

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

VERICA TRSTENJAK

prezentate la 19 aprilie 2007¹(1)

Cauza C-73/06

Planzer Luxembourg Sàrl

împotriva

Bundeszentralamt für Steuern

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

„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”

I – Introducere

1. O întreprindere de transport înregistrată în Luxemburg a introdus pe lângă administrația fiscală germană cereri de restituire a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pe care aceasta a achitat-o în Germania cu ocazia achizițiilor de carburant.
2. La fiecare dintre aceste cereri era atașat un certificat eliberat de către administrația fiscală luxemburgheză în conformitate cu anexa B la A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării(2), potrivit căruia cel interesat este persoană plătitoare de TVA cu un număr de înregistrare luxemburghez.
3. Administrația fiscală germană a respins totuși aceste cereri de restituire, considerând că sediul conducerii activității întreprinderii menționate este în Elveția, iar nu în Luxemburg.
4. Prin prezenta trimitere preliminară, Finanzgericht Köln (Germania) solicită Curții să stabilească dacă certificatul menționat înseamnă în mod obligatoriu că persoana impozabilă trebuie să fie considerată ca stabilită în statul membru care l-a eliberat.
5. În cazul unui răspuns negativ, Finanzgericht Köln consideră că trebuie să se determine dacă întreprinderea menționată este stabilită în afara teritoriului Comunității Europene, situație în care aceasta nu are dreptul, potrivit dreptului german, la restituirea TVA-ului achitat cu ocazia

achiziționării de carburant în Germania și solicit astfel Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea care trebuie dată noțiunii „sediul activității economice” prevăzută la articolul 1 punctul 1 din A treisprezecea directivă 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității(3).

II – Cadru juridic

A – Dreptul comunitar aplicabil

1. 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(4) (denumită în continuare „A șasea directivă”)

6. Potrivit articolului 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă 77/388/CEE:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

(2) Activitățile economice menționate la alineatul (1) cuprind toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și activitățile agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale [...]”.

7. Articolului 17 alineatele (2)-(4) din această directivă prevede, potrivit versiunii aplicabile la momentul faptelor(5):

„(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) 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 plătitoare de taxă pe teritoriul său;

[...]

(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 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 său;

[...]

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

– persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul său, dar sunt stabilite într-un alt stat membru în conformitate cu normele de aplicare prevăzute în Directiva 79/1072/CEE [...],

– persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul comunitar, în conformitate cu normele de aplicare prevăzute în Directiva 86/560/CEE [...]

2. A opta directivă 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 (denumit? în continuare „A opta directiv?”)

8. Articolul 1 din această directiv? prevede:

„În sensul prezentei directive, «persoan? pl?titoare de impozit care nu este stabilit? pe teritoriul ??rii» înseamnă o persoan? care, conform articolului 4 alineatul (1) din Directiva 77/388/CEE, pe perioada men?ionat? în prima ?i a doua teză din articolul 7 alineatul (1) primul paragraf, nu a avut în acea ?ară nici sediul activit??ii sale economice, nici o unitate fix? de unde a efectuat tranzac?ii ?i nici, în absen?a unui sediu sau a unei unit??i fixe, domiciliul stabil sau locul obi?nuit de reziden?? ?i care, în aceea?i perioadă, nu a livrat bunuri ?i nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate în ?ara respectiv?, cu excep?ia:

(a) serviciilor de transport ?i a serviciilor auxiliare scutite, în temeiul articolului 14 alineatul (1) punctul (i), al articolului 15 sau al articolului 16 alineatul (1) paragrafele B, C ?i D din Directiva 77/388/CEE;

[...]”

9. Potrivit articolului 2 din aceea?i directiv?:

„Fiecare stat membru restituie oric?rei persoane pl?titoare de impozit care nu este stabilit? pe teritoriul ??rii, dar care este stabilit? în alt stat membru, sub rezerva condi?iilor prev?zute în continuare, orice tax? pe valoarea ad?ugată aferent? serviciilor care i?au fost prestate sau bunurilor mobiliare care i?au fost livrate de alt? persoan? impozabil? pe teritoriul ??rii [...]”

10. Articolul 3 din A opta directiv? prevede:

„Pentru a putea beneficia de restituire, orice persoan? pl?titoare de impozit, a?a cum este men?ionat? în articolul 2, care nu livrează bunuri ?i nu prestează servicii considerate livrate sau prestate pe teritoriul ??rii trebuie:

[...]

(b) să fac? dovada, sub forma unui certificat eliberat de autoritatea statului în care este stabilit?, c? este o persoan? pl?titoare de impozit în ceea ce prive?te taxa pe valoarea ad?ugată în statul respectiv [...]

[...]”

11. Articolul 5 din directiva men?ionat? prevede:

„În sensul prezentei directive, bunurile ?i serviciile pentru care taxa poate fi restituit? trebuie să îndeplinească cerin?ele prev?zute la articolul 17 din Directiva 77/388/CEE, a?a cum se aplic? în statul membru care face restituirea.

[...]”

12. Articolul 6 din A opta directiv? prevede:

„Statele membre nu pot impune persoanelor plătitoare de impozit prevăzute la articolul 2 obligații în plus față de cele prevăzute la articolele 3 și 4, altele decât obligația de a furniza, în anumite cazuri, informații necesare pentru a se stabili dacă cererea de restituire este justificată.”

13. Articolul 9 al doilea paragraf din A opta directivă prevede:

„Certificatele menționate la articolul 3 litera (b) și la articolul 4 litera (a), prin care se stabilește că persoana în cauză este persoană plătitoare de impozit, se redactează pe baza modelelor din anexa B.”

3. A treisprezecea directivă 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității (denumită în continuare „A treisprezecea directivă”)

14. Potrivit articolului 1 din această directivă:

„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 Directiva 77/388/CEE care, pe perioada menționată în articolul 3 alineatul (1) din prezenta directivă, nu a avut pe teritoriul comunitar nici sediul firmei, nici o unitate fixă de unde a derulat activități comerciale și, dacă nu există un asemenea sediu sau o asemenea unitate fixă, nici adresa permanentă sau locul de reședință obișnuit și care, în aceeași perioadă, nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate în statul membru menționat în articolul 2, cu excepția:

(a) serviciilor de transport și a serviciilor auxiliare acestora, scutite în temeiul articolului 14 alineatul (1) litera (i), articolului 15 sau articolului 16 alineatul (1) paragrafele B, C și D din Directiva 77/388/CEE;

[...]”

15. Potrivit articolului 2 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, orice taxă pe valoarea adăugată aplicată unor servicii care i-au fost prestate sau pentru bunuri mobiliare care i-au fost livrate pe teritoriul țării de către altă persoană impozabilă sau care i-a fost 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 Directiva 77/388/CEE sau pentru prestarea serviciilor menționate în articolul 1 alineatul (1) litera (b) din prezenta directivă.

(2) Statele membre pot face restituirile menționate în alineatul (1) cu condiția acordării de către statele terțe a unor avantaje comparabile în ceea ce privește impozitele pe cifra de afaceri.

[...]”

16. Articolul 4 din aceeași directivă prevede:

„(1) În sensul prezentei directive, îndeplinirea condițiilor pentru restituire se determină în conformitate cu articolul 17 din Directiva 77/388/CEE, 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.

[...]"

B – *Dispozițiile relevante din dreptul național*

17. În temeiul prevederilor articolului 18 alineatul 9 din Legea din 1993 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1993)(6) (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)(7) (denumit în continuare „UStDV”), persoanele impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității nu beneficiază de dreptul la restituire în ceea ce privește cuantumurile taxelor aferente intrărilor care au legătură cu aprovizionarea cu carburanți.

III – **Acțiunea principală și cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare**

18. Întreprinderea de transport Planzer Luxembourg Sàrl (denumit în continuare „Planzer Luxembourg”) are sediul în Frisange (Luxemburg). Asociatul său unic este Planzer Transport AG cu sediul în Dietikon (Elveția).

19. Domnul Henri Deltgen exploatează, la sediul societății Planzer Luxembourg, societatea Helvetia House, de la care Planzer Luxembourg a închiriat birourile sale. În calitate de reprezentant al asociatului său unic, acesta s-a angajat la efectuarea demersurilor necesare constituirii Planzer Luxembourg. Administratorii societății Planzer Luxembourg sunt doi angajați ai Planzer Transport AG. Unul dintre aceștia este rezident în Elveția, iar celălalt, în Italia. Treisprezece alte societăți, dintre care trei filiale ale unor întreprinderi de transport elvețiene, au sediul la adresa lui Planzer Luxembourg.

20. În 1997 și în 1998, Planzer Luxembourg a introdus la administrația fiscală germană două cereri de restituire a TVA-ului pe care îl achitase în Germania cu ocazia achizițiilor de carburant. Prima cerere se referea la suma de 11 004,25 DEM pentru anul 1996 și a doua, la suma de 16 670,98 DEM pentru anul 1997. Fiecăreia dintre aceste cereri îi era atașat un certificat eliberat de administrația fiscală luxemburgheză redactat pe baza modelului din anexa B la A opta directivă.

21. Acest certificat indică faptul că Planzer Luxembourg este persoană plătitoare de TVA cu un număr de înregistrare luxemburghez.

22. Cu toate acestea, administrația fiscală germană, fiind informat de către oficiul său de informare pentru străinătate că Planzer Luxembourg nu dispune de o linie telefonică la adresa menționată în certificat, a considerat că Planzer Luxembourg nu stabilise că sediul conducerii sale era situat în Luxemburg și a respins cererile de restituire pe motiv că cerințele de acordare a restituirii prevăzute în dreptul național nu erau îndeplinite.

23. Într-adevăr, legislația germană a ales opțiunea prevăzută la articolul 4 alineatul (2) din A treisprezecea directivă și a exclus astfel, în temeiul articolului 18 alineatul 9 din UStG, de la dreptul de restituire în ceea ce privește aprovizionarea cu carburant persoanele impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității.

24. Planzer Luxembourg a formulat contestații împotriva acestor decizii. Aceasta a prezentat un certificat suplimentar care atestă că este o societate comercială supusă impozitelor directe

luxemburgheze și a arătat argumentele potrivit cărora cei doi administratori ai sași, domnul Deltgen, precum și o altă persoană de asemenea responsabilă de administrarea și de contabilitatea sa și desfășoară activitățile în Luxemburg; cinci angajați lucrează cu normă redusă ca să ofere la sediul său; ea dispune de o linie telefonică după cum atestă documentul său în antet; camioane înmatriculate în Luxemburg sunt utilizate în legătură cu transportul aerian de mărfuri și facturile sunt emise la sediul său în Luxemburg.

25. Prin decizii din 1 iulie 1999, administrația fiscală germană a respins aceste contestații, considerând că sediul conducerii activităților respectivei societăți este situat în Elveția, iar nu în Luxemburg.

26. Planzer Luxembourg a formulat o acțiune împotriva acestor decizii de respingere.

27. Prin Decizia din 26 octombrie 2001, Finanzgericht Köln a admis această acțiune, considerând că Luxemburg constituie punctul principal de pornire al operațiunilor realizate de Planzer Luxembourg în raport cu societatea-mamă din Elveția și că sediul Planzer Luxembourg este situat în acest stat membru.

28. Printr-o hotărâre din 22 mai 2003, Bundesfinanzhof a anulat această decizie și a retrimis cauza la Finanzgericht Köln, cu motivarea că Finanzgericht Köln a apreciat în mod eronat, întemeindu-se pe localizarea sediului statutar al reclamantei din acțiunea principală, că aceasta este stabilită în Luxemburg.

29. În decizia de trimitere, Finanzgericht Köln subliniază că problema centrală în această cauză este de a determina dacă societatea Planzer Luxembourg este stabilită în afara teritoriului Comunității Europene, caz în care aceasta nu are dreptul, potrivit dreptului național, la restituirea TVA-ului achitat cu ocazia achiziționării de carburant în Germania. Potrivit acestei instanțe, trebuie, înainte de toate, să se determine efectul juridic al certificatelor prezentate de Planzer Luxembourg redactate pe baza modelului din anexa B la A opta directivă. Finanzgericht Köln admite că astfel de certificate permit să se prezume în mod irefragabil calitatea de operator supus plății TVA-ului, dar se întreabă dacă este permis să se adauge la aceasta un efect obligatoriu sau o prezumție irefragabilă în ceea ce privește stabilirea operatorului în statul membru în care acestea au fost eliberate. Admițând că această întrebare ar presupune un răspuns negativ, Finanzgericht Köln se întreabă dacă noțiunea „sediul al activităților economice” în sensul articolului 1 punctul 1 din A treisprezecea directivă trimite la locul unde este stabilit sediul social al societății și unde sunt luate deciziile esențiale cu privire la gestiunea sa economică (și anume Luxemburg) sau la locul din care sunt exercitate activitățile sale operaționale (și anume Elveția).

30. Finanzgericht Köln a hotărât astfel 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 care eliberează certificatul?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare:

Noțiunea «sediul al activităților sale economice» prevăzută 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 aceasta noțiune vizează locul în care sunt luate deciziile cu privire la operațiunile cotidiene obișnuite?”

IV – Observațiile prezentate Curții

31. Planșer Luxembourg, guvernele german, francez, italian și luxemburghez, precum și Comisia au depus observații scrise.

A – Cu privire la prima întrebare

32. Planșer Luxembourg și guvernul luxemburghez propun Curții să răspundă afirmativ la prima întrebare.

33. Planșer Luxembourg pleacă de la principiul că certificatul prezentat produce un efect obligatoriu sau cel puțin creează o prezumție irefragabilă a stabilirii sale în statul membru care a eliberat certificatul. O repunere în discuție, de către un stat membru, a certificatului eliberat de alt stat membru s-ar opune obiectivului armonizării dispozițiilor juridice și simplificării circulației mărfurilor în interiorul Comunității.

34. Potrivit guvernului luxemburghez, problema locului stabilirii, prin faptul că acest loc trebuie considerat ca sediu al activității sale economice sau ca unitate fixă, este secundară în măsura în care nu este vorba decât de un criteriu printre altele care servește la a determina dacă o persoană imposibilă este sau nu este stabilită în sensul Celei de a opta directive. Certificatul prevăzut la articolul 3 litera (b) din A opta directivă ar fi consacrat atestării faptului că o persoană imposibilă este înregistrată ca atare în statul membru care eliberează certificatul. De asemenea, ar fi de neconceput ca autoritățile unui alt stat membru să poată contesta în mod legitim situația atestată.

35. Comisia susține o poziție apropiată de cea a Planșer Luxembourg și a guvernului luxemburghez. Aceasta consideră că funcționarea armonioasă a mecanismului de cooperare și de încredere reciprocă între administrațiile fiscale naționale ar justifica obligația de recunoaștere reciprocă a certificatelor eliberate de autoritățile naționale competente, cu atât mai mult cu cât o autoritate care s-ar îndoi de exactitatea constatrilor care figurează într-un astfel de certificat ar putea recurge la instrumentele speciale prevăzute în Regulamentul (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului (denumit în continuare „Regulamentul nr. 1798/2003”)(8). Comisia precizează că această posibilitate nu ar trebui să fie utilizată decât în caz de îndoieli serioase. Astfel, dacă statul membru solicitat verifică faptele care stau la baza atestatului și le confirmă, celelalte state membre cărora le este cerută restituirea nu ar avea altă posibilitate decât să acorde această restituire.

36. În schimb, guvernele german, italian și francez consideră că certificatul dovedește numai că, în statul care a eliberat certificatul, persoana imposibilă este considerată persoană plătitoare de TVA de către administrație, dar nu demonstrează nicidecum că aceasta este stabilită în acel stat.

37. Guvernul francez adaugă că, dacă statul membru care face restituirea are o îndoială cu privire la faptul că întreprinderea este stabilită pe teritoriul unui alt stat membru, acesta ar trebui să poată repune în discuție certificatul eliberat de statul membru de stabilire. Cu toate acestea, repunerea în discuție nu ar trebui să fie posibilă decât după utilizarea de către statul membru care face restituirea a procedurilor de cooperare administrativă(9).

B – Cu privire la a doua întrebare

38. Planșer Luxembourg consideră că sediul activității economice în sensul articolului 1 punctul 1 din A treisprezecea directivă este la locul unde societatea are sediul social. În cazul în

care Curtea nu ar adopta acest punct de vedere, atunci sediul activității economice ar trebui considerat ca fiind locul unde sunt luate deciziile de gestiune economică.

39. Guvernul luxemburghez apreciază că, întrucât prima întrebare presupune, în opinia sa, un răspuns afirmativ, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

40. Guvernele german, francez și italian consideră că noțiunile de sediu al activității economice și de sediu social nu ar trebui să fie confundate și face trimitere la jurisprudența Curții referitoare la articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă⁽¹⁰⁾, potrivit căreia noțiunile de sediu al activității economice și de unitate fixă utilizate la articolul 1 punctul 1 din A treisprezecea directivă implică un grad suficient de permanență încât să fie o structură aptă, din punct de vedere atât uman, cât și tehnic, să facă posibil, într-un mod independent, desfășurarea activităților în discuție.

41. Guvernul german face de asemenea trimitere la articolul 3 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 1346/2000 al Consiliului din 29 mai 2000 privind procedurile de insolvență⁽¹¹⁾. Potrivit acestei dispoziții, centrul intereselor principale al unei societăți este numai prezumat a fi, până la proba contrarie, locul unde se află sediul social.

42. Guvernul german precizează că, în cazul concret prezentat de către Finanzgericht Köln, Planzer Luxembourg ar putea avea un sediu social pe teritoriul Comunității, dar nu sediul activității sale economice. Din situația de fapt, astfel cum aceasta este prezentată de instanța de trimitere, ar reieși că întreprinderea respectivă nu exercită o activitate economică la locul sediului social pe teritoriul Comunității (Luxemburg). Sediul social ar fi fost transferat de pe teritoriul unui stat terț (Elveția) pe teritoriul Comunității pentru a eluda excluderea restituirii taxei pe valoarea adăugată cu privire la aprovizionarea cu carburanți.

43. Astfel, guvernul german propune să se răspundă că noțiunea de sediul al activității economice „implică faptul că întreprinderea desfășoară o activitate proprie în acest loc ori din acest loc cu un minim de mijloace materiale și umane”.

44. Guvernul francez propune să se răspundă că noțiunea de sediu al activității economice trebuie „să prezinte un grad suficient de permanență și trebuie să realizeze operațiunile economice pentru care este cerută restituirea TVA-ului aferent intrărilor”.

45. Guvernul italian propune să se răspundă că noțiunea de sediu al activității economice privește locul, eventual distinct de domiciliu sau de reședința obișnuită, în care sunt luate deciziile care reglementează operațiunile cotidiene uzuale.

46. Comisia, ținând seama de răspunsul pe care aceasta l-a propus pentru prima întrebare, consideră că nu trebuie să se răspundă la a doua întrebare. Cu caracter absolut subsidiar, aceasta dezvoltă totuși argumente asemănătoare celor ale guvernelor german, francez și italian și propune să se răspundă că „atunci când o întreprindere cum este [Planzer Luxembourg], care are sediul social într-un stat membru și care are administrația sa, dispune de birouri și plătete cheltuielile de încălzire, poate fi contactat prin telefon, a înmatriculat camioanele utilizate pentru prestările sale de servicii și a încheiat contracte de muncă, este înregistrat în scopul plății TVA-ului și a impozitelor directe și ia deciziile de gestiune economică în acest stat, această întreprindere are sediul activității sale economice sau o unitate fixă de unde sunt efectuate operațiunile sale în acest stat membru în sensul articolului 1 din A opta directivă”.

A – Cu privire la prima întrebare

47. Întrucât certificatul este eliberat, conform articolului 3 litera (b) din A opta directivă, „de către autoritatea statului membru în care este stabilit [persoana impozabil]”, prezumția potrivit căreia persoana impozabilă este stabilită în statul membru care eliberează respectivul certificat este puternică.

48. Astfel, acest certificat dovedește numai că persoana interesată este, potrivit formulării utilizate în respectivul certificat, „plătitoare de taxă pe valoarea adăugată”, dar nu dovedește că persoana impozabilă este în mod real stabilită în statul membru care eliberează certificatul. Într-adevăr, înainte de a elibera certificatul în cauză, administrația nu face nicio verificare cu privire la această realitate. Certificatul este, așadar, o condiție necesară, dar nu suficientă pentru a beneficia de procedura de restituire a TVA-ului în temeiul Celei de a opta directive.

49. Nu este vorba aici nicidecum de a pune la îndoială buna credință a administrației care a eliberat certificatul. Aceasta nu poate în mod evident să procedeze la o verificare aprofundată a realității stabilirii de fiecare dată când îi este solicitat acest certificat.

50. Este vorba mai degrabă de a nu exclude în mod total ipoteza potrivit căreia o persoană impozabilă, și anume o persoană care îndeplinește o activitate economică⁽¹²⁾, ar pretinde că este stabilită, având în vedere în special diferența dintre cotele TVA-ului între statele membre, în statul membru care i-ar fi cel mai avantajos⁽¹³⁾.

51. Într-adevăr, după suprimarea frontierelor fiscale la 1 ianuarie 1993, întrucât întreprinderile pot transporta mărfuri în interiorul teritoriului comunitar fără a trebui să îndeplinească formalitățile legate de trecerea frontierelor interioare, lupta împotriva fraudei a devenit un subiect primordial de preocupare⁽¹⁴⁾.

52. Or, aici este important de subliniat că, dacă A opta directivă urmărește, potrivit celui de al patrulea considerent al său, evoluția către „liberalizarea eficientă a circulației persoanelor, mărfurilor și serviciilor”, atunci aceasta urmărește de asemenea, potrivit celui de al șaselea considerent, să lupte împotriva „unor forme de fraudă fiscală și evaziune fiscală”.

53. A opta directivă prevede astfel, în mod explicit, la articolul 6 că persoana impozabilă poate fi obligată la „a furniza, în anumite cazuri, informații necesare pentru a se stabili dacă cererea de restituire este justificată”.

54. Guvernul francez și Comisia consideră că, în caz de îndoială, statul membru care face restituirea trebuie să pună în aplicare în mod obligatoriu procedurile de schimb de informații prevăzute în Regulamentul nr. 1798/2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată. Spre deosebire de guvernul francez, Comisia consideră chiar că informațiile obținute prin această cooperare sunt obligatorii pentru statul membru care face restituirea.

55. Celelalte guverne interveniente, și anume guvernele german, italian și luxemburghez, nu invocă această cooperare, ceea ce permite să se presupună că acestea nu îi conferă un caracter obligatoriu, oricare ar fi valoarea pe care acestea o acordă certificatului în cauză.

56. Regulamentul nr. 1798/2003 are ca obiectiv lupta împotriva fraudei. Acesta subliniază în primele două considerente ale sale că fraudă fiscală și evaziunea fiscală care se extind dincolo de frontierele statelor membre conduc la pierderi bugetare și la încălcări ale principiului impozitării corecte. Această practică, susceptibilă astfel de a provoca denaturări ale circulației capitalurilor și ale condițiilor concurenței, afectează funcționarea pieței interne. Combaterea fraudei privind

TVA-ul necesită astfel o cooperare strânsă între autoritățile administrative din fiecare stat membru, responsabile pentru aplicarea dispozițiilor din acest domeniu.

57. Regulamentul nr. 1798/2003 urmărește astfel, potrivit considerentului (3), „înstituirea unui sistem comun de schimb de informații între statele membre, prin care autoritățile administrative ale statelor membre urmează să se sprijine reciproc și să coopereze cu Comisia pentru a asigura aplicarea corectă a TVA-ului la livrările de bunuri și la prestațiile de servicii, achiziția intracomunitară de bunuri și importul de bunuri”(15).

58. Or, „urmează să se sprijine reciproc” presupune obligația de a răspunde unei cereri de informații, iar nu obligația de a solicita în caz de îndoială, nici *a fortiori*, de a fi ținut de răspunsul obținut. Cooperarea administrativă în domeniul fiscalității a fost, de altfel, de-a lungul a numeroși ani, puțin eficientă(16).

59. Obligația pentru un stat membru de a respecta informațiile obținute fără nicio altă posibilitate de verificare, în timp ce statul membru care eliberează certificatul nu poate, în mod evident, la fiecare cerere, să procedeze la verificări sistematice și aprofundate ale realității stabilirii persoanei plătitoare de TVA pe teritoriul său, ar contraveni însuși obiectivului luptei împotriva fraudei.

60. Propunem, așadar, să se răspundă la prima întrebare că certificatul privind calitatea de persoană plătitoare de TVA redactat pe baza modelului din anexa B la A opta directivă nu constituie o prezumție irefragabilă cu privire la stabilirea întreprinderii în statul membru care eliberează certificatul.

B – Cu privire la a doua întrebare

61. Cu titlu preliminar trebuie arătat că, dacă nici dreptul comunitar al societăților(17), nici dreptul fiscal nu au definit noțiunea de sediu social(18), există o diferență între noțiunea de sediu social în dreptul societăților și cea de sediu social în dreptul fiscal. Într-adevăr, sediul social poate fi definit în mod diferit în dreptul fiscal. Legislațiile naționale determină noțiunea de sediu social în dreptul societăților(19). Se poate observa de asemenea că, paralel cu evoluția jurisprudenței Curții(20), în anumite legislații naționale pot fi găsite dispoziții mult mai precise referitoare la noțiunea de sediu social în dreptul societăților(21).

62. *Ratio legis* în cazul particularității noțiunii de sediu social în dreptul fiscal este preocuparea și mai mare pentru lupta împotriva fraudei și a evaziunii fiscale. Astfel, acest obiectiv este urmărit prin al treilea considerent din A treisprezecea directivă. Lupta împotriva fraudei este într-adevăr un obiectiv primordial, atât la nivel comunitar, cât și la nivel de state membre(22). Curtea a decis deja, de altfel, că „lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin A șasea directivă”(23).

63. Prin urmare, trebuie să se constate că termenul „activitate economică”, astfel cum susține Comisia, nu poate presupune decât o activitate efectivă. Curtea a indicat de altfel în hotărârea DFDS, citată anterior(24), „cum a subliniat avocatul general la punctele 32-34 în concluzii[(25)], că luarea în considerare a realității economice constituie un criteriu fundamental în aplicarea sistemului comun al TVA-ului”.

64. Cel mai adesea, sediul activității economice coincide cu sediul social. Astfel, în concluziile prezentate în cauza Berkholz, citată anterior, avocatul general Mancini indică faptul că „noțiunea «sediul al activității economice» [...] trebuie înțeleasă în sens tehnic: și anume că aceasta se referă la sediul social, astfel cum acesta este indicat prin actul constitutiv al societății proprietare a întreprinderii prestatoare”(26). Cu toate acestea, verificarea acestei realități poate să se

dovedeasc? necesar? în scopul de a evita construc?iile artificiale de natur? a eluda normele regimului comunitar al TVA?ului.

65. În contextul articolului 9 alineatul (1) din A ?asea directiv?, Curtea a adus preciz?ri utile no?iunii de sediu al activit??ii economice, astfel cum au subliniat mai mul?i dintre intervenien?i. Or, no?iunea „sediul al activit??ii economice”, utilizat? la articolul 1 din A opta directiv? ?i la articolul 1 punctul 1 din A treisprezecea directiv? are acela?i sens ca aceea utilizat? la articolul 9 alineatul (1) din A ?asea directiv?, din A opta directiv? ?i din A treisprezecea directiv? având ca obiect punerea în aplicare a problematicii restituirii TVA?ului prev?zut la articolul 17 din A ?asea directiv?.

66. Hot?rârea Berkholz, citat? anterior, a indicat astfel c? locul în care prestatarul ?i?a stabilit sediul activit??ii sale economice apare ca un punct de leg?tur? prioritar ?i c? aceast? leg?tur? a unei prest?ri de servicii la un sediu comercial, altul decât sediul, nu intr? în discu?ie decât dac? „acest sediu comercial prezint? o consisten?? minim? prin reunirea permanent? a mijloacelor umane ?i tehnice necesare prest?rii unor servicii determinate”(27).

67. Hot?rârea ARO Lease, citat? anterior, a indicat de asemenea c?, pentru ca un sediu comercial s? poat? fi considerat în mod util, prin derogare de la criteriul prioritar al sediului, ca loc al prest?rilor de servicii ale unei persoane impozabile, „este necesar ca acesta s? prezinte un grad suficient de permanen?? ?i o structur? apt?, din punctul de vedere al echipamentului uman ?i tehnic, s? fac? posibil?, în mod independent, prest?rile de servicii respective”(28).

68. Pe de alt? parte, dac? trebuie s? ne referim, cu privire la defini?ia „sediului activit??ii economice” în sensul articolului 1 punctul 1 din A treisprezecea directiv?, la contribu?ia Cur?ii în contextul articolului 9 alineatul (1) din A ?asea directiv?, atunci este de asemenea util s? ne interes?m de contribu?ia sa în contextul Regulamentului nr. 1346/2000 privind procedurile de insolven??, astfel cum ne invit? guvernul german.

69. Articolul 3 alineatul (1) din acest regulament prevede: „competen?a de a deschide procedura de insolven?? revine instan?elor din statul membru pe teritoriul c?ruia se afl? centrul intereselor principale ale unui debitor. În cazul unei societ??i sau persoane juridice, centrul intereselor principale este prezumat a fi, pân? la proba contrarie, locul unde se afl? sediul statutar”. Regulamentul respectiv nu exclude, a?adar, ipoteza potrivit c?reia sediul statutar ?i centrul activit??ii economice difer?.

70. Aceast? dispozi?ie a f?cut obiectul unei prime interpret?ri a Cur?ii. Cu privire la o cauz? în care debitorul este o filial? al c?rei sediu statutar difer? de cel al societ??ii?mam?, Curtea a enun?at c? prezum?ia potrivit c?reia centrul intereselor principale ale acestei filiale este situat în statul membru în care se g?se?te sediul s?u statutar poate fi respins? în cazul unei societ??i care nu exercit? nicio activitate pe teritoriul statului membru în care este situat sediul s?u social. Totu?i, Curtea a precizat c?, atunci când o societate î?i desf??oar? activitatea pe teritoriul statului membru în care este situat sediul s?u social, faptul c? deciziile sale economice sunt sau pot fi controlate de c?tre o societate?mam? stabilit? în alt stat membru nu este suficient pentru a înl?tura prezum?ia prev?zut? în Regulamentul nr. 1346/2000(29).

71. Astfel, no?iunea de sediu al activit??ii economice prive?te în primul rând sediul social. Totu?i, în activit??ile transna?ionale, sediul social poate fi ales în mod artificial, în special pentru ra?iuni fiscale, ?i poate s? nu prezinte suficiente leg?turi reale cu locul desf??ur?rii efective a activit??ii economice. În caz de îndoial?, o apreciere *in concreto* trebuie s? verifice reunirea unui complex de fapte care demonstreaz? realitatea activit??ii economice.

72. Propunem, a?adar, s? se r?spund? la a doua întrebare c? no?iunea „sediul al activit??ii

economice” în sensul articolului 1 punctul 1 din A treisprezecea directiv? prive?te locul în care se efectueaz? în mod real activitatea economic? a întreprinderii, care se identific? prin reunirea unor mijloace umane ?i tehnice suficiente pentru a efectua aceast? activitate în mod independent. Acest loc este, pân? la proba contrar?, cel al sediului social.

73. În subsidiar, poate fi ad?ugat c? a doua întrebare, astfel cum a fost redactat? aceasta de c?tre Finanzgericht Köln, este formulat? în mod abstract ?i nu prive?te nicidecum ipoteza întreprinderii aflate la originea întreb?rilor preliminare. Guvernul german ?i Comisia au vrut totu?i s? se pronun?e cu privire la localizarea unei astfel de întreprinderi. Recurgând la acela?i ra?ionament, acestea ajung totu?i la concluzia contrar?, primul estimând c? sediul social ?i cel al activit??ii economice al întreprinderii în cauz? sunt diferite, în timp ce Comisia consider? c? acestea sunt identice.

74. Ar trebui numai s? se insiste asupra faptului c?, având în vedere prezum?ia irefragabil? de identitate între sediul activit??ii economice ?i sediul social, dac? nu se poate demonstra c? activitatea economic? este efectuat? într?un alt loc, ar trebui s? se concluzioneze în sensul identit??ii lor. Cu alte cuvinte, îndoiala ar trebui s? fie în beneficiul solu?iei identit??ii sediilor.

VI – Concluzie

75. Având în vedere considera?iile de mai sus, propunem Cur?ii s? r?spund? la întreb?rile adresate de c?tre Finanzgericht Köln dup? cum urmeaz?:

„1) Certificatul privind calitatea de persoan? pl?itoare de tax? pe valoarea ad?ugat? redactat pe baza modelului din anexa 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?ugat? persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul ??rii nu constituie o prezum?ie irefragabil? cu privire la stabilirea întreprinderii în statul membru care elibereaz? certificatul.

2) No?iunea «sediul al activit??ii economice» în sensul 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?ugat? persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunit??ii prive?te locul în care se efectueaz? în mod real activitatea economic? a întreprinderii, care se identific? prin reunirea mijloacelor umane ?i tehnice suficiente pentru a efectua aceast? activitate în mod independent. Acest loc este, pân? la proba contrar?, cel al sediului social.”

1 – Limba original?: franceza.

2 – JO L 331, p. 11, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 34.

3 – JO L 326, p. 40, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 81.

4 – JO L 145, p. 1.

5 – Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea ad?ugat? ?i de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea elimin?rii frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 110).

6 – BGB1. 1993 I, p. 565 ?i urm?toarele.

7 – BGB1. 1993 I, p. 600 ?i urm?toarele.

8 – Regulamentul (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92 (JO L 264, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 85).

9 – În observațiile sale, guvernul francez citează Regulamentul (CEE) nr. 218/92 al Consiliului din 27 ianuarie 1992 privind cooperarea administrativă în domeniul impozitelor indirecte (TVA) (JO L 24, p. 1). Acest regulament a fost abrogat între timp prin cel menționat de către Comisie.

10 – Hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz, 168/84, Rec., p. 2251, punctele 17 și 18, hotărârea din 20 februarie 1997, DFDS, C-260/95, Rec., p. I-1005, și hotărârea din 17 iulie 1997, ARO Lease, C-190/95, Rec., p. I-4383, punctul 16.

11 – JO L 160, p. 1, Ediție specială, 19/vol. 1, p. 143.

12 – A se vedea mai sus formularea articolului 4 din Așasea directivă, care definește noțiunea de persoană impozabilă.

13 – Într-un fel, a face shopping cu „statul membru de stabilire”.

14 – A se vedea Papon, M., „La lutte contre la fraude dans le domaine fiscal”, în *La lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 1996, p. 203.

15 – A se vedea pentru un studiu aprofundat al sistemului de schimb de informații în special Terra B., J. M. și Watte, P. J., *European Tax Law*, ediția a patra, Deventer, 2005, p. 708 și următoarele; Gormley, L. W., *EU Taxation Law*, Richmond, 2005, p. 11 și următoarele, precum și Aronowitz, A. A., Laagland D. C. G. și Paulides G., *Value-added Tax Fraud in the European Union*, Kugler publications, Amsterdam-New York, 1996, p. 19 și următoarele.

16 – A se vedea Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, Bruxelles, 2001, p. 186.

17 – A se vedea Menjucq, M., „La notion de siège social: une unité introuvable en droit international et en droit communautaire”, *Droit et actualité*, Études offertes à J. Béguin, Paris, 2005, p. 499. Să indicăm numai că dreptul comunitar cunoaște o definiție a sediului social în cadrul procedurii judiciare. Cu toate acestea, definiția respectivă nu privește dreptul fiscal. Într-adevăr, în cadrul procedurilor judiciare, articolul 60 alineatul (1) din Regulamentul nr. 44/2001 al Consiliului din 22 decembrie 2000 privind competența judiciară, recunoașterea și executarea hotărârilor în materie civilă și comercială (JO 2001, L 12, p. 1, Ediție specială, 19/vol. 3, p. 74) prevede o definiție specifică a domiciliului persoanelor juridice: „În sensul prezentului regulament, o societate sau altă persoană juridică are domiciliul în locul unde aceasta are: (a) sediul statutar sau (b) administrația centrală sau (c) centrul de afaceri”.

18 – În ceea ce privește legislațiile naționale, poate fi subliniat, de exemplu, că, în dreptul fiscal german, potrivit articolului 1 alineatul 1 din Legea cu privire la impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz), există două noțiuni pentru a stabili obligația fiscală a societăților. Una este sediul („Sitz”), determinat între altele în statutul societății [articolul 11 din Codul fiscal (Abgabenordnung)]. Cealaltă este „locul gestiunii economice” („Ort der Geschäftsleitung”), astfel cum este definit la articolul 10 din Codul fiscal; acesta este definit ca loc al gestiunii principale a întreprinderii („Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung”) și anume locul luării deciziilor de o importanță considerabilă (BFH-Urteil 1998, I R 138/97) (BStBl. 1999 II, p. 437). Dreptul fiscal francez reține o formulă foarte pragmatică; într-adevăr „impozitul pe profit este stabilit la locul unității principale a persoanei juridice. Totuși, administrația poate desemna ca loc de impozitare: fie cel în care este asigurată gestiunea efectivă a societății, fie cel al sediului său social” [articolul

218 A alineatul 1 din Codul general al impozitelor (Code général des impôts)]. În Regatul Unit, impozitarea societăților comerciale se întemeiază pe două criterii, și anume înregistrarea societății (Finance Act 1988) și locul principal de gestiune și de control („place of central management and control”) (Case Law).

19 – Cu titlu de exemplu, în dreptul german al societăților, în conformitate cu articolul 5 din Legea cu privire la societățile pe acțiuni (Aktiengesetz) și cu articolul 4 bis din Legea cu privire la societățile cu răspundere limitată (GmbHG), sediul social este definit ca fiind sediul statutar al întreprinderii. Alineatele 2 ale acestor articole indică faptul că statutul societății stabilește de regulă sediul fie la locul conducerii activității, fie la locul administrării societății, fie la unul dintre locurile activității întreprinderii. Dreptul francez al societăților nu definește noțiunea de sediu social și utilizează expresiile „sediul statutar” (Codul comercial, articolul L 210-3, alineatul 2; Codul civil, articolul 1837), „sediul social” (de exemplu, Codul comercial, articolele L 210-3, L 221-14, L 225-23, L 225-103 și Codul civil, articolul 1835), „adresa sediului social” (Decretul nr. 67-236, 23 martie 1967, articolele 59, 123 și 130) sau, de asemenea, „sediul al societății” (Decretul din 23 martie 1967, articolele 3, 206-6, 219, 231 și 295). În Regatul Unit, în dreptul societăților, prin „sediul statutar” se înțelege „registered office”. În conformitate cu articolul 19 alineatul 2 din Legea cu privire la societăți (Companies Act 2006), statutul societății trebuie să stabilească sediul fie în Anglia și în Țara Galilor, fie în Scoția, fie în Irlanda de Nord. Sediul poate fi stabilit în mod liber.

20 – La punctul 82 din hotărârea din 5 noiembrie 2002, Überseering (C-208/00, Rec., p. I-9919), Curtea a declarat în această cauză că refuzul unui stat membru de a recunoaște capacitatea juridică a unei societăți constituite, în conformitate cu dreptul unui alt stat membru în care aceasta își are sediul social, pe motiv, între altele, că societatea și-ar fi transferat sediul efectiv pe teritoriul său în urma achiziționării tuturor părților sociale de către resortisanți ai acestui stat membru care își au reședința în acest stat, cu consecința că societatea nu are capacitate procesuală în statul membru de primire pentru a-și apăra drepturile rezultate dintr-un contract, cu excepția cazului în care se reconstituie potrivit dreptului acestui stat, reprezintă o restricție la libertatea de stabilire incompatibilă, în principiu, cu articolele 43 CE și 48 CE.

21 – Cu titlu de exemplu, noua lege slovenă cu privire la societățile comerciale (Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-1, UL RS 42/2006) prevede la articolul 30 că „sediul social al societății poate fi stabilit fie la locul activității sale, fie la locul în care sunt gestionate principalele activități ale acestei societăți, fie la locul în care este activă administrația societății”.

22 – Astfel, dreptul fiscal al anumitor state membre, chiar atunci când dreptul societăților din aceste state este suficient de liberal pentru a admite constituirea societăților „cutii poștale” („Briefkastengesellschaft” în germană, „Družba poštni nabiralnik” în slovenă), încearcă să prevină ca astfel de societăți să poată fi folosite ca mijloc de a eluda obligația legală de achitare a impozitelor, cum este TVA-ul.

23 – Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 71). A se vedea de asemenea, în domeniul dreptului comunitar al societăților, hotărârea Curții din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 51: „[...] o măsură națională care restrânge libertatea de stabilire poate fi justificată atunci când aceasta vizează în mod specific aranjamentele pur artificiale al căror scop este eludarea legislației statului membru respectiv”.

24 – Punctul 23.

25 – Concluziile prezentate la 16 ianuarie 1997 de către avocatul general La Pergola în această cauză. Potrivit punctului 32, „sistemul TVA trebuie să fie aplicat prin adaptarea, cât se poate de bine, la realitatea economică”.

26 – Punctul 2.

27 – Punctele 17 și 18.

28 – Punctul 16.

29 – Hotărârea din 2 mai 2006, Eurofood IFSC (C-341/04, Rec., p. I-3813).