

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 17 iunie 2010¹**I — Introducere**

1. *De minimis non curat lex* este mesajul transmis atât de un adagiu juridic latin, cât și de A șasea directivă privind taxa pe valoarea adăugată² și de Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată³, în prezent în vigoare în locul celei de A șasea directive. Directivele prevăd posibilitatea statelor membre de a acorda întreprinderilor mici, ale căror cifre de afaceri nu depășesc un anumit quantum pe an, o scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată.

2. Totuși, această scutire este exclusă dacă operațiunile respective nu sunt realizate de întreprinderi rezidente. Dreptul comunitar derivat prevede, așadar, în mod expres o diferență de tratament între persoanele impozabile, în funcție de locul de stabilire.

3. Doamna Schmelz, reclamanta din acțiunea principală, obține în Austria venituri din închirierea unui imobil, care se situează sub limita prevăzută pentru scutirea de taxă în favoarea întreprinderilor mici. Cu toate acestea, în Austria nu i se acordă scutirea

de taxă, întrucât nu locuiește în această țară. Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Camera Fiscală Independentă din Viena) solicită să se stabilească dacă reglementările corespunzătoare ale directivelor și ale dispozițiilor de transpunere din dreptul intern sunt compatibile cu libertățile fundamentale și cu principiul general al egalității. Statele membre care participă la procedura în fața Curții de Justiție, Consiliul și Comisia consideră că diferența de tratament este în principiu admisibilă. O eventuală încălcare a libertăților fundamentale ce rezultă din aceasta ar fi justificată pentru garantarea unui control fiscal eficient, respectiv pentru combaterea abuzului.

II — Cadrul juridic**A — Dreptul comunitar****Tratamentul fiscal al veniturilor din închirieri**

4. În conformitate cu articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă, leasingul și

1 — Limba originală: germana.

2 — A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), denumită în continuare „A șasea directivă”.

3 — Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), denumită în continuare „Directiva 2006/112”.

închirierea de bunuri imobile sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată. Cu toate acestea, prin Actul de aderare⁴, Republica Austria a fost autorizată să aplice până la 31 decembrie 1998 o cotă redusă pentru închirierea bunurilor imobile în scopuri rezidențiale. Aplicarea acestei reglementări a fost prelungită prin articolul 28 alineatul (2) litera (j) din A șasea directivă, în versiunea rezultată din Directiva 2000/17/CE⁵, până la intrarea în vigoare a unor noi dispoziții, fiind în prezent preluată în articolul 117 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

datorită activităților sau structurii acestora, pot să aplice, în condițiile și limitele pe care le pot stabili și – cu rezerva consultării în conformitate cu articolul 29 – proceduri simplificate de impunere și de colectare a TVA-ului, precum regimuri forfetare, cu condiția de a nu rezulta o reducere a taxei.

Regimul special pentru întreprinderile mici

5. În continuarea celei de A doua directive privind taxa pe valoarea adăugată⁶, articolul 24 din A șasea directivă prevede posibilitatea statelor membre de a aplica un regim special pentru întreprinderi mici (denumit în continuare „regimul pentru întreprinderile mici”). Această prevedere are următorul cuprins:

„(1) Statele membre care pot întâmpina dificultăți în aplicarea regimurilor normale privind TVA-ul întreprinderilor mici,

(2) Până la o dată care urmează să fie stabilită de Consiliu, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, dar care nu depășește data la care se elimină aplicarea taxei la importuri și remiterea taxei la exporturi în cadrul comerțului dintre statele membre:

(a) statele membre care au utilizat în temeiul articolului 14 din A doua directivă a Consiliului din 11 aprilie 1967 opțiunea de a introduce scutiri și reduceri progresive ale taxei pot reține aceste scutiri și reduceri, precum și sistemele de aplicare a acestora dacă se conformează sistemului de taxă pe valoarea adăugată.

4 — Actul privind condițiile de aderare la Uniunea Europeană a Regatului Norvegiei, a Republicii Austria, a Republicii Finlanda și a Regatului Suediei și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană Anexa XV – Lista prevăzută în articolul 151 din Actul de aderare - IX. Impozitare, punctul 2 litera (e) (JO 1994, C 241, p. 21).

5 — Directiva 2000/17/CE a Consiliului din 30 martie 2000 de modificare a Directivei 77/388 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: măsuri tranzitorii pentru Republica Austria și Republica Portugheză (JO L 84, p. 24).

6 — A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Structura și procedurile de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO 71, p. 1303).

Acele state membre care aplică scutirea de taxă persoanelor impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în moneda națională a 5 000 unități de cont europene la rata de schimb din ziua adoptării prezentei directive pot mări această scutire până la 5 000 unități de cont europene.

Statele membre care aplică reduceri progresive ale taxei nu pot nici să mărească plafonul reducerilor progresive ale taxei, nici să prevadă condiții mai favorabile pentru acordarea acestora;

Statele membre pot exclude anumite operațiuni din regimurile prevăzute la alineatul (2). Dispozițiile alineatului (2) nu se aplică în niciun caz operațiunilor prevăzute la articolul 4 alineatul (3).

- (b) statele membre care nu au recurs la această opțiune pot acorda o scutire de taxă persoanelor impozabile a căror cifră de afaceri anuală este cel mult egală cu echivalentul în moneda națională a 5000 unități de cont europene, la rata de schimb din ziua adoptării prezentei directive; dacă este cazul, acestea pot acorda reduceri treptate ale taxei persoanelor impozabile a căror cifră de afaceri anuală depășește plafonul stabilit de statele membre pentru aplicarea scutirii;

(4) Cifra de afaceri utilizată ca referință pentru aplicarea dispozițiilor alineatului (2) este formată din valoarea, fără TVA, a bunurilor și serviciilor furnizate conform articolelor 5 și 6, în măsura în care acestea se impozitează, inclusiv a operațiunilor scutite cu restituirea taxei plătite anterior în conformitate cu articolul 28 alineatul (2), și din valoarea operațiunilor scutite în temeiul articolului 15, a operațiunilor imobiliare, a operațiunilor financiare prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) și a serviciilor de asigurare, cu excepția cazurilor în care aceste operațiuni sunt auxiliare.

- (c) statele membre care aplică o scutire de taxă persoanelor impozabile a căror cifră de afaceri anuală este mai mare sau egală cu echivalentul în moneda națională a 5000 unități de cont europene, la rata de schimb din ziua adoptării prezentei directive, pot mări această scutire pentru a-i menține valoarea în termeni reali.

Totuși, cesionarea activelor de capital corporale și necorporale ale unei întreprinderi nu se ia în considerare la calcularea cifrei de afaceri.

(5) Persoanele impozabile scutite de taxă nu au dreptul de a deduce taxa în conformitate cu dispozițiile articolului 17, nici de a înscrie taxa pe valoarea adăugată pe facturile lor sau pe orice alte documente care servesc drept facturi.

(3) Conceptele de scutire și de reducere treptată a taxei se aplică livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate de întreprinderile mici.

(6) Persoanele care îndeplinesc condițiile pentru acordarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată pot opta fie pentru sistemul normal

de taxă pe valoarea adăugată, fie pentru procedurile simplificate prevăzute la alineatul (1). În acest caz, ele beneficiază de orice reducere progresivă a taxei care poate fi prevăzută în legislația națională.

în acest domeniu, Republica Austria poate aplica o scutire de la taxa pe valoare adăugată pentru contribuabilii a căror cifră de afaceri anuală este mai mică decât echivalentul în monedă națională a sumei de 35 000 ECU. [traducere neoficială]"

[...] [traducere neoficială]"

6. Prin intrarea în vigoare a Directivei 92/111/CEE⁷, articolul 28i a fost preluat în A șasea directivă. Această dispoziție a adăugat la articolul 24 alineatul (3) din A șasea directivă următorul punct:

„În orice caz, livrările de autovehicule noi, efectuate în condițiile articolului 28c secțiunea A, precum și livrările de bunuri, respectiv servicii realizate sau prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul național, sunt excluse de la scutire, conform alineatului (2). [traducere neoficială]"

7. Pentru Republica Austria, punctul 2 litera (c) din titlul IX, intitulat „Impozitare”, din anexa XV la Actul de aderare – Lista prevăzută în articolul 151 din Actul de aderare⁸ prevede următoarele:

„În aplicarea articolului 24 alineatele (2)-(6) și până la adoptarea dispozițiilor comunitare

8. Reglementările articolului 24 și ale articolului 24a, care a introdus în A șasea directivă limita stabilită pentru cifra de afaceri a întreprinderilor mici, au fost preluate, cu câteva modificări de redactare, în Directiva 2006/112, la articolele 281-294. Prevederile în materie ale acestor directive au următorul cuprins:

„Articolul 282

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

Articolul 283

(1) Regimurile prevăzute în prezenta secțiune nu se aplică următoarelor operațiuni:

[...]

(c) livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în care TVA este datorată.

7 — Directiva 92/111/CE a Consiliului din 14 decembrie 1992 (JO L 384, p. 47).

8 — Citat la nota de subsol 4.

[Articolele 284-286 se referă la statele care aparțineau Comunității Europene înainte de 1 ianuarie 1978 și corespund în principal articolului 24 alineatul (2) din A șasea directivă]

2. valoarea operațiunilor care sunt scutite, cu dreptul de deducere a TVA achitată în stadiul anterior, în temeiul articolelor 110 sau 111, articolului 125 alineatul (1), articolului 127 sau articolului 128 alineatul (1);

Articolul 287

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:

3. valoarea operațiunilor care sunt scutite în temeiul articolelor 146-149 și articolelor 151, 152 sau 153;

[...]

4. valoarea operațiunilor imobiliare, operațiunilor financiare prevăzute la articolul 135 alineatul (1) literele (b)-(g), și valoarea serviciilor de asigurare, cu excepția cazului în care aceste operațiuni au caracterul de operațiuni accesorii.

4. Austria: 35 000 ECU;

[...]

Cu toate acestea, cesiunile de active fixe corporale sau necorporale ale unei întreprinderi nu se iau în considerare în scopul calculării cifrei de afaceri.

Articolul 288

Cifra de afaceri ce servește drept referință în scopul aplicării regimului prevăzut în prezenta secțiune se constituie din următoarele sume, exclusiv TVA:

Articolul 289

1. valoarea livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii, în măsura în care sunt impozitate;

Persoanele impozabile scutite de TVA nu au dreptul de a deduce TVA în conformitate cu articolele 167-171 și cu articolele 173-177 și nu pot menționa TVA pe facturile lor.

Articolul 290

Persoanele impozabile care au dreptul la scutire de TVA pot opta fie pentru regimul 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.”

2006; începând cu anul 2007: 30 000 de euro). La aplicarea acestei limite nu se iau în considerare veniturile obținute din operațiuni auxiliare, inclusiv transferul întreprinderii. Nu este luată în considerare o depășire excepțională a limitei cifrei de afaceri, care nu este mai mare de 15 % într-un interval de cinci ani calendaristici [...]”

11. Articolul 6 alineatul 3 din UStG 1994 are următorul cuprins:

B — Legislația națională

9. În conformitate cu articolul 6 alineatul (1) punctul 16 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, denumită în continuare „UStG 1994”), în versiunea aplicabilă la momentul acțiunii principale, închirierea și leasingul bunurilor imobile sunt scutite în principiu de la plata impozitului pe cifra de afaceri. Dimpotrivă, nu este scutită de la plata TVA-ului închirierea (cedarea folosinței) bunurilor imobile în scopuri rezidențiale.

„Până la intrarea în vigoare a deciziei de impunere, întreprinzătorul ale cărei operațiuni sunt scutite în temeiul articolului 6 alineatul 1 punctul 27 are posibilitatea de a renunța, printr-o declarație scrisă adresată administrației financiare, la scutirea acordată de articolul 6 alineatul 1 punctul 27. Declarația este obligatorie pentru întreprinzător cel puțin cinci ani calendaristici. Aceasta poate fi retractată numai de la începutul unui an calendaristic. Retractarea trebuie declarată în scris cel târziu până la sfârșitul primei luni calendaristice de la începutul anului calendaristic respectiv.”

10. În plus, în temeiul articolului 6 alineatul 1 punctul 27 din UStG 1994 sunt scutite:

„operațiunile micilor întreprinzători. Mic întreprinzător este întreprinzătorul care are reședința sau sediul pe teritoriul național și a cărui cifră de afaceri în conformitate cu articolul 1 alineatul (1) punctele 1 și 2 nu depășește în intervalul de impunere 22 000 de euro (în versiunea aplicabilă până în anul

III — Situația de fapt și întrebările preliminare

12. Doamna Schmelz este cetățean german cu domiciliul în Germania. Aceasta este

proprietara unei locuințe în Austria pe care o închiriază cu o chirie lunară de 330 de euro, la care se adaugă costurile de întreținere. Această nu menționează pe factură impozitul pe cifra de afaceri.

13. Pentru veniturile din chirie aferente anilor 2006 și 2007, după efectuarea deducerilor, autoritățile fiscale austriece au stabilit impozite pe cifra de afaceri de 334,93 euro, respectiv 316,15 euro. În conformitate cu declarațiile doamnei Schmelz, în anii respectivi nu a mai obținut alte venituri pe teritoriul comunitar⁹.

14. Întrucât a considerat că nu trebuie să plătească impozitul pe cifra de afaceri în temeiul regimului special pentru întreprinderile mici, doamna Schmelz a contestat deciziile de impunere la Unabhängiger Finanzsenat, care, prin ordonanța din 4 martie 2009, a decis să adreseze Curții de Justiție următoarele întrebări preliminare:

„1) Textul «precum și livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul țării respective» cuprins la articolul 24 alineatul (3) și la articolul 28i din

A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin punctul 21 al Directivei 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992, și normele de drept național de transpunere a acestei dispoziții încălcă Tratatul de instituire a Comunității Europene, în special interzicerea oricărei discriminări (articolul 12 din Tratatul CE), libertatea de stabilire (articolul 43 și următoarele din Tratatul CE), libera prestare a serviciilor (articolul 49 și următoarele din Tratatul CE) sau drepturile fundamentale comunitare (principiul de drept comunitar al egalității), întrucât această dispoziție are ca efect faptul că cetățenii Uniunii care nu sunt stabiliți pe teritoriul țării respective sunt exceptați de la scutirea prevăzută la articolul 24 alineatul (2) din A șasea directivă (regimul special pentru întreprinderile mici), în timp ce cetățenii Uniunii care sunt stabiliți pe teritoriul țării respective pot beneficia de această scutire în măsura în care statul membru respectiv acordă întreprinderilor mici o scutire în conformitate cu directiva?

2) Textul «livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate de o persoană

⁹ — Această situație rezultă dintr-o comunicare ulterioară a instanței de trimitere din 17 martie 2009.

impozabilă care nu este stabilită în statul membru în care TVA este datorată» cuprins la articolul 283 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și normele de drept național de transpunere a acestei dispoziții încalcă Tratatul CE, în special interzicerea oricărei discriminări (articolul 12 din Tratatul CE), libertatea de stabilire (articolul 43 și următoarele din Tratatul CE), libera prestare a serviciilor (articolul 49 și următoarele din Tratatul CE) sau drepturile fundamentale comunitare (principiul de drept comunitar al egalității), întrucât această dispoziție are ca efect faptul că cetățenii Uniunii care nu sunt stabiliți pe teritoriul statului membru respectiv sunt exceptați de la scutirea prevăzută la articolul 282 și următoarele din directivă (regimul special pentru întreprinderile mici), în timp ce cetățenii Uniunii care sunt stabiliți pe teritoriul statului membru respectiv pot beneficia de această scutire în măsura în care statul membru respectiv acordă întreprinderilor mici o scutire în conformitate cu directiva?

articolul 28i din A șasea directivă este lipsit de validitate în sensul articolului 234 primul paragraf litera (b) din Tratatul CE?

- 4) În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare: textul «livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în care TVA este datorată» cuprins la articolul 283 alineatul (1) litera (c) din Directiva privind sistemul taxei pe valoarea adăugată este lipsit de validitate în sensul articolului 234 primul paragraf litera (b) din Tratatul CE?

 - 5) În cazul unui răspuns afirmativ la a treia întrebare: termenul «cifra de afaceri anuală» prevăzut la punctul 2 litera (c) din titlul IX, intitulat «Impozitare», din anexa XV la Tratatul între Regatul Belgiei, Regatul Danemarcei, Republica Federală Germania, Republica Elenă, Regatul Spaniei, Republica Franceză, Irlanda, Republica Italiană, Marele Ducat al Luxemburgului, Regatul Țărilor de Jos, Republica Portugheză, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord (statele membre ale Uniunii Europene) și Regatul Norvegiei, Republica Austria, Republica Finlanda, Regatul Suediei privind aderarea Regatului Norvegiei, Republicii Austria, Republicii Finlanda și Regatul Suediei la Uniunea Europeană, precum și
- 3) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: textul «precum și livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul țării respective» cuprins la articolul 24 alineatul (3) și la

la articolul 24 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că reprezintă cifra de afaceri realizată într-un an în statul membru respectiv, în privința căreia se aplică regimul pentru întreprinderile mici, sau reprezintă cifra de afaceri realizată de întreprindere într-un an pe întreg teritoriul comunitar?

IV — Aprecieri juridică

A — Admisibilitatea cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare

- 6) În cazul unui răspuns afirmativ la a patra întrebare: termenul «cifră de afaceri anuală» prevăzut la articolul 287 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că reprezintă cifra de afaceri realizată într-un an în statul membru respectiv, în privința căreia se aplică regimul pentru întreprinderile mici, sau reprezintă cifra de afaceri realizată de întreprindere într-un an pe întreg teritoriul comunitar?”

15. La procedură au participat guvernele austriac, elen și german, precum și Consiliul Uniunii Europene și Comisia Europeană, guvernul elen prezentând numai observații scrise, iar guvernul german numai observații orale.

16. Consiliul ridică chestiunea admisibilității cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare. În opinia Consiliului, instanța de trimitere ar fi constatat abia ulterior că doamna Schmelz nu obține alte venituri pe teritoriul comunitar în afara veniturilor din închiriere care fac obiectul litigiului. Dacă instanța de trimitere ar fi deținut această informație în momentul hotărârii preliminare, exista posibilitatea să fi renunțat la cerere, întrucât în aceste condiții doamna Schmelz trebuie considerată persoană imposabilă stabilită în Austria.

17. În această privință, trebuie amintit că în cadrul procedurii instituite de articolul 234 CE numai instanța națională care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările au ca obiect interpretarea dreptului

Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe¹⁰.

18. Astfel, Curtea poate respinge o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică ori atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate¹¹.

19. Cu privire la cazul de față trebuie să se constate că instanța de trimitere a transmis Curții de Justiție doar o informație furnizată de doamna Schmelz. Nu reiese în ce măsură instanța de trimitere a făcut sau nu constatări de fapt definitive cu privire la această informație. Acest lucru nu se opune însă admisibilității cererii, întrucât în principiu este de competența instanței de trimitere să hotărască în ce stadiu al procesului consideră utilă sesizarea Curții de Justiție¹².

10 — A se vedea printre altele Hotărârea din 18 iulie 2007, Lucchini (C-119/05, Rep., p. I-6199, punctul 43), Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora (C-414/07, Rep., p. I-10921, punctul 22), și Hotărârea din 18 martie 2010, Alassini și alții (C-317/08-C-320/08, Rep., p. I-2213, punctul 25).

11 — A se vedea printre altele Hotărârea din 13 martie 2001, PreussenElektra (C-379/98, Rec., p. I-2099, punctul 39), Hotărârea Magoora (citată la nota de subsol 10, punctul 23), și Hotărârea Alassini și alții (citată la nota de subsol 10, punctul 26).

12 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 1 aprilie 1982, Holdijk și alții (141/81-143/81, Rec., p. 1299, punctul 5), și Hotărârea din 9 decembrie 2003, Gasser (C-116/02, Rec., p. I-14693, punctul 27).

20. De altfel, chiar dacă informația dată de doamna Schmelz este considerată corectă, din aceasta nu rezultă că răspunsul la întrebările preliminare nu este în mod evident necesar pentru pronunțarea hotărârii în procedura principală, întrucât în niciun caz nu este evident că doamna Schmelz trebuie considerată stabilită pe teritoriul Austriei numai pentru faptul că operațiunile sale se restrâng la închirierea locuinței din Austria, cu consecința că aplicarea scutirii este neîndoielnică.

21. Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebările preliminare.

B — Răspunsul la întrebările preliminare

22. Prima și a doua, a treia și a patra, precum și a cincea și a șasea întrebare au ca obiect aceeași problematică. Se deosebesc numai prin faptul că unele se referă la reglementările celei de A șasea directive (întrebările 1, 3 și 5), iar celelalte se referă la prevederile corespunzătoare din Directiva 2006/112 (întrebările 2, 4 și 6).

23. În conformitate cu considerentul (3), Directiva 2006/112 reprezintă o reformare a celei de A șasea directive, care, în principiu,

nu introduce modificări de fond în legislația existentă. Acele reglementări care au fost totuși modificate în esență cu ocazia reformării sunt enumerate în totalitate în cadrul dispozițiilor care reglementează transpunerea și intrarea în vigoare (articolul 412), astfel cum se menționează în considerentul citat. Reglementările care vizează întreprinderile mici (articolul 281 și următoarele) nu sunt menționate în enumerarea respectivă. Prin urmare, nu este necesară o examinare separată a întrebărilor în funcție de raportarea la A șasea directivă, respectiv la Directiva 2006/112.

24. Cele trei categorii de întrebări se află de asemenea într-o strânsă interacțiune privind conținutul. În acest context, instanța de trimitere adresează în primul rând întrebarea referitoare la compatibilitatea dispozițiilor cu libertățile fundamentale (prima și a doua întrebare preliminară).

25. A treia și a patra întrebare sunt adresate numai în măsura în care din răspunsul la primele două întrebări reiese că prevederile directivelor sunt *incompatibile* cu libertățile fundamentale, având rolul de a da lămuriri cu privire la consecințele ce rezultă din concluzia privind incompatibilitatea.

26. A cincea și a șasea întrebare sunt adresate de instanța de trimitere în contextul *compatibilității* cu libertățile fundamentale a limitării aplicării regimului special pentru întreprinderile mici la rezidenți. Întrebările vizează interpretarea dispozițiilor, mai exact a noțiunii de cifră de afaceri anuală pe care o conțin aceste dispoziții și care este

concludentă pentru recunoașterea calității de întreprindere mică. Unabhngiger Finanzsenat sugerează posibilitatea interpretării aces-teia ca fiind cifra de afaceri realizată exclusiv în statul în care se află sediul sau reședința ori cifra de afaceri realizată pe întreg teritoriul comunitar.

27. Înainte de examinarea întrebărilor propriu-zise, am dori să facem unele considerații cu privire la caracterul regimului special pentru întreprinderile mici și la obiectivele urmărite prin legiferarea acestui regim. Ne propunem să răspundem mai ales în ce măsură legiuitorul Uniunii și statele membre au obligația să respecte libertățile fundamentale și principiile generale ale dreptului Uniunii atunci când legiferează scutirea de taxe în beneficiul întreprinderilor mici.

1. Observații introductive

a) Regimul special pentru întreprinderile mici

28. n principiu, toate operațiunile prevăzute la articolul 2 din Directiva 2006/112 efectuate de o persoană impozabilă în sensul articolului 9 din directivă sunt supuse TVA-ului.

Cu toate acestea, directiva însăși prevede un număr considerabil de scutiri privind unele operațiuni specifice, prin care sunt vizate adesea obiective sociale și politice.

29. În plus, directiva dă statelor membre posibilitatea de a aplica regimuri speciale (titlul XII) și derogări (titlul XIII) de la sistemul armonizat. Unul dintre regimurile speciale este regimul special pentru întreprinderile mici.

30. Astfel, după cum Curtea de Justiție a constatat în mod repetat, armonizarea, în forma în care s-a realizat prin directive succesive și mai ales prin A șasea directivă, nu este decât o armonizare parțială¹³. Armonizarea prevăzută nu este încă realizată, în măsura în care statele membre au dreptul să mențină sau să adopte anumite dispoziții care, fără respectiva autorizare, ar fi incompatibile cu această directivă¹⁴.

31. Deja articolul 14 din A doua directivă¹⁵ dădea posibilitatea statelor membre să mențină scutirea de taxă a statelor membre și

renunța la o armonizare completă a legislației naționale¹⁶. Acest regim special – completat cu câteva dispoziții mai detaliate – a fost menținut în articolul 26 din A șasea directivă și, în cele din urmă, în articolul 281 și următoarele din Directiva 2006/112¹⁷. În propunerea pentru A șasea directivă¹⁸, Comisia a precizat următoarele:

„Prin scutirile și diminuările treptate de taxe se pot remedia într-o oarecare măsură greutățile cu care sunt confruntate adesea microîntreprinderile la aplicarea taxei pe valoarea adăugată. În plus, în acest fel se poate ușura activitatea administrativă a autorităților fiscale. Totuși, în cadrul perceprii unui impozit general pe consum, precum taxa pe valoarea adăugată, sistemul scutirilor și diminuărilor treptate de taxe nu poate fi considerat sistemul normal. Pe de altă parte, coexistența regimurilor speciale naționale poate reprezenta un obstacol pentru eliminarea frontierelor fiscale. Acesta reprezintă

13 — Hotărârea din 5 decembrie 1989, ORO Amsterdam Beheer și Concerto (C-165/88, Rec., p. I-4081, punctul 21), Hotărârea din 7 decembrie 2006, Eurodental (C-240/05, Rec., p. I-11479, punctul 50), și Hotărârea din 12 iunie 2008, Comisia/Portugalia (C-462/05, Rep., p. I-4183, punctul 51).

14 — A se vedea în acest sens, în privința regimurilor speciale în conformitate cu articolul 28 din A șasea directivă, Hotărârea din 13 iulie 2000, Idéal tourisme (C-36/99, Rec., p. I-6049, punctul 38), Hotărârea Eurodental (citată la nota de subsol 13, punctul 51) și Hotărârea Comisia/Portugalia (citată la nota de subsol 13, punctul 52).

15 — Citată la nota de subsol 6.

16 — A se vedea al șaselea considerent al celei de A doua directive.

17 — În privința caracterului de regim special național al regimului special pentru întreprinderile mici a se vedea a doua teză din al cincisprezecelea considerent al celei de A șasea directive, precum și considerentul (49) al Directivei 2006/12: „[e]ste necesar să li se permită statelor membre să continue aplicarea regimurilor lor speciale pentru întreprinderile mici, în conformitate cu dispoziții comune și în vederea unei armonizări sporite.”

18 — Propunerea Comisiei din 29 iunie 1973 pentru A șasea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, supliment nr. 11/73, p. 25.

principalul motiv pentru care regimul prevăzut are caracterul unui regim tranzitoriu.”

dă posibilitatea statelor membre de a lua în considerare structurile economice și administrative naționale.

32. Întrucât, prin urmare, regimul special pentru întreprinderile mici reprezintă un regim special care nu este armonizat în întregime, diferit de sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată, trebuie interpretat în mod strict și nu poate fi aplicat decât în măsura în care este necesar pentru a atinge obiectivele urmărite de reglementarea în cauză¹⁹.

33. Obiectivul urmărit prin scutirea de taxă a întreprinderilor mici este acela de a consolida competitivitatea acestui grup de operatori economici. În plus, aceștia trebuie degrevați de efortul pe care îl reprezintă plata taxei pe valoarea adăugată, care i-ar afecta disproporționat în raport cu volumul mic de activitate caracteristic acestor întreprinderi. În același timp, regimul special în discuție are rolul de a simplifica efortul administrativ, astfel încât administrația fiscală să nu fie nevoită să se ocupe de perceperea unor impozite cu quantum foarte mic de la un număr mare de întreprinderi mici.

34. Cadrul legislativ al Uniunii lasă statelor membre libertatea de a stabili limita cifrei de afaceri până la care o întreprindere poate fi considerată întreprindere mică. Acest lucru

35. Regimul special pentru întreprinderile mici este conceput exclusiv în beneficiul acestor întreprinderi care desfășoară în mod real o activitate economică de mică amploare. În opinia participanților la procedură, acesta este garantat prin limitarea aplicării scutirii numai la acele întreprinderi mici stabilite pe teritoriul național. Această limitare ar avea rolul să împiedice ca întreprinderile să beneficieze în mod abuziv de scutire în mai multe state, iar avantajul să fie în final în favoarea unor întreprinderi care în realitate nu sunt întreprinderi mici. În plus, limitarea scutirii la persoanele impozabile stabilite pe teritoriul național garantează că administrația fiscală poate verifica oricând fără restricții dacă sunt îndeplinite în mod real condițiile pentru acordarea acestui avantaj.

b) Consecințele armonizării parțiale privind caracterul obligatoriu al dispozițiilor de rang superior din dreptul Uniunii

19 — Hotărârea din 28 septembrie 2006, Comisia/Austria (C-128/05, Rec., p. I-9265, punctul 22), cu trimitere la Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, Rec., p. I-6229, punctul 34), și Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans (C-280/04, Rec., p. I-10683, punctul 35). În această privință, a se vedea de asemenea Hotărârea din 6 iulie 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Rec., p. I-6269, punctul 23).

36. Se ridică întrebarea dacă statele membre și legiuitorul Uniunii au obligația să respecte libertățile fundamentale și principiile generale ale dreptului comunitar și în domeniile legislative incomplet armonizate.

37. Făcând trimitere la Hotărârea *Idéal tourisme*²⁰, Comisia consideră că statele membre nu încalcă dreptul comunitar atunci când adoptă dispoziții care nu respectă sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, într-un domeniu armonizat parțial. De altfel, acestea ar avea obligația de a lua în considerare dispozițiile fundamentale ale dreptului primar al Uniunii în măsura în care utilizează o posibilitate de legiferare stabilită de directivă. Dispozițiile adoptate de statele membre ar fi compatibile cu dreptul Uniunii atunci când respectă dispozițiile directivei, iar eventualele restricții privind libertățile fundamentale ar fi justificate de motive imperative de interes general.

38. În cazul în care s-ar ajunge la încălcări ale dreptului Uniunii, acestea nu ar fi imputate directivei, ci faptului că statul membru respectiv a utilizat posibilitatea acordării scutirii într-un mod care nu a fost impus de motive imperative de interes general.

39. Putem adopta acest punct de vedere al Comisiei cu unele rezerve.

40. Este adevărat că persoanele impozabile sunt tratate în mod diferit ca urmare a armonizării incomplete, în funcție de dispozițiile naționale care le sunt aplicabile. Astfel, de exemplu, în Spania beneficiază de scutire

în calitate de întreprinderi mici acele întreprinderi a căror cifră de afaceri anuală nu depășește 10 000 ECU, în timp ce pentru persoanele impozabile din Austria această limită este de 35 000 ECU²¹. Aceasta nu reprezintă însă o discriminare pe motiv de cetățenie sau naționalitate întrucât tratamentul diferit nu este impus de vreo autoritate și nu se aplică în interiorul aceluiași sistem de reglementări, ci rezultă din coexistența prevederilor nearmonizate adoptate de diverse state²². Curtea de Justiție s-a confruntat cu o situație asemănătoare în Hotărârea *Idéal tourisme*²³.

41. De asemenea, este adevărat că statele membre se găsesc în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii în măsura în care utilizează posibilitatea acordată de directivă și aplică un regim special care nu respectă sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată²⁴. Chiar dacă este adevărat că, într-un domeniu care nu a făcut obiectul unei armonizări complete la nivel comunitar, statele membre rămân, în principiu, competente în ceea ce privește definirea condițiilor de exercitare a activităților din acest domeniu, nu este mai puțin adevărat

20 — Hotărârea *Idéal tourisme* (citată la nota de subsol 14, punctul 38).

21 — A se vedea articolul 287 punctele 2 și 4 din Directiva 2006/112.

22 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 14 noiembrie 2006, *Kerckhaert și Morres* (C-513/04, Rec., p. I-10967, punctul 20), Hotărârea din 12 februarie 2009, *Block* (C-67/08, Rep., p. I-883, punctul 28), și Hotărârea din 15 aprilie 2010, *CIBA* (C-96/08, Rep., p. I-2911, punctul 25).

23 — A se vedea în această privință Concluziile noastre prezentate la 13 decembrie 2007 în cauza *Marks & Spencer* (C-309/06, Rep., p. I-2283, punctul 32 și următoarele).

24 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 aprilie 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, Rep., p. I-2283, punctele 33 și 34) și punctele 28 și următoarele din concluziile noastre prezentate în această cauză.

că acestea trebuie să își exercite competențele cu respectarea libertăților fundamentale²⁵.

abrogarea regimului special pentru întreprinderile mici.

42. În speță, tratamentul diferit al persoanelor impozabile nu se datorează coexistenței unor dispoziții naționale nearmonizate sau recurgerii de către legislațiile naționale la marjele de apreciere prevăzute în dreptul Uniunii. Dimpotrivă, articolul 24 alineatul (3) din A șasea directivă, respectiv articolul 283 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 prevăd în mod obligatoriu că este exclusă scutirea operațiunilor care nu sunt efectuate de către persoanele impozabile nerezidente.

43. În cazul în care acest tratament diferit în funcție de reședința sau de sediul persoanei impozabile, stabilit prin directive, nu este compatibil cu TFUE sau cu principiile generale de drept care trebuie avute în vedere la punerea în aplicare a acestuia, atunci statelor membre nu le rămâne nicio marjă de apreciere pentru transpunerea directivelor într-o modalitate conformă cu dreptul Uniunii. Statele membre nu pot să extindă regimul special pentru întreprinderile mici, această interdicție fiind valabilă mai ales pentru persoanele impozabile stabilite în străinătate. Dimpotrivă, singura posibilitate a statelor membre de a garanta egalitatea de tratament între întreprinderile mici stabilite pe teritoriul național și cele stabilite în străinătate ar fi

44. Prevederea unei directive prin care se acordă statelor membre opțiunea de a acționa contrar dreptului Uniunii, nelăsând nicio marjă pentru exercitarea conformă a acestei opțiuni, ar fi la fel de nelegală ca o dispoziție națională prin care un stat membru a utilizat o astfel de opțiune²⁶.

45. Prin urmare, în cadrul răspunsului la prima și la a doua întrebare, trebuie să se examineze mai întâi dacă dispozițiile în discuție ale directivelor menționate încălcă dispoziții de rang superior ale dreptului Uniunii. În cazul unui răspuns afirmativ, dispozițiile naționale prin care aceste prevederi ale directivelor sunt transpuse în legislația națională ar fi tot atât de contrare dreptului primar al Uniunii precum înseși prevederile directivelor²⁷.

25 — Hotărârile din 29 noiembrie 2007, Comisia/Austria (C-393/05, Rep., p. I-10195, punctul 29), și Comisia/Germania (C-404/05, Rep., p. I-10239, punctul 31), și Hotărârea din 22 octombrie 2009, Comisia/Portugalia (C-438/08, Rep., p. I-10219, punctul 27).

26 — A se vedea în acest context Hotărârea din 27 iunie 2006 (Parlamentul European/Consiliul, cunoscută sub numele „Reintegrarea familiei”, C-540/03, Rec., p. I-5769), în care Curtea de Justiție a examinat de asemenea dacă prevederile directivei contestate dă posibilitatea statelor membre să acționeze în mod nelegal, respectiv le acordă o marjă de apreciere suficientă pentru transpunerea conformă cu dreptul comunitar (a se vedea mai ales punctele 76, 90, 103 și 104 ale hotărârii).

27 — De altfel, trebuie arătat că, în cadrul unei proceduri pre-eliminare, Curtea de Justiție nu are competența de a constata compatibilitatea unei anumite dispoziții naționale cu dreptul comunitar. Dimpotrivă, rămâne la latitudinea instanțelor din statele membre să tragă concluziile care decurg din interpretarea dreptului comunitar de către Curtea de Justiție și, dacă este cazul, să nu aplice o dispoziție națională (jurisprudență constantă, a se vedea printre altele Hotărârea din 31 ianuarie 2008, Centro Europa 7 [C-380/05, Rep., p. I-349, punctul 49 și 50], și Hotărârea din 26 ianuarie 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Rep., p. I-635, punctul 23).

46. Cu toate acestea, validitatea dispozițiilor directivelor în materie poate fi apreciată numai dacă semnificația acestora este clară. Prin urmare, vom analiza a cincea și a șasea întrebare, înainte de a ne consacra răspunsului la prima și la a doua întrebare.

2. Cu privire la a cincea și la a șasea întrebare preliminară

47. Cu privire la răspunsul la a cincea și la a șasea întrebare preliminară, participanții la procedură – în măsura în care au depus observații pe marginea acestor întrebări – au opinii diferite. Comisia consideră că pentru constatarea calității de întreprindere mică trebuie luate în considerare toate operațiunile realizate pe teritoriul comunitar. Dimpotrivă, guvernele austriac și german consideră că sunt concludente numai operațiunile realizate în statul în care întreprinderea își are sediul.

48. Întrucât textul nu dă niciun indiciu clar cu privire la interpretarea corectă, semnificația dispozițiilor trebuie determinată având în vedere înțelesul și scopul acestor dispoziții.

49. În interpretarea sa, Comisia invocă mai ales obiectivul urmărit prin adoptarea

regimului special, anume acela de a degreva întreprinderile care desfășoară în mod real o activitate economică de mică amploare. În conformitate cu principiul unității întreprinderii consacrat de directivă, trebuie avut în vedere volumul activității pe întreg teritoriul comunitar. Dacă pentru stabilirea cifrei de afaceri anuale relevante pentru aplicarea regimului special al întreprinderilor mici se iau în considerare doar operațiunile derulate în statul în care se află reședința sau sediul, atunci, teoretic, de acest avantaj ar putea beneficia și întreprinderile care, în cazul în care se au în vedere și activitățile din străinătate, depășesc limita stabilită pentru cifra de afaceri²⁸.

50. Dimpotrivă, guvernul austriac și guvernul german pun în prim-plan obiectivul simplificării administrative.

51. În acest context, trebuie amintit că scutirea întreprinderilor mici se întemeiază pe prevederi care nu sunt complet armonizate și de care beneficiază numai persoanele impozabile stabilite pe teritoriul național. Această limitare a scutirii la persoanele impozabile stabilite pe teritoriul național este motivată mai ales prin aceea că administrația fiscală poate verifica fără un efort disproporționat

28 — În acest sens s-ar putea înțelege și susținerile avocatului general Sharpston din Concluziile prezentate la 27 aprilie 2006 în cauza Comisia/Austria (C-128/05, Rec., p. I-9265, punctul 39). De altfel, în acea procedură nu era vorba despre determinarea cifrelor de afaceri de către statul în care întreprinderea are sediul, ci de un stat în care persoana impozabilă nu este rezidentă.

activitatea întreprinderilor mici stabilite pe teritoriul național.

52. Dacă pentru stabilirea cifrei de afaceri anuale trebuie luate în considerare și veniturile obținute în alte state membre de întreprinderile mici cu sediul pe teritoriul național, atunci autoritățile fiscale ale statului în care întreprinderea are sediul trebuie să facă cercetări costisitoare, apelând la administrațiile fiscale ale altor state membre pentru a verifica informațiile relevante privind întreprinderile respective. Simpla stabilire a cifrei de afaceri nu este suficientă, după cum arată în mod justificat guvernul german. Dimpotrivă, ar trebui să se constate și dacă este vorba despre venituri care trebuie luate în considerare la determinarea limitei stabilite pentru cifra de afaceri, în conformitate cu articolul 288 din Directiva 2006/112.

53. Chiar și atunci când statul în care întreprinderea respectivă are sediul poate recurge la instrumentele puse la dispoziție prin Regulamentul (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92²⁹, pentru a obține informații în alte state membre, necesitatea de a face constatările corespunzătoare ar anula în mare măsură efectul de simplificare administrativă urmărit prin regimul special pentru întreprinderile mici.

54. Astfel, pe lângă scopul simplificării, directiva urmărește și obiectivul stimulării întreprinderilor mici. Este posibil ca acest obiectiv să fie atins numai în mică măsură dacă la stabilirea cifrei de afaceri nu sunt luate în considerare veniturile obținute în afara statului de reședință. În anumite cazuri, această împrejurare ar putea permite să beneficieze de scutire și întreprinderi a căror cifră de afaceri, obținută din toate veniturilor obținute pe teritoriul comunitar, depășește limita stabilită pentru întreprinderile mici.

55. În acest context trebuie însă avut în vedere că, în mod normal, întreprinderile mici își desfășoară activitatea economică în mod limitat, local, la sediul sau la reședința întreprinderii. Faptul că, în plus, acestea obțin venituri în alte state membre, care – dacă s-ar adăuga la cifra de afaceri realizată pe teritoriul național – ar conduce la o depășire a limitei stabilite pentru cifra de afaceri, ar trebui să constituie o excepție din punctul de vedere al structurii antreprenoriale a acestor persoane impozabile. Prin urmare, pentru a obține efectul de simplificare scontat sunt utile o abordare generică și renunțarea la a lua în considerare eventualele venituri din străinătate atunci când se stabilește limita cifrei de afaceri pentru care se aplică regimul special pentru întreprinderile mici. Neîndeplinirea obiectivului stimulării, care poate fi o consecință în câteva rare cazuri excepționale,

29 — JO L 264, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 85.

trebuie acceptată, întrucât altminteri nu s-ar mai atinge obiectivul simplificării.

aplicat operațiunilor unei întreprinderi nu este incompatibil cu sistemul comun de TVA în funcție de statul membru în care aceste operațiuni sunt supuse taxării.

56. De altfel, în conformitate cu această interpretare, în măsura în care într-un caz specific o întreprindere obține venituri în afara statului în care are sediul, nu beneficiază de scutire în privința acestora, întrucât în statul membru în care realizează cifra de afaceri respectivă nu se aplică scutirea, deoarece aceasta este considerată cifră de afaceri a unei persoane impozabile stabilite în străinătate.

59. Prin urmare, la a cincea și la a șasea întrebare trebuie să se răspundă că, în înțelesul articolului 24 din A șasea directivă coroborat cu punctul 2 litera (c) din titlul IX, intitulat „Impozitare”, din anexa XV la Actul de aderare din 1994 – Lista prevăzută în articolul 151 din Actul de aderare –, precum și în înțelesul articolului 287 din Directiva 2006/112, cifra de afaceri anuală reprezintă cifra de afaceri totală realizată de o persoană impozabilă în cursul unui an în statul membru în care este stabilită.

57. Principiul unității întreprinderii, amintit de Comisie în conformitate cu articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, nu este incompatibil cu această interpretare. În conformitate cu dispoziția menționată se consideră persoană impozabilă „orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective”.

3. Cu privire la prima și la a doua întrebare preliminară

58. Dacă din dispoziția în discuție ar rezulta un astfel de principiu, în domeniul TVA-ului acest principiu ar încălca repartizarea competențelor fiscale între statele membre. Această repartizare nu depinde în general de persoana impozabilă sau de sediul acesteia, ci adesea de locul în care este derulată o operațiune impozabilă sau de locul în care un bun livrat este direcționat către consumul privat. În consecință, tratamentul separat

60. Prin intermediul primelor două întrebări preliminare, Unabhängiger Finanzsenat solicită Curții de Justiție să examineze conformitatea articolului 24 alineatul (3) din A șasea directivă, respectiv a articolului 283 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, precum și a normelor de drept național de transpunere a acestor dispoziții cu principiul general al interzicerii oricărei discriminări (articolul 12 CE), cu libertatea de stabilire (articolul 43 CE) și cu libera prestare a serviciilor (articolul 49 CE). În plus, Unabhängiger Finanzsenat amintește principiul general al egalității de tratament. Prin urmare, trebuie examinat mai întâi care dintre

normele de rang superior menționate este aplicabilă în acest caz.

a) Cu privire la libertățile fundamentale aplicabile

61. Motivul adresării întrebărilor preliminare constă în colectarea TVA-lui aferent veniturilor pe care reclamanta din acțiunea principală, cu domiciliul în Germania, le obține din închirierea unei locuințe în Austria. Rezervele față de legalitatea dispozițiilor directivelor menționate și a legii austriece de transpunere a acestor dispoziții se referă la faptul că numai întreprinderile mici stabilite pe teritoriul național au dreptul la scutirea de taxă.

62. În perspectiva încadrării operațiunii de închiriere a unui imobil în domeniul de aplicare al uneia dintre cele trei libertăți fundamentale menționate de instanța de trimitere dorim să amintim pe scurt caracteristicile lor cele mai importante.

63. Libertatea de stabilire și libera prestare a serviciilor sunt forme ale liberei circulații a persoanelor. Acestea garantează că cetățenii Uniunii pot desfășura în mod liber o activitate profesională independentă într-un alt stat membru, fie prin stabilirea unui sediu permanent în statul membru gazdă în care își va desfășura activitatea, fie prin prestarea unor

servicii transfrontaliere, fără a se stabili într-un alt stat membru. Libera circulație a capitalurilor se diferențiază de libera circulație a persoanelor prin faptul că este caracterizată în general prin aceea că investitorul nu recurge în calitate de persoană la dreptul său la liberă circulație, ci își investește numai capitalul într-un alt stat membru, fără a lua parte activ la activitatea economică din acel stat.

64. Prin urmare, în Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer³⁰ Curtea de Justiție a stabilit linia de demarcație dintre libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor.

65. Curtea a subliniat că noțiunea de stabilire este o noțiune foarte largă, care implică posibilitatea unui cetățean al Uniunii de a participa, în mod stabil și continuu, la viața economică a unui stat membru diferit de statul de origine al acestuia și de a beneficia de această participare, favorizând astfel întrepătrunderea economică și socială în interiorul Uniunii în domeniul activităților independente³¹.

66. Prin urmare, pentru ca dispozițiile referitoare la dreptul de stabilire să fie aplicabile,

30 — Hotărârea din 14 septembrie 2006 (C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 16 și urm.).

31 — Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer (citată la nota de subsol 30, punctul 18), cu trimitere la Hotărârea din 21 iunie 1974, Reyners (2/74, Rec., p. 631, punctul 21), și la Hotărârea din 30 noiembrie 1995, Gebhard (C-55/94, Rec., p. I-4165, punctul 25). A se vedea de asemenea Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA (C-451/05, Rep., p. I-8251, punctul 63).

este necesar, în principiu, să se asigure o prezență permanentă în statul membru gazdă și, în cazul achiziționării și al posesiei unor bunuri imobile, să existe o administrare activă a acestor bunuri³².

67. Întrucât aceste condiții nu erau îndeplinite în cauza Centro di Musicologia Walter Stauffer, Curtea de Justiție a statuat că libertatea de stabilire nu este aplicabilă³³. Cu această ocazie, Curtea a subliniat că fundația cu același nume nu deține un sediu pentru exercitarea activităților în statul gazdă și că serviciile de închiriere și de leasing a bunului imobil din acel loc sunt prestate de un serviciu de administrare a proprietăților³⁴.

68. Nici în cazul de față nu reiese cu claritate că doamna Schmelz însăși sau personalul angajat de aceasta este prezent permanent în Austria, pentru a desfășura în acel loc, în mod activ, activități economice. Imobilul închiriat ca atare nu poate fi considerat punct de lucru sau sediu, dacă nu reprezintă punctul de la care persoanele respective desfășoară o

activitate profesională independentă în statul membru gazdă³⁵. Prin urmare, în speță, nu este aplicabilă libertatea de stabilire.

69. În schimb, activitatea poate intra în domeniul de aplicare al liberei circulații a capitalurilor, după cum au arătat guvernele austriac și german, făcând trimitere la Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer.

70. Libera circulație a capitalurilor, garantată prin articolul 56 CE, cuprinde operațiunile prin care nerezidenții efectuează investiții imobiliare pe teritoriul unui stat membru, astfel cum rezultă din nomenclatorul mișcărilor de capital ce figurează în anexa I la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam]³⁶. Acest nomenclator își păstrează valoarea explicativă pentru a defini noțiunea de mișcări de capital³⁷.

71. Deși Unabhängiger Finanzsenat nu s-a referit în cererea sa la libera circulație a capitalurilor, acest lucru nu împiedică însă în niciun fel Curtea să abordeze problematica

32 — Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer (citată la nota de subsol 30, punctul 19) și Hotărârea ELISA (citată la nota de subsol 31, punctul 64).

33 — Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer (citată la nota de subsol 30, punctul 20).

34 — Cu privire la noțiunea de sediu comercial fix, a se vedea Concluziile avocatului general Stix-Hackl prezentate la 15 decembrie 2005 în cauza Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec., p. I-8203, punctele 50-55).

35 — Cu privire la cerințele minime pe care trebuie să le îndeplinească un sediu, în sensul articolului 43, a se vedea și Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995, punctele 67 și 68).

36 — JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10.

37 — Hotărârea din 25 ianuarie 2007, Festersen, (C-370/05, Rep., p. I-1129, punctul 23), și Hotărârea ELISA (citată la nota de subsol 31, punctul 59).

acestor libertăți fundamentale, pentru a da instanței de trimitere toate elementele de interpretare a dreptului comunitar care îi pot fi utile în procedura cu care este sesizată, oricare ar fi elementele la care instanța de trimitere face referire în cuprinsul întrebării sale³⁸.

72. De altfel, în cursul ședinței, Consiliul și Comisia au propus în mod întemeiat ca activitatea de închiriere din acest caz să nu fie încadrată în domeniul liberei circulații a capitalurilor, precum în Hotărârea Centro di Musicologia Walter Staufer, ci în domeniul liberei prestări a serviciilor în sensul articolului 49 CE. Obiectul cauzei respective era impozitarea *veniturilor* obținute din activitatea de închiriere, astfel încât era asigurată condiția existenței unei relații specifice cu profiturile obținute din capitalul angajat. În schimb, în cazul de față este impozitată *cifra de afaceri* din închiriere și, implicit, activitatea ca atare.

73. Aceasta corespunde jurisprudenței constante a Curții de Justiție, potrivit căreia, pentru a stabili dacă o reglementare națională intră în domeniul de aplicare al uneia sau al alteia dintre libertățile de circulație, trebuie luat în considerare obiectul reglementării³⁹.

74. Astfel, activitatea de închiriere supusă TVA-ului poate fi considerată un serviciu prestat de o persoană nerezidentă și atunci când este prestată pentru o anumită perioadă și cu ajutorul unei infrastructuri fixe în statul membru gazdă – în cazul de față, o locuință⁴⁰.

75. În ceea ce privește aplicabilitatea articolului 12 CE, care prevede principiul general al interzicerii oricărei discriminări pe motiv de cetățenie sau naționalitate, trebuie arătat că această dispoziție nu are vocația de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul Uniunii pentru care tratatul nu conține norme speciale de interzicere a discriminării⁴¹. Prin urmare, în speță, libera prestare a serviciilor exclude principiul general al interzicerii discriminării. Aceeași situație se regăsește și în cazul principiului egalității de tratament, recunoscut drept un principiu general de drept.

76. Din aceste motive reținem, cu titlu de concluzie intermediară, că este necesară examinarea dispozițiilor celei de A șasea directive

38 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 1990, SARPP (C-241/89, Rec., p. I-4695, punctul 8), Hotărârea din 29 aprilie 2004, Weigel (C-387/01, Rec., p. I-4981, punctul 44), Hotărârea din 21 februarie 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Rec., p. I-1711, punctul 29), și Hotărârea din 26 februarie 2008, Mayr (C-506/06, Rep., p. I-1017, punctul 43).

39 — A se vedea în acest sens Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (citată la nota de subsol 35, punctele 31-33), Hotărârea din 3 octombrie 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Rec., p. I-9521, punctele 34 și 44-49), și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI (C-311/08, Rep., p. I-487, punctul 25).

40 — A se vedea Hotărârea din 30 noiembrie 1995, Gebhard (C-55/94, Rec., p. I-4165, punctele 26 și 27), și Hotărârea din 11 decembrie 2003, Schnitzer (C-215/01, Rec., p. I-14847, punctele 28-32).

41 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctele 38 și 39), Hotărârea din 18 octombrie 2007, Hollmann (C-443/06, Rep., p. I-8491, punctele 28 și 29), și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI (C-311/08, citată la nota de subsol 39, punctul 31).

și ale Directivei 2006/112 privind scutirea de taxă a întreprinderilor mici, precum și normele de drept naționale de transpunere a acestor dispoziții în raport cu libera prestare a serviciilor, în sensul articolului 49 CE.

în fapt, la același rezultat⁴³. Această situație se regăsește mai ales în cazul măsurii care prevede o distincție bazată pe criteriul domiciliului sau al reședinței, în sensul că acest criteriu riscă să acționeze în principal în defavoarea resortisanților altor state membre în măsura în care persoanele care nu au domiciliul pe teritoriul național, precum nerezidenții, sunt cel mai adesea străini⁴⁴.

b) Restricția privind libera prestare a serviciilor

77. Conform jurisprudenței constante, articolul 49 CE nu impune numai înlăturarea oricărei discriminări pe motiv de cetățenie sau naționalitate a prestatorilor de servicii stabiliți în alt stat membru, ci și înlăturarea oricărei restricții privind libera prestare a serviciilor - chiar dacă aceasta se aplică fără a distinge între prestatorii naționali și cei din alte state membre - atunci când este de natură să interzică, să îngreuneze sau să facă mai puțin atractive activitățile prestatorului stabilit în alt stat membru, unde acesta furnizează în mod legal servicii similare⁴².

78. În acest context, dreptul comunitar interzice nu numai discriminările evidente pe motiv de cetățenie sau naționalitate, ci și orice forme disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc,

79. Interdicția de a împiedica cetățenii unui stat membru de la exercitarea liberei prestări a serviciilor prin discriminări bazate pe criteriul cetățeniei sau al sediului ori prin impunerea altor restricții se adresează nu numai statelor membre, ci și legiuitorului Uniunii, atunci când acesta adoptă măsuri pentru armonizarea impozitelor pe cifra de afaceri, în temeiul articolului 93 CE, întrucât armonizarea impozitelor indirecte are rolul de a sprijini stabilirea și funcționarea pieței interne, ceea ce include și eliminarea obstacolelor din calea exercitării libertăților fundamentale.

80. În conformitate cu articolul 24 alineatele (2) și (3) din A șasea directivă și cu

42 — A se vedea printre altele Hotărârea din 3 octombrie 2000, Corsten (C-58/98, Rec., p. I-7919, punctul 33), Hotărârea din 13 februarie 2003, Comisia/Italia (C-131/01, Rec., p. I-1659, punctul 26), și Hotărârea din 8 septembrie 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional și Baw International (C-42/07, Rep., p. I-7633, punctul 51).

43 — A se vedea printre altele Hotărârea din 11 august 1995, Wierlockx (C-80/94, Rec., p. I-2493, punctul 16), Hotărârea din 12 decembrie 2002, De Groot (C-385/00, Rec., p. I-11819, punctul 75), Hotărârea din 6 iulie 2006, Conijn (C-346/04, Rec., p. I-6137, punctul 15), și Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gottwald (C-103/08, Rep., p. I-9117, punctul 27).

44 — Hotărârea din 29 aprilie 1999, Ciola (C-224/97, Rec., p. I-2517, punctul 14), Hotărârea din 16 ianuarie 2003, Comisia/Italia (C-388/01, Rec., p. I-721, punctul 14), și Hotărârea Gottwald (citată la nota de subsol 43, punctul 28).

articolul 287 punctul 4 coroborat cu articolul 283 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, Republica Austria are posibilitatea de a scuti de TVA întreprinderile mici a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul a 35000 ECU și care sunt stabilite în statul membru respectiv. Legiuitorul austriac a utilizat această posibilitate la articolul 6 alineatul 1 punctul 27 din UStG 1994. În schimb, persoanele impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul național trebuie să plătească TVA-ul pentru veniturile obținute în Austria, chiar și atunci când nu depășește limita stabilită în Austria pentru cifra de afaceri a întreprinderilor mici.

81. În această privință, Comisia observă în mod întemeiat că întreprinderile mici obțin de regulă venituri care sunt impozabile la sediul sau la domiciliul acestora. În cazul anumitor operațiuni, precum operațiunea de închiriere din cazul de față (a se vedea articolul 45 din Directiva 2006/112), locul în care a fost efectuată prestația poate diferi de sediul, respectiv de domiciliul prestatorului serviciului. Această problemă poate exista și în cazul operațiunilor al căror loc de efectuare este considerat locul în care a fost efectuată în mod concret prestația sau locul în care își are sediul beneficiarul prestației⁴⁵.

45 — A se vedea articolele 44 și 46-56 din Directiva 2006/112.

82. În aceste cazuri, neaplicarea scutirii pentru prestatorii nerezidenți reprezintă o inegalitate de tratament, bazată pe locul reședinței și implicit pe cetățenie sau naționalitate, întrucât criteriul reședinței este îndeplinit de cea mai mare parte dintre cetățenii statului respectiv. Aceasta echivalează cu o restricție privind libera prestare a serviciilor. Excluderea de la scutirea de taxă face ca prestarea de servicii într-un alt stat membru să fie mai puțin atractivă decât posibilitatea ca întreprinderile mici nerezidente să ofere un serviciu similar, întrucât întreprinderile mici stabilite la locul efectuării prestației pot oferi un serviciu scutit de taxă și, astfel, fie cu un preț mai mic, fie cu o marjă de profit mai mare.

83. În pofida susținerii Comisiei, întreprinderile nerezidente nu sunt degrevate complet de sarcinile fiscale privind TVA-ul întrucât pot deduce taxa, în timp ce întreprinderile mici rezidente și ale căror operațiuni sunt scutite de TVA nu au dreptul de a deduce taxa [articolul 24 alineatul (5) din A șasea directivă și articolul 289 din Directiva 2006/112]. Întrucât, de regulă, taxele aferente intrărilor sunt mai mici decât taxele aferente ieșirilor, persoanele impozabile nerezidente trebuie să plătească TVA-ul și pentru diferența de valoare rezultată astfel. În schimb, întreprinderile mici rezidente sunt scutite complet de taxă. În plus, pot exista situații în care, în

momentul posibilității deducerii TVA-ului, nu s-au derulat încă operațiuni, de unde rezultă că nu există TVA care să fie dedus.

în aplicarea aceleiași norme unor situații diferite⁴⁷.

84. Dacă, totuși, la anumite forme de operațiuni, este mai atractivă deducerea TVA-ului și renunțarea la scutirea de taxă a operațiunilor de intrare, întreprinderile mici pot opta pentru regimul normal de aplicare a TVA-ului [a se vedea articolul 24 alineatul (6) din A șasea directivă și articolul 290 din Directiva 2006/112]⁴⁶. În schimb, întreprinderile mici nerezidente nu au posibilitatea de a opta, acestea fiind supuse, dimpotrivă, regimului normal de TVA.

c) Comparatie între situația rezidenților și cea a nerezidenților

85. Potrivit unei jurisprudențe constante, o discriminare constă în aplicarea unor norme diferite unor situații comparabile sau

86. În jurisprudența sa cu privire la impozitele directe, Curtea de Justiție a recunoscut că există diferențe obiective între situația rezidenților și cea a nerezidenților. Rezultă că, în general, faptul că un stat membru nu acordă unui nerezident avantajele fiscale pe care acest stat le acordă rezidenților nu este discriminatoriu⁴⁸.

87. În acest context, Curtea de Justiție a subliniat că venitul obținut pe teritoriul unui stat de către un nerezident nu constituie, cel mai adesea, decât o parte din venitul său global, centralizat la locul reședinței sale. În plus, capacitatea contributivă personală a nerezidentului, rezultând din luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale și a situației sale personale și familiale, se poate aprecia cu cea mai mare ușurință în locul unde acesta are centrul intereselor sale personale și patrimoniale, care corespunde în general reședinței sale obișnuite⁴⁹.

46 — În cursul ședinței guvernul austriac a arătat că taxa pe valoarea adăugată ar putea fi dedusă pentru lucrările de construcție pentru construirea imobilului drept taxă aferentă intrărilor din taxa asupra operațiunii de închiriere. Întrucât închirierea ar fi impozitată doar cu o cotă redusă, ar putea rezulta chiar un surplus de taxă aferentă intrărilor. Cu toate acestea, atunci când se achiziționează un imobil la mână a doua mai vechi, nu ar mai exista baza pentru deducerea taxei aferente intrărilor.

47 — A se vedea printre altele Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 30), Hotărârea Wielockx (citată la nota de subsol 43, punctul 17), Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 46), și Hotărârea din 22 decembrie 2008, Truck Center (C-282/07, Rep., p. I-10767, punctul 37).

48 — Hotărârea Schumacker (citată la nota de subsol 47, punctele 31 și 34), Hotărârea Wielockx (citată la nota de subsol 43, punctele 17 și 18), Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse (C-234/01, Rec., p. I-5933, punctul 43), Hotărârea din 1 iulie 2004, Wallentin (C-169/03, Rec., p. I-6443, punctele 15 și 16), și Hotărârea din 25 ianuarie 2007, Meindl (C-329/05, Rep., p. I-1107, punctul 23).

49 — Hotărârea Schumacker (citată la nota de subsol 47, punctul 32), Hotărârea Gerritse (citată la nota de subsol 48, punctul 43), Hotărârea Wallentin (citată la nota de subsol 48, punctul 16) și Hotărârea Meindl (citată la nota de subsol 48, punctul 23).

88. Aceste constatări pot fi transpuse în situația de față. Scutirea de TVA a întreprinderilor mici urmărește, cel puțin parțial, obiective similare cu cele urmărite prin anumite avantaje legate de situația personală și de capacitatea contributivă, care sunt acordate persoanelor fizice în cadrul impozitării veniturilor acestora. În ambele cazuri este vorba despre scutirea de taxă a veniturilor, respectiv a cifrelor de afaceri care se situează sub o anumită limită, pentru a degreva persoanele impozabile de unele sarcini fiscale și pentru a le îmbunătăți situația economică.

89. Astfel cum am arătat mai sus, de regulă, operațiunile întreprinderilor mici se concentrează, ca și veniturile persoanelor fizice, la locul în care acestea sunt stabilite. Din acest motiv, statul în care este stabilită o întreprindere mică este cel mai în măsură să determine cifra de afaceri totală a acesteia și, dacă este cazul, să realizeze verificările necesare la fața locului, în cazul în care există suspiciuni cu privire la depășirea limitei stabilite pentru cifra de afaceri.

90. În acest context, trebuie avut în vedere că limita se referă la cifra de afaceri realizată pe teritoriul național pe durata întregului an fiscal. Din acest motiv, pentru anul în curs este necesară realizarea unei prognoze, cu luarea în considerare a intervalelor anterioare. Depășirea sau nedepășirea limitei stabilite pentru cifra de afaceri nu se poate constata decât *ex post*. Statul de stabilire este cel mai

în măsură să realizeze această prognoză și să ia măsurile de corectare ulterioară a impozitării, în cazul în care ulterior prognoza se dovedește incorectă.

91. Informațiile deținute de administrația fiscală în cadrul impozitării venitului unei persoane impozabile stabilite în statul respectiv pot fi utile atunci când sunt coroborate cu determinarea cifrei de afaceri impozabile. În speță, nu este important în ce măsură acestea permit concluzii exacte cu privire la cuantumul și componența cifrei de afaceri, elemente în legătură cu care, în cursul ședinței, atât guvernul austriac, cât și guvernul german au exprimat îndoieli. Totuși, Consiliul a arătat în mod întemeiat că declararea veniturilor, într-un anumit quantum, rezultate dintr-o activitate lucrativă independentă poate determina verificarea calității de întreprindere mică.

92. În schimb, un stat membru în care o întreprindere mică nerezidentă realizează operațiuni supuse TVA-ului are doar acces punctual la datele privind activitatea economică a acelei persoane impozabile, dacă activitatea este exercitată pe teritoriul statului membru în cauză. Pentru aceste motive, administrația fiscală a acestui stat nu poate estima ea însăși dacă într-un anumit an fiscal cifra totală de afaceri a prestatorului de servicii nerezident va rămâne sub limita stabilită

pentru ca o întreprindere să fie considerată întreprindere mică.

calității de mică întreprindere ar respecta cel mai bine acest caracter al avantajului, însă se îndepărtează de motivele menționate în răspunsul la a cincea și la a șasea întrebare.

93. Deși Comisia a făcut trimitere la Regulamentul nr. 1798/2003, care acordă statelor membre diverse posibilități pentru schimbul de informații, aceasta declară însă că banca de date care trebuie creată de statele membre în conformitate cu capitolul V din regulament nu conține în toate cazurile date lămuritoare privind calitatea de întreprindere mică a unui operator economic. Prin urmare, în multe cazuri ar fi nevoie să se adreseze statului de stabilire cereri cu privire la furnizarea de informații, ceea ce reprezintă un demers costisitor.

96. Dacă totuși statul gazdă ar scuti de TVA și operațiunile realizate de nerezidenți, fără a lua în considerare operațiunile realizate în statul în care întreprinderea își are sediul, valoarea operațiunilor realizate pe întreg teritoriul comunitar ar putea să fie mai mare decât limita stabilită pentru cifra de afaceri a întreprinderilor mici. În concluzie, teoretic, o persoană imposibilă ar putea realiza operațiuni scutite, în afara statului gazdă, în orice alt stat membru. Această extindere a avantajului ar fi incompatibilă cu scopul de a scuti operațiunile o singură dată, într-un quantum limitat.

94. Chiar și atunci când există modalități cu ajutorul cărora statul de primire poate afla dacă prestatorul de servicii nerezident este considerat întreprindere mică în țara în care acesta își are sediul, în cea mai mare parte a cazurilor scutirea de taxă a operațiunilor realizate de nerezident ar contrazice sensul și scopul regimului special de TVA.

97. Întrucât persoanele imposibile rezidente și nerezidente nu se află de regulă într-o situație comparabilă, din punctul de vedere al scopului regimului TVA-ului, faptul că scutirea de taxă pentru întreprinderile mici se acordă doar primei categorii nu reprezintă o discriminare.

95. Scutirea ar trebui să fie un avantaj care se acordă întreprinderilor mici numai o dată și într-un anumit quantum – precum în cazul sumelor scutite de impozitul pe venit. Luarea în considerare a operațiunilor realizate pe întreg teritoriul Uniunii pentru constatarea

98. În jurisprudența sa cu privire la taxele directe, Curtea de Justiție a statuat că situația rezidenților și a nerezidenților este totuși comparabilă în cazul în care nerezidentul nu obține un venit important în statul său de reședință și obține cea mai mare parte a

veniturilor sale impozabile dintr-o activitate desfășurată în statul membru în care este încadrat în muncă, astfel încât statul membru de reședință nu este în măsură să îi acorde avantajele care rezultă din luarea în considerare a situației sale personale și familiale⁵⁰.

99. În cazul unui nerezident care obține cea mai mare parte a veniturilor sale într-un stat membru diferit de cel de reședință discriminarea constă în faptul că situația personală și familială a acestuia nu este luată în considerare nici în statul de reședință, nici în statul în care este încadrat în muncă.⁵¹

100. Într-o situație similară se află doamna Schmelz. Aceasta nu desfășoară în statul de reședință o activitate supusă TVA-ului și, prin urmare, nu beneficiază de scutire. Dimpotrivă, doamna Schmelz obține venituri impozabile numai în Austria, prin închirierea locuinței situate în acest stat. Autoritățile fiscale austriece nu o consideră însă întreprindere mică stabilită pe teritoriul național și supun TVA-ului veniturile amintite.

50 — A se vedea Hotărârea Schumacker (citată la nota de subsol 47, punctul 36), Hotărârea de Groot (citată la nota de subsol 43, punctul 89) și Hotărârea Wallentin (citată la nota de subsol 48, punctul 17).

51 — Hotărârea Schumacker (citată la nota de subsol 47, punctul 38), Hotărârea Wielockx (citată la nota de subsol 43, punctele 20-22) și Hotărârea Wallentin (citată la nota de subsol 48, punctul 17).

101. Această situație determină o inegalitate de tratament în raport cu întreprinderile mici tipice, care își realizează operațiunile în principal în statul în care se află reședința sau sediul și care, astfel, pot desfășura în acel loc o activitate economică până la un anumit cunșum al cifrei de afaceri, fără a plăti TVA. În schimb, doamna Schmelz nu beneficiază nici căieri de regimul special pentru întreprinderile mici, deși operațiunile pe care le realizează se concentrează de asemenea într-un stat membru și rămân sub limita stabilită. Această inegalitate de tratament conduce la restrângerea exercitării liberei prestări a serviciilor.

d) Motivare

102. O restricție privind libera prestare a serviciilor nu poate fi admisă decât dacă urmărește un obiectiv legitim compatibil cu tratatul și dacă se justifică prin motive imperative de interes general⁵².

103. Limitarea aplicării scutirii numai la acele întreprinderi mici stabilite pe teritoriul național are rolul de a garanta că fiecare întreprindere mică beneficiază de avantaj numai o dată și numai la locul unde se află centrul de greutate al activității sale economice. De asemenea, aceasta are rolul de a exclude fără un

52 — A se vedea Hotărârea din 5 iunie 1997, SETTG (C-398/95, Rec., p. I-3091, punctul 21), Hotărârea din 18 decembrie 2007, Laval un Partneri (C-341/05, Rep., p. I-11767, punctul 101) și Hotărârea din 4 decembrie 2008, Jobra (C-330/07, Rep., p. I-9099, punctul 27).

efort administrativ excesiv posibilitatea ca întreprinderile să beneficieze de mai multe ori de scutire.

104. În această privință, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale reprezintă motive imperative de interes general de natură să justifice o restricție a exercitării libertăților de circulație garantate de Tratatul CE⁵³.

105. Cu toate acestea, independent de existența unui obiectiv legitim care răspunde unor motive imperative de interes general, justificarea unei restricții privind libertățile fundamentale garantate de Tratatul CE presupune ca măsura în cauză să fie de natură să asigure realizarea obiectivului pe care îl urmărește și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv⁵⁴.

106. În plus, o reglementare națională nu este de natură să garanteze realizarea obiectivului invocat decât în cazul în care răspunde cu adevărat preocupării privind atingerea acestuia în mod coerent și sistematic⁵⁵.

53 — A se vedea Hotărârea din 18 decembrie 2007, A (C-101/05, Rep., p. I-11531, punctul 55), și Hotărârea din 11 iunie 2009, X (C-155/08 și C-157/08, Rep., p. I-5093, punctul 45).

54 — A se vedea Hotărârea X (citată la nota de subsol 53, punctul 47), Hotărârea din 17 noiembrie 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 42), și Hotărârea din 11 martie 2010 (C-384/08, Attanasio Group, Rep., p. I-2055, punctul 51).

55 — A se vedea Hotărârea din 10 martie 2009, Hartlauer (C-169/07, Rep., p. I-1721, punctul 55), Hotărârea Presidente del Consiglio dei Ministri (citată la nota de subsol 54, punctul 42) și Hotărârea Attanasio Group (citată la nota de subsol 54, punctul 51).

107. Regimul special pentru întreprinderile mici nu îndeplinește această cerință în cazul în care un operator economic în situația specială a doamnei Schmelz nu poate beneficia de scutire în niciun stat membru, cu toate că realizează operațiuni într-un singur stat, și anume prin închirierea unui imobil situat pe teritoriul acestuia, iar aceste operațiuni nu depășesc limita stabilită pentru cifra de afaceri a întreprinderilor mici.

108. Excluderea scutirii și într-un caz în care avantajul ar trebui în mod evident acordat, având în vedere sensul și scopul acestuia, și în care persoanei impozabile nu i se dă posibilitatea să dovedească că realizează operațiuni impozabile numai în statul membru respectiv, ar depăși ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului controlului fiscal.

e) Posibilitatea interpretării în sensul menținerii validității

109. Potrivit unei jurisprudențe constante, un act comunitar trebuie interpretat, în măsura posibilului, astfel încât să nu repună în discuție validitatea acestuia⁵⁶. În această privință orice act comunitar trebuie

56 — A se vedea Hotărârea din 4 octombrie 2001, Italia/Comisia (C-403/99, Rec., p. I-6883, punctul 37), Hotărârea din 26 iunie 2007, Ordre des barreaux francophones et germanophone și alții (C-305/05, Rep., p. I-5305, punctul 28), Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Sturgeon și alții (C-402/07 și C-432/07, Rep., p. I-10923, punctul 47).

interpretat în conformitate cu dreptul primar în ansamblul său, inclusiv în concordanță cu principiul egalității de tratament care 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 obiectiv⁵⁷.

litera (c) din Directiva 2006/112, este o noțiune de drept al Uniunii care trebuie interpretată autonom.

110. Prin urmare trebuie să se stabilească dacă tratamentul fiscal defavorabil aplicat unei persoane impozabile aflate în situația doamnei Schmelz rezultă în mod obligatoriu din directive sau dacă este posibilă o interpretare a articolului 24 alineatul (3) punctul (3) din A șasea directivă și a articolului 283 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, astfel încât să nu repună în discuție validitatea acestor acte legislative.

113. În conformitate cu sensul literal al noțiunii, „stabilirea” impune ca o persoană să aibă un punct de legătură fix și permanent în statul respectiv. O interpretare literală ar permite, așadar, ca proprietarul unui bun imobil să fie considerat fără rezerve persoană impozabilă rezidentă, inclusiv atunci când nu utilizează el însuși imobilul respectiv ca locuință. În acest context, trebuie arătat că directivele nu utilizează noțiunile „reședință” sau „sediu”, ci pe aceea de stabilire, care permite o interpretare mai largă decât *termini tehnici* menționați mai sus.

111. În acest context, guvernul german a susținut că, dacă se adoptă o interpretare largă a noțiunii de stabilire, doamna Schmelz poate fi considerată persoană impozabilă rezidentă în Austria.

112. În acest scop trebuie să se stabilească dacă noțiunea de stabilire, în sensul articolului 24 alineatul (3) punctul 3 din A șasea directivă și al articolului 283 alineatul (1)

114. Această interpretare a noțiunii de stabilire nu se opune concluziei de mai sus, și anume că închirierea unei locuințe într-un alt stat membru nu trebuie considerată în cazul de față o exercitare a libertății de stabilire, întrucât noțiunile de stabilire în sensul articolului 43 CE și de stabilire în sensul articolului 24 alineatul (3) punctul 3 din A șasea directivă și al articolului 283 alineatul (1) din Directiva 2006/112 se găsesc în contexte legislative total diferite.

57 — A se vedea în acest sens, cu privire la principiul general al egalității de tratament, Hotărârea din 14 decembrie 2004, *Swedish Match* (C-210/03, Rec., p. I-11893, punctul 70), Hotărârea din 10 ianuarie 2006, *IATA și ELFAA* (C-344/04, Rec., p. I-403, punctul 95), și Hotărârea *Sturgeon* și alții (citată la nota de subsol 56, punctul 48).

f) Concluzie intermediară

115. Astfel, directiva poate fi interpretată în sensul că tratamentul fiscal al operațiunilor unui operator economic aflat în situația doamnei Schmelz nu determină o încălcare a liberei prestări a serviciilor. Este de competența instanței de trimitere să examineze dacă și normele de drept austriece de transpunere a acestor directive permit o interpretare conformă cu dreptul Uniunii. Dacă aceasta nu este posibilă, trebuie să se renunțe la aplicarea lor, atâta timp cât exclud de la scutirea de taxă acordată întreprinderilor mici o persoană impozabilă aflată în situația doamnei Schmelz.

sensul că nu include un operator economic care obține venituri impozabile exclusiv în statul respectiv, și anume din închirierea unei locuințe aflate în proprietatea sa, iar aceste venituri se află sub limita în vigoare în acest stat pentru aplicarea regimului special de TVA pentru întreprinderile mici. În măsura în care dispozițiile sunt interpretate în acest sens, examinarea întrebărilor preliminare nu a evidențiat niciun element de natură să le afecteze validitatea.

4. Cu privire la a treia și la a patra întrebare preliminară

116. Prin urmare, la prima și la a doua întrebare trebuie să se răspundă că noțiunea de persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul național, în înțelesul articolului 24 alineatul (3) punctul 3 din A șasea directivă și al articolului 283 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 trebuie interpretată în

117. Având în vedere răspunsul la prima și la a doua întrebare preliminară, considerăm că nu mai este necesar să se răspundă la a treia și la a patra întrebare.

V — Concluzie

118. În concluzie, la întrebările preliminare adresate de Unabhängiger Finanzsenat Wien propunem să se răspundă după cum urmează:

„1) Prin cifră de afaceri anuală

- în înțelesul articolului 24 din Directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, în versiunea rezultată din Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992, coroborat cu punctul 2 litera (c) din titlul IX, intitulat «Impozitare», din anexa XV la Actul de aderare din 1994 – Lista prevăzută în articolul 151 din Actul de aderare și
- în înțelesul articolului 287 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

se înțelege cifra de afaceri totală realizată de o persoană impozabilă în cursul unui an în statul membru în care este stabilită.

- 2) Noțiunea de persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul național, în înțelesul articolului 24 alineatul (3) punctul 3 din A șasea directivă și al articolului 283 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, trebuie interpretată în sensul că nu include un operator economic care obține venituri impozabile exclusiv în statul respectiv, și anume din închirierea unei locuințe aflate în proprietatea sa, iar aceste venituri se află sub limita în vigoare în acest stat pentru aplicarea regimului special de TVA pentru întreprinderile mici.

În măsura în care dispozițiile sunt interpretate în acest sens, examinarea întrebărilor preliminare nu a evidențiat niciun element de natură să le afecteze validitatea.”