Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. A opta directivă 79/1072/CEE. Condiții de obținere a rambursării

ORDONANȚA CURȚII – Camera a noua (30 iunie 2016)

„Trimitere preliminară – Articolul 99 din Regulamentul de procedură al Curții – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Dreptul la rambursare – A opta directivă 79/1072/CEE – Condiții de obținere a rambursării – Impunerea altor condiții față de cele prevăzute la articolele 3 și 4 – Obligația de a face dovada achitării taxei – Admisibilitate”

În cauza C-55/16, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Înalta Curte de Casație și Justiție (România), prin decizia din 17 decembrie 2015, primită de Curte la 1 februarie 2016, în procedura **Evo Bus GmbH** împotriva **Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Ploiești,** CURTEA (Camera a noua), compusă din domnul C. Lycourgos (președinte de cameră) și domnii E. Juhász și C. Vajda (raportor), judecători, avocat general: domnul Y. Bot, grefier: domnul A. Calot Escobar, având în vedere decizia luată, după ascultarea avocatului general, de a se pronunța prin ordonanță motivată, conform articolului 99 din Regulamentul de procedură al Curții, a dat prezenta ordonanță.

Cererea de decizie preliminară privește interpretarea celei de A opta directive 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de

restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO 1979, L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34, denumită în continuare „A opta directivă”).

Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Evo Bus GmbH, pe de o parte, și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (România) (denumită în continuare „autoritatea fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu decizia acesteia din urmă de respingere a cererii Evo Bus de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) facturate acesteia de Evo Bus România SRL.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Al treilea și al cincilea considerent ale celei de A opta directive au următorul cuprins:

„[…] diferențele dintre sistemele în vigoare în prezent în statele membre, care provoacă în unele cazuri perturbarea comerțului și denaturarea concurenței, trebuie eliminate;

[…]

[…] astfel de norme nu trebuie să conducă la un tratament diferit al persoanelor plătitoare de impozit în funcție de statele membre pe teritoriul cărora aceste persoane sunt stabilite.”

Articolul 1 din A opta directivă prevede:

„În sensul prezentei directive, «persoană plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării» înseamnă o persoană care, conform articolului 4 alineatul (1) din [A șasea directivă] 77/388/CEE [a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145,

p. 1)], pe perioada menționată în prima și a doua teză din articolul 7 alineatul (1) primul paragraf, nu a avut în acea țară nici sediul activității sale economice, nici o unitate fixă de unde a efectuat tranzacții și nici, în absența unui sediu sau a unei unități fixe, domiciliul stabil sau locul obișnuit de rezidență, și care, în aceeași perioadă, nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate în țara respectivă, cu excepția:

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

(b) serviciilor prestate în cazurile în care taxa este plătibilă numai de către persoana căreia acestea îi sunt prestate, în temeiul articolului 21 alineatul (1) litera (b) din Directiva [77/388].”

Articolul 2 din A opta directivă prevede:

„Fiecare stat membru restituie oricărei persoane plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării, dar care este stabilită în alt stat membru, sub rezerva condițiilor prevăzute în continuare, orice [TVA] aferent serviciilor care i-au fost prestate sau bunurilor mobiliare care i-au fost livrate de altă persoană plătitoare de impozit pe teritoriul țării sau aferentă importului de bunuri în țara respectivă, în măsura în care astfel de bunuri și servicii sunt folosite în tranzacțiile prevăzute la articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (b) din Directiva [77/388] și la prestarea serviciilor prevăzute la articolul 1 litera (b).”

Potrivit articolului 3 din A opta directivă:

„Pentru a putea beneficia de restituire, orice persoană plătitoare de impozit, așa cum este menționată în articolul 2, care nu livrează bunuri și nu prestează servicii considerate livrate sau prestate pe teritoriul țării trebuie:

(a) să înainteze autorităților competente menționate la articolul 9 primul paragraf o cerere pe baza modelului din anexa A, la care se atașează facturile sau documentele de import în original. Statele membre pun la dispoziția solicitanților o notă explicativă care să conțină în orice situație informațiile minime prevăzute în anexa C;

(b) să facă dovada, sub forma unui certificat eliberat de autoritatea statului în care este stabilită, că este o persoană plătitoare de impozit în ceea ce privește [TVA-ul] în statul respectiv. Totuși, dacă autoritatea competentă prevăzută la articolul 9 primul paragraf deține deja o astfel de dovadă, persoana plătitoare de impozit nu este obligată să aducă dovezi noi pe o perioadă de un an de la data eliberării primului certificat de către autoritatea statului în care este stabilită. Statele membre nu eliberează certificate niciunei persoane plătitoare de impozit care beneficiază de scutirea de taxă în temeiul articolului 24 alineatul (2) din Directiva [77/388];

(c) să certifice printr-o declarație scrisă că nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate pe teritoriul țării pe perioada menționată în prima și a doua teză din articolul 7 alineatul (1) primul paragraf;

(d) să se angajeze că restituie orice sumă colectată din greșeală.”

Articolul 4 din A opta directivă are următorul cuprins:

„Pentru a îndeplini condițiile restituirii, orice persoană plătitoare de impozit prevăzută la articolul 2, care nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate pe teritoriul țării respective, altele decât serviciile prevăzute la articolul 1 literele (a) și (b), trebuie:

(a) să îndeplinească cerințele prevăzute la articolul 3 literele (a), (b) și (d);

(b) să certifice printr-o declarație scrisă că, pe perioada prevăzută în prima și a doua teză din articolul 7 alineatul (1) [primul paragraf], nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate pe teritoriul țării, altele decât serviciile prevăzute la articolul 1 literele (a) și (b).”

Articolul 6 din A opta directivă prevede:

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

Dreptul român

Articolul 147^2 alineatul (1) litera a) din Codul fiscal prevede:

„În condițiile stabilite prin norme:

a) persoana impozabilă nestabilită în România, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii, efectuate în România;”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

Prin contractele încheiate la 23 decembrie 2005 și 10 septembrie 2007 având ca obiect livrarea de autobuze Regiei Autonome de Transport București (RATB), Evo Bus s-a angajat să asigure reparația, întreținerea și revizia autobuzelor livrate. Cu acordul Regiei Autonome de Transport București (RATB), Evo Bus a încheiat, la 15 decembrie 2007, un contract de prestări servicii cu Evo Bus România, potrivit căruia aceasta a preluat angajamentele amintite.

În temeiul acestor contracte, Evo Bus România a facturat către Evo Bus, printre altele, costul manoperei, al pieselor de schimb și al consumabilelor achiziționate în cadrul reparației, al întreținerii și al reviziei autobuzelor menționate.

La 15 decembrie 2009, Evo Bus a depus la autoritatea fiscală o cerere de rambursare a TVA-ului care îi fusese facturat de Evo Bus România.

În ceea ce privește, în special, suma de 662 472 de lei (RON) (aproximativ 147 000 de euro), această cerere a fost respinsă pentru motivul că Evo Bus nu făcuse dovada achitării acestei taxe.

Curtea de Apel București (România) a respins acțiunea formulată de Evo Bus împotriva acestei decizii. Ea a considerat că din faptul că A opta directivă nu prevede expres obligația de dovedire a plății TVA-ului nu rezultă că aceasta s-ar opune existenței unei astfel de obligații. De asemenea, ea a constatat că nu s-a demonstrat că decizia menționată ar fi încălcat principiul neutralității fiscale.

Fiind sesizată cu recursul împotriva sentinței Curții de Apel București, instanța de trimitere pune la îndoială conformitatea cu A opta directivă a obligației de dovedire a plății TVA-ului în scopul obținerii rambursării acestuia, obligație care rezultă din expresia „tax[a] pe valoarea adăugată achitat[ă]” din articolul 147^2 alineatul (1) litera a) din Codul fiscal.

În aceste condiții, Înalta Curte de Casație și Justiție (România) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile celei de A opta directive, precum și principiul neutralității fiscale se opun/s-au opus unei legislații, dintr-un stat membru, prin care se reglementează/s-a[u]

reglementat, în considerarea principiului certitudinii impunerii, condițiile în care se poate exercita dreptul de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, precum, în cauza de față, dovedirea achitării taxei de către furnizori?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Conform articolului 99 din Regulamentul de procedură al Curții, atunci când răspunsul la o întrebare formulată cu titlu preliminar poate fi în mod clar dedus din jurisprudență sau atunci când răspunsul la această întrebare nu lasă loc niciunei îndoieli rezonabile, Curtea, la propunerea judecătorului raportor și după ascultarea avocatului general, poate oricând să decidă să se pronunțe prin ordonanță motivată.

Este necesar ca în prezenta cauză să se aplice această dispoziție.

Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă A opta directivă, precum și principiul neutralității fiscale se opun unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia, pentru a-și exercita dreptul la rambursarea TVA-ului, persoanele impozabile sunt supuse unei obligații generale de a face dovada achitării acestei taxe.

Conform articolului 2 din A opta directivă, un stat membru trebuie să restituie unei persoane impozabile care nu este stabilită pe teritoriul acestui stat, în sensul articolului 1 din directiva amintită, dar care este stabilită în alt stat membru, TVA-ul aferent, printre altele, serviciilor care i-au fost prestate acestei persoane de altă persoană impozabilă pe teritoriul primului stat membru, în condițiile stabilite de directiva menționată.

În această privință, este necesar să se precizeze că răspunsul Curții presupune că sunt îndeplinite condițiile de la articolul 2 de persoana impozabilă care introduce cererea de

rambursare a TVA-ului.

Articolele 3 și 4 din A opta directivă prevăd o serie de obligații pe care persoana impozabilă prevăzută la articolul 2 din această directivă trebuie să le îndeplinească pentru a beneficia de rambursarea menționată. Printre aceste obligații figurează cea prevăzută la articolul 3 litera (a) din directiva amintită, potrivit căreia persoana impozabilă menționată trebuie să înainteze autorităților competente o cerere pe baza modelului din anexa A la aceeași directivă, la care se atașează facturile sau documentele de import în original.

Potrivit articolului 6 din A opta directivă, statele membre nu pot impune persoanelor impozabile prevăzute la articolul 2 din această directivă obligații în plus față de cele prevăzute la articolele 3 și 4 din directiva menționată, altele decât obligația de a furniza, în anumite cazuri, informații necesare pentru a se stabili dacă cererea de restituire a TVA-ului este justificată.

În speță, din elementele furnizate de instanța de trimitere nu reiese că autoritatea fiscală ar fi formulat obiecții cu privire la facturile care exprimau costul serviciilor prestate de Evo Bus România, pe care Evo Bus i le-a prezentat în susținerea cererii sale de rambursare a TVA-ului.

Această cerere de rambursare a fost totuși respinsă în temeiul articolului 147^2 alineatul (1) litera a) din Codul fiscal, care prevede că o persoană impozabilă nestabilită în România, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate pentru importuri și achiziții de bunuri sau servicii, efectuate în România. Instanța de trimitere precizează, în această privință, că respectiva dispoziție impune obligația de a face dovada achitării TVA-ului în cazul unei cereri de rambursare. Or, trebuie să se constate că o asemenea obligație

nu este menționată printre obligațiile enumerate la articolele 3 și 4 din A opta directivă.

În consecință, articolul 6 din această directivă se opune ca persoana impozabilă prevăzută la articolul 2 din directiva menționată să fie obligată, în scopul rambursării TVA-ului, să facă dovada achitării acestei taxe (a se vedea prin analogie Hotărârea din 3 decembrie 2009, Yaesu Europe, C-433/08, EU:C:2009:750, punctul 26).

Această interpretare este confirmată de obiectivul celei de A opta directive care constă, după cum reiese din al treilea și din al cincilea considerent ale acesteia, în armonizarea sistemelor de restituire a TVA-ului plătit într-un stat membru de către persoanele impozabile stabilite în alt stat membru eliminând diferențele dintre sistemele în vigoare la acea epocă în statele membre și încercând să nu conducă la un tratament diferit al persoanelor impozabile în funcție de statele membre pe teritoriul cărora aceste persoane sunt stabilite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 decembrie 2009, Yaesu Europe, C-433/08, EU:C:2009:750, punctele 20 și 21, precum și jurisprudența citată).

Astfel, a permite unui stat membru să impună persoanelor impozabile prevăzute la articolul 2 din A opta directivă alte obligații decât cele de la articolele 3 și 4 din această directivă ar însemna să se instituie o formalitate incompatibilă cu obiectivul menționat (a se vedea prin analogie Hotărârea din 3 decembrie 2009, Yaesu Europe, C-433/08, EU:C:2009:750, punctul 27).

Desigur, conform articolului 6 din A opta directivă, un stat membru poate, în anumite cazuri, să oblige o persoană impozabilă să furnizeze informațiile necesare pentru a se stabili dacă cererea de restituire a TVA-ului este justificată. Acesta ar putea fi cazul, de exemplu, atunci când există o suspiciune de abuz fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxemburg, C-73/06,

EU:C:2007:397, punctele 46 și 47).

Totuși, această posibilitate nu poate sta la baza unei obligații generale prevăzute de dreptul național, cum este cea în discuție în litigiul principal.

În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că A opta directivă se opune unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia, pentru a-și exercita dreptul la rambursarea TVA-ului, persoanele impozabile sunt supuse unei obligații generale de a face dovada achitării acestei taxe.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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 noua) declară:

A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării se opune unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia, pentru a-și exercita dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, persoanele impozabile sunt supuse unei obligații generale de a face dovada achitării acestei taxe.