

Tax Magazine nr. 4 decembrie 2014

- **Procedură fiscală**

Horațiu Sasu

Neprezentarea *fortuită* a documentelor nu este evaziune fiscală

Gabriela Dănilă

Sinteză a jurisprudenței CEDO în litigiile cu elemente de drept fiscal (II)

- **Impozite indirecte**

Ioana Rațiu

Sinteza regulilor privind determinarea bazei de impunere a TVA în cazul reducerilor, voucherelor și discounturilor comerciale, în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene

- **Politică fiscală**

Alin Chitu

Trasabilitatea produselor, instrument de creștere a colectării taxelor și impozitelor la bugetul de stat?

Corneliu-Teofil Teaha

Climatul fiscal din România s-a îmbunătățit în ultimul an, gradul de colectare a impozitelor la buget rămâne nesatisfăcător

- **Impozite directe**

Raluca Vasile

Impactul fiscal al introducerii scutirii de impozit a profitului reinvestit

- **Impozite pe proprietate**

Cristian Rapcencu

Tratamentul contabil și fiscal aferent reevaluării terenurilor

- **Jurisprudență fiscală națională**

Viorel Terzea

Livrare de construcții sau terenuri. Operațiuni scutite de TVA. Condiții (I) – cu notă explicativă

Viorel Terzea

Livrare de construcții sau terenuri. Operațiuni scutite de TVA. Condiții (II) – cu notă explicativă

- **Jurisprudență fiscală a instanțelor europene**

Tudor Vidrean-Căpușan

Analiza jurisprudenței recente a Curții de Justiție a Uniunii Europene în materie de fiscalitate (I)

Cauza Idexx Laboratories Italia Srl împotriva Agenzia delle Entrate

Teaha Management: curs de fiscalitate pentru expați



TEAHA MANAGEMENT CONSULTING



în parteneriat cu



RENTROP & STRATON
Fiscalitate

prezintă

CURS DE FISCALITATE PENTRU EXPATI

Speaker:



Janina Popescu,
formator
acreditat
ANC, Payroll
Manager
la Teaha
Management
Consulting.

Data: 27 noiembrie 2014

Ora: 18.30

Locația: Teaha Management Consulting,
Green Gate Offices, Bvd-ul Tudor
Vladimirescu nr.22, sector 5, București

Participanții vor afla:

- ▶ Drepturile și obligațiile în calitate de nerezident în relația cu Oficiul de Imigrari
- ▶ Cum, unde și de ce trebuie să se înregistreze pentru plata obligațiilor fiscale în România.
- ▶ Cum să procedeze în cazul în care au primit somație de plată
- ▶ Cum pot obține asistență specializată pentru relația cu autoritățile din România

Site: www.learnandgo.ro

Înscrieri;
Cristiana Radu,
Marketing Manager,
Teaha Management Consulting
E-mail: cristiana.radu@teaha.ro
Telefon: +40761.581.189



Teaha Management organizeaza in parteneriat cu 4 Career si Rentrop si Straton un [curs de fiscalitate pentru expati](#).

Cursul este destinat expatilor din Romania din diferite categorii:

- Angajat;
- Antreprenor;
- Investitor strain;
- Consultant/ freelancer;
- Esti interesat să deschizi o afacere in Romania;

Subiecte:

- Cum, unde si de ce trebuie sa te inregistrezi pentru plata obligatiilor fiscale in Romania;
- Cum sa procedezi in cazul in care ai primit somatie de plata;
- Cum poti obtine asistenta specializata pentru relatia cu autoritatile din Romania;

Investitie: 100 ron + TVA / participant

Inscrieri: <http://www.teaha.ro/ro/curs-de-fiscalitate/>

Inscrie-te direct la:

Cristiana Radu, Marketing Manager, Teaha Management Consulting

E-mail: cristiana.radu@teaha.ro

Telefon: +40761.581.189

Proiect de lege pentru modificarea și completarea Legii nr. 297/2004 privind piața de capital

Ministerul Finanțelor Publice a postat pe site, la rubrica
Transparență decizională, [proiectul de lege pentru modificarea
și completarea Legii nr. 297/2004 privind piața de capital](#).

Sursa: www.mfinante.ro

Proiect de lege privind

administratorii de fonduri de investiții alternative

Ministerul Finanțelor Publice a postat pe site, la rubrica Transparență decizională, [proiectul de lege privind administratorii de fonduri de investiții alternative](#).

Proiectul de act normativ transpune în legislația națională directiva care are scopul să realizeze la nivelul Uniunii Europene un cadru juridic armonizat pentru autorizarea și supravegherea administratorilor de fonduri de investiții alternative (AFIA).

Directiva europeană reglementează activitatea tuturor administratorilor de fonduri de investiții alternative, altele decât organismele de plasament colectiv în valori mobiliare (OPCVM), care distribuie titluri de participare în special către investitorii profesionali, stabilind cerințe de autorizare, cerințe de capital, cerințe operaționale privind managementul riscului și al lichidității, cerințe organizatorice, inclusiv privind evaluarea activelor din portofoliul FIA, cerințe privind depozitarea, cerințe privind posibilitatea delegării funcțiilor AFIA, cerințe privind transparența.

Sursa: www.mfinante.ro

**Sistemul comun al TVA.
Directiva 2006/112/CE.**

Noțiunea «sediu comercial fix» al beneficiarului unei prestări de servicii. Locul în care se consideră că prestările de servicii sunt furnizate persoanelor impozabile. Operațiune intracomunitară

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

16 octombrie 2014(*)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 44 – Noțiunea «sediu comercial fix» al beneficiarului unei prestări de servicii – Locul în care se consideră că prestările de servicii sunt furnizate persoanelor impozabile – Operațiune intracomunitară”

În cauza C-605/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 25 octombrie 2012, primită de Curte la 24 decembrie 2012, în procedura

Welmory sp. z o.o.

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, domnul A. Ó Caoimh, doamna C. Toader, domni E. Jarašiūnas și C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 6 martie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Welmory sp. z o.o., de M. Gorazda, adwokat;
- pentru Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, de T. Tratkiewicz și de J. Kaute, în calitate de agenți;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de A. Kramarczyk, în calitate de agenți;
- pentru guvernul cipriot, de K. Kleanthous și de E. Symeonidou, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de L. Christie, în calitate de agent, asistat de O. Thomas, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de K. Herrmann, de L. Lozano Palacios și de R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 15 mai 2014,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 44 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea

adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO L 44, p. 11, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Welmory sp. z o.o., cu sediul în Polonia (denumită în continuare „societatea poloneză”), pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (directorul administrației fiscale din Gdańsk, denumit în continuare „Dyrektor”), pe de altă parte, cu privire la locul de aplicare a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) unor servicii prestate de această societate unei societăți care are sediul activității economice în alt stat membru.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Conform articolelor 411 și 413 din Directiva TVA, aceasta a abrogat și a înlocuit, începând cu 1 ianuarie 2007, legislația Uniunii Europene în materie de TVA, mai precis A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”). Articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă, intitulat „Prestarea de servicii”, avea următorul cuprins:

„Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.” [traducere neoficială]

4 Până la 31 decembrie 2009, articolul 43 din Directiva 2006/112, care figura în capitolul 3 din aceasta, intitulat

„Locul prestării de servicii”, prevedea:

„Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde dispune de un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

5 Directiva 2008/8 a înlocuit, de la 1 ianuarie 2010, articolele 43-59 care figurau în acest capitol din Directiva 2006/112.

6 Articolul 44 din Directiva TVA prevede:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

7 Considerentul (4) al Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112 (JO L 77, p. 1, denumit în continuare „regulamentul de punere în aplicare”), aplicabil începând cu 1 iulie 2011, prevede:

„Prezentul regulament urmărește să asigure aplicarea uniformă a actualului sistem TVA, prin adoptarea unor norme de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE, în special în ceea ce privește persoanele impozabile, livrarea de bunuri și prestarea de servicii și locul operațiunilor impozabile. [...]”

8 Considerentul (14) al regulamentului de punere în aplicare prevede:

„Pentru a garanta aplicarea uniformă a regulilor privind stabilirea locului operațiunilor impozabile, ar trebui să fie clarificate noțiuni precum sediul activității economice, sediul fix, domiciliul stabil sau reședința obișnuită. Atunci când se ține seama de jurisprudența Curții de Justiție [a Uniunii Europene], utilizarea unor criterii cât mai clare și obiective ar trebui să faciliteze aplicarea în practică a acestor noțiuni.”

9 Articolul 11 alineatul (1) din regulamentului de punere în aplicare are următorul cuprins:

„În aplicarea articolului 44 din Directiva [TVA], un «sediul fix» înseamnă orice sediu, altul decât sediul activității economice [...], care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv.”

Dreptul polonez

10 Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Ustawa o podatku od towarów i usług) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția 535), în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2010 până la 30 iunie 2011 (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), este aplicabilă în cauza principală.

11 Articolul 19 alineatele 1 și 4 din Legea privind TVA-ul prevede:

„1. Obligația fiscală ia naștere la momentul livrării mărfii sau al prestării serviciilor, sub rezerva alineatelor 2-21 ale prezentului articol, a articolului 14 alineatul 6, a articolului 20, precum și a articolului 21 alineatul 1.

[...]

4. În cazul în care livrarea unei mărfi sau prestarea unor servicii trebuie confirmată printr-o factură, obligația fiscală ia naștere la momentul emiterii facturii, însă cel târziu la șapte zile de la data livrării mărfii sau a prestării serviciilor.”

12 Potrivit articolului 28b alineatele 1 și 2 din această lege:

„1. Locul prestării serviciilor este considerat locul în care are sediul sau domiciliul persoana impozabilă care beneficiază de aceste servicii, sub rezerva alineatelor 2-4, a articolului 28e, a articolului 28f alineatul 1, a articolului 28g alineatul 1 și a articolelor 28i, 28 j și 28n.

2. În cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul sau domiciliul său, locul de prestare a acestor servicii este locul unde se află respectivul sediu comercial fix.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 Welmory LTD, cu sediul în Nicosia (Cipru, denumită în continuare „societatea cipriotă”), organizează vânzări la licitație pe o platformă de vânzare online. În acest scop, societatea menționată vinde pachete de „bids” (oferte), cu alte cuvinte titluri care dau dreptul de a face o ofertă pentru a cumpăra un bun scos la licitație prin propunerea unui preț mai mare decât ultimul preț propus.

14 Din dosarul prezentat Curții reiese că societatea cipriotă a încheiat, la 2 aprilie 2009, un contract de colaborare cu societatea poloneză, în temeiul căruia cea dintâi și-a asumat obligația de a furniza celei de a doua un serviciu de punere la dispoziție a unui site internet de vânzări la licitație cu numele de domeniu www.za10groszy.pl,

care cuprinde și furnizarea de servicii asociate legate, pe de o parte, de închirierea serverelor indispensabile funcționării site-ului și, pe de altă parte, de prezentarea produselor scoase la licitație. Societatea poloneză își asuma, la rândul său, în principal, obligația de a vinde bunuri pe acest site.

15 Procesul de vânzare este următorul. Mai întâi, clientul cumpără un număr de „bids” de la societatea cipriotă pe site-ul de vânzare online. Ulterior, aceste „bids” dau dreptul clientului să ia parte la vânzarea bunurilor scoase la licitație de societatea poloneză pe același site și să facă o ofertă pentru a achiziționa unul dintre aceste bunuri. Spre deosebire de sistemul de licitații clasic, pentru a supralicita, clientul nu trebuie să își asume pur și simplu obligația de a plăti o sumă mai mare decât ultima propusă, ci trebuie, în acest scop, „să achite” „bids”-uri. În sfârșit, bunul este adjudecat de clientul care a propus, prin intermediul „bids”-urilor sale, prețul cel mai mare pentru a-l achiziționa.

16 Din dosarul prezentat Curții reiese de asemenea că sursa de venit a societății poloneze provine, pe de o parte, din prețul de vânzare obținut în cadrul vânzărilor la licitații online și, pe de altă parte, dintr-o remunerație percepută de la societatea cipriotă, care corespunde unei părți din produsul vânzării „bids”-urilor de care se servesc clienții în Polonia pentru a face o ofertă de vânzare la licitație.

17 La 19 aprilie 2010, societatea cipriotă a achiziționat 100 % din capitalul social al societății poloneze.

18 Pentru perioada cuprinsă între ianuarie și aprilie 2010, anterioară acestei achiziții, societatea poloneză a emis patru facturi aferente unor prestări de servicii furnizate societății cipriote (publicitate, servicii, furnizarea de informații și prelucrarea datelor).

19 Întrucât a considerat că aceste prestări de servicii fuseseră furnizate la sediul social al societății cipriote și că, în consecință, trebuiau să fie supuse la plata TVA-ului în Cipru, societatea poloneză, indicând totodată că taxa respectivă trebuia plătită de beneficiarul acestor servicii, nu a facturat TVA-ul.

20 Dyrektor a considerat însă că era vorba despre prestări de servicii furnizate unui sediu comercial fix al societății cipriote pe teritoriul polonez și că, în consecință, se impunea taxarea acestora în Polonia la valoarea normală de 22 %, conform articolului 28b alineatul 2 din Legea privind TVA-ul.

21 Împotriva deciziei adoptate de Dyrektor, societatea poloneză a formulat o acțiune în anulare la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Tribunalul Administrativ din Voievodatul Gdańsk), arătând că un operator independent care desfășoară o activitate autonomă, având calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA, nu poate constitui un sediu comercial fix al altei persoane impozabile.

22 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku a respins acțiunea, având în vedere în special specificitatea serviciilor prestate de societatea cipriotă pe teritoriul polonez. Acesta a considerat că societatea menționată nu avea nevoie, pentru a se considera că dispune de un sediu comercial fix pe teritoriul polonez, să dețină pe acest teritoriu resurse materiale și umane permanente, în sensul clasic al termenului, nici să utilizeze în mod direct clădiri situate pe teritoriul respectiv, nici să aibă angajat personal pe acel teritoriu.

23 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku a apreciat că activitățile celor două societăți formau un tot indisociabil din punct de vedere economic, întrucât obiectivul care stă la baza tuturor activităților acestora era atins în Polonia numai datorită cooperării dintre ele.

24 În susținerea deciziei sale, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku a considerat că societatea cipriotă utiliza pe teritoriul polonez resursele tehnice și umane ale societății poloneze, în așa fel încât aceasta din urmă trebuia tratată drept sediu comercial fix al societății cipriote în Polonia. În consecință, instanța menționată a apreciat că prestările de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote fuseseră furnizate sediului comercial al acesteia din urmă din Polonia și erau, prin urmare, supuse la plata TVA-ului pe teritoriul statului membru respectiv.

25 Împotriva hotărârii pronunțate de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, societatea poloneză a declarat recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă).

26 Având în vedere specificitatea cauzei cu care este sesizată, instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește aspectul dacă articolul 44 din Directiva TVA poate fi interpretat în sensul că locul de impozitare a prestărilor de servicii se află în Polonia în cazul în care serviciile sunt prestate de o societate poloneză în favoarea altei societăți care are sediul în Cipru, atunci când cele două societăți sunt independente una de alta în termeni de capital și în condițiile în care societatea cipriotă își desfășoară activitatea economică prin utilizarea infrastructurii societății poloneze.

27 Instanța de trimitere arată că jurisprudența Curții în materia noțiunii de sediu comercial fix privește ipoteze juridice și factuale diferite de situația în discuție în cauza cu care este sesizată.

28 Aceasta din urmă ar privi o situație în care, la data faptelor, cele două societăți erau independente una de alta. În plus, jurisprudența Curții ar viza o situație în care locul sediului comercial fix este definit în raport cu prestatorul de servicii și, mai mult, ar privi situația în care sediul

comercial fix este definit în raport cu prestațiile de servicii furnizate unui terț, și anume consumatorul final.

29 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În scopul impozitării serviciilor prestate de societatea [poloneză], cu sediul în Polonia, societății [cipriote], cu sediul într-un alt stat membru al Uniunii Europene, în cazul în care societatea [cipriotă] utilizează infrastructura societății [poloneze] în cadrul desfășurării activității sale economice, «sediul comercial fix» în sensul articolului 44 din Directiva [TVA] este locul în care se află sediul societății [poloneze]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Observații introductive

30 Mai multe părți la procedură au arătat că problema care se ridică în litigiul principal nu este aceea de a ști dacă prestațiile de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote sunt prestații de servicii furnizate sediului comercial fix al acesteia din urmă din Polonia, ci în ce țară, în Polonia sau în Cipru, „bids”-urile vândute de societatea cipriotă clienților din Polonia trebuie supuse TVA-ului.

31 Guvernul polonez afirmă, pe de altă parte, că este posibil ca baza de impozitare a bunurilor vândute la licitații de societatea poloneză pe site-ul de vânzare online al societății cipriote să nu fi fost evaluată corect. Guvernul menționat se întreabă dacă, în conformitate cu articolul 73 din Directiva TVA, baza de impozitare pe care societatea poloneză avea obligația de a o declara nu trebuia să fie compusă, pe de o parte, din prețul bunurilor vândute la licitații și, pe de altă parte, din remunerația obținută de societatea cipriotă, care corespunde unei părți din produsul

vânzării „bids”-urilor de care se servesc clienții în Polonia în cadrul licitațiilor.

32 Trebuie precizat însă că obiectul întrebării preliminare privește în esență locul de impozitare a prestărilor de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote și, prin urmare, interpretarea articolului 44 din Directiva TVA, iar nu locul de impozitare a „bids”-urilor și nici stabilirea bazei de impozitare a bunurilor vândute la licitații de societatea poloneză.

33 Conform unei jurisprudențe constante a Curții, în cadrul cooperării dintre aceasta din urmă și instanțele naționale, astfel cum este prevăzută la articolul 267 TFUE, numai instanța națională, sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei pendinte în fața sa, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții. Competența de a stabili întrebările ce urmează a fi adresate Curții este acordată, așadar, numai instanței naționale, iar părțile nu pot schimba conținutul acestei competențe (a se vedea în special Hotărârea Danske Svineproducenter, C-316/10, EU:C:2011:863, punctul 32 și jurisprudența citată).

34 Pe de altă parte, modificarea conținutului întrebărilor preliminare sau răspunsul la întrebări suplimentare menționate de părți ar fi incompatibil cu obligația Curții de a asigura guvernelor naționale și părților interesate posibilitatea de a prezenta observații conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, având în vedere că, în temeiul acestei dispoziții, numai deciziile de trimitere sunt notificate părților interesate (a se vedea în acest sens Hotărârea Danske Svineproducenter, EU:C:2011:863, punctul 33 și jurisprudența

citată).

35 În consecință, în prezenta cauză trebuie să se răspundă numai la întrebarea adresată de instanța de trimitere, care privește stabilirea locului de impozitare a prestațiilor de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote.

Răspunsul Curții

36 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească în ce condiții o primă persoană impozabilă în scopuri de TVA care și-a stabilit sediul activității economice într-un stat membru, care beneficiază de servicii prestate de o a doua persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, trebuie considerată că dispune, în acest alt stat membru, de un „sediul comercial fix” în sensul articolului 44 din Directiva TVA, în vederea stabilirii locului de impozitare a acestor servicii.

37 Directiva TVA, la fel ca și A șasea directivă, pe care a înlocuit-o, cuprinde un titlu V, consacrat locului operațiunilor taxabile. Capitolul 3, care figurează în acest titlu, privește locul prestațiilor de servicii, iar secțiunile 2 și 3 din acesta prevăd normele generale pentru determinarea locului taxării acestor prestații și, respectiv, dispoziții speciale privind prestații de servicii specifice.

38 Ca și articolul 9 din A șasea directivă, articolele 44-59b din Directiva TVA conțin norme prin care se stabilește locul de impozitare. Astfel, dacă articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă stabilește norme generale cu privire la acest aspect, astfel de norme sunt prevăzute și la articolele 44 și 45 din Directiva TVA. De asemenea, articolele 46-59b din această din urmă directivă prevăd, ca și articolul 9 alineatele (2) și (3) din A șasea directivă, o serie de legături specifice.

39 Cu toate acestea, cauza principală privește

interpretarea articolului 44 din Directiva TVA, potrivit căruia locul prestărilor de servicii către persoanele impozabile nu este stabilit în funcție de persoana impozabilă-prestatoare de servicii, ci în funcție de persoana impozabilă-beneficiară a acestora.

40 Se ridică, în consecință, întrebarea dacă jurisprudența Curții privind interpretarea articolului 9 alineatul (1) din A șasea directivă este în continuare pertinentă, ținând seama de modificările aduse în materie de articolul 44 din Directiva TVA.

41 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul ei și de obiectivul urmărit de reglementarea din care face parte această dispoziție (Hotărârea ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, punctul 26 și jurisprudența citată).

42 Conform unei jurisprudențe consacrate a Curții, obiectivul dispozițiilor prin care se stabilește locul de impozitare este de a evita, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpozitarea veniturilor (a se vedea în acest sens Hotărârea ADV Allround, EU:C:2012:35, punctul 27 și jurisprudența citată).

43 Trebuie observat că modul de redactare a articolului 44 din Directiva TVA este similar celui al articolului 9 alineatul (1) din A șasea directivă. În plus, atât articolul 44 din Directiva TVA, cât și articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă sunt dispoziții care stabilesc locul de impozitare a prestărilor de servicii și urmăresc același obiectiv, astfel încât jurisprudența Curții privind interpretarea articolului 9 alineatul (1) din A șasea directivă poate fi, în principiu, transpusă *mutatis mutandis* în vederea interpretării articolului 44 din Directiva TVA.

44 Această considerație este confirmată de regulamentul de punere în aplicare, care are ca obiectiv, potrivit considerentului (4) al acestuia, să garanteze o aplicare mai uniformă a sistemului TVA-ului, prin adoptarea unor dispoziții de punere în executare a Directivei TVA, în ceea ce privește printre altele persoanele impozabile, livrările de bunuri și prestările de servicii, precum și locul operațiunilor impozabile.

45 Din cuprinsul considerentului (14) al acestui regulament reiese că voința legiuitorului Uniunii a fost de a preciza anumite concepte necesare pentru a stabili criterii referitoare la locul operațiunilor impozabile, luând totodată în considerare jurisprudența Curții în materie.

46 În această măsură, deși regulamentul menționat nu era încă în vigoare la data faptelor din cauza principală, acesta trebuie totuși să fie avut în vedere.

47 Rezultă că, pentru a răspunde la întrebarea adresată de instanța de trimitere, jurisprudența Curții referitoare la articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă, precum și regulamentul de punere în aplicare se dovedesc pertinente.

48 Problema care se ridică în cauza principală este aceea de a defini locul prestărilor de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote și, mai precis, de a defini criteriile menite să stabilească dacă aceasta din urmă dispune de un sediu comercial fix în Polonia.

49 Potrivit articolului 44 din Directiva TVA, locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu

comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

50 În acest context, trebuie amintit, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 42 din prezenta hotărâre, că o dispoziție precum articolul 44 din Directiva TVA este o normă care stabilește locul de impozitare a prestărilor de servicii, desemnând locul de legătură fiscală, și, prin urmare, delimitează competențele statelor membre.

51 În acest scop, dispoziția menționată urmărește să stabilească o repartizare rațională a domeniilor de aplicare ale legislațiilor naționale în materie de TVA, prin stabilirea uniformă a locului de impozitare a prestărilor de servicii.

52 În consecință, trebuie, în primul rând, să se stabilească punctul de legătură prioritar pentru a stabili locul prestărilor de servicii și, în al doilea rând, să se precizeze criteriile care trebuie îndeplinite pentru a considera că o persoană impozabilă-beneficiară a unor servicii, precum cea în discuție în litigiul principal, care are sediul într-un stat membru, dispune de un sediu comercial fix în alt stat membru decât cel în care se află sediul social.

Punctul de legătură prioritar

53 Din jurisprudența constantă a Curții referitoare la articolul 9 din A șasea directivă reiese că punctul de legătură cel mai util pentru a stabili locul prestărilor de servicii, din punct de vedere fiscal și, prin urmare, prioritar, este cel în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității sale economice. Luarea în considerare a unui alt sediu intră în discuție numai în cazul în care acest sediu nu conduce la o soluție rațională sau creează un conflict cu un alt stat membru (a se vedea în special

Hotărârea Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punctul 17, Hotărârea Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, punctul 16, precum și Hotărârea ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, punctul 15).

54 Această interpretare este valabilă și în ceea ce privește articolul 44 din Directiva TVA.

55 Astfel, la fel cum se întâmpla și sub imperiul celei de A șasea directive, sediul activității economice ca punct de legătură prioritar constituie un criteriu obiectiv, simplu și practic ce oferă o mare securitate juridică, fiind mai ușor de verificat decât existența, de exemplu, a unui sediu comercial fix. În plus, prezumția că prestările de servicii sunt furnizate la locul în care persoana impozabilă-beneficiară și-a stabilit sediul activității sale economice permite, atât autorităților competente din statele membre, cât și prestatorilor de servicii, să evite efectuarea unor cercetări complicate în scopul de a stabili punctul de legătură fiscală.

56 În plus, sediul activității economice este menționat în prima teză a articolului 44 din Directiva TVA, în timp ce sediul comercial fix nu este menționat decât în teza următoare. Aceasta din urmă, care începe cu adverbul „cu toate acestea”, nu poate fi înțeleasă altfel decât în sensul că prevede o derogare de la regula generală prevăzută în teza anterioară.

Noțiunea de sediu comercial fix

57 Trebuie amintit, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 39 din prezenta hotărâre, că, în cadrul articolului 44 din Directiva TVA, locul prestărilor de servicii nu este stabilit în funcție de persoana impozabilă-prestatoare de servicii, ci în funcție de persoana impozabilă-beneficiară a acestora. Prin urmare, noțiunea de sediu comercial fix trebuie stabilită în funcție de persoana impozabilă-beneficiară.

58 Din jurisprudența Curții în materie (a se vedea în

special Hotărârea Planzer Luxemburg, C-73/06, EU:C:2007:397, punctul 54 și jurisprudența citată), din care modul de redactare a articolului 11 din regulamentul de punere în aplicare se inspiră în mod direct, se poate deduce că un sediu comercial fix trebuie să se caracterizeze printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv.

59 Astfel, pentru a fi considerată, în împrejurări precum cele din cauza principală, că dispune de un sediu comercial fix în sensul articolului 44 din Directiva TVA, societatea cipriotă trebuie să dispună în Polonia cel puțin de o structură caracterizată printr-un grad suficient de permanență, aptă, ca resurse umane și tehnice, să îi permită să primească în Polonia prestările de servicii care îi sunt furnizate de societatea poloneză și să le utilizeze în activitatea sa economică, și anume administrarea sistemului de licitații electronice în discuție, precum și emiterea și vânzarea „bids”-urilor.

60 Faptul că o activitate economică precum cea desfășurată de societatea cipriotă în cauză în litigiul principal, care constă în administrarea unui sistem de licitații electronice, care cuprinde, pe de o parte, punerea la dispoziția societății poloneze a unui site internet de vânzare la licitație și, pe de altă parte, emiterea și vânzarea de „bids”-uri clienților din Polonia, poate fi desfășurată fără a fi necesară o structură umană și materială efectivă pe teritoriul polonez nu este determinant. În pofida naturii sale speciale, o astfel de activitate economică necesită cel puțin o structură adecvată, în special ca resurse umane și tehnice, precum un echipament informatic, servere și programe adaptate.

61 În observațiile sale scrise și în ședință, societatea poloneză a arătat că infrastructura pe care o pune la

dispoziția societății cipriote nu îi permite acestuia din urmă să primească și să utilizeze, în activitatea sa economică, serviciile care îi sunt furnizate de respectiva societate poloneză. Potrivit acestuia din urmă, resursele umane și tehnice necesare activității economice desfășurate de societatea cipriotă, cum sunt serverele informatice, programele, service-ul informatic, precum și sistemul pentru încheierea de contracte cu consumatorii și pentru a încasa venituri de la aceștia, sunt situate în afara teritoriului polonez. Circumstanțele de fapt menționate nu ar fi fost verificate în cadrul procedurii principale.

62 Or, este de competența exclusivă a instanței naționale să verifice astfel de elemente pentru a aprecia dacă societatea cipriotă dispune în Polonia de resursele umane și tehnice necesare care îi permit să primească prestări de servicii furnizate de societatea poloneză și să le utilizeze pentru administrarea și mentenanța site-ului internet de vânzare la licitație, precum și pentru emiterea și comercializarea „bids”-urilor.

63 Dacă elementele de fapt invocate de societatea poloneză se dovedesc exacte, instanța de trimitere ar fi, în acest caz, determinată să concluzioneze că societatea cipriotă nu dispune în Polonia de un sediu comercial fix, întrucât nu are infrastructura necesară care îi permit să primească prestări de servicii furnizate de societatea poloneză și să le utilizeze în activitatea sa economică.

64 Împrejurarea că activitățile economice ale celor două societăți, între care există un contract de colaborare, formează un tot economic și că de rezultatele lor beneficiază în esență consumatori din Polonia nu este pertinentă pentru a stabili dacă societatea cipriotă are un sediu comercial fix în Polonia. Astfel cum au subliniat în mod întemeiat societatea poloneză, guvernul cipriot, precum și Comisia Europeană, trebuie să se facă o distincție între prestările de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote și cele

pe care aceasta din urmă le furnizează consumatorilor în Polonia. Este vorba despre prestări de servicii distincte care sunt supuse unor regimuri de TVA diferite.

65 Având în vedere toate considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că trebuie să se considere că o primă persoană impozabilă care și-a stabilit sediul activității economice într-un stat membru și care beneficiază de servicii prestate de o a doua persoană impozabilă stabilită în alt stat membru dispune, în acest alt stat membru, de un „sediul comercial fix” în sensul articolului 44 din Directiva TVA, în vederea stabilirii locului de impozitare a acestor servicii, dacă acest sediu comercial se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată în termeni de resurse umane și tehnice care îi permit să primească prestări de servicii și să le utilizeze în scopul activității sale economice, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Trebuie să se considere că o primă persoană impozabilă care și-a stabilit sediul activității economice într-un stat membru și care beneficiază de servicii prestate de o a doua persoană impozabilă stabilită în alt stat membru dispune, în acest alt stat membru, de un „sediul comercial fix”, în sensul articolului 44 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva

2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008, în vederea stabilirii locului de impozitare a acestor servicii, dacă acest sediu comercial se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească prestări de servicii și să le utilizeze în scopul activității sale economice, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Dependența de creșterea economiei germane reprezintă o vulnerabilitate a Zonei Euro

Creșterea economică din Zona Euro rămâne foarte slabă și este puțin probabil ca Germania să intervină pentru a impulsiona economia, explică experții PwC în ultimul raport lunar Global Economy Watch.

În urma crizei financiare, Zona Euro s-a bazat pe Germania pentru accelerarea ratei de creștere, însă, în absența revigorării economiilor Franței și Italiei – precum și a economiilor periferice din Zona Euro – dependența excesivă de evoluția economiei germane devine problematică.

Aceasta deoarece:

- în pofida ratelor de creștere destul de ridicate din ultimii ani din Germania, Zona Euro nu a reușit să

treacă începând din 2011 peste pragul de creștere economică anuală de 1%, ceea ce face ca nivelul PIB să rămână sub nivelul atins înainte de criza financiară (vezi Graficul 1, mai jos); și

- Germania a încetinit la rândul său în ultima perioadă și se confruntă cu provocări pe termen lung din punct de vedere demografic și economic, care, începând cu anul 2020, ar putea să îi reducă rata de creștere potențială.

Grafic 1: Volumul PIB din Zona Euro este mai redus în prezent decât la începutul anului 2012 și încă nu a atins nivelul de dinainte de criză



Sursa: Datastream

Potrivit estimărilor PwC, Zona Euro nu va ajunge la nivelul PIB real de dinainte de criză decât în 2016. Germania și Franța au depășit deja PIB-ul anterior crizei, însă în cazul Italiei, la ritmul actual de creștere acest lucru nu se va întâmpla până în 2023.

Experții PwC au redus proiecția de creștere a PIB-ului Germaniei de la 1,5% la 1,2% pentru 2014 și de la 1,6% la 1,2% pentru 2015 (vezi Tabelul 1).

„Există semnale clare că șocurile externe – în special situația din Ucraina – au afectat perspectivele de creștere ale Germaniei pe termen scurt”, apreciază Richard Boxshall, economistul șef al PwC.

Tabelul 1: Principalele proiecții de creștere reală a PIB (%)

	2014	2015
Zona Euro	0.7	1.1
Germania	1.2	1.2

Franța	0.4	0.9
Italia	-0.3	0.6

Indicatorul de Percepție Economică al Centrului pentru Cercetare Economică Europeană (ZEW), de exemplu, este pe pantă descendentă începând cu luna iulie a acestui an, iar în luna octombrie a înregistrat o valoare negativă pentru prima dată după noiembrie 2012. Se așteaptă ca aceasta să aibă repercusiuni asupra creșterii PIB din al treilea trimestru, care va fi anunțată pe 14 noiembrie.

Economiștii PwC sunt de părere că, pe termen lung, Germania trebuie să treacă peste trei mari provocări pentru a menține o creștere economică robustă:

- Situația demografică nefavorabilă: populația activă din Germania va scădea cu 8 milioane de persoane între 2010 și 2030;
- Raportul scăzut între investiții și PIB, rata investițiilor publice fiind sub cea a altor mari economii europene; și
- Productivitatea muncii scăzută în sectorul serviciilor în comparație cu cea din Franța și Marea Britanie – aceasta este însă compensată prin excelența recunoscută la nivel internațional în producția industrială.

Între timp, celelalte economii majore din Zona Euro nu sunt pregătite să joace un rol semnificativ în găsirea unui stimulent pentru creșterea economică. Italia a intrat pentru a treia oară în recesiune din 2008 (deși există așteptări de creștere modestă în 2015); Franța a stagnat în primele două trimestre ale 2014 și, în lipsa unor reforme semnificative pe piața muncii și a producției, perspectivele sale de creștere rămân modeste.

Despre raport:

Pentru mai multe informații, puteți accesa ediția din luna noiembrie a raportului PwC *Global Economy Watch* la adresa de

internet www.pwc.com/gew.

Despre PwC

Firmele din rețeaua PwC ajută organizațiile și indivizii să creeze valoarea adăugată de care au nevoie. Suntem o rețea de firme prezentă în 157 de țări cu mai mult de 195.000 de specialiști dedicați oferirii de servicii de calitate de audit, consultanță fiscală și consultanță pentru afaceri. Spuneți-ne care sunt lucrurile importante pentru dumneavoastră și descoperiți mai multe informații despre noi vizitând site-ul www.pwc.ro.

Înalta Curte confirmă prima soluție de anulare a obligațiilor fiscale reprezentând ecotaxa

Prin decizia civilă nr. 4008 din 28 octombrie 2014, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția Contencios Administrativ și Fiscal, a confirmat o soluție anterioară (sentința civilă nr. 603 din 13 decembrie 2013 a Curții de Apel Cluj) de anulare a obligațiilor de plată ale societății Goldplast față de Fondul pentru Mediu, în ceea ce privește ecotaxa reglementată de art. 9 alin. (1) lit. q) din O.U.G. nr. 196/2005. Litigiul a fost decis pe fond, ambele instanțe apreciind că este considerat *ambalaj biodegradabil* acel ambalaj care permite, atunci când devine deșeu de ambalaj, o descompunere fizică, chimică, termică sau biologică, astfel încât cea mai mare parte a materialului să se transforme în bioxid de carbon, biomasă și apă [definiție conformă cu cea

din art. 3 lit. d) din Anexa II a Directivei 94/62/CE]. Pe cale de consecință, în special prin raportare la concluziile unei expertize de specialitate administrate în cauză, a fost reținut faptul că societatea Goldplast a produs în anul 2009, folosind o tehnologie inovativă nepoluantă (tehnologia zisă oxo-biodegradabilă, presupunând degradarea directă, la groapă de gunoi, sub acțiunea oxigenului), sacoșe de plastic biodegradabile. Soluția juridică a fost adoptată în contextul în care Administrația Fondului pentru Mediu a restrâns, printr-un act pe care l-a aplicat retroactiv, probarea caracterului biodegradabil doar prin raportare la un standard național propriu unei tehnologii denumite hidro-degradabile (recuperarea sacoșelor din plastic prin intermediul unei instalații de compostare).

Articolul a fost publicat în Newsletter-ul [Costaş, Negru & Asociații](#).

Proces fiscal vs. Proces penal. CEDO, Lungu și alții c. România

Autor: Cosmin Costăș, avocat, partener Costăș, Negru & Asociații

O hotărâre definitivă dintr-un proces fiscal nu împiedică desfășurarea unui proces penal, al cărui rezultat poate fi radical diferit. Un mit al Parchetului și instanțelor penale, demontat recent de CEDO în afacerea *Lungu și alții c. România*.

În esență, domnul Lungu era asociatul unic și administratorul a două societăți comerciale (Supermag Imperial și Supermag

Diversitas), cu sediul la Gura Humorului, având drept obiect de activitate recondiționarea și revânzarea pneurilor uzate. În perioada decembrie 2000 – iulie 2001, societatea Supermag Imperial a importat câteva zeci de mii de pneuri, beneficiind de anumite facilități fiscale, în considerarea calității sale de “investitor într-o zonă defavorizată” (rambursarea taxelor vamale și a TVA). În urma unor controale fiscale din perioada 2001 – 2002, societății Supermag Imperial i s-a imputat faptul că n-ar fi transformat pneurile înainte de revânzare, ceea ce antrena pierderea facilităților fiscale și stabilirea răspunderii fiscale inclusiv prin plata de accesorii (valoarea totală a obligațiilor fiscale fiind estimată de Curte la 140.000 euro). În egală măsură, în vederea angajării răspunderii penale, organele fiscale au sesizat Parchetul.

În **procedura fiscală**, societatea Supermag Imperial a contestat actele de control. În urma expertizei administrate sub controlul instanței, s-a stabilit că din totalul de 30.518 pneuri importate, doar un număr de 464 pneuri au fost vândute fără a fi transformate. Printr-o sentință din 17 decembrie 2002 a Tribunalului Suceava, au fost anulate în parte obligațiile fiscale ale societății Supermag Imperial, cu excepția celor corespunzătoare pneurilor netransformate (obligațiile păstrate fiind de aproximativ 60 euro). Curtea de Apel Suceava – Secția Comercială, de Contencios Administrativ și Fiscal a confirmat la 3 iulie 2003 soluția Tribunalului Suceava.

În paralel a fost derulată o **procedură penală**, vizând acuzații de fraudă fiscală în sarcina domnului Lungu, administratorul societății. Acesta a fost de altfel și arestat în perioada 10 – 29 august 2001. Organele de urmărire penală au administrat trei expertize, cu concluzii diferite: în urma verificării și compensării stocurilor Supermag Imperial și Supermag Diversitas, n-au putut fi justificate 162 pneuri pentru care s-ar datora obligații fiscale (primul raport); în urma verificării și compensării stocurilor celor două societăți nu

rezultă obligații fiscale (al doilea raport); compensarea stocurilor nu era posibilă și astfel există un prejudiciu de natură fiscală (al treilea raport). Consecvente, instanțele penale l-au condamnat pe reclamantul Lungu la o pedeapsă de doi ani de închisoare cu suspendare pentru evaziune fiscală și l-au obligat, în solidar cu societățile, la plata prejudiciului în valoare de aproximativ 130.000 euro. Ultima hotărâre în procedura penală a fost pronunțată la 5 decembrie 2005 de Curtea de Apel Suceava – Secția Penală. De notat faptul că reclamantul a invocat, inclusiv în fața Curții de Apel, autoritatea de lucru judecat a deciziei din 3 iulie 2003 a Secției Comerciale, de Contencios Administrativ și Fiscal. Secția Penală, cu trimitere la art. 22 din vechiul Cod de Procedură Penală, a înlăturat aceste susțineri, apreciind că instanța penală nu este ținută de constatările instanței civile în ceea ce privește determinarea existenței infracțiunii și a vinovăției acuzatului.

Prin hotărârea pronunțată la 21 octombrie 2014, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a reținut existența unei violări a art. 6 par. 1 din Convenție. Argumentele Curții sunt mai mult decât elocvente:

„Însă, derularea simultană și în paralel a două proceduri independente cu privire la aceleași fapte, care a condus secția penală a Curții de Apel la o nouă apreciere a acestor fapte, radical diferită de hotărârea anterioară a secției comerciale de la aceeași Curte de Apel, a adus atingere principiului securității juridice (...) În consecință, prin aceea că a revenit asupra unui punct al litigiului care a fost deja tranșat și care a făcut obiectul unei hotărâri definitive, și în absența unui motiv întemeiat, Curtea de Apel a înfrânt principiul securității raporturilor juridice. Din acest motiv, dreptul reclamantului la un proces echitabil în sensul art. 6 par. 1 din Convenție a fost încălcat” (par. 46-47).

În opinia Costăș, Negru & Asociații, această hotărâre ar

trebui să constituie un prilej de reflecție în special pentru organele de urmărire penală. În “n” situații, obligațiile fiscale în considerarea cărora s-a transmis o sesizare la Parchet sunt reduse sau desființate în procesul fiscal. Într-un domeniu conex, în dosarele de insolvență, se constată că nu poate fi angajată răspunderea asociațiilor și administratorilor pentru datoriile (fiscale) ale societății. În prezența unor hotărâri cu autoritate de lucru judecat, Parchetul continuă însă cercetările, iar instanțele penale, cu elan, confirmă aserțiunile acuzării și resping orice tentativă de valorificare a drepturilor convenționale. Curtea Europeană a Drepturilor Omului ne spune, prin hotărârea în afacerea *Lungu și alții c. România*, că o asemenea conduită este inacceptabilă.

Articolul a fost publicat pe site-ul [Costaș, Negru & Asociații](#)

CJUE: Cauza Nicula. Restituirea taxelor percepute de un stat membru cu încălcarea dreptului Uniunii

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

15 octombrie 2014(*)

„Trimitere preliminară – Restituirea taxelor percepute de un stat membru cu încălcarea dreptului Uniunii”

În cauza C-331/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în

temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul Sibiu (România), prin decizia din 30 mai 2013, primită de Curte la 18 iunie 2013, în procedura

Ilie Nicolae Nicula

împotriva

Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Sibiu,

Administrației Fondului pentru Mediu,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, președinte, domnul K. Lenaerts, vicepreședinte, domni M. Ilešič (raportor), L. Bay Larsen, A. Ó Caoimh, C. Vajda și S. Rodin, președinți de cameră, domni A. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Levits, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund și J. L. da Cruz Vilaça, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: doamna L. Carrasco Marco, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 25 martie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Nicula, de D. Târșia, avocat;
- pentru guvernul român, de R. Radu, de V. Angelescu și de A.-L. Crișan, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de G.-D. Bălan, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 15 mai 2014,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 6 TUE și 110 TFUE, a articolelor 17, 20 și 21 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, precum și a principiilor securității juridice și interdicției *reformatio in peius*.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Nicula, pe de o parte, și Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Sibiu și Administrația Fondului pentru Mediu, pe de altă parte, cu privire la refuzul acestora din urmă de a admite cererea acestuia de restituire a taxei pe poluare pentru autovehicule (denumită în continuare „taxa pe poluare”), percepută cu încălcarea dreptului Uniunii.

Cadrul juridic

3 Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule din 21 aprilie 2008 (*Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 327 din 25 aprilie 2008, denumită în continuare „OUG nr. 50/2008”*), care a intrat în vigoare la 1 iulie 2008, a instituit o taxă pe poluare pentru autovehiculele din categoriile M1-M3 și N1-N3. Obligația achitării cuantumului acestei taxe lua naștere în special cu ocazia primei înmatriculări a unui vehicul în România.

4 OUG nr. 50/2008 a fost modificată de mai multe ori înainte de a fi abrogată prin Legea nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule din 6 ianuarie 2012 (*Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 17 din 10 ianuarie 2012, denumită în continuare „Legea nr. 9/2012”*), intrată în vigoare la 13 ianuarie 2012.

5 În temeiul articolului 4 din Legea nr. 9/2012, obligația de plată a taxei pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule lua naștere nu doar cu ocazia primei înmatriculări a unui vehicul în România, ci și, în anumite

condiții, cu ocazia primei înscrieri în evidențe, în România, a dreptului de proprietate asupra unui vehicul de ocazie.

6 Totuși, prin efectul Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 1/2012 pentru suspendarea aplicării unor dispoziții ale Legii nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, precum și pentru restituirea taxei în conformitate cu prevederile articolului 4 alineatul (2) din lege din 30 ianuarie 2012 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 79 din 31 ianuarie 2012), intrată în vigoare la 31 ianuarie 2012, aplicarea taxei pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule cu ocazia primei transcrieri, în România, a dreptului de proprietate asupra unui vehicul de ocazie a fost suspendată până la 1 ianuarie 2013.

7 Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule din 19 februarie 2013 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 119 din 4 martie 2013, denumită în continuare „OUG nr. 9/2013”), care a abrogat Legea nr. 9/2012, a intrat în vigoare la 15 martie 2013.

8 Potrivit articolului 4 din OUG nr. 9/2013:

„Obligația de plată a timbrului [de mediu pentru autovehicule (denumit în continuare «timbrul de mediu»)] intervine o singură dată, astfel:

a) cu ocazia înscrierii în evidențele autorității competente, potrivit legii, a dobândirii dreptului de proprietate asupra unui vehicul de către primul proprietar din România și atribuirea unui certificat de înmatriculare și a numărului de înmatriculare;

b) la reintroducerea în parcul auto național a unui autovehicul, în cazul în care, la momentul scoaterii sale din parcul auto național, i s-a restituit proprietarului valoarea reziduală a [timbrului de mediu] [...];

c) cu ocazia transcrierii dreptului de proprietate asupra autovehiculului rulat și pentru care nu a fost achitată taxa specială pentru autoturisme și autovehicule, [taxa pe poluare] sau taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, potrivit reglementărilor legale în vigoare la momentul înmatriculării;

d) cu ocazia transcrierii dreptului de proprietate asupra autovehiculului rulat în situația autovehiculelor pentru care s-a dispus de către instanțe restituirea taxei sau înmatricularea fără plata taxei speciale pentru autoturisme și autovehicule, [taxei pe poluare] sau taxei pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule.”

9 Articolul 12 alineatele (1) și (2) din OUG nr. 9/2013 prevede:

„(1) În cazul în care taxa specială pentru autoturisme și autovehicule, [taxa pe poluare] sau taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, achitată, este mai mare decât timbrul rezultat din aplicarea prezentei prevederi privind timbrul de mediu, calculat în lei [RON] la cursul de schimb valutar aplicabil la momentul înmatriculării sau al transcrierii dreptului de proprietate asupra unui autovehicul rulat, se pot restitui sumele reprezentând diferența de sumă plătită, numai către titularul obligației de plată, pe baza procedurii stabilite prin normele metodologice de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență. Calculul diferenței de restituit se face pe baza formulei de calcul din prezenta ordonanță de urgență, în care se utilizează elementele avute în vedere la momentul înmatriculării sau al transcrierii dreptului de proprietate asupra unui autovehicul rulat.

(2) Quantumul sumei rezultate ca diferență dintre suma achitată de contribuabil [ca] taxă specială pentru autoturisme și autovehicule, [cu] titlu de [taxă pe poluare] sau tax[ă] pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule și quantumul rezultat din aplicarea timbrului [de mediu], se

restituie în termenul de prescripție prevăzut de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 [privind Codul de procedură fiscală din 24 decembrie 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 941 din 29 decembrie 2003)], republicată, cu modificările și completările ulterioare, pe baza procedurii stabilite în normele metodologice de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

10 În cursul anului 2009, domnul Nicula, resortisant român cu reședința în România, a achiziționat un autovehicul de ocazie care a fost înmatriculat pentru prima dată în Germania. Pentru înmatricularea acestui autovehicul în România, domnul Nicula a plătit, în temeiul articolului 4 din OUG nr. 50/2008, suma de 5 153 RON cu titlu de taxă pe poluare.

11 Prin sentința din 3 mai 2012, Tribunalul Sibiu a admis acțiunea introdusă în fața sa de domnul Nicula împotriva Administrației Fondului pentru Mediu, beneficiara taxei pe poluare, și a dispus rambursarea de către această administrație a taxei respective, pentru motivul că ea a fost instituită cu încălcarea articolului 110 TFUE, astfel cum a fost interpretat de Curte în Hotărârea Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219). Instanța a respins însă acțiunea față de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Sibiu, colectoarea taxei.

12 În urma recursului formulat împotriva acestei sentințe în fața Curții de Apel Alba Iulia, aceasta a casat, la 25 ianuarie 2013, această sentință și a trimis cauza spre rejudecare primei instanțe, indicând, în vederea noii proceduri de judecată, că, în litigiile de acest tip, calitate procesuală pasivă în cadrul acțiunii în restituirea taxei percepute cu încălcarea dreptului Uniunii nu are numai beneficiarul taxei, ci și collectorul acesteia.

13 OUG nr. 9/2013 a intrat în vigoare la 15 martie 2013, respectiv după reînscrierea cauzei pe rolul Tribunalului Sibiu. Acesta din urmă arată că, în temeiul actului normativ menționat, taxa pe poluare deja achitată poate fi restituită exclusiv în cazul în care cuantumul ei este mai mare decât cel al timbrului de mediu, restituirea fiind prevăzută limitativ și fiind redusă doar la această eventuală diferență.

14 În situația concretă a domnului Nicula, cuantumul timbrului de mediu pentru autovehiculul în cauză, rezultat din aplicarea OUG nr. 9/2013, este de 8 126,44 RON, în timp ce taxa pe poluare achitată anterior era de 5 153 RON. Potrivit Tribunalului Sibiu, reclamantul din litigiul principal este în eroare când susține că contravaloarea timbrului de mediu pentru autovehiculul său ar fi de doar 3 779,74 RON, întrucât, conform articolului 12 alineatul (1) a doua teză din aceeași ordonanță de urgență, calculul diferenței de restituit se face pe baza formulei de calcul din această ordonanță, în care se utilizează elementele avute în vedere la momentul înmatriculării autovehiculului în România, iar nu pe baza elementelor actuale.

15 Astfel, potrivit instanței menționate, în temeiul OUG nr. 9/2013, domnul Nicula nu este îndreptățit să recupereze taxa pe poluare și dobânzile aferente, suma corelativă fiindu-i reținută de autoritățile fiscale și de mediu cu titlu de timbru de mediu, având în vedere valoarea acestuia, care este mai mare decât cea a taxei pe poluare achitate la înmatricularea autovehiculului său.

16 În aceste împrejurări, Tribunalul Sibiu a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile articolului [6 TUE], ale articolelor 17, 20 și 21 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, ale articolului 110 TFUE, principiul securității juridice și principiul *non reformatio in peius*, ambele statuate [de]

dreptul [Uniunii] și jurisprudența Curții [Hotărârea Belbouab, 10/78, EU:C:1978:181, și Hotărârea Belgocodex, C-381/97, EU:C:1998:589], pot fi interpretate ca opunându-se unei reglementări precum [OUG nr. 9/2013?]"

17 Guvernul român a solicitat, în temeiul articolului 16 al treilea paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, ca aceasta să se întrunească în Marea Cameră.

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară

18 Guvernul român apreciază că prezenta cerere de decizie preliminară nu este admisibilă. În acest sens, guvernul român susține, în primul rând, că dispoziția din dreptul național vizată de instanța de trimitere, și anume articolul 12 din OUG nr. 9/2013, reglementează o procedură administrativă și extrajudiciară de restituire a taxelor, astfel încât această reglementare nu impune limite de interpretare instanțelor sesizate cu cereri de restituire a unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii precum cea în discuție în litigiul principal. Prin urmare, instanța de trimitere a considerat în mod eronat că dispoziția menționată o împiedică să dispună restituirea întregii sume plătite de domnul Nicula cu titlu de taxă pe poluare.

19 În al doilea rând, guvernul român arată că, în orice caz, OUG nr. 9/2013 nu poate fi aplicabilă litigiului principal, întrucât aceasta nu era în vigoare la data la care domnul Nicula a plătit taxa pe poluare.

20 Din aceste motive, guvernul român consideră că răspunsul la întrebarea adresată de instanța de trimitere nu este util pentru soluționarea litigiului principal și că, în consecință, cererea de decizie preliminară trebuie respinsă ca inadmisibilă.

21 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei

jurisprudențe constante a Curții, în cadrul procedurii instituite la articolul 267 TFUE, numai instanța națională, care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea în această privință Hotărârea Gouvernement de la Communauté française și Gouvernement wallon, C-212/06, EU:C:2008:178, punctul 28, Hotărârea Zurita García și Choque Cabrera, C-261/08 și C-348/08, EU:C:2009:648, punctul 34, precum și Hotărârea Filipiak, C-314/08, EU:C:2009:719, punctul 40).

22 Cu toate acestea, Curtea a hotărât de asemenea că, în circumstanțe excepționale, este îndreptățită să analizeze condițiile în care este sesizată de instanța națională în scopul de a-și verifica propria competență (a se vedea în acest sens Hotărârea Filipiak, EU:C:2009:719, punctul 41 și jurisprudența citată).

23 Trebuie arătat în această privință că Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai atunci când este evident că interpretarea dreptului Uniunii solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea Zurita García și Choque Cabrera, EU:C:2009:648, punctul 35).

24 În speță, Curtea, în temeiul articolului 101 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, a solicitat instanței de trimitere să indice dacă, ținând seama de natura procedurii

pendinte în fața sa, articolul 12 din OUG nr. 9/2013 se aplică litigiului principal. Prin răspunsul său, depus la grefa Curții la 13 martie 2014, instanța menționată a confirmat că acest articol constituie norma de drept material aplicabilă litigiului principal în cadrul reexaminării cauzei cu care este sesizată în urma trimiterii acesteia spre rejudecare. Potrivit instanței menționate, norma enunțată la articolul 12 alineatul (1) este lipsită de echivoc și limitează restituirea taxelor achitate înainte de instituirea timbrului de mediu la singura ipoteză în care acestea au un quantum mai mare decât cuantumul acestui timbru, astfel cum este instituit prin OUG nr. 9/2013.

25 În aceste împrejurări, trebuie constatat că răspunsul Curții la interpretarea solicitată de instanța de trimitere îi este util acesteia din urmă pentru a se pronunța asupra compatibilității reglementării naționale în discuție în litigiul principal cu dreptul Uniunii, astfel încât argumentația guvernului român referitoare la pretinsa inadmisibilitate a cererii de decizie preliminară trebuie înlăturată, și că, prin urmare, este necesar să se răspundă la aceasta.

Cu privire la fond

26 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că se opune unui sistem de rambursare a unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii precum cel în discuție în litigiul principal.

27 Dintr-o jurisprudență constantă a Curții reiese că dreptul de a obține rambursarea unor taxe percepute de un stat membru cu încălcarea normelor dreptului Uniunii reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite justițiabililor de dispozițiile dreptului Uniunii care interzic astfel de taxe, după cum au fost acestea interpretate de Curte. Statele membre sunt, așadar, obligate, în principiu,

să ramburseze impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (Hotărârea Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 24, precum și Hotărârea Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, punctul 20).

28 Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că, atunci când un stat membru a încasat taxe cu încălcarea normelor dreptului Uniunii, justițiabilii au dreptul la restituirea nu numai a taxei percepute fără temei, ci și a sumelor plătite acestui stat sau reținute de acesta în legătură directă cu taxa respectivă (a se vedea în acest sens Hotărârea Littlewoods Retail și alții, EU:C:2012:478, punctul 25, precum și Hotărârea Irimie, EU:C:2013:250, punctul 21).

29 Principiul obligării statelor membre să restituie cu dobândă taxele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii decurge din acest din urmă drept (Hotărârea Littlewoods Retail și alții, EU:C:2012:478, punctul 26, precum și Hotărârea Irimie, EU:C:2013:250, punctul 22).

30 În speță, este necesar să se arate, cu titlu introductiv, că nu reiese cu claritate din decizia de trimitere care este versiunea OUG în temeiul căreia a fost impusă domnului Nicula taxa pe poluare la data înmatriculării autovehiculului său în România. Cu toate acestea, Curtea a statuat deja că articolul 110 TFUE se opune unei taxe precum taxa pe poluare instituită de OUG nr. 50/2008 atât în versiunea originală, cât și în versiunile modificate ale acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea Tatu, EU:C:2011:219, punctele 58 și 61, precum și Hotărârea Nisipeanu, C-263/10, EU:C:2011:466, punctele 27 și 29).

31 Astfel, Curtea a constatat că aplicarea dispozițiilor OUG nr. 50/2008, indiferent de versiunea acesteia, avea ca efect faptul că vehiculele de ocazie importate și caracterizate printr-o vechime și o uzură importante erau supuse unei taxe care se putea apropia de 30 % din valoarea lor de piață, în timp ce vehiculele similare puse în vânzare

pe piața națională a vehiculelor de ocazie, acestea din urmă constituind astfel produse naționale similare în sensul articolului 110 TFUE, nu erau în niciun fel grevate de o astfel de sarcină fiscală. Curtea a concluzionat că o astfel de măsură descurajează punerea în circulație a unor vehicule de ocazie cumpărate din alte state membre, fără a-i descuraja însă pe cumpărători să cumpere vehicule de ocazie având aceeași vechime și aceeași uzură de pe piața națională (a se vedea în acest sens Hotărârea Tatu, EU:C:2011:219, punctele 55, 58 și 61, precum și Hotărârea Nisipeanu, EU:C:2011:466, punctele 26, 27 și 29).

32 România a adoptat, în urma Hotărârilor Tatu (EU:C:2011:219) și Nisipeanu (EU:C:2011:466), OUG nr. 9/2013, care introduce un nou impozit pe autovehicule, și anume timbrul de mediu. Potrivit articolului 4 din această ordonanță, obligația de a achita timbrul de mediu se naște fie cu ocazia primei înmatriculări a unui autovehicul în România, fie cu ocazia reintroducerii în parcul auto național a unui autovehicul, fie cu ocazia transcrierii dreptului de proprietate asupra unui autovehicul rulat pentru care nu a fost achitată niciuna dintre taxele pentru autovehicule în vigoare anterior sau pentru care s-a dispus de către o instanță restituirea acestor taxe sau înmatricularea fără plata lor.

33 Astfel cum reiese din decizia de trimitere și din răspunsul instanței de trimitere la cererea de lămuriri adresată de Curte, OUG nr. 9/2013 instituie de asemenea, la articolul 12, un regim de rambursare a taxei plătite în special în temeiul OUG nr. 50/2008 sau al versiunilor modificate ale acesteia, permițând justițiabililor să obțină restituirea taxei plătite anterior în măsura în care quantumul acestei taxe îl depășește pe cel al timbrului de mediu. Această instanță consideră că nu dispune, în temeiul dispoziției menționate, de posibilitatea de a-i restitui domnului Nicula, pe de o parte, suma pe care acesta a trebuit

să o achite cu titlu de taxă pe poluare și, pe de altă parte, dobânzile aferente.

34 Prin urmare, trebuie analizat dacă un astfel de sistem de rambursare prin compensație permite justițiabililor exercitarea efectivă a dreptului la rambursarea taxei plătite în mod nejustificat de care dispun în temeiul dreptului Uniunii.

35 În această privință, din cuprinsul articolului 12 alineatul (1) din OUG nr. 9/2013 rezultă, potrivit interpretării date acestuia de instanța de trimitere, că, în ceea ce privește vehiculele de ocazie importate dintr-un alt stat membru, taxa pe poluare percepută cu încălcarea dreptului Uniunii nu este restituită contribuabilului decât în măsura în care aceasta este mai mare decât cuantumul exigibil al timbrului de mediu, calculat pe baza elementelor luate în considerare la data înmatriculării autovehiculului importat în România.

36 Rezultă, astfel cum a arătat Comisia Europeană, că un sistem de rambursare precum cel în discuție în litigiul principal are ca efect, în cazul unui autovehicul de ocazie importat dintr-un alt stat membru, limitarea și chiar, precum în cauza principală, eliminarea totală a obligației de restituire a taxei pe poluare percepute cu încălcarea dreptului Uniunii, ceea ce este de natură să mențină discriminarea constatată de Curte în Hotărârile Tatu (EU:C:2011:219) și Nisipeanu (EU:C:2011:466).

37 În plus, sistemul menționat are ca efect exonerarea autorităților naționale de obligația de a lua în considerare dobânzile datorate contribuabilului pentru perioada cuprinsă între perceperea nejustificată a taxei pe poluare și rambursarea acesteia și, prin urmare, nu îndeplinește cerința enunțată la punctul 29 din prezenta hotărâre.

38 În aceste condiții, este necesar să se constate că un

sistem de rambursare precum cel în discuție în litigiul principal nu permite exercitarea efectivă a dreptului la rambursarea unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii de care justițiabilii dispun în temeiul acestui drept.

39 Având în vedere ceea ce precedă, este necesar să se concluzioneze că dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că se opune unui sistem de rambursare a unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii precum cel în discuție în litigiul principal.

Cu privire la limitarea efectelor în timp ale hotărârii Curții

40 În ipoteza în care Curtea ar hotărî că dreptul Uniunii se opune unei taxe precum timbrul de mediu instituit prin OUG nr. 9/2013, guvernul român a solicitat Curții, în observațiile sale scrise, să limiteze efectele în timp ale hotărârii acesteia din urmă.

41 În această privință, trebuie arătat că, prin cererea de interpretare a dreptului Uniunii, instanța de trimitere nu solicită Curții să stabilească dacă acesta se opune unei taxe precum timbrul de mediu, ci doar dacă acest drept se opune unui sistem precum cel instituit prin OUG nr. 9/2013 și care prevede restituirea taxei percepute în nod nejustificat în temeiul OUG nr. 50/2008.

42 În aceste condiții, este suficient să se precizeze că argumentele invocate de guvernul român în favoarea unei limitări a efectelor în timp ale hotărârii Curții se referă la alte cazuri decât cel în discuție în litigiul principal și, prin urmare, nu este necesar ca aceasta să se pronunțe asupra cererii guvernului menționat prin care se urmărește obținerea limitării efectelor în timp ale prezentei hotărâri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 Întrucât, în privința părților din litigiul principal,

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

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

Dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că se opune unui sistem de rambursare a unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii precum cel în discuție în litigiul principal.

CJUE: TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 138 alineatul (1) – Scutiri pentru operațiunile intracomunitare – Persoană care achiziționează bunurile neidentificată în scopuri de TVA – Obligația vânzătorului de a proba autenticitatea

semnăturii persoanei care achiziționează bunurile sau a reprezentantului acesteia. Principiile proporționalității, securității juridice și protecției încrederii legitime. Efect direct

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 138 alineatul (1) – Scutiri pentru operațiunile intracomunitare – Persoană care achiziționează bunurile neidentificată în scopuri de TVA – Obligația vânzătorului de a proba autenticitatea semnăturii persoanei care achiziționează bunurile sau a reprezentantului acesteia – Principiile proporționalității, securității juridice și protecției încrederii legitime – Efect direct”

În cauza C-492/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Varna (Bulgaria), prin decizia din 2 septembrie 2013, primită de Curte la 13 septembrie 2013, în procedura

Traum EOOD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz (raportor), președinte de cameră, și domnii C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de D. Zhelyazkov, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de S. Petrova și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 138 alineatul (1) și a articolului 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010 (JO L 326, p. 1, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Traum EOOD (denumită în continuare „Traum”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i

danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practică în materie de impozite și asigurări sociale” pentru orașul Varna a Administrației Centrale a Agenției Veniturilor Bugetare, denumit în continuare „Direktor”), pe de altă parte, cu privire la o decizie rectificativă prin care societății Traum i s-a refuzat acordarea unei scutiri de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru o operațiune pe care Traum a calificat-o drept livrare intracomunitară de bunuri.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 131 din Directiva TVA prevede:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 [din titlul IX din Directiva TVA] se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

4 Articolul 138 alineatul (1) din directivă, care figurează în capitolul 4, intitulat „Scutiri pentru operațiunile intracomunitare”, din titlul IX din aceasta, prevede:

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.”

5 Potrivit articolului 139 alineatul (1) din directiva

menționată:

„Scutirea prevăzută la articolul 138 alineatul (1) nu se aplică livrării de bunuri efectuate de persoane impozabile care beneficiază de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282-292.

Scutirea respectivă nu se aplică nici livrării de bunuri către persoanele impozabile sau persoanele juridice neimpozabile ale căror achiziții intracomunitare de bunuri nu se supun TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul (1).”

Dreptul bulgar

6 Articolul 7 alineatul 1 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006), în versiunea aplicabilă cauzei principale (denumită în continuare „ZDDS”), are următorul cuprins:

„Livrarea intracomunitară de bunuri este livrarea de bunuri care au fost transportate de pe teritoriul național într-un alt stat membru de către vânzător, înregistrat în scopuri de TVA în conformitate cu prezenta lege, sau în numele acestuia ori în numele persoanei care achiziționează bunurile, în cazul în care aceasta din urmă este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru.”

7 Articolul 45 din Regulamentul de aplicare a ZDDS prevede:

„Pentru a proba o livrare intracomunitară de bunuri, furnizorul trebuie să dispună de următoarele documente:

1. documentul de livrare:

a) factura cu privire la livrare, în cuprinsul căreia, în cazul în care persoana care achiziționează bunurile este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru, se indică

numărul de înregistrare în scopuri de TVA al acesteia, atribuit de statul membru, sub care i-au fost livrate bunurile;

b) procesul-verbal prevăzut la articolul 117 alineatul 2 [din ZDDS], în cazul în care este vorba despre o livrare intracomunitară în sensul articolului 7 alineatul 4 [din ZDDS];

[...]

2. documentele care fac dovada expedierii sau a transportului bunurilor de pe teritoriul național pe teritoriul unui alt stat membru:

a) documentul de transport sau confirmarea scrisă a persoanei care achiziționează bunurile sau a unei persoane mandatate de aceasta care atestă că bunurile au fost recepționate pe teritoriul unui alt stat membru, în cazul în care transportul a fost efectuat de un terț în numele furnizorului sau al persoanei care achiziționează bunurile [...]

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

8 În cursul lunilor septembrie și octombrie ale anului 2009, Traum a desfășurat o activitate de construcții generale de clădiri și lucrări de inginerie civilă. În declarația sa de TVA aferentă perioadei 1 septembrie-31 octombrie 2009, Traum a menționat efectuarea unor livrări intracomunitare de port-lame și semifabricate, scutite de TVA, societății Evangelos gaitadzis, cu sediul în Grecia, prezentând documente prevăzute la articolul 45 din Regulamentul de aplicare a ZDDS, și anume două facturi care conțineau numărul grec de înregistrare în scopuri de TVA al societății Evangelos gaitadzis, procese-verbale de livrare, avize internaționale de expediție și o confirmare de recepție a mărfii semnată.

9 După efectuarea, la 7 octombrie 2009, a unei verificări în baza de date electronică a sistemului de schimb de informații privind TVA-ul (VIES) („VAT Information Exchange System”, denumită în continuare „baza de date VIES”), administrația financiară bulgară a emis, la 2 noiembrie 2009, o decizie de compensare și de restituire în privința Traum. În decizia menționată, ea arăta că dintr-o verificare în baza de date VIES a rezultat că societatea Evangelos gaitadzis era înregistrată în scopuri de TVA și dispunea de un număr de TVA valabil începând de la 15 noiembrie 2005.

10 În schimb, societatea Evangelos gaitadzis nu a declarat achiziția intracomunitară și nici nu a achitat TVA în Grecia.

11 Cu ocazia unui control fiscal ulterior, administrația financiară bulgară a consultat din nou baza de date VIES și a constatat cu această ocazie că societatea Evangelos gaitadzis nu mai era înregistrată în scopuri de TVA începând de la 15 ianuarie 2006. În consecință, la 17 mai 2011, administrația menționată a emis o decizie rectificativă în privința Traum, prin care a supus TVA-ului operațiunile de vânzare către societatea Evangelos gaitadzis, pentru motivul că această societate nu era înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru, astfel încât condiția scutirii de această taxă care depinde de calitatea de persoană impozabilă a celui care achiziționează bunurile, prevăzută la articolul 7 alineatul 1 din ZDDS, nu era îndeplinită.

12 Formulând o acțiune administrativă împotriva acestei decizii rectificative la Direktor, Traum a prezentat cu această ocazie decizia de compensare și de restituire emisă de administrația financiară bulgară, care arăta faptul că societatea Evangelos gaitadzis dispunea de un număr de înregistrare în scopuri de TVA valabil la momentul operațiunii.

13 Prin decizia din 5 august 2011, Direktor a confirmat

decizia rectificativă în temeiul lipsei dovezii privind transportul bunurilor în afara teritoriului bulgar și al lipsei confirmării scrise a recepției mărfii din partea persoanei care a achiziționat bunurile. Direktor susținea că bonul de recepție a mărfii în discuție și procesele-verbale de recepție prezentate nu conțineau nici informații privind adresa exactă de recepție a acestei mărfi, nici identitatea, funcția și puterea de reprezentare a persoanei care a recepționat-o în cadrul societății Evangelos gaitadzis, astfel încât aceste documente nu aveau valoare probatorie.

14 În susținerea acțiunii formulate la Administrativen sad Varna (Tribunalul Administrativ din Varna) împotriva acestei decizii emise de Direktor, Traum arată că a prezentat administrației financiare bulgare toate documentele impuse atât de ZDDS, cât și de regulamentul de aplicare a ZDDS, care dovedeau existența unei livrări intracomunitare. În plus, ea susține că a efectuat operațiunile în discuție cu bună-credință, după ce a verificat numărul de înregistrare în scopuri de TVA al societății Evangelos gaitadzis în baza de date VIES înainte de încheierea operațiunilor în cauză.

15 Instanța de trimitere arată că, în materia aplicării articolului 7 alineatul 1 din ZDDS, referitor la mijloacele de probă a unui transport intracomunitar de bunuri și a recepției acestora în alt stat membru, jurisprudența bulgară conține hotărâri contradictorii în ceea ce privește forța probantă a avizelor internaționale de expediție. În această privință, ea ridică problema dacă cerințele de probă practicate în temeiul dreptului bulgar sunt conforme cu dreptul Uniunii.

16 În aceste condiții, Administrativen sad Varna a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Condiția prealabilă pentru scutirea de TVA în conformitate cu articolul 138 alineatul (1) din [Directiva TVA] este îndeplinită și nu este aplicabilă excepția prevăzută

la articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din [această directivă] într-un caz precum cel din cauza principală, în care după efectuarea livrării s-a stabilit că faptul că persoana care a achiziționat bunurile nu are calitatea de «persoană înregistrată în scopuri de TVA» a fost indicat în [baza de date VIES] după efectuarea livrării [sau înscrierea tardivă a calității de «persoană care nu mai este înregistrată în scopuri de TVA» rezultă din informațiile adunate de administrația financiară bulgară], iar reclamanta afirmă că a acționat cu diligența necesară, adresând, [în cadrul acestei baze de date], cereri de informații din acest sistem, care nu sunt probate cu înscrisuri?

2) Principiile neutralității fiscale, proporționalității și protecției încrederii legitime sunt încălcate în cazul unei practici administrative și al unei jurisprudențe conform căroră vânzătorul – expeditorul conform contractului de transport – are obligația de a stabili autenticitatea semnăturii beneficiarului și dacă aceasta provine de la o persoană care reprezintă societatea beneficiară, de la unul dintre angajații acestei societăți având o funcție corespunzătoare sau de la o persoană autorizată?

3) Într-o situație precum cea din speță, dispoziția articolului 138 alineatul (1) din Directiva [TVA] are efect direct, iar instanța națională poate să aplice această dispoziție în mod direct?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

17 Direktor pune în discuție admisibilitatea cererii de decizie preliminară, susținând că instanța de trimitere a prezentat în mod eronat situația de fapt din cauza principală. În opinia Direktor, instanța de trimitere a considerat în mod greșit ca fiind dovedit faptul că marfa a fost transportată în Grecia și predată societății Evangelos gaitadzis.

18 În această privință, trebuie arătat, pe de o parte, că instanța de trimitere s-a limitat să indice Curții documentele pe care Traum le-a prezentat în scopul de a demonstra existența unei livrări intracomunitare de bunuri, fără a constata ea însăși faptul că marfa a fost efectiv transportată în Grecia sau că a fost predată persoanei care a achiziționat-o, și, pe de altă parte, că întrebările adresate Curții se referă, dimpotrivă, la cerințele de probă cărora statele membre pot supune scutirea de TVA pentru o livrare intracomunitară.

19 În plus, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că în cadrul procedurii prevăzute la articolul 267 TFUE, întemeiată pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, aceasta este abilitată să se pronunțe numai asupra interpretării sau a validității unui text de drept al Uniunii pornind de la faptele care îi sunt indicate de instanța națională (a se vedea Hotărârea WWF și alții, C-435/97, EU:C:1999:418, punctul 31, precum și Hotărârea Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, punctul 19 și jurisprudența citată). În ceea ce privește în special preținsele lacune și erori de fapt conținute în decizia de trimitere, este suficient să se amintească faptul că nu este de competența Curții, ci a instanței naționale să stabilească faptele care au stat la baza litigiului și să desprindă din acestea consecințele pentru decizia pe care trebuie să o dea (Hotărârea PreussenElektra, C-379/98, EU:C:2001:160, punctul 40).

20 Cererea de decizie preliminară este, prin urmare, admisibilă.

Cu privire la prima și la a doua întrebare

21 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 138 alineatul (1) și articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretate în

sensul că se opun ca, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, administrația financiară dintr-un stat membru să refuze beneficiul dreptului la scutirea de TVA pentru o livrare intracomunitară pentru motivul că persoana care a achiziționat bunurile nu era identificată în scopuri de TVA în alt stat membru și că furnizorul nu a dovedit nici autenticitatea semnăturii care figurează pe documentele prezentate în susținerea declarației sale de livrare pretins scutită, nici puterea de reprezentare a celui care a semnat aceste documente în numele persoanei care a achiziționat bunurile.

22 Pentru a răspunde la aceste întrebări, trebuie amintit că o livrare intracomunitară, care constituie corolarul achiziției intracomunitare, este scutită de TVA dacă îndeplinește condițiile stabilite la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA (Hotărârea Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 29 și jurisprudența citată).

23 În temeiul acestei dispoziții, statele membre scutesc livrările de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Uniunii Europene, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.

24 Potrivit unei jurisprudențe constante, scutirea de TVA a livrării intracomunitare a unui bun nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de acest bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că bunul respectiv a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, același bun a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare (a se vedea în special Hotărârea Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 42).

25 În plus, astfel cum rezultă din articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, scutirea de această taxă este supusă condiției ca livrarea să nu fie efectuată către o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei achiziții intracomunitare de bunuri nu sunt supuse TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul (1) din această directivă.

26 Or, întrebările adresate de instanța de trimitere vizează mijloacele de probă care pot fi impuse furnizorului pentru a demonstra că sunt îndeplinite condițiile pentru scutirea de TVA cu ocazia unei livrări intracomunitare de bunuri.

27 În această privință, din jurisprudența Curții reiese că, în lipsa unei dispoziții concrete în Directiva TVA referitoare la probele pe care persoanele impozabile sunt obligate să le prezinte pentru a beneficia de scutirea de TVA, revine statelor membre sarcina de a stabili, în conformitate cu articolul 131 din această directivă, condițiile în care scutesc livrările intracomunitare pentru a asigura aplicarea corectă și simplă a scutirilor și pentru a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz. Cu toate acestea, în exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, între care figurează în special principiile securității juridice și proporționalității (Hotărârea Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punctul 36 și jurisprudența citată).

28 Principiul securității juridice, care are drept corolar principiul protecției încrederii legitime, impune, pe de o parte, ca normele de drept să fie clare și precise și, pe de altă parte, ca aplicarea acestora să fie previzibilă pentru justițiabili (Hotărârea Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, punctul 46 și jurisprudența citată).

29 Trebuie amintit că acest principiu se impune cu o

rigoare deosebită atunci când este vorba de o reglementare care poate presupune obligații financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască cu exactitate obligațiile pe care le impune aceasta. Rezultă că este necesar ca persoanele impozabile să aibă cunoștință de obligațiile lor fiscale înainte de a încheia o tranzacție (a se vedea Hotărârea Teleos și alții, EU:C:2007:548, punctul 48 și jurisprudența citată).

30 În acest context, Curtea a precizat că obligațiile care revin unei persoane impozabile în materie de probă trebuie determinate în funcție de condițiile prevăzute expres în această privință de legislația națională și de practica obișnuită stabilită pentru tranzacții similare (a se vedea Hotărârea Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punctul 38).

31 Astfel, ar fi contrar principiului securității juridice ca un stat membru, care a prevăzut condițiile pentru aplicarea scutirii de TVA pentru o livrare intracomunitară, stabilind printre altele o listă de documente ce trebuie prezentate autorităților competente, și care a acceptat inițial documentele prezentate de furnizor ca dovezi justificative ale dreptului la scutire, să poată ulterior să oblige respectivul furnizor să achite TVA-ul aferent acestei livrări în cazul în care se dovedește că, printre altele din cauza unei fraude săvârșite de persoana care achiziționează bunurile, despre care furnizorul nu avea și nu putea avea cunoștință, bunurile în cauză nu au părăsit, în realitate, teritoriul statului membru de livrare (a se vedea Hotărârea Teleos și alții, EU:C:2007:548, punctul 50).

32 În acest sens, potrivit jurisprudenței Curții, într-o asemenea situație, deși nu există aparent nicio probă tangibilă care să permită să se concluzioneze că bunurile respective au fost transferate în afara teritoriului statului membru de livrare, faptul de a obliga o persoană impozabilă să furnizeze o astfel de probă nu garantează aplicarea corectă și simplă a scutirilor de TVA. Dimpotrivă, această obligație

plasează persoana impozabilă într-o situație de incertitudine în ceea ce privește posibilitatea de a aplica scutirea în cazul livrării intracomunitare sau în ceea ce privește necesitatea de a include TVA-ul în prețul de vânzare (a se vedea Hotărârea Teleos și alții, EU:C:2007:548, punctele 49 și 51, precum și Hotărârea Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punctul 41).

33 În speță, din decizia de trimitere reiese că administrația financiară bulgară a emis o decizie de compensare și de restituire întemeindu-se pe documentele prezentate de Traum conform articolului 45 din Regulamentul de aplicare a ZDDS, fără a solicita, cu toate acestea, dovada autenticității semnăturii persoanei care a achiziționat bunurile, care figura pe aceste documente, sau prezentarea împuternicirii de reprezentare a persoanei semnatare. Aceste cerințe, care, potrivit instanței de trimitere, constituie „condiții suplimentare”, au fost formulate de către administrația respectivă doar în cadrul unui control fiscal ulterior.

34 Or, ar fi contrar principiului securității juridice să se refuze beneficiul dreptului la scutirea de TVA pentru operațiunile în discuție în litigiul principal pentru motivul că furnizorul nu a prezentat astfel de probe suplimentare cu ocazia unui control ulterior al acestor operațiuni, în condițiile în care documentele prezentate de Traum în susținerea declarației sale erau conforme cu lista documentelor care trebuie prezentate administrației financiare bulgare, stabilită la articolul 45 din Regulamentul de aplicare a ZDDS, și au fost acceptate inițial de această administrație ca dovezi justificative ale dreptului la scutire, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

35 În ceea ce privește refuzul scutirii de TVA pentru livrarea în discuție în litigiul principal pentru motivul că persoana care a achiziționat bunurile nu era identificată în

scopuri de TVA în alt stat membru la momentul livrării, este adevărat, desigur, că atribuirea unui număr de identificare în scopuri de TVA aduce proba statutului fiscal al persoanei impozabile în vederea aplicării acestei taxe și facilitează controlul fiscal al operațiunilor intracomunitare (a se vedea în acest sens Hotărârea Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punctul 60).

36 Cu toate acestea, dat fiind că obligația de verificare a calității de persoană impozabilă revine autorității naționale competente înainte ca aceasta din urmă să îi atribuie un număr de identificare în scopuri de TVA, o eventuală neregularitate care ar afecta registrul persoanelor impozabile nu poate avea drept consecință privarea unui operator, care s-a întemeiat pe datele care figurau în registrul menționat, de scutirea de care ar avea dreptul să beneficieze. Astfel, Curtea a hotărât că ar fi contrar principiului proporționalității ca furnizorul să fie considerat persoană obligată la plata TVA-ului pentru simplul motiv că a intervenit o radiere cu efect retroactiv a numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care a achiziționat bunurile (a se vedea în acest sens Hotărârea Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punctele 63 și 64).

37 În cadrul litigiului principal, Traum a transmis administrației financiare bulgare două facturi care indicau numărul grec de înregistrare în scopuri de TVA al societății Evangelos gaitadzis, în vederea dovedirii existenței dreptului său la scutirea de TVA, în conformitate cu articolul 45 alineatul 1 litera a) din Regulamentul de aplicare a ZDDS. Aceste aspecte au fost confirmate, după verificarea de către administrația menționată în baza de date VIES, în decizia de compensare și de restituire din 2 noiembrie 2009. Prin urmare, respectiva administrație a convenit și a acceptat inițial că, în conformitate cu condiția prevăzută la articolul 7 alineatul 1 din ZDDS, persoana care a achiziționat bunurile era plătitoare de TVA în alt stat membru. Aceași administrație nu

a constatat decât în cadrul unui control ulterior că această din urmă condiție lipsea. În aceste condiții, refuzul scutirii de TVA pentru o livrare intracomunitară ar fi contrar principiilor securității juridice și proporționalității.

38 În ceea ce privește împrejurarea subliniată de Direktor în observațiile sale scrise potrivit căreia Traum ar fi trebuit să demonstreze, prin alte mijloace, că societatea Evangelos gaitadzis era o persoană impozabilă care acționa ca atare într-un alt stat membru, ale cărei achiziții intracomunitare erau supuse TVA-ului, din decizia de trimitere reiese că această cerință nu este prevăzută de reglementarea națională în discuție în litigiul principal și, în plus, nu a fost formulată înainte de emiterea deciziei de compensare și de restituire de către administrația financiară bulgară, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.

39 În observațiile sale scrise, Direktor arată de asemenea că Traum nu a acționat cu bună-credință și că nu a făcut dovada diligenței necesare pentru a se asigura de autenticitatea documentelor prezentate în susținerea cererii sale de scutire de TVA. Acesta a făcut vorbire de asemenea de o eventuală fraudă săvârșită de societatea Evangelos gaitadzis în raport cu administrația financiară elenă. În această privință, Direktor susține printre altele că, ținând seama de răspunsurile date de transportatori cu ocazia controlului fiscal la care a fost supusă livrarea în discuție în litigiul principal, este îndoielnic că documentele de transport prezentate corespundeau situației de fapt reale.

40 Or, decizia de trimitere nu conține indicații care să permită să se concluzioneze că livrarea în discuție în litigiul principal era implicată într-o fraudă fiscală sau că Traum nu a acționat cu bună-credință în contextul unei eventuale fraude săvârșite de persoana care a achiziționat bunurile.

41 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul

procedurii inițiate în temeiul articolului 267 TFUE, Curtea nu este competentă să verifice și nici să aprecieze împrejurările de fapt referitoare la cauza principală. Revine, așadar, instanței naționale sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din această cauză pentru a stabili dacă Traum a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi pretinse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea realizată nu o pune în situația de a participa la o fraudă fiscală (a se vedea prin analogie Hotărârea Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punctul 53).

42 În ipoteza în care această instanță ar ajunge la concluzia că, în lumina unor elemente obiective, este dovedit faptul că Traum știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de persoana care a achiziționat bunurile și că nu luase toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, beneficiul dreptului la scutirea de TVA poate să îi fie refuzat (a se vedea în acest sens Hotărârea Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, punctul 54).

43 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că articolul 138 alineatul (1) și articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, administrația financiară dintr-un stat membru să refuze beneficiul dreptului la scutirea de TVA pentru o livrare intracomunitară pentru motivul că persoana care a achiziționat bunurile nu era identificată în scopuri de TVA în alt stat membru și că furnizorul nu a demonstrat nici autenticitatea semnăturii care figurează pe documentele prezentate în susținerea declarației sale de livrare pretins scutită, nici puterea de reprezentare a persoanei care a semnat aceste documente în numele persoanei care a achiziționat bunurile, în condițiile în care dovezile

justificative ale dreptului de scutire prezentate de furnizor în susținerea declarației sale erau conforme cu lista documentelor care trebuie prezentate respectivei administrații, stabilită de dreptul național, și au fost acceptate inițial de aceasta ca dovezi justificative, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Cu privire la a treia întrebare

44 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că are efect direct, astfel încât poate fi invocat de persoanele impozabile în fața instanțelor naționale împotriva statului în vederea obținerii unei scutiri de TVA pentru o livrare intracomunitară.

45 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului, oricare ar fi calitatea în care acționează acesta din urmă (a se vedea Hotărârea Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, punctele 18 și 23, și Hotărârea Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, punctul 31 și jurisprudența citată).

46 În speță, articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA prevede obligația statelor membre de a scuti livrările de bunuri care îndeplinesc condițiile care sunt enumerate în cuprinsul acestuia.

47 Deși articolul 131 din această directivă acordă statelor membre o anumită marjă de apreciere atunci când adoptă condițiile scutirii de TVA prevăzute la articolul 138 din aceasta în vederea asigurării aplicării corecte și simple a scutirilor respective, această împrejurare nu afectează totuși caracterul precis și necondiționat al obligației de

scutire prevăzute de acest din urmă articol (a se vedea prin analogie Hotărârea Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, punctul 33).

48 Rezultă din cele de mai sus că articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că are efect direct, astfel încât poate fi invocat de persoanele impozabile în fața instanțelor naționale împotriva statului în vederea obținerii unei scutiri de TVA pentru o livrare intracomunitară.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

1) Articolul 138 alineatul (1) și articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, administrația financiară dintr-un stat membru să refuze beneficiul dreptului la scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară pentru motivul că persoana care a achiziționat bunurile nu era identificată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în alt stat membru și că furnizorul nu a demonstrat nici autenticitatea semnăturii care figurează pe documentele prezentate în susținerea declarației sale de livrare pretins scutită, nici puterea de reprezentare a persoanei care a semnat aceste documente în numele persoanei care a

achiziționat bunurile, în condițiile în care dovezile justificative ale dreptului de scutire prezentate de furnizor în susținerea declarației sale erau conforme cu lista documentelor care trebuie prezentate respectivei administrații, stabilită de dreptul național, și au fost acceptate inițial de aceasta ca dovezi justificative, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

2) Articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88, trebuie interpretat în sensul că are efect direct, astfel încât poate fi invocat de persoanele impozabile în fața instanțelor naționale împotriva statului în vederea obținerii unei scutiri de taxa pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară.