



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

19 iulie 2012*

„A șasea directivă TVA — Directiva 2006/112/CE — Noțiunea «activitate economică» — Livrări de lemn în vederea acoperirii prejudiciilor cauzate de o furtună — Regim de taxare inversă — Neînscrierea în registrul persoanelor impozabile plătitoare de taxă — Amendă — Principiul proporționalității”

În cauza C-263/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Augstākās tiesas Senāts (Letonia), prin decizia din 13 mai 2011, primită de Curte la 26 mai 2011, în procedura

Ainārs Rēdlihs

împotriva

Valsts ieņēmumu dienests,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues (președinte de cameră), și domnii A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadžiev (raportor) și C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 28 martie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Valsts ieņēmumu dienests, de N. Jezdakova, generăldirektore;
- pentru guvernul leton, de I. Kalniņš și de A. Nikolajeva, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Sauka și de C. Soulay, în calitate de agenți,

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

* Limba de procedură: letona.

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 4 alineatele (1) și (2) 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 (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/98/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006 (JO L 363, p. 129, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 126, denumită în continuare „A șasea directivă”), a articolului 9 alineatul (1) din 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/138/CE a Consiliului din 19 decembrie 2006 (JO L 384, p. 92, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 134, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a principiului proporționalității.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Rēdlihs, pe de o parte, și Valsts ieņēmumu dienests (administrația fiscală letonă, denumită în continuare „VID”), pe de altă parte, cu privire la neînscrierea primului în registrul persoanelor impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Directiva TVA a abrogat și a înlocuit de la 1 ianuarie 2007, în conformitate cu articolele 411 și 413 din aceasta, legislația Uniunii în domeniul TVA-ului, în special A șasea directivă. Potrivit considerentelor (1) și (3) ale Directivei TVA, reformarea celei de A șasea directive era necesară pentru a prezenta dispozițiile privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la TVA într-o formă clară și logică, într-o structură și o redactare revizuite, fără a include totuși, în principiu, modificări de fond.
- 4 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, care reia, în esență, cuprinsul articolului 2 alineatul (1) din A șasea directivă, „[este] supus[ă] TVA[-ului] livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.
- 5 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, care, în esență, are un cuprins analog celui al articolului 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă, prevede:

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

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

- 6 Articolul 213 alineatul (1) din Directiva TVA, care reia, în esență, dispozițiile articolului 22 alineatul (1) din A șasea directivă, în redactarea care rezultă din articolul 28h alineatul (1) din aceeași directivă, prevede în special că „[o]rică persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă”.

- 7 În temeiul articolului unic din Decizia 2006/42/CE a Consiliului din 24 ianuarie 2006 de autorizare a Republicii Letonia în vederea aplicării în continuare a unei măsuri de derogare de la dispozițiile articolului 21 din A șasea directivă 77/388 (JO L 25, p. 31), acest stat membru a fost autorizat să continue să desemneze destinatarul bunurilor sau al serviciilor drept persoana obligată la plata TVA-ului în cazul tranzacțiilor de pe piața lemnului, începând cu 1 mai 2005 și până la 31 decembrie 2009. Decizia de punere în aplicare a Consiliului din 7 decembrie 2009 (JO L 347, p. 30) a autorizat Letonia, prin derogare de la dispozițiile articolului 193 din Directiva TVA, să continue să desemneze destinatarul bunurilor sau al serviciilor drept persoana obligată la plata TVA-ului în cazul tranzacțiilor de pe piața lemnului până la 31 decembrie 2012.

Dreptul leton

- 8 Dispozițiile relevante din dreptul național, în redactarea lor aplicabilă acțiunii principale, sunt conținute în Legea privind TVA-ul (*Latvijas Vēstnesis*, nr. 49 din 30 martie 1995).
- 9 Potrivit articolului 1 alineatul 6 din această lege:

„[P]rin «activitate economică» se înțelege orice activitate efectuată în mod sistematic în schimbul unei remunerații care nu constă în plata de către angajator către lucrător a unui salariu sau a vreunei alte retribuții și în funcție de care se calculează contribuțiile obligatorii la sistemul de asigurări sociale și impozitul pe venitul rezidenților.”

- 10 Articolul 3 alineatele 3 și 5 din legea menționată prevede:

„3. Persoanele fizice sau juridice și grupurile din care fac parte asemenea persoane care au încheiat un contract sau un acord sau reprezentării acestora sunt înscrise în registrul persoanelor impozabile plătitoare de [TVA] ținut de [VID].

[...]

5. [Î]n cazul în care valoarea totală a vânzărilor de bunuri și a prestărilor de servicii supuse TVA-ului efectuate de o persoană fizică sau juridică într-o perioadă de 12 luni este de cel mult 10 000 LVL, aceste persoane, grupurile din care fac parte sau membrii lor au dreptul de a nu se înscrie în registrul persoanelor impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată ținut de VID. Această dispoziție se aplică în mod corespunzător și instituțiilor finanțate de la bugetul de stat. Persoanele care fac uz de dreptul prevăzut la acest alineat au obligația ca, în termen de 30 de zile de la data la care se atinge sau se depășește valoarea de mai sus, să se înscrie în respectivul registru.”

- 11 Articolul 13.² din această lege prevede:

„1. În ceea ce privește livrările de lemn prevăzute la alineatul 2, dacă furnizorul și cumpărătorul sunt înmatriculați la VID în calitate de persoane supuse plății [TVA-ului], cumpărătorul plătește TVA-ul conform modalităților stabilite de Cabinetul Miniștrilor și cu respectarea următoarelor condiții:

- 1) raportul comercial dintre furnizor și cumpărătorul de lemn se materializează printr-un document contabil care respectă un model armonizat – factura de transport al lemnului – ale cărui modalități de utilizare, de prezentare și de plată sunt stabilite de Cabinetul Miniștrilor;
- 2) persoana impozabilă nu deduce din cuantumului taxei care trebuie plătită, ca TVA aferent intrărilor privind lemnul cumpărat, decât cuantumului indicat pe factura de transport, dacă totalitatea lemnului cumpărat pe parcursul exercițiului fiscal vizat era destinată desfășurării activităților impozabile. În acest caz, [TVA-ul] nu se datorează decât pentru lemnul cumpărat [...]

12 Articolul 35 alineatul 3 din legea menționată prevede:

„În cazul în care, în temeiul dispozițiilor articolului 3 din prezenta lege, nu se înscrie ca persoană impozabilă plătitoare de taxă pe valoarea adăugată la VID, însă efectuează operațiuni impozabile, persoana în cauză va fi supusă plății taxei din ziua în care avea obligația de a se înscrie în registru, fără a avea drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor. În cazul în care efectuează livrări de lemn supuse taxei, persoanei respective trebuie să i se aplice o amendă de 18 % din valoarea lemnului livrat, din ziua în care ar fi trebuit să se înscrie în registru.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

- 13 Cu ocazia unui control efectuat de VID, s-a constatat că reclamantul din acțiunea principală a efectuat 12 livrări de lemn în luna aprilie 2005 și 25 de operațiuni de același fel în cursul perioadei cuprinse între luna mai 2005 și luna decembrie 2006. De asemenea, s-a constatat că reclamantul din acțiunea principală nu se înscrisese în registrul persoanelor impozabile plătitoare de TVA și nu declarase vreo activitate economică la VID.
- 14 Prin decizia din 21 iunie 2007, VID a sancționat, printre altele, această neînregistrare aplicând domnului Rēdlihs, în temeiul articolului 35 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, o amendă de 11 363,20 LVL, reprezentând 18 % din valoarea livrărilor în cauză, ceea ce corespunde cotei de TVA aplicabile la data respectivă.
- 15 Domnul Rēdlihs a formulat o acțiune în anulare împotriva acestei decizii. El arată că livrările de lemn pe care le-a efectuat nu puteau fi considerate activitate economică, acestea nefiind nici sistematice, nici efectuate în mod independent. Livrările menționate ar avea un caracter excepțional, întrucât au fost efectuate nu în scop lucrativ, ci în scopul acoperirii prejudiciilor cauzate de o furtună, ceea ce ar constitui un eveniment de forță majoră. El a subliniat și că un raport al serviciului forestier atesta faptul că această pădure era tânără și, prin urmare, arborii din aceasta nu trebuiau tăiați. În plus, nu ar fi fost posibil să se vândă printr-o singură operațiune toți arborii doborâți în urma unei furtuni.
- 16 În subsidiar, acesta a susținut că dobândise pădurea în cauză pentru satisfacerea propriilor necesități și că, în consecință, cedarea lemnului provenit din această pădure nu era supusă TVA-ului.
- 17 Reclamantul din acțiunea principală a susținut, în plus, că cuantumul amenzii care i-a fost aplicată este disproporționat în măsura în care, chiar dacă se presupune că livrările în cauză constituiau o activitate economică, cel care era obligat la plata TVA-ului era cumpărătorul, iar nu furnizorul, în temeiul articolului 13.² din Legea privind TVA-ul.
- 18 Această acțiune a fost respinsă succesiv de Administrativā rajona tiesa (Tribunalul Administrativ Districtual) și de Administrativā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională). Instanțele sesizate cu această acțiune au arătat că, în temeiul articolului 1 alineatul 6 din Legea privind TVA-ul, prin „activitate economică” se înțelege orice activitate efectuată în mod independent, de o manieră sistematică, în schimbul unei remunerații. Instanțele au apreciat că livrările în cauză trebuiau considerate ca fiind efectuate în cadrul unei activități economice, dat fiind că acestea au fost realizate în scop lucrativ în numele și în contul reclamantului din acțiunea principală, au fost repetate pe parcursul perioadei cuprinse între luna aprilie 2005 și luna decembrie 2006 și nu aveau caracter excepțional. S-a statuat de asemenea că era lipsit de relevanță aspectul că lemnul fusese vândut pentru acoperirea prejudiciilor cauzate de o furtună. În ceea ce privește amenda, aceste instanțe au considerat că nu exista temei juridic pentru reducerea sa.
- 19 Reclamantul din acțiunea principală a formulat recurs împotriva hotărârii pronunțate de Administrativā apgabaltiesa.

20 În aceste condiții, Augstākās tiesas Senāts a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) O persoană fizică ce a dobândit anumite bunuri (o pădure) pentru satisfacerea propriilor necesități și care efectuează livrări de bunuri în vederea acoperirii consecințelor unui eveniment de forță majoră (de exemplu o furtună) este o persoană impozabilă, în sensul articolului 9 alineatul (1) din [Directiva 2006/112] și al articolului 4 alineatele (1) și (2) din [A șasea directivă], care este obligată să plătească [TVA]? Cu alte cuvinte, o asemenea livrare de bunuri constituie o activitate economică, în sensul normelor de drept al Uniunii menționate?
- 2) Este conformă cu principiul proporționalității o normă potrivit căreia, în caz de neînscris în registrul persoanelor impozabile plătitoare de [TVA], se poate aplica persoanei respective o amendă echivalentă cuantumului taxei datorate în mod normal în funcție de valoarea bunurilor livrate, deși persoana respectivă nu ar fi trebuit să plătească taxa chiar dacă s-ar fi înscris în registru?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 21 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA și articolul 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că livrările de lemn efectuate de o persoană fizică în scopul acoperirii consecințelor unui eveniment de forță majoră fac parte din cadrul unei „activități economice” în înțelesul acestor dispoziții.
- 22 Astfel cum rezultă din modul de redactare a primei întrebări preliminare, aceasta privește interpretarea dispozițiilor relevante atât ale celei de A șasea directive, cât și ale Directivei TVA. Totuși, în vederea răspunsului la întrebările adresate, nu se impune să se realizeze o distincție între dispozițiile rezultate din fiecare dintre aceste directive, întrucât acestea trebuie considerate ca având domenii de aplicare în esență identice în vederea interpretării pe care Curtea o va da în cadrul prezentei cauze.
- 23 Astfel, după cum se arată la punctele 3 și 5 din prezenta hotărâre, modul de redactare a articolului 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă este, în esență, identic cu cel al articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA. În plus, rezultă din considerentele (1) și (3) ale Directivei TVA că aceasta nu urmărește, în principiu, să aducă schimbări de fond față de dispozițiile celei de A șasea directive.
- 24 Cu privire la fond, trebuie amintit cu titlu introductiv că, precum A șasea directivă, Directiva TVA atribuie TVA-ului un domeniu de aplicare foarte larg, vizând, la articolul 2, care privește operațiunile impozabile, altele decât importurile de bunuri, livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare (a se vedea Hotărârea din 10 iunie 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, Rec., p. I-5215, punctul 25 și jurisprudența citată).
- 25 În temeiul articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.
- 26 Trebuie subliniat în primul rând că, potrivit articolului 10 din Directiva TVA, condiția prevăzută la articolul 9 alineatul (1) din această directivă ca activitatea economică să fie efectuată în mod independent exclude de la plata TVA-ului salariații și alte persoane în măsura în care acestea sunt

legate de un angajator printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături juridice care dau naștere relației angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și răspunderea angajatorului.

- 27 Or, această situație nu se regăsește în acțiunea principală, întrucât livrările de bunuri în discuție au fost efectuate în numele și în contul reclamantului din acțiunea principală. Trebuie să se constate că, contrar a ceea ce susține acesta în fața instanțelor naționale sesizate în vederea soluționării litigiului, faptul că livrările în cauză fuseseră efectuate în scopul acoperirii consecințelor unui pretins eveniment de forță majoră nu înseamnă că aceste livrări nu au fost efectuate în mod independent.
- 28 În al doilea rând, în ceea ce privește noțiunea „activitate economică” în înțelesul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, potrivit unei jurisprudențe constante, această noțiune are un caracter obiectiv, în sensul că activitatea este considerată ca atare, independent de scopurile sau de rezultatele sale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Rec., p. I-1751, punctele 47 și 48, precum și jurisprudența citată).
- 29 În consecință, faptul că livrări precum cele în discuție în acțiunea principală au fost efectuate în scopul acoperirii consecințelor unui eveniment de forță majoră, această împrejurare raportându-se astfel la obiectivul operațiunilor realizate, nu are vreun efect în ceea ce privește problema dacă aceste livrări trebuie calificate ca „activitate economică” în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA.
- 30 Noțiunea „activitate economică” este definită la al doilea paragraf al aceleiași dispoziții ca incluzând orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale. Exploatarea unui bun corporal în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată „activitate economică”.
- 31 Trebuie precizat în această privință că vânzarea de fructe ale unui bun corporal, cum este vânzarea lemnului provenit dintr-o pădure privată, trebuie considerată o „exploatare” a acestui bun în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA.
- 32 În consecință, operațiuni precum cele din acțiunea principală trebuie calificate ca „activitate economică” în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, de vreme ce acestea sunt îndeplinite în vederea obținerii de venituri cu caracter de continuitate (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler, C-230/94, Rec., p. I-4517, punctul 22).
- 33 Aspectul dacă activitatea în cauză, și anume exploatarea unei păduri private, are drept scop obținerea de venituri cu caracter de continuitate este o problemă de fapt care trebuie apreciată ținându-se cont de toate datele speței, printre care figurează în special natura bunului vizat (în acest sens, Hotărârea Enkler, citată anterior, punctele 24 și 26).
- 34 Astfel, acest criteriu trebuie să permită să se determine dacă un particular a utilizat un bun astfel încât să fie necesar ca activitatea sa să fie calificată ca „activitate economică” în sensul Directivei TVA. Faptul că un bun este adecvat pentru o exploatare exclusiv economică este suficient, în general, pentru admiterea faptului că proprietarul său îl exploatează pentru necesitățile activităților economice și, prin urmare, pentru a obține venituri cu caracter de continuitate. În schimb, dacă un bun poate fi, prin natura sa, utilizat atât în scopuri economice, cât și în scopuri private, va trebui să se analizeze toate condițiile exploatării sale pentru a se determina dacă este utilizat în vederea obținerii de venituri care au efectiv un caracter de continuitate (Hotărârea Enkler, citată anterior, punctul 27).
- 35 În acest ultim caz, compararea, pe de o parte, a condițiilor în care persoana interesată exploatează efectiv bunul și, pe de altă parte, a celor în care se desfășoară în mod obișnuit activitatea economică corespunzătoare poate constitui una dintre metodele care permit să se verifice dacă activitatea în cauză este îndeplinită în vederea obținerii de venituri care au un caracter de continuitate (Hotărârea Enkler, citată anterior, punctul 28).

- 36 Astfel, în cazul în care persoana interesată ia măsuri active de administrare forestieră prin mobilizarea unor mijloace analoage celor utilizate de un producător, de un comerciant sau de un prestator de servicii în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, activitatea în discuție în acțiunea principală trebuie calificată ca „activitate economică” în sensul acestei dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2011, Słaby și alții, C-180/10 și 181/10, Rep., p. I-8461, punctul 39).
- 37 Pe de altă parte, împrejurarea că livrările de lemn în cauză fuseseră efectuate în scopul acoperirii consecințelor unui eveniment de forță majoră nu poate, prin ea însăși, să conducă la concluzia potrivit căreia aceste livrări au fost efectuate cu titlu ocazional, iar nu „în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate” în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA. Trebuie arătat, în această privință, că asemenea livrări pot să se înscrie în cadrul unei exploatare continue a unui bun corporal. Astfel, fructele unui bun corporal, cum este lemnul provenit dintr-o pădure, pot să nu corespundă, prin însăși natura acestora și în funcție de caracteristicile lor și în special de vârsta acestora, unei exploatare economice imediate, o anumită perioadă putând fi necesară în mod obiectiv înainte ca aceste fructe să devină exploatabile din punct de vedere economic. Totuși, acest lucru nu înseamnă că livrările de lemn care au avut loc între timp, în urma unui pretins eveniment de forță majoră, nu se înscriu în cadrul unei exploatare a unui bun corporal în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA.
- 38 În plus, deși criteriile privind rezultatele activității în cauză nu pot, prin ele însele, să permită stabilirea aspectului dacă activitatea se desfășoară în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, perioada în cursul căreia au fost efectuate livrările în cauză în acțiunea principală, importanța clientelei și quantumul veniturilor sunt elemente care, deoarece fac parte din totalitatea datelor existente în speță, pot fi luate în considerare, împreună cu altele, cu ocazia acestei examinări (Hotărârea Enkler, citată anterior, punctul 29).
- 39 În sfârșit, trebuie precizat că faptul că reclamantul din acțiunea principală a dobândit bunul corporal în cauză pentru satisfacerea necesităților sale personale, precum o arată modul de redactare a primei întrebări preliminare, nu se opune ca acest bun să fie utilizat ulterior în scopul desfășurării unei „activități economice” în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA. Problema dacă un particular, într-un anumit caz, a dobândit un bun pentru necesitățile activităților sale economice sau pentru necesitățile sale personale se pune atunci când acest particular solicită dreptul de a deduce taxa achitată în amonte la achiziționarea acestui bun (a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 martie 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec., p. I-1831, punctul 29). Cu toate acestea, o asemenea problemă nu se pune în acțiunea principală.
- 40 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că livrările de lemn efectuate de o persoană fizică în scopul acoperirii consecințelor unui eveniment de forță majoră fac parte din cadrul exploatareii unui bun corporal care trebuie calificată ca „activitate economică” în sensul acestei dispoziții, întrucât livrările respective sunt executate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Revine instanței naționale sarcina de a aprecia toate datele cauzei pentru a stabili dacă exploatarea unui bun corporal, cum este o pădure, se desfășoară în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Cu privire la a doua întrebare

- 41 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că este compatibilă cu principiul proporționalității o normă de drept național care permite aplicarea unei amenzi, stabilită la nivelul cotei standard de TVA, aplicabile în funcție de valoarea bunurilor care fac obiectul livrărilor efectuate, unui particular care nu și-a îndeplinit obligația de a se înscrie în registrul persoanelor impozabile plătitoare de TVA, deși acest particular nu era persoana obligată la plata acestei taxe.

- 42 Conform articolului 213 alineatul (1) din Directiva TVA, orice persoană impozabilă este obligată să declare când începe, își modifică sau încetează activitatea impozabilă.
- 43 O măsură națională, cum este cea prevăzută la articolul 3 alineatele 3 și 5 din Legea privind TVA-ul, potrivit căreia persoanele impozabile care au efectuat operațiuni a căror valoare totală a vânzărilor de bunuri și a prestărilor de servicii supuse TVA-ului într-o perioadă de 12 luni a depășit 10 000 LVL sunt obligate să se înscrie în registrul persoanelor impozabile plătitoare de TVA traduce în mod concret obligațiile care revin persoanelor impozabile în temeiul articolului 213 alineatul (1) din Directiva TVA.
- 44 Directiva menționată nu prevede expres un sistem de sancțiuni în cazul încălcării obligațiilor prevăzute la articolul 213 alineatul (1) din aceasta. Potrivit unei jurisprudențe constante, în lipsa unei armonizări a legislației Uniunii în domeniul sancțiunilor aplicabile în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de un sistem instituit prin această legislație, statele membre rămân competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate. Acestea sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității (Hotărârea din 21 septembrie 1989, Comisia/Grecia, 68/88, Rec., p. 2965, punctul 23, Hotărârea din 16 decembrie 1992, Comisia/Grecia, C-210/91, Rec., p. I-6735, punctul 19, și Hotărârea din 26 octombrie 1995, Siesse, C-36/94, Rec., p. I-3573, punctul 21).
- 45 Prin urmare, este legitim, pentru asigurarea perceperii exacte a taxei și evitarea fraudei, ca statele membre să prevadă în propriile legislații naționale sancțiuni corespunzătoare care urmăresc pedepsirea nerespectării obligației de înscriere în registrul persoanelor impozabile plătitoare de TVA.
- 46 Cu toate acestea, asemenea sancțiuni nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, Rec., p. I-3457, punctele 65-67, precum și Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, punctul 67).
- 47 Pentru a aprecia dacă sancțiunea în cauză 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.
- 48 În ceea ce privește, în primul rând, natura și gravitatea încălcării pe care sancțiunea în cauză urmărește să o pedepsească, trebuie subliniat că aceasta are ca obiect sancționarea numai a nerespectării obligației de înscriere în registrul persoanelor impozabile plătitoare de TVA. Curtea a avut ocazia să precizeze în această privință că obligațiile prevăzute la articolul 213 din Directiva TVA, dintre care face parte obligația persoanei impozabile de a declara când își începe activitatea în calitate de persoană impozabilă, nu constituie decât o cerință formală în scop de control (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rep., p. I-10385, punctul 50).
- 49 Prin urmare, sancțiunea în cauză nu are ca obiect asigurarea recuperării taxei de la persoana obligată la plata acesteia. Astfel, autoritățile competente pot efectua o asemenea recuperare, independent de impunerea unei sancțiuni pentru neînregistrare.
- 50 În ceea ce privește, în al doilea rând, modalitățile de stabilire a cuantumului sancțiunii în cauză, trebuie subliniat că aceasta constituie un procentaj fix, al cărui quantum este egal cu cel al taxei datorate pentru livrările efectuate, chiar dacă obiectul sancțiunii nu este recuperarea taxei, astfel cum s-a precizat la punctul anterior.
- 51 De altfel, trebuie subliniat că, după cum rezultă din observațiile scrise ale guvernului leton, legiuitorul leton a adoptat noi dispoziții prin care se prevede o gradare a sancțiunilor pentru neînregistrare.

- 52 În speță, nu este exclus ca modalitățile de stabilire a cuantumului sancțiunii să poată depăși ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor arătate la punctul 45 din prezenta hotărâre.
- 53 Prin urmare, o asemenea sancțiune poate să fie disproporționată.
- 54 Revine instanței naționale sarcina de a verifica dacă cuantumul sancțiunii nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor care constau în asigurarea perceperii exacte a taxei și evitarea fraudei, având în vedere împrejurările speței și în special suma impusă în mod concret și eventuala existență a unei fraude sau a unei eludări a legislației aplicabile imputabile persoanei impozabile a cărei neînregistrare este sancționată.
- 55 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că nu este exclus ca o normă de drept național care permite impunerea unei amenzi stabilite la nivelul cotei standard de TVA aplicabile în funcție de valoarea bunurilor care fac obiectul livrărilor efectuate, unui particular care nu și-a îndeplinit obligația de a se înscrie în registrul persoanelor impozabile plătitoare de TVA și care nu era persoana obligată la plata acestei taxe, să fie contrară principiului proporționalității. Revine instanței naționale sarcina de a verifica dacă cuantumul sancțiunii nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor care constau în asigurarea perceperii exacte a taxei și evitarea fraudei, având în vedere împrejurările speței și în special suma impusă în mod concret și eventuala existență a unei fraude sau a unei eludări a legislației aplicabile imputabile persoanei impozabile a cărei neînregistrare este sancționată.

Cu privire la limitarea în timp a efectelor răspunsului Curții

- 56 În observațiile scrise, guvernul leton a solicitat Curții să limiteze în timp efectele hotărârii care urma să fie pronunțată, în ipoteza în care aceasta ar constata că livrările de lemn cum sunt cele care fac obiectul primei întrebări preliminare nu ar constitui o „activitate economică” în sensul articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă sau că o normă de drept național precum cea care face obiectul celei de a doua întrebări preliminare nu ar respecta principiul proporționalității.
- 57 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu mai este necesară pronunțarea asupra cererii guvernului leton de limitare a efectelor în timp ale răspunsului Curții la această întrebare.
- 58 În ceea ce privește limitarea în timp a efectelor răspunsului Curții la a doua întrebare, guvernul leton a susținut în sprijinul cererii sale că a acționat cu bună-credință și că o asemenea hotărâre a Curții ar avea consecințe financiare negative pentru Trezoreria publică, întrucât amenzile aplicate de autoritățile competente în cursul perioadei cuprinse între 2004 și 2008 se ridică la 900 000 LVL.
- 59 Trebuie amintit în această privință că Curtea poate numai în mod excepțional, în aplicarea principiului general al securității juridice, inerent ordinii juridice a Uniunii, să considere necesar să limiteze posibilitatea oricărei persoane interesate de a invoca o dispoziție sau un principiu pe care le-a interpretat în scopul de a contesta raporturi juridice stabilite cu bună-credință. Pentru a putea decide o astfel de limitare, este necesară întrunirea a două criterii esențiale, și anume buna-credință a celor interesați și riscul unor perturbări grave (a se vedea în special Hotărârea din 10 ianuarie 2006, Skov și Bilka, C-402/03, Rec., p. I-199, punctul 51, Hotărârea din 18 ianuarie 2007, Brzeziński, C-313/05, Rec., p. I-513, punctul 56 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 3 iunie 2010, Kalinchev, C-2/09, Rec., p. I-4939, punctul 50).
- 60 Mai precis, Curtea nu a recurs la această soluție decât în circumstanțe bine determinate, și anume în cazul în care exista un risc de repercusiuni economice grave, cauzate mai ales de numărul mare de raporturi juridice constituite cu bună-credință pe baza reglementării considerate ca fiind în mod legal în vigoare, și atunci când reieșea că particularii și autoritățile naționale au fost determinate să adopte un comportament neconform reglementării Uniunii ca urmare a unei incertitudini obiective și

importante privind domeniul de aplicare al normelor sau al principiilor de drept al Uniunii, incertitudine la care contribuise eventual și comportamentul altor state membre sau al Comisiei Europene (a se vedea în special Hotărârea din 27 aprilie 2006, Richards, C-423/04, Rec., p. I-3585, punctul 42, precum și Hotărârile citate anterior Brzeziński, punctul 57, și Kalinchev, punctul 51).

- 61 De asemenea, potrivit unei jurisprudențe constante, implicațiile financiare care ar rezulta pentru un stat membru dintr-o hotărâre preliminară nu justifică, prin ele însele, limitarea în timp a efectelor hotărârii (Hotărârea din 20 septembrie 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec., p. I-6193, punctul 52, Hotărârea din 15 martie 2005, Bidar, C-209/03, Rec., p. I-2119, punctul 68, precum și Hotărârile citate anterior Brzeziński, punctul 58, și Kalinchev, punctul 52).
- 62 Trebuie arătat în această privință că quantumul global al amenzilor aplicate de autoritățile naționale competente în cursul perioadei cuprinse între anul 2004 și anul 2008, prezentat de guvernul leton, nu permite să se aprecieze dacă acest quantum privește amenzile care fac obiectul celei de doua întrebări preliminare. În plus, nu a fost comunicată Curții nici proporția din acest quantum care poate da naștere unei rambursări. Este important să se precizeze în această privință că, astfel cum rezultă din concluzia la care a ajuns Curtea în cadrul examinării celei de a doua întrebări, trebuie să facă obiectul rambursării numai sumele care depășesc ceea ce este necesar pentru garantarea percepției exacte a taxei și pentru evitarea fraudei.
- 63 Prin urmare, trebuie să se constate că existența unui risc de repercusiuni economice grave, în sensul jurisprudenței citate la punctul 60 din prezenta hotărâre, de natură să justifice o limitare în timp a efectelor prezentei hotărâri nu se poate considera că a fost stabilită.
- 64 În aceste condiții, nu este necesar să se verifice dacă se respectă criteriul privind buna-credință a celor interesați.
- 65 Din considerațiile de mai sus rezultă că nu este necesar să fie limitate în timp efectele prezentei hotărâri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 66 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

- 1) Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/138/CE a Consiliului din 19 decembrie 2006, trebuie interpretat în sensul că livrările de lemn efectuate de o persoană fizică în scopul acoperirii consecințelor unui eveniment de forță majoră fac parte din cadrul exploatării unui bun corporal care trebuie calificată ca „activitate economică” în sensul acestei dispoziții, întrucât livrările respective sunt executate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Revine instanței naționale sarcina de a aprecia toate datele cauzei pentru a stabili dacă exploatarea unui bun corporal, cum este o pădure, se desfășoară în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**
- 2) Dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că nu este exclus ca o normă de drept național care permite impunerea unei amenzi, stabilite la nivelul cotei standard de taxă pe valoarea adăugată aplicabile în funcție de valoarea bunurilor care fac obiectul livrărilor efectuate,**

unui particular care nu și-a îndeplinit obligația de a se înscrie în registrul persoanelor impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată și care nu era persoana obligată la plata acestei taxe să fie contrară principiului proporționalității. Revine instanței naționale sarcina de a verifica dacă quantumul sancțiunii nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor care constau în asigurarea perceperii exacte a taxei și evitarea fraudei, având în vedere împrejurările speței și în special suma impusă în mod concret și eventuala existență a unei fraude sau a unei eludări a legislației aplicabile imputabile persoanei impozabile a cărei neînregistrare este sancționată.

Semnături