVA facturat de X, întrucât în niciuna dintre aceste două ipoteze

deducerea nu este permisă ca atare. Prin analogie, Y nu este îndreptăţit, aşadar, la restituire. Lanţul va continua din nou în mod normal.

67. În aceste două cazuri, neutralitatea TVA-ului este menţinută(45) prin mijloace esenţial similare (deşi, după cum am arătat, mai complexe decât dacă ar fi fost permisă deducerea sau, după caz, restituirea).

68. În plus, trebuie arătat că prevederea naţională în discuţie în cauza Genius Holding impunea de asemenea un mecanism de transfer al obligaţiei fiscale, deşi este vorba de un mecanism autorizat de Consiliu în temeiul articolului 27 din a şasea directivă, mai curând decât de cel vizat de a opta directivă(46). Ar putea părea anormal ca principiul care stă la baza acestei hotărâri să se aplice uneia dintre ipotezele de transfer al obligaţiei fiscale, dar nu şi celeilalte.

69. În consecinţă, apreciem că abordarea reţinută de Curte în hotărârea Genius Holding cu privire la deducerile operate în temeiul dispoziţiilor prevăzute de a şasea directivă ar trebui să fie urmată de asemenea în ceea ce priveşte restituirile efectuate în temeiul dispoziţiilor prevăzute de a opta directivă.

Cu privire la a doua întrebare

70. În cazul în care un client aflat în aceeaşi situaţie ca şi Reemtsma (şi anume în situaţia lui Y în exemplul de mai sus) nu are drept la restituire în conformitate cu articolul 17 alineatele (3) şi (4) din a şasea directivă şi cu dispoziţiile prevăzute în a opta directivă, instanţa naţională doreşte să ştie, în esenţă, dacă este suficient faptul că acesta are dreptul să solicite restituirea de la furnizorul (în exemplul nostru, X) care a facturat taxa şi care ar putea, la rândul său, să solicite restituirea de la autoritatea care a perceput taxa sau dacă este necesar să poată solicita restituirea direct de la autoritatea fiscală.

71. Această întrebare se împarte, aşadar cum au subliniat guvernul italian şi Comisia, în trei părţi, care pot fi rezumate astfel:

(a) Clientul poate fi considerat în general ca fiind persoana care datorează TVA-ul pentru o tranzacţie?

(b) O reglementare naţională care *nu* permite clientului să solicite autorităţilor fiscale restituirea în cazul în care TVA-ul a fost facturat şi plătit fără a fi fost datorat este compatibilă cu sistemul comun al TVA-ului (şi cu principiile neutralităţii, efectivităţii şi echivalenţei sau nediscriminării)?

(c) Are vreo importanţă faptul că alte norme naţionale (în materie de impozitare directă) le permit celor două părţi în cauză să acţioneze împreună împotriva autorităţilor fiscale în circumstanţe aproximativ comparabile?

72. Vom examina succesiv aceste trei părţi.

Clientul poate fi considerat în general ca fiind persoana care datorează TVA-ul pentru o tranzacţie?

73. Aşa cum subliniază Reemtsma, articolul 21 alineatul (1) litera (a) din această directivă⁽⁴⁷⁾ le permite statelor membre să prevadă ca, în afară de furnizor, „altcineva decât persoana impozabilă să aibă o obligație solidară privind plata taxei”. Articolul 22 alineatul (8)⁽⁴⁸⁾ le permite statelor membre să prevadă „alte obligații pe care le consideră necesare pentru perceperea și colectarea corectă a taxei și pentru a preveni fraudă”. Așadar, faptul de a considera clientul ca fiind una dintre persoanele care datorează TVA-ul este compatibil cu această directivă.

74. Totuși, după cum arată guvernul italian, chiar dacă dreptul comunitar permite să se prevadă obligarea solidară a clientului la plata taxei, dreptul italian nu cuprindea dispoziții în acest sens în 1994 (deși în prezent cuprinde o astfel de prevedere).

75. În plus, așa cum arată Comisia în mod întemeiat, articolul 21 alineatul (1) litera (a) din această directivă stabilește regula generală potrivit căreia, în principiu, furnizorul este persoana care datorează TVA-ul și care are obligația față de autoritățile fiscale. Singurele excepții sunt cele prevăzute de celelalte dispoziții ale articolului 21 alineatul (1) (în special mecanismul de transfer al obligației fiscale aplicabil în cazul tranzacțiilor transfrontaliere) sau cele autorizate de Consiliu în temeiul articolului 27 din această directivă (care permite în anumite circumstanțe aplicarea unui mecanism de transfer al obligației fiscale pe teritoriul unui stat membru⁽⁴⁹⁾).

76. Așadar, suntem de acord cu guvernul italian și cu Comisia. Reemtsma subliniază în mod corect că, în anumite circumstanțe, statele membre pot decide că un client este obligat solidar cu furnizorul și că, atunci când este aplicabil mecanismul de transfer al obligației fiscale, clientul este întotdeauna cel care datorează taxa. Totuși, acestea sunt excepții de la regula generală potrivit căreia furnizorul este cel care trebuie să declare autorităților fiscale TVA-ul plătit pentru o tranzacție. În consecință, în principiu, numai furnizorul poate solicita acestor autorități restituirea taxei plătite din greșală.

77. Este adevărat că, atunci când un mecanism de transfer al obligației fiscale este aplicabil pentru un motiv sau altul, clientul datorează TVA-ul pentru tranzacție. Așadar, clientul va avea, în principiu, dreptul de a solicita autorităților restituirea⁽⁵⁰⁾ oricărei taxe plătite din greșală. În plus, se pare că mecanismul de transfer al obligației fiscale prevăzut la articolul 9 alineatul (2) litera (e) din această directivă se aplică în situația de fapt din acțiunea principală, astfel încât Reemtsma ar trebui în același timp să datoreze taxa și să fie îndreptățit să solicite restituirea oricărei taxe plătite din greșală. Totuși, trebuie amintit că, în contextul acestui mecanism, Reemtsma stabilește raporturi cu autoritățile fiscale din propriul stat membru, și anume Republica Federală Germania, și nu cu cele ale statului membru în care furnizorul său a facturat și a declarat TVA-ul și care să fie datorat, respectiv Republica Italiană.

78. Răspundem, așadar, la prima parte a celei de a doua întrebări în sensul că, în principiu, trebuie să se considere că numai furnizorul datorează autorităților fiscale TVA-ul pentru o tranzacție și, în consecință, numai acesta este îndreptățit să solicite restituirea TVA-ului plătit din greșală. Atunci când, în mod excepțional, o altă persoană datorează TVA-ul în temeiul dreptului comunitar sau al prevederilor naționale autorizate, această persoană poate solicita autorităților fiscale față de care este obligat restituirea oricărei taxe pe care a plătit-o din greșală.

O reglementare națională poate să nu îi permită clientului să solicite autorităților fiscale restituirea în cazul în care TVA-ul nedatorat a fost facturat și plătit.

79. În Italia, atunci când nu sunt aplicabile nici deducerea prevăzută de această directivă, nici restituirea în conformitate cu această directivă, se pare că un furnizor care a facturat și a perceput din greșală TVA-ul pentru o tranzacție și l-a plătit autorităților fiscale ar putea solicita restituirea

acestei sume de la aceste autorități, dar clientul din aceeași tranzacție nu ar putea solicita restituirea acestei sume decât de la furnizor, prin introducerea unei acțiuni în fața instanțelor civile.

80. Îndoilele instanței naționale în ceea ce privește acest sistem de contestare în justiție se referă la cerințele echivalenței (sau nediscriminării) și efectivității dreptului comunitar. Cel mai recent, aceste exigențe au fost formulate în hotărârea *My Travel*(51): „În absența unei reglementări comunitare în materie de cereri de restituire a taxelor, sistemul juridic intern al fiecărui stat membru este cel care trebuie să prevadă condițiile în care pot fi efectuate aceste cereri, aceste condiții trebuind să respecte principiile echivalenței și efectivității, ceea ce înseamnă că nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele referitoare la solicitări similare întemeiate pe dispoziții de drept intern și nici organizate astfel încât să facă practic imposibilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică comunitară”.

81. Reemtsma apreciază că respectarea principiului efectivității impune ca unui client să i se permită să acționeze direct împotriva autorităților fiscale. În caz contrar, ar exista cel puțin două ipoteze în care acest principiu ar putea fi contrazis: dacă furnizorul este insolubil atunci când clientul îi solicită restituirea sau dacă furnizorul este el însuși obligat de instanța civilă să ramburseze clientul, dar cade în pretenții în acțiunea sa împotriva fiscoi în fața instanței fiscale.

82. Comisia amintește jurisprudența Curții, în special hotărârea *Schmeink & Cofreth* și *Strobel*, potrivit căreia statele membre trebuie să prevadă posibilitatea de a corecta o greșală de facturare a TVA-ului, ceea ce implică nu numai emiterea unei facturi rectificative, dar și restituirea taxei plătite din greșală. Aceasta susține că această obligație decurge din principiul neutralității și din interdicția oricărei îmbogățiri fără justă cauză (în cazul de față, în favoarea autorităților fiscale). Statele membre sunt libere să aleagă procedura pe care o consideră adecvată pentru a asigura această restituire, sub rezerva respectării principiului efectivității. Un sistem care prevede că, în principiu, numai furnizorul, în calitate de persoană care datorează taxa, poate solicita restituirea de la autoritățile fiscale, iar clientul trebuie să solicite restituirea de la furnizor conform dreptului civil pare, în principiu, acceptabil. Totuși, sub rezerva ca riscul de pierderi de venituri fiscale să fie total înlăturat, principiul efectivității ar putea impune ca un client să poată acționa direct împotriva autorităților fiscale dacă recuperarea în cadrul procedurii normale s-ar dovedi „practic imposibilă sau excesiv de dificilă” (spre exemplu, în cazul Reemtsma, dacă furnizorul său italian își înceta existența). În sfârșit, principiul nediscriminării ar impune ca orice stat membru care ar autoriza un client stabilit pe teritoriul său să acționeze împotriva autorităților fiscale să îi confere același drept la acțiune unui client stabilit în alt stat membru.

83. Guvernul italian este de acord cu Comisia în măsura în care aceasta admite legitimitatea sistemului în vigoare în Italia. Acesta nu subscrie totuși tezei sale potrivit căreia clientul trebuie să poată solicita restituirea direct de la autoritățile fiscale dacă acțiunea sa de drept civil împotriva furnizorului nu ar putea, pentru un motiv sau altul, să aibă câștig de cauză.

84. Totuși, analiza Comisiei ne pare convingătoare sub toate aspectele.

85. În primul rând, sistemul de contestare în justiție descris, aplicabil în Italia, pare, în principiu, compatibil cu legislația și jurisprudența referitoare la sistemul comun al TVA. Dacă un furnizor care a facturat și a perceput TVA-ul din greșală pentru o tranzacție și l-a plătit autorităților fiscale poate solicita restituirea de la aceste autorități și dacă un client în aceeași tranzacție poate să îl recupereze de la furnizor în cadrul unei acțiuni de drept civil, atunci principiile neutralității TVA-ului și efectivității cererilor de restituire a taxei plătite din greșală sunt respectate.

86. În al doilea rând, un astfel de sistem este, în principiu, suficient. În toate situațiile în care acesta permite să se obțină rezultatul dorit – restituirea integrală pentru persoana care a suportat sarcina taxei facturate din greșeală –, este inutil să se prevadă alte căi de atac în favoarea clientului împotriva autorităților fiscale. În consecință, nu este necesar să se permită clientului să introducă o cerere direct împotriva autorităților fiscale, precum cea pe care pare să fi încercat să o introducă Reemtsma, *cu excepția cazului în care* sistemul obișnuit de contestare în justiție a fost utilizat, dar nu a putut produce rezultatul așteptat în mod normal, din cauza circumstanțelor materiale fără legătură cu caracterul întemeiat al cererii(52).

87. În al treilea rând, se poate ca în anumite cazuri acest rezultat să nu fie atins. În aceste situații, respectarea cerințelor neutralității și efectivității TVA-ului impune ca o altă soluție să fie disponibilă. Pare dificil de conceput o soluție diferită de cea constând în ași permite clientului, care a suportat în întregime TVA-ul facturat din greșeală, să acționeze direct împotriva autorităților fiscale, care ar beneficia de o îmbogățire fără justă cauză dacă ar presta un astfel de TVA.

88. În această privință, au fost dezbătute în cursul ședinței două puncte.

89. Pe de o parte, Comisia a afirmat că astfel de cazuri ar fi extrem de rare și, prin urmare, puțin susceptibile de a afecta în mod semnificativ sistemul obișnuit de contestare în justiție, în timp ce guvernul italian a susținut că astfel de cazuri nu sunt probabil atât de rare. Totuși, nu ni se pare că frecvența acestor cazuri poate avea vreo relevanță. Ceea ce contează este ca, atunci când survin astfel de situații, să fie tratate conform cu cerințele neutralității și efectivității.

90. Pe de altă parte, guvernul italian a afirmat că o cale de atac destinată să împiedice îmbogățirea fără justă cauză a autorităților fiscale în cazul în care TVA-ul a fost plătit din greșeală nu trebuie să fie disponibilă decât dacă există de asemenea o cale de atac corespunzătoare destinată să împiedice șercirea fără justă cauză a Trezoreriei în caz de neplată a unui TVA efectiv datorat. Argumentul său pare a fi că, în caz contrar, clientul ar beneficia de o anumită formă de îmbogățire fără justă cauză. Totuși, un astfel de argument ni se pare eronat. Dacă furnizorul a facturat TVA-ul clientului și l-a încasat, dar nu l-a declarat autorităților fiscale, nu există nicio îmbogățire fără justă cauză din partea clientului (deși poate exista efectiv îmbogățire fără justă cauză și/sau fraudă din partea furnizorului). Dacă furnizorul nu a facturat TVA-ul clientului pentru o tranzacție impozabilă și nici nu l-a încasat, atunci, în cazul în care clientul este el însuși o persoană impozabilă, acesta nu are TVA de dedus și nu beneficiază, aadar, de o îmbogățire fără justă cauză – și/sau, fie că este un client sau un consumator final, acesta poate fi implicat el însuși într-o fraudă fiscală. În acest din urmă caz, dreptul național va putea să prevadă în mod legitim sancțiuni penale, precum achitarea obligatorie a sumei în discuție.

91. În sfârșit, suntem de acord cu Comisia că principiul echivalenței impune ca orice stat membru care permite unui client stabilit pe teritoriul său să solicite restituirea direct de la autoritățile fiscale să confere același drept de acțiune unui client stabilit în alt stat membru. Curtea nu a fost însă informată dacă Republica Italiană a prevăzut un astfel de drept în favoarea clienților stabiliți pe teritoriul său.

92. Aadar, apreciem că, în cazul în care TVA-ul nedatorat a fost facturat și plătit autorităților fiscale de către un furnizor care ar fi trebuit să plătească taxa dacă aceasta ar fi fost datorată, este suficient, în principiu, conform principiilor neutralității TVA-ului și efectivității sistemului național de restituire a taxelor încasate cu încălcarea dreptului comunitar, ca procedurile naționale să îi permită furnizorului să solicite restituirea sumei de la autorități, iar clientului să recupereze această sumă de la furnizor printr-o acțiune de drept civil. Atunci când totuși o astfel de acțiune

de drept civil nu poate avea câștig de cauză din cauza unor circumstanțe materiale fără legătură cu caracterul întemeiat al cererii, dreptul național trebuie să prevadă, conform principiului neutralității TVA-ului, principiului efectivității și interzicerii oricărei îmbogățiri fără justă cauză în favoarea autorităților fiscale, un mecanism prin care clientul care a suportat suma facturată din greșală să o poată recupera de la autoritățile fiscale. În orice caz, dacă un client stabilit în statul membru în discuție poate solicita restituirea de la autoritățile fiscale, un client stabilit în alt stat membru trebuie de asemenea să o poată face.

Are vreo importanță faptul că alte norme naționale în materie de impozitare directă le permit celor două părți în cauză să acționeze împreună împotriva autorităților fiscale în circumstanțe aproximativ comparabile?

93. Se pare că, în cazul în care un impozit pe venit a fost reținut la sursă de un angajator fără a fi datorat și a fost plătit autorităților fiscale, dreptul italian permite atât angajatorului, cât și angajatului să solicite restituirea de la autoritățile fiscale. Instanța de trimitere se întreabă dacă nu este contrar principiului echivalenței sau nediscriminării să se permită atât o acțiune comună, cât și o acțiune separată într-un astfel de caz, fără a se acorda această posibilitate furnizorului și clientului într-o situație precum cea în discuție în acțiunea principală.

94. Subliniind că normele italiene în materie de impozitare directă nu au fost pe deplin aduse la cunoștința Curții, Comisia apreciază în general că este puțin probabil ca o situație în acest domeniu să fie comparabilă cu o situație în materie de TVA. În aceasta din urmă, numai furnizorul este, în principiu, cel care întreține un raport juridic direct cu autoritățile fiscale. Într-adevăr, sistemul de impozitare directă în ansamblu nu are legătură cu sistemul TVA-ului. Întrucât principiul nediscriminării nu se aplică decât unor situații comparabile, acesta nu este, așadar, relevant în speță.

95. Subscriem în totalitate la analiza Comisiei cu privire la acest aspect.

Concluzie

96. Având în vedere aprecierile de mai sus, considerăm că trebuie să se răspundă întrebărilor adresate de Corte suprema di cassazione după cum urmează:

(1) Articolele 2 și 5 din opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretate în sensul că TVA-ul datorat numai pentru că este menționat pe factură nu îndeplinește condițiile cerute pentru a obține restituirea în temeiul prevederilor acestei directive.

(2) În principiu, trebuie să se considere că numai furnizorul datorează autorităților fiscale TVA-ul pentru o tranzacție și, în consecință, numai acesta este îndreptățit să solicite restituirea TVA-ului plătit din greșală. Atunci când, în mod excepțional, o altă persoană datorează TVA-ul în temeiul dreptului comunitar sau al prevederilor naționale autorizate, această persoană poate solicita autorităților fiscale față de care este obligat restituirea oricărei taxe pe care a plătit-o din greșală.

(3) În cazul în care TVA-ul nedatorat a fost facturat și plătit autorităților fiscale de către un furnizor care ar fi trebuit să plătească taxa dacă aceasta ar fi fost datorată, este suficient, în principiu, conform principiilor neutralității TVA-ului și efectivității sistemului național de restituire a taxelor încasate cu încălcarea dreptului comunitar, ca procedurile naționale să îi permită furnizorului să solicite restituirea sumei de la autorități, iar clientului să recupereze această sumă de la furnizor printr-o acțiune de drept civil. Atunci când totuși o astfel de acțiune de drept civil nu

poate avea câștig de cauză din cauza unor circumstanțe materiale fără legătură cu caracterul întemeiat al cererii, dreptul național trebuie să prevadă, conform principiului neutralității TVA-ului, principiului efectivității și interzicerii oricărei îmbogățiri fără justă cauză în favoarea autorităților fiscale, un mecanism prin care clientul care a suportat suma facturată din greșeală să o poată recupera de la autoritățile fiscale. În orice caz, dacă un client stabilit în statul membru în discuție poate solicita restituirea de la autoritățile fiscale, un client stabilit în alt stat membru trebuie de asemenea să o poată face.

(4) Faptul că, potrivit dreptului național, restituirea unui impozit direct reținut și plătit din greșeală poate fi solicitată autorităților fiscale atât de către persoana care a efectuat reținerea, cât și de cea care a suportat-o nu este, în principiu, relevant pentru aprecierea compatibilității cu dreptul comunitar a unei situații în care numai furnizorul, iar nu clientul, poate solicita autorităților fiscale restituirea TVA-ului facturat și plătit din greșeală pentru o tranzacție.

1 – Limba originală: engleza.

2 – Așasea 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, modificată de mai multe ori, denumită în continuare „a șasea directivă”).

3 – Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec., p. 4227), hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, Rec., p. I-6973), și hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții (C-78/02-C-80/02, Rec., p. I-13295), examinate în detaliu mai jos, la punctul 11 și următoarele.

4 – 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).

5 – Cuprinsul actual al articolului 21 se regăsește la articolul 28g din aceeași directivă, introdus de Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110) și modificat ulterior de mai multe ori. În prezenta cauză, TVA-ul a fost plătit în 1994. Prevederea care figura la acea dată la articolul 21 alineatul (1) litera (c) se regăsește în prezent în articolul 21 alineatul (1) litera (d). Am ales să prezintăm dispozițiile prevăzute de a șasea directivă nu în ordinea numărului lor (ordine în care, în orice caz, nu mai apar în directivă), ci într-o ordine care pare să faciliteze înțelegerea legislației în prezentul context.

6 – Care se regăsește în prezent în articolul 28f, introdus de asemenea prin Directiva 91/680 și de asemenea modificat ulterior.

7 – În versiunea aplicabilă la data faptelor, expresia „pe teritoriul țării” sau echivalentul acesteia, introdusă prin Directiva 91/680, pare să se refere, în numeroase versiuni lingvistice, în special în versiunile engleză, franceză, italiană și spaniolă, la țara în care furnizorul datora taxa. În versiunea germană totuși, aceasta desemna locul în care taxa era datorată sau plătită, iar în versiunea olandeză, locul prestării serviciilor. Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 de modificare a Directivei 77/388/CEE și de introducere a unor noi măsuri de simplificare privind taxa pe valoarea adăugată – domeniul de aplicare a anumitor scuturi și modalități practice de aplicare (JO L 102, p. 18), care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 1996, a aliniat toate versiunile lingvistice la versiunea germană. Versiunea engleză a articolului 17 alineatul (2) litera (a) prevede în prezent:

„taxa pe valoarea adăugată datorată sau plătită pe teritoriul ??rii pentru bunurile și serviciile care îi vor fi livrate/prestate sau care urmează să îi fie livrate/prestate de un alt contribuabil” [traducere neoficial?] (sublinierea noastră).

8 – Potrivit formulării articolului 28f, nemodificat de la introducerea sa prin Directiva 91/680.

9 – Potrivit formulării articolului 28h, introdus prin Directiva 91/680, aplicabil la data faptelor, modificat ulterior.

10 – Citat? la nota de subsol 3.

11 – A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și modalit?ile de aplicare ale sistemului comun de tax? pe valoarea adăugată (JO 1967, 71, p. 1303). Articolul 11 alineatul (1) litera (a) prevedea: „în cazul în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul activit?ii impozabile ale acestora, persoanele impozabile au dreptul de a deduce din impozitul pe care sunt pasibile să îl plătească: (a) taxa pe valoarea adăugată care i?a fost facturat? pentru bunurile care le?au fost livrate sau pentru serviciile care le?au fost prestate” [traducere neoficial?] (sublinierea noastră).

12 – JO 1973, C 80, p. 1. Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din propunere prevedea: „în cazul în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul activit?ii impozabile ale acestora, persoanele impozabile au dreptul de a deduce din impozitul pe care sunt pasibile să îl plătească: (a) taxa pe valoarea adăugată care le?a fost facturat? în conformitate cu articolul 22 alineatul (3) pentru bunurile care le?au fost livrate sau pentru serviciile care le?au fost prestate” [traducere neoficial?] (sublinierea noastră).

13 – Punctele 12-16 din hotărâre.

14 – Punctele 18 și 19 și dispozitivul hotărârii.

15 – Ca și Comisia în observa?iile sale; Curtea a achiesat la teza sus?inută de guvernele olandez, german și spaniol. A se vedea în special punctele 17-27 din concluzii.

16 – Citat? la nota de subsol 3, punctele 58 și 59 din hotărâre.

17 – Citat? la nota de subsol 3.

18 – Punctele 42 și 48-53 din hotărâre.

19 – Hotărârea din 17 septembrie 1997 (C?141/96, Rec., p. I?5073).

20 – Punctele 8, 9, 24, 27 și 28 din hotărâre.

21 – Astfel cum este formulat la articolul 28g, introdus prin Directiva 91/680, în vigoare la data faptelor; modificat ulterior.

22 – Acest mecanism se numește mecanism de „transfer al obliga?iei fiscale”.

23 – Punctul 8.

24 – Astfel cum este formulat la articolul 28f din Directiva 91/680.

25– În engleză, această formulare pare nefericit?. TVA-ul este deductibil, iar nu „tranzac?iile”. În franceză, formularea este „care ar conferi dreptul la deducere” și pare preferabil ca versiunea

englez? s? fie interpretat? ca „pentru care TVA?ul ar fi deductibil”.

26 – Pentru a evita repetarea, vom utiliza termenul „client” pentru a desemna o persoan? impozabil? care achizi?ioneaz? bunuri sau servicii impozabile ?i le utilizeaz? pentru nevoile tranzac?iilor impozabile aferente ie?irilor, spre deosebire de clientul care este consumator final.

27 – Aproximativ 91 000 euro.

28 – Articolul 7 alineatul (4) literele (d) ?i (e) din Decretul Pre?edintelui Republicii (Decreto del Presidente della Repubblica) nr. 633 din 1972 (denumit în continuare „DPR nr. 633/1972”).

29 – Hot?rârea din 13 iulie 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C?136/99, Rec., p. I?6109).

30 – Articolul 19 din DPR nr. 633/1972, care prevede dreptul la deducere, ?i articolul 38 bis din acela?i decret, care vizeaz? în esen?? restituirea diferen?ei dintre taxa aferent? intr?rilor ?i taxa aferent? ie?irilor. Articolul 38 ter prevede, în conformitate cu a opta directiv?, restituirea c?tre persoanele impozabile stabilite în alt stat membru a TVA?ului deductibil în temeiul articolul 19.

31 – Punctele 27 ?i 28 din hot?râre.

32 – Reemtsma citeaz? hot?rârea din 21 septembrie 1988, Comisia/Fran?a (50/87, Rec., p. 4797, punctele 16 ?i 17), ?i hot?rârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C?97/90, Rec., p. I?3795, punctul 27).

33 – Într?adev?r, în această cauz?, suma facturat? nu putea fi în niciun caz calificat? drept TVA, întrucât furnizorul î?i exercita activitatea într?o rela?ie de subordonare: a se vedea punctul 16 de mai sus.

34 – A se vedea punctul 52 ?i urm?toarele din concluzii.

35 – Hot?rârea din 12 ianuarie 2006 (C?354/03, C?355/03 ?i C?484/03, Rec., p. I?483, a se vedea în special punctele 51-54).

36 – Hot?rârea citat? anterior, punctul 18.

37 – Hot?rârea citat? anterior, punctele 56-63.

38 – Articolul 17 alineatul (3) litera (a) din a ?asea directiv?.

39 – Hot?rârea din 26 septembrie 1996 (C?302/93, Rec., p. I?4495, punctul 18).

40 – Punctul 7 al treilea paragraf, Rec., p. I?4500.

41 – Citat? la nota de subsol 29.

42 – A se vedea punctul 12 de mai sus.

43 – Pentru presta?iile care se consider? c? au fost furnizate în statul membru A.

44 – Pentru presta?iile care se consider? c? au fost furnizate în statul membru B.

45 – Întrucât X îi restituie lui Y ?i solicit? ulterior el însu?i restituirea acestei sume de la autorit??ile fiscale din statul membru A.

46 – A se vedea punctul 5 din hot?râre.

47 – În versiunea aplicabilă în 1994.

48 – La articolul 28h.

49 – Precum sistemul național în discuție în cauza Genius Holding.

50– Termenul „restituire” este utilizat aici cu sens general și nu vizează procedura de restituire specifică prevăzută de a opta directivă.

51 – Hotărârea din 6 octombrie 2005 (C-291/03, Rec., p. I-8477, punctul 17).

52 – Spre exemplu, insolvabilitatea furnizorului.