

Cauza C-346/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

2 mai 2019

Instanța de trimitere:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data deciziei de trimitere:

13 februarie 2019

Pârât și recurent:

Bundeszentralamt für Steuern

Reclamantă și intimată:

Y-GmbH

Obiectul procedurii principale

Taxa pe valoarea adăugată – Rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare – Indicarea unui număr de referință în locul unui număr al facturii

Obiectul și temeiul întrebării preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

1. Articolul 8 alineatul (2) litera (d) din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (Directiva 2008/9/CE), potrivit căruia cererea de rambursare conține, pentru

- fiecare stat membru de rambursare și pentru fiecare factură, printre altele, numărul facturii, trebuie interpretat în sensul că este suficientă și indicarea numărului de referință al unei facturi care, în calitate de criteriu suplimentar de identificare, în afară de numărul facturii, este menționat într-un document fiscal?
2. În cazul unui răspuns negativ la întrebarea precedentă: o cerere de rambursare în care este indicat, în locul numărului facturii, numărul de referință al unei facturi este considerată ca fiind depusă completă din punct de vedere formal și, în sensul articolului 15 alineatul (1) a doua teză din Directiva 2008/9/CE, în termenul stabilit?
 3. Pentru a se răspunde la a doua întrebare trebuie să țină seama de faptul că persoana impozabilă care nu este stabilită în statul membru de rambursare, din perspectiva unui solicitant rezonabil, a putut să prezume, pe baza organizării portalului electronic în statul în care este stabilită și a formularului din statul membru de rambursare, că pentru a considera că o cerere de rambursare este depusă în mod corespunzător, în orice caz completă din punct de vedere formal și în termenul stabilit, ar fi suficientă înregistrarea unei alte referințe decât numărul facturii, în scopul de a permite identificarea facturii care face obiectul cererii?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, în special articolul 8 alineatul (2) litera (d) și articolul 15 alineatul (1) a doua teză

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolul 226 punctul 2

Dispozițiile naționale invocate

Articolul 18 alineatul 9 prima și a doua teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (UStG), în versiunea aplicabilă litigiului din procedura principală, astfel cum a fost modificată prin articolul 7 punctul 13 litera c) din Legea fiscală pentru anul 2009

Articolul 59 și următoarele din Regulamentul de aplicare a Legii privind impozitul pe cifra de afaceri (UStDV), în versiunea relevantă pentru perioada de restituire, astfel cum a fost modificată prin Legea fiscală pentru anul 2009

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii

- 1 Reclamanta este o societate stabilită în Austria. La 29 octombrie 2012, aceasta a solicitat rambursarea TVA-ului aferent intrărilor pentru perioada iunie-septembrie 2012. Cererea de rambursare a fost transmisă pe cale electronică pârâtului, Bundeszentralamt für Steuern [Oficiul Federal Central pentru Impozite] (Germania) prin intermediul portalului instituit de administrația financiară din Austria.
- 2 Cererea a privit facturi referitoare la livrarea de carburanți, pentru care reclamanta solicită deducerea TVA-ului. În anexa la cerere reclamanta nu a prezentat numărul facturii corespunzător fiecărei facturii, ci un alt număr de referință, menționat pe factură și cuprins în contabilitatea reclamantei.
- 3 Prin decizia din 25 ianuarie 2013, Bundeszentralamt für Steuern a stabilit rambursarea TVA-ului aferent intrărilor pentru perioada în discuție în cuantum de 31 269,09 euro și a respins în rest cererea, cu motivarea că în anexa la cerere nu au fost prezentate numerele facturilor indicate pe facturi, în mod contrar cerințelor legale.
- 4 Bundeszentralamt für Steuern și-a menținut poziția și prin decizia din 7 ianuarie 2014 privind contestația formulată de reclamantă. În termenul de depunere a cererii care a expirat la 30 septembrie 2013 reclamanta nu a depus nicio cerere de rambursare care să corespundă cerințelor legale. Deja în cadrul unor cereri anterioare reclamanta a fost informată cu privire la lipsa indicării numărului facturii. Astfel, reclamanta ar fi avut posibilitatea să furnizeze informațiile, în forma impusă de lege, înăuntrul termenului de depunere a cererii.
- 5 Reclamanta a introdus acțiune la Finanzgericht Köln [Tribunalul Fiscal din Köln] (Germania), care a admis acțiunea, motivând că cererea de rambursare a fost formulată cu respectarea cerințelor legale. Indicarea eronată a unui număr de referință în locul numărului facturii nu determină lipsirea de efecte a cererii de rambursare a impozitului în amonte atunci când, precum în speță, nu poate fi considerată „lipsită de conținut”, deoarece numărul de referință în egală măsură permite identificarea unei anumite facturii.
- 6 Împotriva acestei hotărâri, Bundeszentralamt für Steuern a introdus recurs la Bundesfinanzhof [Curtea Federală Fiscală] (Germania). În opinia sa, Finanzgericht Köln a aplicat în mod eronat articolul 8 alineatul (2) din Directiva 2008/9.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 7 În temeiul dreptului național, instanța de trimitere ar trebui să mențină decizia Finanzgericht Köln și să respingă recursul ca nefondat. Se ridică însă problema dacă această soluție se conformează dreptului Uniunii, întrucât există îndoieli cu

privire la interpretarea corespunzătoare a articolului 8 alineatul (2) litera (d) și a articolului 15 alineatul (1) a doua teză din Directiva 2008/9.

- 8 Cu privire la prima întrebare: se ridică problema dacă articolul 8 alineatul (2) litera (d) din Directiva 2008/9, potrivit căruia cererea de rambursare conține, pentru fiecare stat membru de rambursare și pentru fiecare factură, printre altele, „numărul facturii”, trebuie interpretat în sensul că este suficientă și indicarea numărului de referință al unei facturi care, în calitate de criteriu suplimentar de identificare, în afară de numărul facturii, este menționat într-un document fiscal.
- 9 În continuare, instanța de trimitere ridică problema dacă noțiunea „numărul facturii” din cuprinsul articolului 8 alineatul (2) litera (d) din Directiva 2008/9 are aceeași semnificație cu „un număr secvențial, bazat pe una sau mai multe serii, ce identifică în mod unic factura”, care este necesar potrivit articolului 226 punctul 2 din Directiva 2006/112. Formulările diferite una de cealaltă, cuprinse la articolul 226 punctul 2 din Directiva 2006/112 și la articolul 8 alineatul (2) litera (d) din Directiva 2008/9, sugerează că pentru ca o cerere de rambursare a taxei aferente intrărilor să fie efectivă este suficientă indicarea unui criteriu evidențiat pe factură care permite identificarea, fără a fi necesar însă ca acesta să fie în mod obligatoriu numărul facturii, în sensul articolului 226 punctul 2 din Directiva 2006/112, acesta putând fi și un alt criteriu de identificare evidențiat pe factură.
- 10 În același timp, trebuie să se aibă în vedere că Directiva 2008/9 nu are drept scop determinarea condițiilor de exercitare sau de stingere a dreptului de rambursare. Astfel, articolul 5 al doilea paragraf din această directivă prevede, fără a aduce atingere articolului 6 din aceasta și în înțelesul acesteia, că dreptul la o rambursare a TVA-ului aferent intrărilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112, astfel cum se aplică în statul membru de rambursare (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 35).
- 11 Prin urmare, dreptul unei persoane impozabile stabilite într-un stat membru de a obține restituirea TVA-ului achitat într-un alt stat membru, astfel cum prevede Directiva 2008/9, este corespondentul dreptului, instituit în favoarea sa de Directiva 2006/112, de a deduce TVA-ul aferent intrărilor plătit în propriul stat membru (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 36 și jurisprudența citată). Regimul deducerilor și, în consecință, al rambursărilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 38 și jurisprudența citată). Principiul neutralității impune astfel, în opinia instanței de trimitere, ca „numărul facturii” prevăzut la articolul 8 alineatul (2) litera (d) din Directiva 2008/9 să fie înțeles în sensul că în cadrul unei cereri de rambursare să fie suficientă și indicarea unui alt criteriu clar de identificare menționat pe factură.

- 12 Acestei opinii i s-ar putea opune faptul că dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 40 și jurisprudența citată). În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238-240 din aceasta (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 42 și jurisprudența citată). Prin urmare, articolul 8 alineatul (2) litera (d) din Directiva 2008/9 ar trebui înțeles astfel în mod obligatoriu restrictiv, și anume că în cadrul unei cereri de rambursare îndeplinește cerințele numai indicarea numărului facturii în sensul articolului 226 punctul 2 din Directiva 2006/112.
- 13 Cu toate acestea, o înțelegere restrictivă a articolului 8 alineatul (2) litera (d) din Directiva 2008/9 poate conduce la rezultate disproporționate. Cererea completă de rambursare a taxei aferente intrărilor trebuie să pună autoritățile în situația de a putea examina în scurt timp condițiile pentru restituirea impozitului [și anume, înăuntrul termenului de patru luni de la introducerea cererii de rambursare, potrivit articolului 19 alineatul (2) din Directiva 2008/9]. Din această perspectivă, numărul de referință indicat în cerere îndeplinește condiția prevăzută la articolul 8 alineatul (2) litera (d) din Directiva 2008/9, deoarece permite autorităților să identifice în mod clar factura în cadrul examinării cererii de rambursare a TVA-ului aferent intrărilor. Astfel, indicarea în cererea de rambursare a numărului facturii, în sensul articolului 226 punctul 2 din Directiva 2006/112, în vederea îndeplinirii obiectivului de a permite o identificare univocă a facturii, deși este adecvată și proporțională față de scopul urmărit, nu este însă și necesară.
- 14 Cu privire la a doua întrebare: în cazul în care răspunsul la prima întrebare este negativ, instanța de trimitere dorește să știe dacă o cerere de rambursare în care este indicat numărul de referință al facturii este considerată ca fiind depusă completă din punct de vedere formal și, în sensul articolului 15 alineatul (1) a doua teză din Directiva 2008/9/CE, în termenul stabilit.
- 15 Astfel, potrivit articolului 15 alineatul (1) a doua teză din Directiva 2008/9, cererea de rambursare este considerată depusă numai în cazul în care solicitantul a furnizează, printre altele, toate informațiile prevăzute la articolul 8 din Directiva 2008/9. O cerere care, în locul numărului facturii, în sensul articolului 226 punctul 2 din Directiva 2006/112, conține un număr de referință care îndeplinește aceeași funcție ar fi, în opinia instanței de trimitere – în cazul unui răspuns negativ la prima întrebare – inexactă, însă nu incompletă.
- 16 Instanța de trimitere consideră că efectivitatea unei cereri de rambursare în sensul articolului 15 alineatul (1) a doua teză din Directiva 2008/9 nu condiționează exactitatea sa pe fond, ci caracterul său complet din punct de vedere formal. Această considerație corespunde în mod vizibil opiniei Comisiei Europene. La 24 ianuarie 2019, Comisia a decis să cheme în judecată Republica Federală Germania în fața Curții deoarece cererile de rambursare a TVA-ului depuse de întreprinderi

din alte state membre sunt respinse fără ca acestora să li se solicite informații suplimentare în situații în care, potrivit autorităților germane, informațiile privind modalitatea livrării bunurilor, respectiv a prestării serviciilor nu sunt suficiente pentru a se decide cu privire la rambursarea TVA-ului.

- 17 Cu privire la a treia întrebare: instanța de trimitere se întreabă dacă în situația unei cereri de rambursare care a fost depusă în termenul stabilit, în sensul articolului 15 alineatul (1) a doua teză din Directiva 2008/9, reclamanta, care nu este persoană impozabilă stabilită în statul membru de rambursare, a putut să prezume, din perspectiva unui solicitant rezonabil, că pentru a considera că o cerere de rambursare este depusă corespunzător, în orice caz completă din punct de vedere formal și în termenul stabilit, ar fi suficientă înregistrarea unei alte referințe decât numărul facturii, în scopul de a permite identificarea facturii care face obiectul cererii.
- 18 Această întrebare se ridică din cauză că, potrivit constatărilor Finanzgericht Köln, coloana relevantă din anexa la cererea de rambursare în care, potrivit Bundeszentralamt für Steuern, trebuie înregistrat numărul facturii, nu conține denumirea „numărul facturii”, ci este menționată printr-o formulare generală „documentul nr.”. În plus, portalul pentru depunerea electronică a cererilor, pus la dispoziție de administrația austriacă și utilizat de reclamantă, conține o denumire diferită, și anume „numărul de referință”.