

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-566 din 2016, Dávid Vámos. Inspecție fiscală asupra activității unei persoane impozabile ce nu s-a înregistrat în scopuri de TVA. Procedura din anii fiscali când activitatea economică este mai redusă decât plafonul de înregistrare în scopuri de TVA

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

17 mai 2018

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolele 282-292 – Regimul special al întreprinderilor mici – Regim de scutire – Obligația de a opta pentru aplicarea regimului special în anul calendaristic de referință”

În cauza C-566/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Nyíregyháza, Ungaria), prin decizia din 25 octombrie 2016, primită de Curte la 10 noiembrie 2016, în procedura

Dávid Vámos

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, domnii E. Levits (raportor) și A. Borg Barthet, doamna M. Berger și domnul F. Biltgen, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și de E. E. Sebestyén, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de B. Béres, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 23 noiembrie 2017,

pronunță prezenta

Hotărâre

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

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea dreptului Uniunii și în special a Directivei 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, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între domnul Dávid Vámos, pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția pentru contestații din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumită în continuare „Direcția pentru contestații”), pe de altă parte, în legătură cu decizia acesteia din urmă de stabilire a existenței unui sold de taxă pe valoarea adăugată (TVA) debitor în sarcina domnului Vámos și de obligare a acestuia să achite o amendă fiscală și dobânzi de întârziere.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 9 din Directiva TVA prevede:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.

[...]”

4 Articolul 213 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă.

Statele membre permit și pot solicita ca declarația să se facă prin mijloace electronice, în condițiile pe care le stabilesc.”

5 Articolul 214 din directiva menționată prevede:

„(1) Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că următoarele persoane sunt identificate printr-un număr individual:

(a) orice persoană impozabilă, cu excepția celor prevăzute la articolul 9 alineatul (2), care desfășoară, pe teritoriul statului respectiv, livrări de bunuri sau prestări de servicii care dau drept de deducere a taxei, altele decât livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care se plătește TVA exclusiv de clientul sau de persoana căreia îi sunt destinate bunurile sau serviciile, în conformitate cu articolele 194-197 și articolul 199;

[...]”

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

6 Articolul 272 din aceeași directivă prevede:

„(1) Statele membre pot scuti următoarele persoane impozabile de anumite sau de toate obligațiile prevăzute în capitolele 2-6:

[...]

(d) persoanele impozabile care beneficiază de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282-292;

[...]”

7 Articolul 273 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.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

8 Articolul 281 din această directivă prevede:

„Statele membre care pot întâmpina dificultăți în aplicarea regimurilor normale privind TVA întreprinderilor mici, datorită activităților sau structurii acestora, pot să aplice, în condițiile și limitele pe care le pot stabili și după consultarea comitetului TVA, proceduri simplificate de impunere și colectare a TVA, precum regimuri forfetare, cu condiția de a nu rezulta o reducere a taxei.”

9 Potrivit articolului 282 din Directiva TVA, care figurează în titlul XII, denumit „Regimuri speciale”, capitolul 1 secțiunea 2, intitulată „Scutiri sau diminuări treptate”, din aceasta:

„Scutirile și diminuările treptate de taxe prevăzute în prezenta secțiune se aplică livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate de întreprinderile mici.”

10 Articolul 287 din această directivă prevede:

„Statele membre care au aderat după 1 ianuarie 1978 pot scuti persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în monedă națională a următoarelor sume, la cursul de schimb din ziua aderării lor:

[...]

12. Ungaria: 35 000 [de euro];

[...]”

11 Articolul 290 din directiva menționată prevede:

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

„Persoanele impozabile care au dreptul la scutire de TVA pot opta fie pentru regimul normal de aplicare a TVA, fie pentru procedurile simplificate prevăzute la articolul 281. În acest caz, ele beneficiază de orice reducere treptată a taxelor prevăzută de legislația națională.”

Dreptul maghiar

Legea privind TVA-ul

12 Articolul 2 din az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede:

„În conformitate cu prezenta lege, sunt supuse [TVA-ului]:

a) livrările de bunuri și prestările de servicii realizate cu titlu oneros pe teritoriul național de persoana impozabilă, care acționează în această calitate [...]”

13 Articolul 187 din această lege prevede:

„(1) Persoana impozabilă care este stabilită pe teritoriul național în scopuri economice sau care, în lipsa unui astfel de sediu, are domiciliul stabil sau reședința pe teritoriul național are dreptul de a opta pentru scutirea fiscală subiectivă, în conformitate cu prevederile din prezentul capitol.

(2) În cazul în care persoana impozabilă își exercită dreptul de a opta, menționat la alineatul (1), în perioada scutirii subiective și în calitate de persoană scutită, aceasta

a) nu este supusă la plata taxei;

b) nu are dreptul să își deducă taxa plătită în amonte;

c) poate emite exclusiv facturi în care să nu figureze nici valoarea taxei în aval și nici cota prevăzută la articolul 83.”

14 Articolul 188 alineatul (1) din legea menționată prevede:

„Persoana impozabilă poate opta pentru scutirea fiscală subiectivă în cazul în care valoarea contraprestației plătite sau datorate pentru toate livrările de bunuri și prestările de servicii realizate în conformitate cu articolul 2 litera a), exprimată în [forinți maghiari (HUF)] și calculată anual, nu depășește plafonul prevăzut la alineatul (2) de mai sus

a) nici prin quantumul efectiv, în anul anterior anului calendaristic de referință,

b) nici prin quantumul efectiv sau în mod rezonabil previzibil în anul calendaristic de referință.”

15 Articolul 188 alineatul (2) din aceeași lege, în versiunea în vigoare până la 31 decembrie 2012, prevedea că plafonul sub care există dreptul de a opta pentru scutirea fiscală subiectivă este echivalentul sumei de 5 000 000 HUF (aproximativ 16 040 de euro). Începând cu 1 ianuarie 2013, acest plafon a crescut la 6 000 000 HUF (aproximativ 19 250 de euro).

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

Codul de procedură fiscală

16 Articolul 16 din adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind codul de procedură fiscală, denumită în continuare „Codul de procedură fiscală”) are următorul cuprins:

„(1) Numai persoana impozabilă care deține un număr de identificare fiscală poate desfășura o activitate impozabilă, fără a aduce atingere dispozițiilor articolelor 20 și 21.

(2) Persoana impozabilă care dorește să desfășoare o activitate impozabilă trebuie să se înregistreze la autoritatea fiscală națională pentru a i se atribui un număr de identificare fiscală.”

17 Articolul 17 alineatul (1) litera a) din Codul de procedură fiscală prevede că, „dacă obligația fiscală sau activitatea impozabilă desfășurată corespund celei aferente unui întreprinzător individual conform legii care reglementează activitatea întreprinzătorilor individuali, persoana impozabilă solicită autorității competente pentru chestiuni referitoare la activitatea întreprinzătorilor individuali atribuirea unui număr de identificare fiscală prin depunerea unei declarații de înregistrare (formular de înregistrare completat în mod corespunzător), îndeplinind în acest mod obligația de a depune o astfel de declarație la autoritatea fiscală națională.”

18 Articolul 22 alineatul (1) litera c) din acest cod prevede:

„Persoana impozabilă în scopuri de TVA menționează la momentul depunerii declarației privind începerea activității impozabile că optează pentru scutirea fiscală subiectivă.”

19 Articolul 172 alineatul (1) litera c) din codul menționat prevede:

„Prin derogare de la prevederile alineatului (2), se poate aplica o sancțiune pecuniară pentru neglijență de cel mult 200 000 [HUF (aproximativ 640 de euro)] în cazul unui particular și de cel mult 500 000 [HUF (aproximativ 1 600 de euro)] în cazul celorlalte persoane impozabile dacă acestea nu îndeplinesc obligația de a depune o declarație de înregistrare (declarație inițială și declarație de modificare), de a oferi informații, de a deschide un cont curent, precum și de a depune declarații fiscale.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

20 În urma unei inspecții, autoritatea fiscală maghiară a constatat că, între 2007 și 22 ianuarie 2014, domnul Vámos efectuase 778 de vânzări de articole electronice pe două site-uri internet, fără a fi înscris în registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA și fără a fi declarat veniturile din aceste vânzări, și, în consecință, i-a aplicat o amendă.

21 Autoritatea fiscală menționată a stabilit de asemenea că, în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2012 și 31 decembrie 2013, domnul Vámos exercitase o activitate de vânzare din care proveneau venituri care nu depășeau plafonul care dădea dreptul la scutirea fiscală subiectivă stabilită la articolul 188 alineatul (2) din Legea privind TVA-ul și că, între 1 și 22 ianuarie 2014, domnul Vámos exercitase o activitate de vânzare, ale cărei venituri erau neglijabile.

22 La 22 ianuarie 2014, domnul Vámos s-a înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA și a optat pentru scutirea fiscală subiectivă, un regim de scutire de TVA pentru întreprinderile mici prevăzut la articolul 187 și următoarele din Legea privind TVA-ul.

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

23 Printr-o procedură distinctă de cea care a condus la aplicarea unei amenzi domnului Vámos, autoritatea fiscală maghiară a efectuat o inspecție *a posteriori* a declarațiilor fiscale ale acestuia din urmă privind ansamblul impozitelor și al ajutoarelor bugetare aferente exercițiilor financiare 2012-2014. La finalizarea acestei inspecții, aceasta a constatat existența unui sold debitor de TVA în sarcina domnului Vámos pentru perioada cuprinsă între primul trimestru al anului 2012 și primul trimestru al anului 2014 și l-a obligat să plătească o nouă amendă fiscală și dobânzi de întârziere pe baza arrieratului fiscal astfel evidențiat.

24 Domnul Vámos a formulat un recurs ierarhic împotriva acestei din urmă decizii, care a fost confirmată de către Direcția pentru contestații. Aceasta a făcut, pe de o parte, referire la articolul 187 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, în temeiul căruia domnul Vámos era autorizat să opteze pentru scutirea fiscală subiectivă, precizând în același timp, pe de altă parte, că articolul 22 alineatul (1) litera c) din Codul de procedură fiscală oferea capacitatea de a opta pentru scutirea fiscală subiectivă doar pe bază de declarații privind începerea de activități impozabile și că această facultate nu mai putea fi exercitată ulterior. Potrivit Direcției pentru contestații, întrucât nu s-a înregistrat la administrația fiscală și nu a optat pentru scutirea fiscală subiectivă decât la data de 22 ianuarie 2014, domnul Vámos nu avea dreptul de a beneficia de scutirea fiscală subiectivă decât după această dată.

25 Domnul Vámos a contestat această decizie a Direcției pentru contestații la instanța de trimitere, arătând că desfășurarea unei activități economice în sensul articolului 6 din Legea privind TVA-ul presupune numai supunerea la plata TVA-ului și implică, în consecință, o obligație de înregistrare conform articolului 213 alineatul (1) din Directiva TVA și articolului 16 din Codul de procedură fiscală, însă nu și o obligație de plată a TVA-ului. În măsura în care veniturile domnului Vámos, astfel cum au fost stabilite de autoritatea fiscală maghiară, nu depășeau, nici pentru anul 2012, nici pentru anul 2013, plafonul care dădea dreptul la scutirea fiscală subiectivă, autoritatea fiscală maghiară nu ar fi trebuit să îl oblige să plătească TVA-ul pentru anii fiscali 2012 și 2013, ci ar fi avut, în schimb, obligația să îl întrebe, în cadrul inspecției *a posteriori*, dacă dorește să opteze pentru scutirea fiscală subiectivă.

26 În aceste condiții, Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Nyíregyháza, Ungaria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„O reglementare națională conform căreia autoritatea fiscală poate exclude, cu ocazia unei inspecții fiscale *a posteriori*, posibilitatea de a opta pentru scutirea fiscală subiectivă, pentru motivul că persoana impozabilă are această opțiune numai la momentul depunerii declarației privind începerea activității impozabile, este contrară dreptului Uniunii?”

Cu privire la întrebarea preliminară

27 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care exclude aplicarea unui regim special de impozitare în scopuri de TVA care prevede o scutire pentru întreprinderile mici – adoptată în conformitate cu dispozițiile din titlul XII capitolul 1 secțiunea 2 din Directiva TVA – în cazul unei persoane impozabile care îndeplinește toate condițiile de fond, dar care nu a exercitat facultatea de a opta pentru aplicarea acestui regim în același timp cu declararea în fața administrației fiscale a începerii activităților sale economice.

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

28 În această privință, trebuie amintit, mai întâi, că articolele 282-292 și în special articolul 287 punctul 12 din Directiva TVA prevăd posibilitatea statelor membre de a acorda o scutire de TVA întreprinderilor mici.

29 Trebuie subliniat, în continuare, că articolul 290 din această directivă prevede facultatea persoanei impozabile, susceptibilă de a beneficia de scutirea de TVA, de a opta fie pentru regimul normal de aplicare a TVA-ului, fie pentru aplicarea procedurilor simplificate menționate la articolul 281 din această directivă.

30 În plus, conform textului articolelor 281 și 284-287 din directiva menționată, statele membre pot institui și pot menține regimuri speciale de impozitare în scopuri de TVA în cazul în care aceste regimuri respectă regulile privind TVA-ul. Pe de altă parte, considerentul (49) al aceleiași directive prevede că, în ceea ce privește întreprinderile mici, este necesar să se permită statelor membre să continue aplicarea regimurilor lor speciale.

31 În sfârșit, regimul de scutire fiscală subiectivă, prevăzut de dreptul maghiar, este un regim special care permite întreprinderilor a căror cifră de afaceri nu depășește un anumit plafon să beneficieze de o scutire de TVA. Acest regim de scutire, aplicabil întreprinderilor mici, implică, în conformitate cu articolul 187 alineatul (2) din Legea privind TVA-ul, faptul persoana impozabilă nu are obligația de a plăti TVA-ul, nu are dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și se asigură că emite în mod exclusiv facturi în care nu figurează TVA-ul. În cadrul observațiilor în fața Curții, guvernul maghiar a subliniat că facultatea de a opta pentru scutirea fiscală mai poate fi exercitată după declararea începerii activității, dar aceasta nu poate produce efecte decât pentru viitor.

32 În speță, persoana impozabilă a solicitat să poată beneficia de scutirea fiscală subiectivă, care i-a fost refuzată pe motiv că dreptul de a opta pentru această scutire ar fi trebuit să fie exercitat în anul calendaristic în cursul căruia dorea să beneficieze de scutirea menționată.

33 În ceea ce privește obligația de a declara începerea unei activități economice, Curtea a statuat deja că Directiva TVA nu se opune unei legislații naționale care impune unei persoane impozabile o astfel de declarație atunci când veniturile din această activitate nu depășesc plafonul care dă dreptul la scutirea pentru întreprinderile mici (a se vedea în acest sens Ordonanța din 30 septembrie 2015, Balogh, C-424/14, nepublicată, EU:C:2015:708, punctul 30). Aceasta a statuat de asemenea că Directiva TVA nu se opune ca nerespectarea obligației de declarare de către o persoană impozabilă să fie sancționată printr-o amendă administrativă, cu condiția ca această amendă să fie proporțională (a se vedea în acest sens Ordonanța din 30 septembrie 2015, Balogh, C-424/14, nepublicată, EU:C:2015:708, punctul 37).

34 În speță, este necesar să se examineze dacă un stat membru poate condiționa beneficiul unui regim de scutire de alegerea efectuată de persoana impozabilă în favoarea acestui regim în același timp cu prezentarea de către aceasta din urmă a declarației de începere a activității și să aplice din oficiu, în lipsa acestei alegeri efectuate cu această ocazie, regimul normal de impozitare în scopuri de TVA.

35 Trebuie subliniat, pe de o parte, că, având în vedere dispozițiile menționate la punctul 30 din prezenta hotărâre, aplicarea regimului special pentru întreprinderile mici constituie o opțiune facultativă de care dispun statele membre pentru a-și organiza sistemul de impozitare.

36 Pe de altă parte, din articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA reiese că statele membre pot impune alte obligații care nu figurează în această directivă, pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului, precum și pentru a preveni evaziunea.

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

37 În această privință, Curtea a precizat că din dispoziția menționată decurge că fiecare stat membru are obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său și pentru a combate fraudă (Hotărârea din 9 iulie 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punctul 25 și jurisprudența citată).

38 Curtea a constatat de asemenea 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 (Hotărârea din 26 octombrie 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, punctul 21 și jurisprudența citată).

39 Desigur, este adevărat că, în temeiul articolului 272 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, statele membre pot scuti persoanele impozabile care intră sub incidența unui regim de scutire pentru întreprinderile mici de unele sau de toate obligațiile prevăzute în titlul XI capitolele 2-6 din aceeași directivă. Cu toate acestea, este vorba despre o simplă facultate, astfel încât statele membre nu sunt obligate să scutească persoanele impozabile de astfel de obligații.

40 În consecință, trebuie să se constate, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 34 și 46 din Concluziile avocatului general, că decizia legiuitorului maghiar de a institui un regim de scutire, condiționând aplicarea acestuia de anumite cerințe procedurale, ține de marja de apreciere pe care Directiva TVA o acordă statelor membre.

41 Cu toate acestea, deși statele membre dispun de o marjă de apreciere în alegerea măsurilor care trebuie adoptate pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a evita fraudă, sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și în special cu respectarea principiului proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 50 și jurisprudența citată), precum și a principiilor neutralității fiscale și securității juridice.

42 Astfel, în primul rând, în ceea ce privește principiul proporționalității, trebuie constatat, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 57 și 58 din concluzii, că obligația de a plăti TVA-ul pentru vânzări realizate nu constituie sancționarea nerespectării obligației de a declara începerea activității, precum și de a efectua alegerea în favoarea unui regim de scutire, ci colectarea TVA-ului devenit exigibil cu începerea de către un operator precum domnul Vámos a activității sale economice.

43 În plus, în Hotărârea din 9 septembrie 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512), Curtea a statuat că dreptul Uniunii, în special principiul proporționalității, nu se opune ca un stat membru care a făcut uz de facultatea de a acorda contribuabililor săi dreptul de a opta pentru un regim special de impozitare să adopte o legislație care prevede faptul ca deducerea integrală a TVA-ului plătit în amonte să depindă de o aprobare prealabilă, neretroactivă, din partea administrației fiscale.

44 Curtea a precizat, în această privință, că absența retroactivității procedurii de aprobare nu face ca această procedură să fie disproporționată (Hotărârea din 9 septembrie 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, punctul 29).

45 Reiese din cuprinsul punctului 34 din prezenta hotărâre că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, regimul normal de impozitare în scopuri de TVA devine aplicabil atunci când persoana impozabilă nu a făcut o alegere în favoarea regimului de scutire subiectivă. În consecință, o

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

legislație națională care refuză să acorde scutirea de TVA într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal nu depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului.

46 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 (Hotărârea din 26 octombrie 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, punctul 29), s-a statuat deja că măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și prevenirea evaziunii fiscale nu pot să fie utilizate în așa fel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punctele 28 și 29 și jurisprudența citată).

47 În această privință, trebuie să se considere că faptul de a permite unor persoane impozabile să opteze pentru un regim de scutire după expirarea termenului acordat le-ar atribui acestora un avantaj concurențial necuvenit, în detrimentul operatorilor care au respectat în mod corespunzător obligațiile procedurale prevăzute de legislația națională în discuție în litigiul principal. Într-adevăr, aceste persoane impozabile ar fi în măsură să aleagă *a posteriori* și, în consecință, putându-se baza pe rezultatele concrete ale activității lor regimul fiscal care pare a fi cel mai avantajos pentru ele.

48 Or, principiul neutralității fiscale se opune printre altele ca persoane impozabile care se găsesc în situații comparabile și, așadar, în concurență unele cu altele să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului.

49 Rezultă că principiul neutralității fiscale și, de o manieră mai generală, principiul egalității de tratament al persoanelor impozabile nu se opun unei reglementări naționale care nu acordă scutirea de TVA persoanelor impozabile care au omis să opteze pentru unul dintre regimurile de scutire la declararea începerii activității economice, chiar dacă profitul activității acestora nu depășește plafonul care dă dreptul la scutire pentru întreprinderile mici.

50 În al treilea rând, trebuie să se sublinieze că principiul securității juridice trebuie să fie respectat de instituțiile Uniunii Europene, dar și de statele membre în exercitarea competențelor care le sunt conferite prin directivele Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 30 și jurisprudența citată).

51 Acest principiu impune ca situația fiscală a persoanei impozabile să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 46).

52 În plus, astfel cum s-a menționat la punctul 31 din prezenta hotărâre, dat fiind că beneficiarii scutirii fiscale subiective nu plătesc TVA și că nu este, astfel, nevoie să o repercuteze asupra clienților lor, poate fi necesar ca administrațiile fiscale să cunoască dinainte persoanele impozabile care au optat pentru acest regim de scutire.

53 În consecință, legislația națională în discuție în litigiul principal este conformă cu principiul securității juridice.

54 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care exclude aplicarea unui regim special de impozitare în scopuri de TVA care prevede o scutire pentru întreprinderile mici – adoptată în conformitate cu dispozițiile din titlul XII capitolul 1 secțiunea

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

2 din Directiva TVA – în cazul unei persoane impozabile care îndeplinește toate condițiile de fond, dar care nu a exercitat facultatea de a opta pentru aplicarea acestui regim în același timp cu declararea în fața administrației fiscale a începerii activităților sale economice.

Cu privire la cheltuielile de judecată

55 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:

Dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care exclude aplicarea unui regim special de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată care prevede o scutire pentru întreprinderile mici – adoptată în conformitate cu dispozițiile din titlul XII capitolul 1 secțiunea 2 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – în cazul unei persoane impozabile care îndeplinește toate condițiile de fond, dar care nu a exercitat facultatea de a opta pentru aplicarea acestui regim în același timp cu declararea în fața administrației fiscale a începerii activităților sale economice.

Semnături