

## 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

### Cauza C-122 din 2023, „Legafact” EOOD Procedură în domeniul TVA la depășirea plafonului de scutire de TVA când nu s-a respectat termenul de înregistrare în scopuri de TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

11 aprilie 2024

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Impozite pe cifra de afaceri – Regimul special pentru întreprinderile mici – Cifra de afaceri anuală – Diferență de tratament între persoanele impozabile – Reglementare națională care supune o persoană la plata TVA-ului în cazul depunerii cu întârziere a unei cereri de înregistrare – Caracter punitiv”

În cauza C-122/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria), prin decizia din 25 ianuarie 2023, primită de Curte la 1 martie 2023, în procedura

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite**

împotriva

**„Legafact” EOOD,**

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, domnul J. Passer și doamna M. L. Arastey Sahún (raportoare), judecători,

avocat general: domnul A. M. Collins,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul bulgar, de T. Mitova și R. Stoyanov, în calitate de agenți;

## 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

- pentru Comisia Europeană, de D. Drambozova și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009 (JO 2010, L 10, p. 14) (denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practici în materie fiscală și de securitate socială” din Sofia din cadrul Agenției Naționale a Veniturilor Publice, Bulgaria) (denumit în continuare „Direktor”), pe de o parte, și „Legafact” EOOD, pe de altă parte, în legătură cu o decizie de rectificare a impunerii prin care se constată o datorie privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) în sarcina acestei întreprinderi.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

- 3 Considerentul (49) al Directivei TVA are următorul cuprins:  
„Este necesar să li se permită statelor membre să continue aplicarea regimurilor lor speciale pentru întreprinderi mici, în conformitate cu dispoziții comune și în vederea unei armonizări sporite.”
- 4 Articolul 2 din această directivă enumeră operațiunile care sunt supuse TVA-ului.
- 5 Titlul XI din directiva menționată, intitulat „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, cuprinde capitolul 2, intitulat „Identificare”, în care figurează articolele 213 și 214 din aceeași directivă. Capitolul 7 din acest titlu, intitulat „Dispoziții diverse”, cuprinde articolul 273 din Directiva TVA.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

6 Conform articolului 213 din această directivă:

„(1) 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.

(2) Fără a aduce atingere alineatului (1) primul paragraf, orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce efectuează achiziții intracomunitare de bunuri ce nu sunt supuse TVA în temeiul articolului 3 alineatul (1) are obligația de a declara că efectuează aceste achiziții, în cazul în care condițiile pentru a nu le supune taxei, stabilite de dispoziția respectivă, nu mai sunt îndeplinite.”

7 Articolul 214 din directiva menționată are următorul cuprins:

„(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;
- (b) orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce efectuează achiziții intracomunitare de bunuri supuse TVA în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) și orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce exercită opțiunea prevăzută la articolul 3 alineatul (3) de a-și supune TVA achizițiile intracomunitare;
- (c) orice persoană impozabilă care efectuează, pe teritoriul său respectiv, achiziții intracomunitare de bunuri în scopul unor operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și pe care le efectuează în afara respectivului teritoriu;
- (d) orice persoană impozabilă care, pe teritoriul său respectiv, primește servicii pentru care are obligația de a plăti TVA în temeiul articolului 196;
- (e) orice persoană impozabilă, stabilită pe teritoriul său respectiv, care furnizează servicii pe teritoriul altui stat membru, pentru care numai beneficiarul serviciilor are obligația de a plăti TVA în temeiul articolului 196.

(2) Statele membre nu au obligația de a identifica anumite persoane impozabile care desfășoară tranzacții ocazional, prevăzute la articolul 12.”

8 Articolul 273 din aceeași directivă 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.”

9 Titlul XII din Directiva TVA, intitulat „Regimuri speciale”, cuprinde un capitol 1, intitulat „Regimul special pentru întreprinderile mici”, în care figurează articolele 281-292 din această directivă.

10 Articolul 287 din directiva menționată 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:

[...]

17. Bulgaria: 25 600 EUR;

[...]”

### ***Dreptul bulgar***

11 Potrivit articolului 96 alineatul (1) din zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, DV nr. 63 din 4 august 2006), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „ZDDS”):

„Orice persoană impozabilă stabilită pe teritoriul bulgar care a realizat o cifră de afaceri impozabilă mai mare sau egală cu 50 000 [de leve bulgărești (BGN)] într-o perioadă care nu depășește cele douăsprezece luni consecutive anterioare lunii în curs este obligată să depună o declarație de înregistrare în temeiul prezentei legi în termen de șapte zile de la expirarea perioadei fiscale în care a atins această cifră de afaceri. În cazul în care cifra de afaceri este atinsă pe parcursul unei perioade

care nu depășește două luni consecutive, inclusiv luna în curs, persoana are obligația de a depune declarația în termen de șapte zile de la data la care a fost atinsă cifra de afaceri.”

12 Articolul 102 din ZDDS prevede:

„(1) În cazul în care serviciul pentru venituri constată că o persoană nu și-a îndeplinit în termenul prevăzut obligația de depunere a unei cereri de înregistrare, o înregistrează prin decizia de înregistrare, dacă sunt îndeplinite condițiile pentru înregistrare.

(2) Decizia menționată la alineatul (1) indică temeiul și data la care a luat naștere obligația de înregistrare.

(3) [...] În vederea stabilirii datoriilor fiscale ale persoanei care nu a depus o declarație de înregistrare în termen, dar era obligată la plata taxei, se consideră că aceasta este obligată la plata taxei pentru livrările impozabile și achizițiile intracomunitare pe care le-a efectuat, precum și pentru prestările de servicii impozabile de care a beneficiat, pentru care taxa este datorată de destinatar:

1. [...] pentru perioada care începe să curgă de la expirarea termenului în care ar fi trebuit adoptată decizia de înregistrare, în cazul în care persoana ar fi depus o declarație de înregistrare în termen, până la data la care a fost înregistrată de serviciul pentru venituri;
2. [...] pentru perioada care începe să curgă de la expirarea termenului în care ar fi trebuit adoptată decizia de înregistrare, în cazul în care persoana ar fi depus declarația de înregistrare în termen, până la data la care nu mai există motive de înregistrare.

(4) [...] În cazurile prevăzute la articolul 96 alineatul (1) a doua teză, în vederea stabilirii datoriilor fiscale ale persoanei care nu a depus o declarație de înregistrare în termen, deși era obligată în acest sens, se consideră că aceasta datorează o taxă pentru livrările impozabile care induc o depășire a cifrei de afaceri impozabile de 50 000 BGN de la data depășirii cifrei de afaceri până la data la care a fost înregistrată de serviciul pentru venituri sau până la data la care nu mai există motive de înregistrare. Se datorează o taxă pentru livrările impozabile care determină o depășire a cifrei de afaceri. Persoana este de asemenea obligată la plata unei taxe pentru prestările de servicii impozabile de care a beneficiat și pentru care taxa este datorată de destinatar și pentru achizițiile intracomunitare impozabile efectuate în această perioadă.

[...]”

13 Articolul 178 din ZDDS prevede:

„Persoana impozabilă în sensul prezentei legi care, deși avea această obligație, nu a depus o declarație de înregistrare sau o declarație de încetare a înregistrării în termenul prevăzut de prezenta lege este pasibilă de amendă, pentru persoanele fizice care nu sunt comercianți, sau de o sancțiune pecuniară, pentru persoanele juridice și comercianții care își desfășoară activitatea cu titlu individual, în cuantum cuprins între 500 BGN și 5 000 BGN.”

14 Articolul 180 din ZDDS are următorul cuprins:

„(1) [...] Persoana înregistrată care, deși era obligată în acest sens, nu a imputat o taxă în termenele prevăzute de prezenta lege, este pasibilă de amendă, pentru persoanele fizice care nu sunt comercianți, sau de o sancțiune pecuniară, pentru persoanele juridice și comercianții care își desfășoară activitatea cu titlu individual, în cuantum care se ridică la taxa neimputată, fără a putea fi însă mai mic de 500 BGN. În cazul repetării încălcării, cuantumul amenzii sau al sancțiunii pecuniare se ridică la dublul taxei neimputate, fără a putea fi însă mai mic de 1 000 BGN.

(2) Alineatul (1) se aplică și în cazul în care persoana nu a imputat taxa pentru că nu a depus o declarație de înregistrare și nu a fost înregistrată în termen în sensul prezentei legi.

(3) [...] În cazul încălcării prevăzute la alineatul (1), atunci când persoana înregistrată a imputat taxa în termen de șase luni de la sfârșitul lunii în care ar fi trebuit să fie imputată taxa, amenda sau, după caz, sancțiunea pecuniară se ridică la 5 % din impozit, fără a putea fi mai mică de 200 BGN și de 400 BGN în cazul repetării încălcării.

(4) [...] În cazul încălcării prevăzute la alineatul (1), atunci când persoana înregistrată a imputat taxa după expirarea termenului prevăzut la alineatul (3), dar cel târziu în termen de optsprezece luni de la sfârșitul lunii în care taxa ar fi trebuit imputată, amenda sau, după caz, sancțiunea pecuniară se ridică la 10 % din taxă, fără a putea fi mai mică de 400 BGN și de 800 BGN în cazul repetării încălcării.”

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

15 Legafact exercită o activitate de consultanță managerială. Această societate nu a fost inițial înregistrată în scopuri de TVA.

16 La 21 august 2018, ea a emis patru facturi având ca obiect „remunerația în temeiul contractului din 30 noiembrie 2012” în valoare totală de 114 708 BGN (aproximativ 58 600 de euro), contabilizate ca „venituri din vânzări de servicii”.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

- 17 La 23 și la 24 august 2018, Legafact a emis alte două facturi având același obiect, în valoare totală de 57 004 BGN (aproximativ 29 100 de euro), care au fost contabilizate în același mod.
- 18 La 3 septembrie 2018, această societate a depus o declarație de înregistrare obligatorie în scopuri de TVA. Serviciul pentru venituri i-a emis, la 14 septembrie 2018, o decizie de înregistrare obligatorie, în temeiul căreia a fost înregistrată în scopuri de TVA începând cu 19 septembrie 2018.
- 19 Serviciul pentru venituri a considerat că emiterea uneia dintre facturile din 21 august 2018 privind suma de 34 202 BGN (aproximativ 17 500 de euro) determinase o depășire a pragului cifrei de afaceri impozabile de 50 000 BGN (aproximativ 25 600 de euro) de la care înregistrarea în scopuri de TVA este obligatorie și că livrarea care corespundea acestei facturi era impozabilă în temeiul articolului 102 alineatul (4) a doua teză din ZDDS.
- 20 Acest serviciu a apreciat că, în conformitate cu articolul 96 alineatul (1) a doua teză din ZDDS, Legafact ar fi trebuit să depună o cerere de înregistrare în scopuri de TVA în termen de șapte zile de la data la care cifra sa de afaceri impozabilă atinsese acest prag, și anume cel târziu la 28 august 2018, ceea ce nu făcuse. În temeiul articolului 102 alineatul (4) din ZDDS, serviciul menționat a considerat că această întreprindere datora TVA pentru livrările impozabile care determinaseră o depășire a cifrei de afaceri impozabile de 50 000 BGN (aproximativ 25 600 de euro) începând de la data acestei depășiri și până la data la care fusese înregistrată în scopuri de TVA.
- 21 În consecință, la 27 decembrie 2019, serviciul pentru venituri a emis o decizie de rectificare fiscală prin care a constatat o datorie a Legafact cu titlu de TVA în cuantum de 24 701,66 BGN (aproximativ 12 600 de euro) reprezentând taxa și de 3 218,33 BGN (aproximativ 1 650 de euro) reprezentând dobânzi, pentru perioada fiscală din luna august 2018, ca urmare a livrărilor impozabile efectuate de această societate începând de la 21 august 2018 și până la data înregistrării sale în scopuri de TVA (denumită în continuare „decizia de rectificare în cauză”).
- 22 Întrucât decizia de rectificare în cauză a fost confirmată printr-o decizie a Direktor din 19 martie 2020, Legafact a introdus o acțiune împotriva acestei decizii de rectificare a impunerii la Administrativen sad – Sofia grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria).
- 23 La 30 iunie 2020, în cadrul unei alte cauze, Konstitutionsen sad (Curtea Constituțională, Bulgaria), sesizată cu o cerere a Visshia advokatski savet (Consiliul Superior al Ordinului Avocaților, Bulgaria), a statuat că articolul 102 alineatul (4) din ZDDS era conform cu Constituția bulgară. Această instanță a considerat că

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

dispoziția menționată, în măsura în care prevede că TVA-ul este datorat de persoane care nu sunt înregistrate în scopuri de taxă dintr-un motiv pentru care sunt răspunzătoare, permite garantarea perceperii, în beneficiul Trezoreriei, a unei taxe care, în mod nelegal, nu a fost nici imputată, nici percepută. Obligația de a achita TVA-ul într-un astfel de caz nu ar constitui o sancțiune sau o pedeapsă, ci o despăgubire pentru prejudiciile cauzate Trezoreriei prin comportamentul nelegal al unei persoane impozabile.

- 24 Prin hotărârea din 23 septembrie 2021, Administrativen sad – Sofia grad (Tribunalul Administrativ din Sofia) a anulat decizia de rectificare în discuție în litigiul principal, considerând că aceasta fusese emisă cu încălcarea dreptului material aplicabil și, mai precis, a dreptului Uniunii în materie de TVA, astfel cum a fost interpretat de Curte în Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454).
- 25 În pofida hotărârii din 30 iunie 2020 a Konstitutsionen sad (Curtea Constituțională), Administrativen sad – Sofia grad (Tribunalul Administrativ din Sofia) a apreciat că articolul 102 alineatul (4) din ZDDS avea o natură punitivă în cazul depunerii cu întârziere a unei declarații de înregistrare obligatorie în scopuri de TVA și că sancțiunea care rezulta din aplicarea acestei dispoziții putea fi aplicată, în conformitate cu Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), numai cu condiția respectării principiului proporționalității. Această din urmă instanță a considerat că, ținând seama de faptul că în speță întârzierea înregistrată de Legafact în depunerea declarației de înregistrare în scopuri de TVA era de numai trei zile și că dosarul cauzei principale nu conținea elemente care să dovedească caracterul fraudulos al comportamentului acestei societăți, sancțiunea care i-a fost aplicată era disproporționată.
- 26 Direktor a formulat recurs împotriva hotărârii Administrativen sad – Sofia grad (Tribunalul Administrativ din Sofia) în fața Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria), care este instanța de trimitere.
- 27 Aceasta din urmă precizează că articolul 102 din ZDDS a fost adoptat de legiuitorul bulgar pentru a transpune articolele 213 și 214 din Directiva TVA, care obligă statele membre să ia măsurile necesare pentru ca în principiu orice persoană impozabilă care efectuează pe teritoriul lor respectiv livrări de bunuri sau prestări de servicii care îi dau drept de deducere să fie identificată printr-un număr individual.
- 28 Instanța de trimitere consideră că articolul 102 alineatul (4) din ZDDS, care supune la plata TVA-ului o livrare în principiu scutită atunci când furnizorul și-a încălcat obligația de înregistrare în scopul acestei taxe în termenele stabilite, nu are un caracter punitiv, ci trebuie considerat o normă de drept material care prevede în



această ipoteză neaplicarea scutirii pentru întreprinderile mici prevăzute de dispozițiile titlului XII capitolul 1 din Directiva TVA și nașterea unei datorii de TVA.

29 În aceste condiții, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) O reglementare națională care prevede un tratament diferit al persoanelor impozabile în ceea ce privește acordarea scutirii în conformitate cu capitolul 1 din titlul XII din Directiva [TVA] în funcție de rapiditatea cu care se atinge plafonul de venituri de la care există obligația de înregistrare în scopuri de TVA este contrară principiilor sistemului comun al TVA-ului din Uniunea Europeană?
- 2) [Directiva TVA] se opune unei reglementări naționale potrivit căreia scutirea unei livrări în temeiul capitolului 1 din titlul XII din această directivă depinde de îndeplinirea în termenul prevăzut a obligației furnizorului de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA?
- 3) Care sunt criteriile care rezultă din interpretarea [Directivei TVA] pe baza cărora se apreciază dacă reglementarea națională menționată, care prevede nașterea unei datorii fiscale în cazul prezentării cu întârziere a cererii de înregistrare obligatorie în scopuri de TVA, are caracter de sancțiune?”

### **Cu privire la întrebările preliminare**

#### ***Cu privire la prima și la a doua întrebare***

30 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale, adoptată de un stat membru în temeiul articolului 287 din această directivă, care subordonează beneficiul scutirii de TVA, prevăzută de directiva menționată pentru întreprinderile mici, condiției ca persoana impozabilă a cărei cifră de afaceri anuală sau măsurată într-o perioadă de două luni consecutive depășește cuantumul indicat pentru acest stat membru în această dispoziție să prezinte într-un termen prevăzut o cerere de înregistrare în scopuri de TVA.

31 În această privință, trebuie amintit că Directiva TVA permite statelor membre să aplice regimuri speciale întreprinderilor mici, astfel cum enunță considerentul (49) al acestei directive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 mai 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punctul 30).

- 32 În speță, astfel cum reiese din decizia de trimitere, reglementarea națională în discuție în cauza principală a fost adoptată în temeiul articolului 287 punctul 17 din Directiva TVA, care autorizează Republica Bulgaria să acorde o scutire de taxă persoanelor impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește contravaloarea în leve bulgărești a sumei de 25 600 de euro.
- 33 În conformitate cu această reglementare, persoanele impozabile au obligația de a depune o declarație de înregistrare în scopuri de TVA într-un termen de șapte zile care începe să curgă, pentru grupul persoanelor impozabile care ating pragul de 50 000 BGN al cifrei de afaceri impozabile într-o perioadă de douăsprezece luni, de la sfârșitul perioadei fiscale în care a fost atinsă această cifră de afaceri și, pentru grupul persoanelor impozabile care ating acest prag într-o perioadă de două luni consecutive, de la data la care este atinsă cifra de afaceri menționată.
- 34 Regimul special pentru întreprinderile mici, în sensul Directivei TVA, prevede simplificări administrative care urmăresc consolidarea constituirii, a activității și a competitivității acestor întreprinderi, precum și menținerea unui raport rezonabil între sarcinile administrative legate de controlul fiscal și veniturile fiscale scăzute scontate (Hotărârea din 9 iulie 2020, AJPF Caraș-Severin și DGRFP Timișoara, C-716/18, EU:C:2020:540, punctul 40, precum și jurisprudența citată).
- 35 În această privință, trebuie constatat că Directiva TVA conferă statelor membre o marjă de apreciere în ceea ce privește modul de aplicare a acestui regim special.
- 36 Or, o obligație precum cea prevăzută de reglementarea națională în discuție în cauza principală, potrivit căreia persoanele impozabile trebuie să depună o declarație de înregistrare în scopuri de TVA atunci când cifra lor de afaceri anuală depășește pragul prevăzut la articolul 287 din Directiva TVA pentru statul membru în cauză, se înscrie în principiu în această marjă de apreciere și permite menținerea unui raport rezonabil între sarcinile administrative legate de inspecția fiscală și veniturile fiscale reduse scontate.
- 37 În ceea ce privește momentul la care ia naștere obligația de a depune o declarație de înregistrare în scopuri de TVA, reglementarea națională menționată la punctul 33 din prezenta hotărâre instituie o diferență de tratament între două grupuri de persoane impozabile, și anume, pe de o parte, cele care ating pragul în cauză într-o perioadă de douăsprezece luni și, pe de altă parte, cele care îl ating într-o perioadă de două luni consecutive. În speță, este cert că această diferență de tratament ține seama în special de caracteristicile activităților sezoniere, în cadrul cărora pragul de cifră de afaceri care declanșează obligația de înmatriculare este atins mai rapid într-o perioadă scurtă.

- 38 Prin urmare, diferența de tratament menționată, instituită prin reglementarea națională în discuție în litigiul principal, între aceste două grupuri de persoane impozabile se înscrie și ea în principiu în marja de apreciere pe care Directiva TVA o conferă statelor membre.
- 39 Ținând seama de considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei reglementări naționale, adoptată de un stat membru în temeiul articolului 287 din această directivă, care subordonează beneficiul scutirii de TVA, prevăzută de directiva menționată pentru întreprinderile mici, condiției ca persoana impozabilă a cărei cifră de afaceri anuală sau măsurată într-o perioadă de două luni consecutive depășește quantumul indicat pentru acest stat membru în această dispoziție să depună într-un termen prevăzut o cerere de înregistrare în scopuri de TVA.

***Cu privire la a treia întrebare***

- 40 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că o încălcare de către o persoană impozabilă a obligației de a depune în termen, în cazurile menționate la punctul 39 din prezenta hotărâre, o cerere de înregistrare în scopuri de TVA are drept consecință nașterea unei datorii fiscale.
- 41 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși, pentru asigurarea colectării în mod corect a taxei și pentru prevenirea evaziunii, statele membre au printre altele posibilitatea legală să prevadă în propriile legislații naționale sancțiuni corespunzătoare care să urmărească sancționarea penală a nerespectării obligației de înscriere în registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA, asemenea sancțiuni nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective. În această privință, revine instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă quantumul sancțiunii nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor care constau în asigurarea colectării în mod corect a taxei și prevenirea evaziunii, având în vedere împrejurările speței și în special suma impusă în mod concret și eventuala existență a unei evaziuni sau a unei eludări a legislației aplicabile imputabile persoanei impozabile a cărei neînregistrare este sancționată. Aceleași principii sunt valabile în cazul majorărilor, care, dacă au caracter de sancțiuni fiscale, nu trebuie să fie excesive în raport cu gravitatea încălcării de către persoana impozabilă a obligațiilor sale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 51 și 52, precum și jurisprudența citată).

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

- 42 Pentru a aprecia dacă o sancțiune este conformă principiului proporționalității, trebuie să se țină seama în special de natura și de gravitatea încălcării pe care această sancțiune urmărește să o pedepsească, precum și de modalitățile de stabilire a cuantumului acesteia (Hotărârea din 8 mai 2019, [EN.SA.](#), C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 40 și jurisprudența citată).
- 43 Trebuie amintit de asemenea că, atunci când aleg sancțiunile, statele membre sunt obligate să respecte principiul efectivității care impune instituirea unor sancțiuni efective și disuasive pentru combaterea încălcărilor normelor armonizate în materie de TVA și protejarea intereselor financiare ale Uniunii (Hotărârea din 17 mai 2023, Cezam, C-418/22, EU:C:2023:418, punctul 28 și jurisprudența citată).
- 44 În speță, pe de o parte, astfel cum reiese din decizia de trimitere și din dosarul de care dispune Curtea, în cazul depunerii cu întârziere a unei cereri de înregistrare, persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală depășește pragul de la care depunerea acestei cereri este obligatorie datorează, în conformitate cu reglementarea națională în discuție în litigiul principal, plata TVA-ului pentru livrările impozabile efectuate începând de la expirarea termenului de șapte zile în care decizia de înregistrare ar fi trebuit să fie emisă până la data înregistrării lor de către serviciul de venituri.
- 45 Acest termen începe să curgă de la sfârșitul perioadei fiscale în care a fost atinsă această cifră de afaceri.
- 46 În această privință, astfel cum a arătat Comisia Europeană în mod întemeiat, dispoziția națională în discuție în litigiul principal nu poate fi considerată o sancțiune, în sensul jurisprudenței Curții menționate la punctele 41-43 din prezenta hotărâre, în măsura în care are ca obiect numai recuperarea TVA-ului aferent operațiunilor efectuate în perioada în care această taxă ar fi fost facturată dacă persoana impozabilă și-ar fi îndeplinit, în termenul prevăzut, obligația de înregistrare în scopuri de TVA.
- 47 Pe de altă parte, reiese de asemenea din decizia de trimitere și din dosarul de care dispune Curtea că, în ceea ce privește persoanele impozabile a căror cifră de afaceri măsurată într-o perioadă de două luni consecutive depășește pragul respectiv, reglementarea națională în discuție în litigiul principal prevede că, în cazul nerespectării obligației de depunere, în termen de șapte zile, a unei cereri de înregistrare în scopuri de TVA, se consideră că aceste persoane impozabile datorează TVA pentru livrările impozabile efectuate începând de la data depășirii cifrei de afaceri până la data la care au fost înregistrate de serviciul pentru venituri sau până la data la care nu mai există motive de înregistrare.

- 48 Pentru aceste persoane impozabile, termenul respectiv începe să curgă de la data la care este atinsă cifra de afaceri.
- 49 În această privință, revine instanței de trimitere, singura competentă să interpreteze și să aplice dreptul național, sarcina de a verifica dacă, în ceea ce privește persoanele impozabile menționate la punctul 47 din prezenta hotărâre, reglementarea națională în discuție în litigiul principal prevede o sancțiune, în sensul jurisprudenței Curții.
- 50 În acest scop, instanța de trimitere trebuie să verifice dacă această reglementare, pe de o parte, respectă principiul efectivității combaterii încălcărilor normelor armonizate în materie de TVA și, pe de altă parte, dacă îndeplinește cerințele de proporționalitate, în conformitate cu jurisprudența Curții menționată la punctele 41-43 din prezenta hotărâre.
- 51 Ținând seama de ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care prevede că o încălcare de către o persoană impozabilă a obligației de a depune în termen, în cazurile menționate la punctul 39 din prezenta hotărâre, o cerere de înregistrare în scopuri de TVA are drept consecință nașterea unei datorii fiscale, cu condiția ca această reglementare, dacă și în măsura în care nu se limitează la recuperarea TVA-ului aferent operațiunilor efectuate în perioada în care această taxă ar fi fost facturată dacă persoana impozabilă și-ar fi îndeplinit în termen obligația de înregistrare în scopuri de TVA, pe de o parte, respectă principiul efectivității combaterii încălcărilor normelor armonizate în materie de TVA și, pe de altă parte, îndeplinește cerințele de proporționalitate, conform jurisprudenței Curții.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 52 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 șaptea) declară:

- 1) **Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost**

## **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**

**modificată prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009,**

**trebuie interpretată în sensul că**

**nu se opune unei reglementări naționale, adoptată de un stat membru în temeiul articolului 287 din această directivă, cu modificările ulterioare, care subordonează beneficiul scutirii de taxa pe valoarea adăugată (TVA), prevăzută de directiva menționată, cu modificările ulterioare, pentru întreprinderile mici, condiției ca persoana impozabilă a cărei cifră de afaceri anuală sau măsurată într-o perioadă de două luni consecutive depășește quantumul indicat pentru acest stat membru în această dispoziție să depună într-un termen prevăzut o cerere de înregistrare în scopuri de TVA.**

**2) Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162,**

**trebuie interpretată în sensul că**

**nu se opune unei reglementări naționale care prevede că o încălcare de către o persoană impozabilă a obligației de a depune în termen, în cazurile menționate la punctul 1 din prezentul dispozitiv, o cerere de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA) are drept consecință nașterea unei datorii fiscale, cu condiția ca această reglementare, dacă și în măsura în care nu se limitează la recuperarea TVA-ului aferent operațiunilor efectuate în perioada în care această taxă ar fi fost facturată dacă persoana impozabilă și-ar fi îndeplinit în termen obligația de înregistrare în scopuri de TVA, pe de o parte, respectă principiul efectivității combaterii încălcărilor normelor armonizate în materie de TVA și, pe de altă parte, îndeplinește cerințele de proporționalitate, conform jurisprudenței Curții.**

**Semnături**