

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-534/16 - BB construct s. r. o., Stabilirea unei garanții semnificative pentru înregistrarea în scopuri de TVA la depășirea plafonului.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

26 octombrie 2017

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Înscriere în registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA – Legislație națională care impune constituirea unei garanții – Combaterea fraudei – Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Libertatea de a desfășura o activitate comercială – Principiul nediscriminării – Principiul ne bis in idem – Principiul neretroactivității”

În cauza C-534/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Najvyšší súd Slovenskej republiky (Curtea Supremă a Republicii Slovace), prin decizia din 29 septembrie 2016, primită de Curte la 20 octombrie 2016, în procedura

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

împotriva

BB construct s. r. o.,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul E. Juhász, îndeplinind funcția de președinte de cameră, doamna K. Jürimäe (raportor) și domnul C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, de F. Imrecze, în calitate de agent;
- pentru BB construct s. r. o., de P. Ondrášiková, advokátka;
- pentru guvernul slovac, de B. Ricziová, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de A. Tokár, în calitate de agenți,

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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a noțiunii „libertate de a desfășura o activitate comercială”, a principiului egalității de tratament, a principiului *ne bis in idem* și a principiului neretroactivității infracțiunilor și a pedepselor, consacrate de Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Direcția Financiară a Republicii Slovacă, denumită în continuare „Direcția Financiară”), pe de o parte, și BB construct s. r. o., pe de altă parte, în legătură cu o garanție impusă la înregistrarea acesteia din urmă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.”

Dreptul slovac

4 Articolul 4 alineatul 1 prima teză din Legea nr. 222/2004 privind taxa pe valoarea adăugată, în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede o obligație de înregistrare a persoanelor impozabile în acești termeni:

„Persoana impozabilă care și-a stabilit sediul activității economice sau a constituit un sediu permanent pe teritoriul național [...] și care a realizat o cifră de afaceri de 49 790 [de euro] în ultimele 12 luni calendaristice consecutive este obligată să depună la administrația fiscală o cerere de înregistrare în scopuri de taxă.”

5 În versiunea sa citată de instanța de trimitere, articolul 4c din această lege, intitulat „Garanția fiscală”, prevede:

„(1) Persoana impozabilă care a depus o cerere de înregistrare în scopuri de taxă în temeiul articolului 4 alineatele 1 și 2 este obligată să constituie o garanție fiscală prin plata unei sume de bani în contul administrației fiscale sau prin prezentarea unei garanții bancare acordate de o bancă [...] fără nicio rezervă, pentru o perioadă de 12 luni, în favoarea administrației fiscale, pentru suma solicitată [...], dacă:

[...]

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

c) administrator sau asociat al acestei persoane impozabile este o persoană fizică sau juridică ce este sau a fost administrator sau asociat al altei persoane juridice

1. care are sau a avut la data încetării sale restanțe fiscale în cuantum de cel puțin 1 000 [de euro], exigibile în perioada în care această persoană fizică sau juridică era administratorul sau asociatul său și care nu sunt încă achitate la data depunerii cererii de înregistrare în scopuri de taxă și

[...]

(2) Administrația fiscală stabilește pentru solicitantul înregistrării prevăzute la alineatul 1, prin decizie în acest sens, cuantumul garanției fiscale, de cel puțin 1 000 [de euro] și de cel mult 500 000 [de euro]. La stabilirea cuantumului garanției fiscale, administrația fiscală ia în considerare riscul apariției unor restanțe fiscale în sarcina persoanei impozabile. Solicitantul înregistrării este obligat să prezinte garanția fiscală în termen de 20 de zile de la notificarea deciziei prin care se impune constituirea unei garanții.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

6 Întrucât a realizat o cifră de afaceri de cel puțin 49 790 de euro, BB construct a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. În temeiul articolului 4c alineatele 1 și 2 din Legea privind TVA-ul, Direcția Financiară i-a impus constituirea unei garanții pentru o perioadă de 12 luni. Cuantumul acestei garanții se ridică la 500 000 de euro și ea trebuia constituită într-un termen de 20 de zile. Constituirea unei asemenea garanții era justificată, potrivit Direcției Financiare, în considerarea restanțelor la plata TVA-ului ale unei alte societăți, cu care administratorul sau asociatul BB construct avea o legătură personală sau patrimonială.

7 BB construct a solicitat în fața Krajský súd v Bratislave (Curtea Regională din Bratislava, Slovacia) anularea sau reducerea acestei garanții. Din dosarul de care dispune Curtea reiese că această instanță a pronunțat anularea deciziei prin care se impunea constituirea respectivei garanții și că Direcția Financiară a formulat recurs împotriva hotărârii menționate la Najvyšší súd Slovenskej republiky (Curtea Supremă a Republicii Slovacie).

8 Această din urmă instanță precizează că garanția prevăzută la articolul 4c din Legea privind TVA-ul a fost instituită, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, în scopul prevenirii fraudei și a evaziunii fiscale. Legiuitorul slovac ar fi urmărit să incite administrația fiscală să condiționeze înregistrarea în scopuri de TVA de obligația de a constitui această garanție. O asemenea garanție ar permite acestei administrații să recupereze cuantumurile datorate în cazul unor eventuale restanțe ale noii persoane impozabile în cursul exercițiului subsecvent înregistrării sale.

9 Potrivit indicațiilor furnizate de Direcția Financiară în fața instanței menționate, în fiecare caz, cuantumul garanției prevăzute la articolul 4c din Legea privind TVA-ul este calculat automat, prin intermediul unui sistem informatic, fără a fi posibilă adaptarea acestui cuantum. Astfel, fiecare cerere ar face obiectul unei prelucrări individuale și obiective.

10 BB construct contestă în fața instanței de trimitere cuantumul garanției în discuție în litigiul principal. Acesta ar fi atât de disproporționat în raport cu cifra sa de afaceri, încât ar aduce atingere libertății sale de a desfășura o activitate comercială. Această garanție s-ar asemana astfel cu o sancțiune cu caracter retroactiv, întemeiată pe fapte trecute.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

11 Având în vedere aceste argumente, această instanță ridică problema compatibilității garanției menționate cu dreptul Uniunii.

12 Instanța menționată arată în special că sistemul instituit de legiuitorul slovac conduce la tratarea diferită a persoanei impozabile care nu își respectă obligația de înregistrare în scopuri de TVA, care se expune unor penalități de până la 20 000 de euro, și a persoanei impozabile care respectă obligația menționată și care trebuie, în anumite împrejurări, să constituie o garanție într-un quantum cuprins între 1 000 de euro și 500 000 de euro. Aceasta arată de asemenea că solicitanții care au datorii existente de altă natură decât fiscală nu sunt supuși unei asemenea obligații de constituire a unei garanții.

13 Instanța de trimitere subliniază și că, ținând seama de importanța quantumului acestei garanții în raport cu capacitățile financiare ale societății în cauză, se poate ridica întrebarea dacă respectiva garanție fiscală nu constituie o sancțiune fiscală indirectă în sensul jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului.

14 În aceste condiții, Najvyšší súd Slovenskej republiky (Curtea Supremă a Republicii Slovac) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Se poate reține că o procedură administrativă națională în care împrejurarea că administratorul actual al unei persoane juridice a fost administrator al unei alte persoane juridice debitoare a unei datorii fiscale neachitate este considerată, potrivit reglementării naționale, motiv pentru impunerea unei cauțiuni fiscale în quantum de până la 500 000 [de euro] este compatibilă cu obiectivul articolului 273 din Directiva [TVA], și anume combaterea fraudelor în domeniul taxei pe valoarea adăugată?

2) Se poate reține că o astfel de cauțiune fiscală, în quantum de până la 500 000 [de euro], precum cea care a fost impusă în procedura principală, nu aduce atingere libertății de a desfășura o activitate comercială, prevăzută la articolul 16 [din cartă], nu provoacă indirect declararea falimentului persoanei impozabile, nu este discriminatorie în sensul articolului 21 alineatul (1) [din cartă] și, în domeniul colectării TVA-ului, nu încalcă principiile *ne bis in idem* și neretroactivității, prevăzute la articolul 49 alineatele (1) și (3) [din cartă]?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

15 Guvernul slovac și Direcția Financiară apreciază că întrebările adresate nu au legătură cu litigiul principal. Acestea subliniază în esență că instanța de trimitere este sesizată cu un recurs în cadrul căruia este chemată să statueze nu cu privire la legalitatea pe fond a garanției care face obiectul acestor întrebări, ci numai cu privire la aspecte formale, legate de motivare. Prin urmare, potrivit guvernului slovac, întrebările menționate, care sunt lipsite de relevanță și prezintă un caracter ipotetic, sunt inadmisibile.

16 În această privință, trebuie amintit că întrebările privind dreptul Uniunii beneficiază de o prezumție de relevanță. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor care i-au fost adresate (Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții, C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 30, precum și jurisprudența citată).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

17 În speță, instanța de trimitere a precizat că legalitatea procedurii care a condus la impunerea garanției în discuție în litigiul principal depinde de răspunsurile care vor fi date la întrebările adresate.

18 În aceste condiții, nu este evident că aceste întrebări prezintă un caracter ipotetic sau că nu au legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal. Prin urmare, întrebările menționate sunt admisibile.

Cu privire la fond

19 Prin intermediul celor două întrebări adresate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 273 din Directiva TVA, articolul 16, articolul 21 alineatul (1) și articolul 49 alineatele (1) și (3) din cartă sau principiul *ne bis in idem*, consacrat la articolul 50 din cartă, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, la înregistrarea în scopuri de TVA a unei persoane impozabile al cărei administrator a fost anterior administratorul sau asociatul unei alte persoane juridice care nu și-a respectat obligațiile în materie fiscală, administrația fiscală să impună acestei persoane impozabile constituirea unei garanții al cărei quantum poate ajunge până la 500 000 de euro.

20 În această privință, în primul rând, trebuie amintit că articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA precizează că statele membre pot lua măsurile necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea, sub rezerva respectării cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

21 Curtea a decis că, în afara limitelor pe care le stabilesc, dispozițiile articolului 273 din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea și le conferă, în consecință, acestora o marjă de apreciere cu privire la mijloacele prin care se urmărește asigurarea colectării integrale a TVA-ului și combaterea fraudei (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 43 și jurisprudența citată).

22 În speță, din cererea de decizie preliminară și din observațiile prezentate Curții reiese că reglementarea în discuție în litigiul principal a fost instituită, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea fiscală. Aceasta permite Direcției Financiare să impună unei noi persoane impozabile care prezintă un risc de restanțe la plata impozitelor din cauza legăturilor sale cu o altă persoană juridică ce are restanțe la plata impozitelor constituirea unei garanții pentru o perioadă de 12 luni. Quantumul acestei garanții este stabilit prin intermediul unui sistem informatic și se situează într-un interval cuprins între 1 000 de euro și 500 000 de euro.

23 Rezultă că o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal este destinată atingerii obiectivelor vizate la articolul 273 din Directiva TVA și pare de natură să le atingă atunci când există un risc real de restanțe la plata impozitelor.

24 Totuși, măsurile pe care le pot adopta statele membre în temeiul acestui articol 273 pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și a preveni evaziunea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să pericliteze neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 49 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 44 și jurisprudența citată).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

25 Revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia compatibilitatea aplicării acestei reglementări cu cerințele menționate la punctul precedent din prezenta hotărâre, având în vedere ansamblul împrejurărilor din cauza principală. Conform unei jurisprudențe constante a Curții, aceasta poate totuși să furnizeze instanței respective orice indicație utilă în vederea soluționării litigiului cu care este sesizată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 36 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 46).

26 În primul rând, în ceea ce privește principiul proporționalității, trebuie arătat, pe de o parte, că, în vederea aplicării reglementării menționate, riscul de restanțe este calculat prin intermediul unui sistem informatic care generează în mod automat cuantumul garanției solicitate persoanei impozabile în cauză, fără ca această persoană impozabilă să pară a fi în măsură să cunoască datele utilizate de administrația fiscală în vederea calculului respectiv și fără a fi posibilă adaptarea acestui cuantum în funcție de informațiile furnizate eventual de persoana impozabilă amintită.

27 Obligația de a constitui o garanție în asemenea împrejurări ar putea conduce, în anumite cazuri, la un rezultat care depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea fiscală (a se vedea prin analogie Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punctul 24 și jurisprudența citată).

28 Pe de altă parte, reiese din elementele din dosarul de care dispune Curtea că cuantumul garanției solicitate se poate ridica, precum în litigiul principal, la 500 000 de euro, și anume cuantumul maxim prevăzut. În această privință, este necesar să se arate că principiul proporționalității impune ca cuantumul garanției să fie corelat cu riscul de restanțe în viitor și cu cuantumul datoriilor fiscale anterioare. În plus, trebuie să se țină seama de asemenea atât de rolul pe care îl asumă asociatul sau administratorul persoanei juridice care are restanțe fiscale în constituirea și în gestiunea persoanei juridice căreia îi este solicitată garanția, cât și de rolul pe care l-a asumat în constituirea și în gestiunea persoanei juridice anterioare al cărei asociat sau administrator era.

29 În al doilea rând, în ceea ce privește principiul neutralității fiscale, care este transpunerea de către legiuitorul Uniunii, în materia TVA-ului, a principiului general al egalității de tratament, trebuie să se constate că persoanele impozabile care nu își respectă obligațiile fiscale și în special obligația de înregistrare nu se află într-o situație comparabilă cu cea a persoanelor impozabile care își respectă obligația de înregistrare (a se vedea prin analogie Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 49). În consecință, principiul neutralității fiscale nu poate fi interpretat în sensul că se opune cerinței de constituire a unei garanții precum cea în discuție în litigiul principal.

30 Trebuie arătat, în al doilea rând, că instanța de trimitere solicită Curții clarificări și cu privire la interpretarea care trebuie dată în împrejurări precum cele din cauza principală articolului 49 alineatele (1) și (3) din cartă, principiului *ne bis in idem*, consacrat la articolul 50 din cartă, noțiunii „libertate de a desfășura o activitate comercială”, vizată la articolul 16 din cartă, și principiului egalității de tratament, consacrat la articolul 21 din cartă.

31 În această privință, trebuie amintit că articolul 49 din cartă consacră principiile legalității și proporționalității infracțiunilor și pedepselor, potrivit cărora, între altele, nimeni nu poate fi condamnat pentru o acțiune sau o omisiune care, în momentul săvârșirii, nu constituia infracțiune potrivit dreptului intern sau dreptului internațional, și că, în conformitate cu principiul *ne bis in idem* enunțat la articolul 50 din cartă, nimeni nu poate fi judecat sau condamnat pentru o infracțiune pentru care a fost deja achitat sau condamnat în cadrul Uniunii Europene, prin hotărâre judecătorească definitivă, în

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

conformitate cu legea. Aplicarea acestui principiu presupune că măsurile care au fost deja adoptate împotriva unei persoane printr-o decizie rămasă definitivă au un caracter penal (Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 33).

32 Or, cerința constituirii unei garanții precum cea în discuție în speță nu urmărește o finalitate represivă, având în vedere că este cert că persoana juridică ce solicită înregistrarea nu a săvârșit nicio infracțiune și că scopul dispoziției în cauză constă în asigurarea colectării în mod corect a TVA-ului în viitor. Simpla împrejurare, evidențiată de instanța de trimitere, că, dat fiind cuantumul său, constituirea unei asemenea garanții poate reprezenta o sarcină foarte împovărătoare pentru persoana juridică nou constituită nu permite, în speță, ca respectiva garanție să fie considerată o sancțiune penală în vederea aplicării articolelor 49 și 50 din cartă.

33 În aceste condiții, este necesar să se considere, asemenea Direcției Financiare, guvernului slovac și Comisiei Europene, că articolele 49 și 50 din cartă nu sunt aplicabile în cauza principală.

34 În ceea ce privește libertatea de a desfășura o activitate comercială, trebuie amintit că, în temeiul articolului 16 din cartă, această libertate este recunoscută în conformitate cu dreptul Uniunii și cu legislațiile și practicile naționale.

35 Protecția conferită de articolul 16 menționat include libertatea de a desfășura o activitate economică sau comercială, libertatea contractuală și libera concurență (Hotărârea din 22 ianuarie 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, punctul 42).

36 Potrivit jurisprudenței Curții, libertatea de a desfășura o activitate comercială nu constituie o prerogativă absolută. Ea poate face obiectul unei serii ample de intervenții ale autorității publice, susceptibile să stabilească, în interesul general, limitări privind exercitarea activității economice (Hotărârea din 17 octombrie 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, punctul 28; a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 22 ianuarie 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, punctele 45 și 46).

37 Conform articolului 52 alineatul (1) din cartă, orice restrângere a exercitării libertății de a desfășura o activitate comercială trebuie să fie prevăzută de lege, să respecte substanța acestei libertăți și, cu respectarea principiului proporționalității, să fie necesară și să răspundă efectiv obiectivelor de interes general recunoscute de Uniune sau necesității protejării drepturilor și libertăților celorlalți.

38 În speță, reiese din elementele din dosarul de care dispune Curtea că cerința constituirii garanției în discuție în litigiul principal impune în sarcina persoanei impozabile o constrângere care restrânge libera utilizare a resurselor financiare de care dispune și, prin urmare, constituie o atingere adusă libertății sale de a desfășura o activitate comercială.

39 Este cert că această garanție este prevăzută de Legea privind TVA-ul și este justificată de obiective legitime, care privesc asigurarea colectării în mod corect a acestei taxe și prevenirea evaziunii fiscale.

40 Instanța de trimitere precizează însă că respectiva garanție se ridică la 500 000 de euro și că riscă, având în vedere cuantumul său, să constrângă BB construct să se declare în situație de insolvență.

41 Or, trebuie să se considere că, în cazul în care constituirea unei garanții, având în vedere importanța cuantumului său, ar priva fără justificare societatea în cauză de resursele sale încă din

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

momentul constituirii sale și ar împiedica-o să își dezvolte activitățile economice, aceasta ar aduce o atingere vădit disproporționată libertății de a desfășura o activitate comercială.

42 Este însă de competența instanței de trimitere să determine, ținând seama de ansamblul elementelor prezentate la punctele 26-28 din prezenta hotărâre, dacă această constituire a unei garanții de 500 000 de euro depășește, în împrejurările cauzei, ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului constând în asigurarea colectării în mod corect a TVA-ului și prevenirea evaziunii fiscale.

43 În ceea ce privește principiul egalității de tratament, este necesar să se arate că acest principiu impune ca situații comparabile să nu fie tratate în mod diferit și ca situații diferite să nu fie tratate în același mod, cu excepția cazului în care un astfel de tratament este justificat în mod obiectiv. Elementele care caracterizează diverse situații și, astfel, caracterul lor comparabil trebuie să fie determinate și evaluate în special în lumina obiectului și a finalității dispozițiilor în cauză, cu condiția să se țină seama în acest scop de principiile și de obiectivele domeniului căruia îi aparține actul respectiv (Hotărârea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine și alții, C-127/07, EU:C:2008:728, punctele 23 și 26, precum și Hotărârea din 7 martie 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punctele 41 și 42).

44 În speță, astfel cum s-a arătat la punctul 22 din prezenta hotărâre, măsura națională în discuție în litigiul principal este destinată să asigure colectarea în mod corect a TVA-ului și să prevină evaziunea fiscală, prin instituirea unei garanții în sarcina persoanelor impozabile supuse unei obligații de înregistrare în scopuri de TVA al căror administrator sau asociat a fost administratorul sau asociatul unei alte persoane juridice care a avut restanțe la plata impozitelor în valoare, la data desființării sale, de cel puțin 1 000 de euro.

45 În scopul atingerii acestor obiective, potrivit reglementării în discuție în litigiul principal, noi persoane impozabile pot fi supuse unei obligații de constituire a unei garanții pentru motivul că prezintă un risc de restanțe la plata impozitelor ca urmare a legăturilor pe care le întrețin cu o altă persoană juridică ce are ea însăși restanțe la plata impozitelor.

46 În consecință, este necesar să se considere că aceste persoane impozabile se găsesc într-o situație diferită de cea a unor persoane impozabile care ar avea alte datorii decât cele fiscale sau care ar avea legături cu persoane juridice care au alte datorii decât cele fiscale, astfel încât pot fi tratate diferit.

47 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările preliminare adresate după cum urmează:

– Articolul 273 din Directiva TVA și articolul 16 din cartă trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca, la înregistrarea în scopuri de TVA a unei persoane impozabile al cărei administrator a fost anterior administratorul sau asociatul unei alte persoane juridice care nu și-a respectat obligațiile în materie fiscală, administrația fiscală să îi impună acestei persoane impozabile constituirea unei garanții, al cărei quantum poate ajunge până la 500 000 de euro, în cazul în care garanția solicitată persoanei impozabile menționate nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor prevăzute la acest articol 273, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

– Principiul egalității de tratament trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca administrația fiscală să impună unei noi persoane impozabile, la înregistrarea în scopuri de TVA, să constituie, în considerarea legăturilor sale cu o altă persoană juridică ce are restanțe la plata impozitelor, o asemenea garanție.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cu privire la cheltuielile de judecată

48 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:

1) **Articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și articolul 16 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca, la înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a unei persoane impozabile al cărei administrator a fost anterior administratorul sau asociatul unei alte persoane juridice care nu și-a respectat obligațiile în materie fiscală, administrația fiscală să îi impună acestei persoane impozabile constituirea unei garanții, al cărei quantum poate ajunge la 500 000 de euro, în cazul în care garanția solicitată persoanei impozabile menționate nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor prevăzute la acest articol 273, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.**

2) **Principiul egalității de tratament trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca administrația fiscală să impună unei noi persoane impozabile, la înregistrarea sa în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, să constituie, în considerarea legăturilor sale cu o altă persoană juridică ce are restanțe la plata impozitelor, o asemenea garanție.**