HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

3 decembrie 2009 *

În cauza C-433/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 13 august 2008, primită de Curte la 1 octombrie 2008, în procedura

Yaesu Europe BV

împotriva

Bundeszentralamt für Steuern,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președintele Camerei a treia, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a patra, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász, G. Arestis (raportor) și J. Malenovský, judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: domnul Y. Bot,
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 septembrie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Yaesu Europe BV, de B. Burgmaier, Rechtsanwalt;

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru guvernul austriac, de doamna C. Pesendorfer, în calitate de agent;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea anexei A la A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34, denumită în continuare „A opta directivă").

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între Yaesu Europe BV (denumită în continuare „Yaesu Europe"), societate stabilită în Țările de Jos, pe de o parte, și Bundeszentralamt für Steuern (Oficiul Federal Central pentru Impozite, denumit în continuare „Bundeszentralamt"), pe de altă parte, având ca obiect respingerea, de către acesta din urmă, a unei cereri prin care se solicita restituirea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") achitate de această societate în Germania.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

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

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

întrucât introducerea normelor comunitare în acest domeniu marchează evoluția către liberalizarea eficientă a circulației persoanelor, mărfurilor și serviciilor, sprijinind astfel finalizarea procesului de integrare economică;

întrucât 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”.

4 Articolul 3 litera (a) din A opta directivă prevede:

„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”.

5 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.”

6 Modelul de cerere de restituire a TVA-ului prevăzut în anexa A la A opta directivă menționează, pe lângă locul în care este întocmită această cerere și data la care este efectuată aceasta, o „semnătură”, fără nicio altă indicație.

Reglementarea națională

7 Articolul 18 alineatul 9 din Legea din 2005 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, p. 386), în versiunea aplicabilă acțiunii principale (denumită în continuare „UStG"), are următorul cuprins:

„[…] Cererea de restituire trebuie depusă în termen de șase luni de la încheierea anului calendaristic în cursul căruia a luat naștere dreptul la restituire. Antreprenorul trebuie să calculeze el însuși restituirea și să justifice cuantumul taxei aferente intrărilor prin prezentarea facturilor și a atestărilor de import în original. Cererea de restituire trebuie semnată olograf de antreprenor. […]"

8 Articolul 79 alineatul (1) din Codul general al impozitelor (Abgabenordnung, denumit în continuare „AO"), intitulat „Capacitate de exercițiu", prevede, printre altele, la punctul 3 al acestui alineat, că persoanele juridice, grupările sau masele de bunuri au, prin intermediul reprezentanților lor legali sau al unor reprezentanți ad-hoc, capacitatea de a îndeplini acte de procedură.

9 Articolul 150 alineatul 3 din AO, care reglementează forma și conținutul declarațiilor de impozit, prevede:

„Dacă legile fiscale impun persoanei impozabile obligația de a semna olograf declarația de impozit, semnătura unui împuternicit nu este legală decât dacă persoana impozabilă nu poate semna personal din cauza stării sale fizice sau mentale sau din cauza unei absențe prelungite. Semnătura personală a acesteia poate fi solicitată *a posteriori*, atunci când a încetat motivul de împiedicare."

Acțiunea principală și întrebările preliminare

10 La 30 iunie 2006, Yaesu Europe a introdus o cerere de restituire a TVA-ului achitat în amonte în Germania pentru perioada cuprinsă între lunile ianuarie și decembrie ale anului 2005. Această cerere a fost întocmită utilizând formularul oficial prevăzut în acest scop în statul membru respectiv și pe care figurează, în căsuța cu numărul 9, mențiunea „semnătura olografă și ștampila societății".

11 Într-o scrisoare de însoțire a cererii respective, avocații Yaesu Europe, care sunt stabiliți în Germania și care sunt de asemenea menționați pe formularul respectiv ca fiind reprezentanți ai acestei societăți pentru notificări, au arătat că semnaseră această cerere în numele clientului lor. În acest sens, la scrisoare a fost atașată o „procură pentru procedura de restituire a taxei în amonte", întocmită de reprezentantul legal al reclamantei din acțiunea principală, prin care avocații menționați erau împuterniciți să reprezinte din punct de vedere juridic societatea reclamantă în toate procedurile de restituire a TVA-ului.

12 Prin decizia din 1 septembrie 2006, Bundeszentralamt a respins cererea de restituire introdusă de Yaesu Europe, pe motiv că aceasta nu fusese semnată personal de persoana impozabilă, încălcându-se astfel articolul 18 alineatul 9 din UStG.

13 După o contestație care nu a avut succes, Yaesu Europe a formulat o acțiune la Finanzgericht. Acesta din urmă s-a alăturat poziției Bundeszentralamt, hotărând că articolul 18 alineatul 9 din UStG nu încălca articolele 3 și 6 din A opta directivă și că „semnătura" prevăzută de modelul care figurează în anexa A la această directivă trebuia interpretată ca fiind în mod necesar cea a persoanei impozabile însăși, articolul 249 al treilea paragraf CE conferind, în orice caz, legiuitorului german o autonomie de executare în această privință.

14 Yaesu Europe a introdus recurs la Bundesfinanzhof, în care susține, în esență, că Finanzgericht a interpretat greșit noțiunea „semnătură” menționată pe modelul care figurează în anexa A la A opta directivă și invocă, în această privință, exemplul mai multor state membre care autorizează în mod expres semnarea cererii de restituire de către un împuternicit. Aceasta consideră, în plus, că noțiunea respectivă trebuie interpretată uniform în Comunitatea Europeană.

15 Bundesfinanzhof, după ce a înlăturat aplicarea în speță a articolului 79 alineatul 1 punctul 3 și a articolului 150 alineatul 3 din AO și a considerat că existau îndoieli cu privire la compatibilitatea articolului 18 alineatul 9 din UStG cu dreptul comunitar, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Noțiunea «semnătură» utilizată în modelul care figurează în anexa A la A opta directivă […], care este utilizat pentru depunerea unei cereri de restituire a [TVA-ului] în conformitate cu articolul 3 litera (a) din această directivă, este o noțiune de drept comunitar care trebuie interpretată uniform?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare:

Noțiunea «semnătură» trebuie înțeleasă în sensul că cererea de restituire trebuie în mod obligatoriu să fie semnată personal de către persoana impozabilă sau, în cazul unei persoane juridice, de către reprezentantul legal al acesteia ori este suficientă semnătura unui împuternicit (de exemplu, a unui reprezentant fiscal sau a unui salariat al persoanei impozabile)?”

Cu privire la întrebările preliminare

16 Prin întrebările adresate, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă noțiunea „semnătură" din cererea de restituire a TVA-ului menționată în formularul care figurează în anexa A la A opta directivă constituie o noțiune de drept comunitar care trebuie interpretată uniform și, dacă este cazul, dacă această noțiune trebuie înțeleasă în sensul că o astfel de cerere de restituire trebuie în mod obligatoriu să fie semnată personal de persoana impozabilă sau este suficient ca această cerere să fie semnată de un împuternicit.

17 În această privință, trebuie arătat de la bun început că A opta directivă nu conține nicio definiție a noțiunii „semnătură" și că aceasta nu face nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul de aplicare al acestei noțiuni.

18 Or, potrivit unei jurisprudențe constante, atât din cerințele aplicării uniforme a dreptului comunitar, cât și din cele ale principiului egalității rezultă că termenii unei dispoziții de drept comunitar care nu face nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul său de aplicare trebuie în mod normal să primească, în întreaga Comunitate, o interpretare autonomă și uniformă, care trebuie stabilită ținând cont de contextul dispoziției și de obiectivul urmărit de reglementarea în cauză (a se vedea în special Hotărârea din 18 ianuarie 1984, Ekro, 327/82, Rec., p. 107, punctul 11, Hotărârea din 19 septembrie 2000, Linster, C-287/98, Rec., p. I-6917, punctul 43, și Hotărârea din 16 iulie 2009, Infopaq International, C-5/08, Rep., p. I-6569, punctul 27).

19 Aceste cerințe se impun în mod special în ceea ce privește A opta directivă, având în vedere atât titlul, cât și cuprinsul celui de al treilea și al celui de al cincilea considerent ale acesteia.

20 Astfel, din al treilea și din al cincilea considerent ale directivei menționate rezultă că aceasta urmărește 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.

21 Obiectivul celei de A opta directive este, astfel, acela de a armoniza modalitățile dreptului de restituire a TVA-ului, astfel cum rezultă din articolul 17 alineatul (3) din A șasea directivă 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) (a se vedea în special Hotărârea din 13 iulie 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Rec., p. I-6109, punctul 20, și Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Rep., p. I-2425, punctul 26).

22 În acest scop, directiva menționată prevede în mod expres, în anexa A, un model prestabilit de cerere de restituire a TVA-ului, prin care se urmărește în special armonizarea modalităților procedurale aferente unei astfel de cereri, în ceea ce privește taxa achitată într-un stat membru de persoane impozabile stabilite într-un alt stat membru. Or, respectivul obiectiv de armonizare nu poate fi atins decât dacă noțiunile la care face trimitere acest model au aceeași semnificație în toate statele membre.

23 Rezultă că noțiunea „semnătură” menționată în modelul prevăzut în anexa A la A opta directivă constituie o noțiune de drept comunitar care trebuie să aibă un sens și un domeniu de aplicare identice în toate statele membre. Prin urmare, este de competența Curții să dea acestei noțiuni o interpretare autonomă și uniformă în ordinea juridică comunitară.

24 În această privință, trebuie amintită jurisprudența constantă a Curții potrivit căreia, în vederea interpretării unei dispoziții de drept comunitar, trebuie să se țină seama nu numai de termenii utilizați, ci și de contextul în care apare aceasta, precum și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (a se vedea în special Hotărârea din 17 noiembrie 1983, Merck, 292/82, Rec., p. 3781, punctul 12,

Hotărârea din 1 martie 2007, Schouten, C-34/05, Rep., p. I-1687, punctul 25, și Hotărârea din 12 februarie 2009, Klarenberg, C-466/07, Rep., p. I-803, punctul 37).

25 Trebuie arătat, mai întâi, că textul anexei A la A opta directivă nu conține nicio indicație cu privire la noțiunea „semnătură” pe care o menționează. Astfel, această anexă se limitează să impună numai o „semnătură” și nu prevede în niciun fel că aceasta trebuie să aibă caracteristici particulare, precum aceea de a fi semnătura persoanei impozabile însăși, spre deosebire de alte mențiuni care figurează în respectiva anexă, cum ar fi numele sau natura activității, care sunt în mod expres însoțite de termenul „solicitantului”.

26 În plus, din articolul 3 litera (a) din A opta directivă rezultă că persoana impozabilă trebuie să depună o cerere de restituire a TVA-ului pe baza modelului din anexa A la această directivă. Din articolul 6 din aceeași directivă rezultă de asemenea că statele membre nu pot impune persoanelor impozabile 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. Rezultă că, în ceea ce privește noțiunea „semnătură” menționată în modelul respectiv, acest articol 6 se opune ca persoana impozabilă să fie supusă altor cerințe decât cele prevăzute în acest model, cum ar fi o semnătură olografă a persoanei impozabile.

27 În sfârșit, o astfel de interpretare în funcție de context este confirmată de obiectivul de armonizare urmărit de A opta directivă, astfel cum rezultă din cuprinsul punctelor 19-22 din prezenta hotărâre. Astfel, obiectivul urmărit de această directivă, care prevede în mod expres, în anexa A, un model prestabilit de cerere de restituire a TVA-ului, nu poate fi atins decât dacă noțiunile care figurează în acest model au un sens și un domeniu de aplicare identice în toate statele membre și nu depășesc cerințele prevăzute

în mod expres de acesta din urmă. A permite unui stat membru să impună unei persoane impozabile alte cerințe decât cele prevăzute de un astfel de model, cum ar fi o semnătură olografă a acestei persoane impozabile, ar însemna să se instituie o formalitate incompatibilă cu obiectivul menționat.

28 Pe de altă parte, trebuie precizat că, deși, spre deosebire de cea de A treisprezecea directivă 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității (JO L 326, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 81, denumită în continuare „A treisprezecea directivă"), A opta directivă nu prevede expres posibilitatea de a desemna un împuternicit, nu este mai puțin adevărat că această directivă nici nu exclude o astfel de posibilitate, astfel încât o cerere de restituire a TVA-ului conform modelului care figurează în anexa A la această directivă poate fi semnată de un împuternicit.

29 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că noțiunea „semnătură" din cererea de restituire a TVA-ului menționată în modelul care figurează în anexa A la A opta directivă constituie o noțiune de drept comunitar care trebuie interpretată uniform în sensul că o astfel de cerere de restituire nu trebuie în mod obligatoriu să fie semnată personal de persoana impozabilă și că, în această privință, semnătura unui împuternicit poate fi suficientă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

30 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 patra) declară:

Noțiunea „semnătură” din cererea de restituire a TVA ului menționată în modelul care figurează în anexa A la A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării constituie o noțiune de drept comunitar care trebuie interpretată uniform în sensul că o astfel de cerere de restituire nu trebuie în mod obligatoriu să fie semnată personal de persoana impozabilă și că, în această privință, semnătura unui împuternicit poate fi suficientă.

Semnături