



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

29 iulie 2019*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Armonizarea legislațiilor fiscale – Directiva 2006/112/CE – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Articolul 288 primul paragraf punctul 1 și articolul 315 – Regimul special pentru întreprinderile mici – Regimul special pentru comercianți persoane impozabile – Comerciant persoană impozabilă care intră sub incidența regimului marjei – Cifra de afaceri anuală care determină aplicabilitatea regimului special pentru întreprinderile mici – Marjă de profit sau sume încasate”

În cauza C-388/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 7 februarie 2018, primită de Curte la 13 iunie 2018, în procedura

Finanzamt A

împotriva

B,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul C. Lycourgos, președinte de cameră, domnii E. Juhász (raportor) și I. Jarukaitis, judecători,

avocat general: domnul G. Pitruzzella,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul german, inițial de T. Henze și de S. Eisenberg, și ulterior de S. Eisenberg, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Mantl și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

* Limba de procedură: germana.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt A (Administrația Financiară A, Germania), pe de o parte, și B, care desfășoară o activitate de comerciant de autovehicule de ocazie, pe de altă parte, în legătură cu metoda de calcul al cifrei de afaceri anuale a acestuia din urmă în scopul aplicării regimului special pentru întreprinderile mici prevăzut de Directiva TVA.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

- 4 Titlul XII din Directiva TVA, intitulat „Regimuri speciale”, cuprinde un capitol 1 referitor la „Regimul special pentru întreprinderile mici”. La secțiunea 2 din acest capitol 1, intitulată „Scutiri sau diminuări treptate”, figurează articolele 282-292 din această directivă.

- 5 În temeiul articolului 282 din directiva menționată, scutirile și diminuările prevăzute în secțiunea 2 menționată se aplică livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate de întreprinderile mici.

- 6 Articolul 288 din Directiva TVA prevede:

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

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

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

7 Potrivit articolului 289 din această directivă, „[p]ersoanele 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”.

8 Articolul 290 din directiva menționată are următorul cuprins:

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

9 Capitolul 4 din titlul XII din Directiva TVA privește „Regimuri[le] speciale pentru bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități”. La secțiunea 2 a acestui capitol 4, intitulată „Regimul special pentru comercianți persoane impozabile”, figurează, la subsecțiunea 1 privind „Regimul marjei”, articolele 312-325 din această directivă.

10 Articolul 313 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„În ceea ce privește livrarea de bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități efectuată de comercianți impozabili, statele membre aplică un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciantul impozabil, în conformitate cu dispozițiile prezentei subsecțiuni.”

11 Articolul 314 din aceeași directivă prevede:

„Regimul marjei se aplică livrării de către un comerciant persoană impozabilă a unor bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități, în cazul în care respectivele bunuri i-au fost livrate în [Uniune] de una dintre următoarele persoane:

- (a) o persoană neimpozabilă;
- (b) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta este scutită în temeiul articolului 136;
- (c) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta face obiectul unei scutiri pentru întreprinderi mici, prevăzută la articolele 282-292 și se referă la bunuri de capital;
- (d) alt comerciant persoană impozabilă, în măsura în care TVA a fost aplicată livrării de bunuri de către acesta în conformitate cu regimul marjei.”

12 Articolul 315 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Baza impozabilă pentru livrarea de bunuri prevăzută la articolul 314 este marja de profit realizată de comerciantul persoană impozabilă, din care se scade valoarea TVA aferentă marjei de profit.

Marja de profit a comerciantului persoană impozabilă este egală cu diferența dintre prețul de vânzare solicitat de comerciantul persoană impozabilă pentru bunuri și prețul de cumpărare.”

Dreptul german

- 13 Articolul 1 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), intitulat „Operațiuni impozabile”, în versiunea acestei legi aplicabile litigiului principal (BGBl. 2005 I, p. 386, denumită în continuare „UStG”), prevede:

„(1) Sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri următoarele operațiuni:

1. livrările și alte prestații efectuate cu titlu oneros pe teritoriul național de către o întreprindere în cadrul activității sale [...]

- 14 Articolul 10 din UStG, intitulat „Baza de impozitare în cazul livrărilor de bunuri, al altor prestații și al achizițiilor intracomunitare”, prevede:

„În cazul livrărilor și al altor prestații (articolul 1 alineatul 1 punctul 1 prima teză), cifra de afaceri se calculează [...] pe baza remunerației. Remunerația reprezintă toate cheltuielile pe care le efectuează beneficiarul prestației pentru obținerea acesteia, din care se scade însă impozitul pe cifra de afaceri [...]

- 15 Articolul 19 din UStG, intitulat „Impozitarea micilor întreprinzători”, are următorul cuprins:

„(1) Impozitul pe cifra de afaceri datorat pentru operațiuni de natura celor prevăzute la articolul 1 alineatul 1 punctul 1 nu se percepe în cazul întreprinzătorilor [...] care au înregistrat o cifră de afaceri care, în anul calendaristic precedent, nu a depășit 17 500 de euro inclusiv impozitul datorat, și care probabil nu va depăși valoarea de 50 000 de euro în anul calendaristic în curs. Prin cifră de afaceri în sensul primei teze se înțelege cifra de afaceri totală calculată pe baza încasărilor din care se scad veniturile din imobilizări. [...]

[...]

(3) Cifra de afaceri totală este suma operațiunilor taxabile efectuate de întreprinzător în sensul articolului 1 alineatul 1 punctul 1 din care se scade valoarea următoarelor operațiuni:

[...]

- 16 Articolul 25a din UStG, intitulat „Regimul marjei”, prevede:

„(1) Pentru livrările, în sensul articolului 1 alineatul 1 punctul 1, de bunuri mobile corporale impozitul se aplică potrivit următoarelor dispoziții (regimul marjei), dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

[...]

(3) Cifra de afaceri se calculează la nivelul diferenței dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare plătit pentru bunul respectiv; [...]

[...]

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 17 B, în măsura în care desfășoară o activitate de comerciant de autovehicule de ocazie, a realizat operațiuni impozabile supuse regimului marjei în temeiul articolului 25a din UStG. Cifra sa de afaceri, calculată potrivit încasărilor sale, s-a ridicat la 27 358 de euro și la 25 115 euro pentru anii 2009 și, respectiv, 2010.

- 18 În declarațiile sale de TVA din 10 februarie 2010 (pentru anul 2009) și din 23 martie 2011 (pentru anul 2010), B a considerat că se putea prevala de calitatea de „întreprinzător mic”, în sensul articolului 19 din UStG, în măsura în care cifrele sale de afaceri pentru anii 2009 și 2010 erau de 17 328 de euro și, respectiv, de 17 470 de euro. B nu a calculat cifrele de afaceri menționate în funcție de încasări, ci în funcție de marja sa de profit, conform articolului 25a alineatul (3) din UStG.
- 19 În ceea ce privește prima dintre aceste declarații de TVA, administrația fiscală a admis că cifra de afaceri anuală ce servește drept referință în scopul aplicării regimului întreprinderilor mici putea fi determinată în funcție de cuantumul marjei de profit și a acceptat așadar ca B să beneficieze de regimul special pentru întreprinderile mici.
- 20 Cu toate acestea, în ceea ce privește a doua declarație de TVA, Administrația Fiscală A a refuzat, printr-o decizie de impunere din 4 octombrie 2012, ca lui B să îi fie aplicat regimul pentru întreprinderile mici pentru exercițiul din 2010. Astfel, practica administrativă fusese modificată de Umsatzsteuer-Anwendungsersatz (Instrucțiuni privind aplicarea impozitului de cifra de afaceri) din 1 octombrie 2010 (BStBl. 2010 I, p. 846), în temeiul cărora, pentru aplicarea regimului pentru întreprinderile mici, în special în cazurile de aplicare a regimului marjei comercianților, cifra de afaceri anuală trebuia să fie calculată în funcție de încasări și nu în funcție de marja de profit.
- 21 Întrucât reclamația formulată împotriva acestei decizii de impunere a fost respinsă, B a introdus o acțiune la Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, Germania) competent, care a anulat decizia de impunere menționată, pentru motivul că încasările care depășesc marja de profit nu ar trebui luate în considerare pentru calcularea cifrei de afaceri, în scopul aplicării regimului special pentru întreprinderile mici.
- 22 Această instanță a considerat că articolul 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva TVA era lipsit de efect direct și că se opunea metodei de calcul reținute de Administrația Fiscală A. Astfel, această dispoziție ar prevedea că cifra de afaceri care trebuie reținută pentru aplicarea regimului pentru întreprinderile mici se constituie din valoarea livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii, „în măsura în care sunt impozitate”. Or, regimul marjei, care este aplicabil livrărilor realizate de B, ar prevedea, în temeiul articolului 315 din Directiva TVA, că numai marja de profit este impozitată.
- 23 În cadrul unui recurs introdus în fața Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), Administrația Fiscală A susține că s-a făcut o interpretare eronată a articolului 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva TVA.
- 24 Instanța de trimitere pare să împărtășească poziția Finanzgericht (Tribunalul Fiscal), potrivit căreia cifra de afaceri ce trebuie să servească drept referință în scopul aplicării regimului pentru întreprinderile mici, prevăzut la articolul 282 și următoarele din Directiva TVA, unor comercianți supuși regimului marjei în temeiul articolului 314 din această directivă, trebuie să fie determinată în funcție de această marjă, din moment ce articolul 313 alineatul (1) din directiva menționată prevede o reglementare specială aplicabilă acestor comercianți. Aceasta arată că, potrivit articolului 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva TVA, cifra de afaceri de care trebuie să se țină seama se constituie din valoarea livrărilor de bunuri „în măsura în care sunt impozitate”. Or, această precizare ar face referire la întinderea bazei de impozitare care ar fi limitată, în cadrul regimului prevăzut la articolul 315 din această directivă, la marja de profit.
- 25 Cu toate acestea, instanța de trimitere subliniază că expresia „în măsura în care sunt impozitate”, care figurează la articolul 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva TVA ar putea să fie înțeleasă și în sensul că numai prestațiile scutite trebuie să fie excluse din cifra de afaceri pertinentă, pentru aplicarea regimului pentru întreprinderile mici. În temeiul acestei abordări, livrările supuse regimului marjei care nu sunt scutite, ci impozitate ca atare, ar trebui luate în considerare integral și nu numai în limita bazei impozabile a cifrei de afaceri determinate de reglementarea specială care figurează la articolul 315 din această directivă.

- 26 Instanța de trimitere nu exclude, de altfel, că, în temeiul articolului 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva TVA, se poate considera că „valoarea” livrărilor de bunuri corespunde „sumei” încasărilor realizate și că această dispoziție vizează, în consecință, baza de impozitare, în sensul articolului 73 din această directivă.
- 27 Appreciind că soluționarea litigiului cu care este sesizată necesită interpretarea unor dispoziții ale Directivei TVA, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În cazurile de aplicare a regimului marjei, în sensul articolului 311 și următoarele din Directiva [TVA], dispoziția de la articolul 288 primul paragraf punctul 1 din această directivă trebuie interpretată în sensul că, în cazul unei livrări de bunuri potrivit articolului 314 din Directiva [TVA], pentru stabilirea cifrei de afaceri de referință, în conformitate cu articolul 315 din directiva menționată, se ia în considerare diferența dintre prețul de vânzare solicitat și prețul de cumpărare (marja de profit)?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 28 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale sau unei practici administrative naționale în temeiul căreia cifra de afaceri ce servește drept referință în scopul aplicabilității regimului special pentru întreprinderile mici unei persoane impozabile care intră sub incidența regimului special al marjei prevăzut pentru comercianții persoane impozabile este calculată, conform articolului 315 din această directivă, ținând seama numai de marja de profit realizată.
- 29 În temeiul articolului 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva TVA, cifra de afaceri ce servește drept referință în scopul aplicării regimului special pentru întreprinderile mici se constituie din valoarea, exclusiv TVA, a livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii, în măsura în care sunt impozitate.
- 30 Potrivit unei jurisprudențe constante, atât din cerințele aplicării uniforme a dreptului Uniunii, cât și din cele ale principiului egalității rezultă că termenii unei dispoziții de drept al Uniunii care nu face nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul de aplicare al acesteia trebuie în mod normal să primească în întreaga Uniune o interpretare autonomă și uniformă, care trebuie stabilită ținând seama nu doar de termenii acesteia, ci și de contextul prevederii și de obiectivul urmărit de reglementarea în cauză (Hotărârea din 23 mai 2019, WB, C-658/17, EU:C:2019:444, punctul 50 și jurisprudența citată).
- 31 În ceea ce privește, mai întâi, interpretarea literală a articolului 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva TVA, trebuie să se observe că, pe de o parte, valoarea totală, exclusiv TVA, a livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii impozitate este cea care constituie, potrivit chiar termenilor acestei dispoziții, cifra de afaceri a persoanei impozabile, însă că, pe de altă parte, termenul „impozitate” nu se raportează la termenul „valoare”, ci la „livrări” sau la „prestări”.
- 32 Reiese că, potrivit modului său de redactare, această dispoziție impune ca, pentru ca valoarea lor să fie integrată în cifra de afaceri a persoanei impozabile, livrările sau prestările să fie impozitate ca atare, fără a preciza în ce mod acestea trebuie să fie impozitate, cu alte cuvinte fără să se indice modalitățile potrivit cărora sunt impozitate.
- 33 Din acest mod de redactare nu reiese nici că, în fiecare caz, livrările sau prestările trebuie să fie impozitate integral.

- 34 Or, este cert că livrările efectuate de comerciantul persoană impozabilă sunt impozitate, chiar dacă în temeiul unui regim special.
- 35 În consecință, o interpretare literală a articolului 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva TVA implică faptul că valoarea totală a livrărilor efectuate de comercianții persoane impozabile, iar nu marja de profit a acestora din urmă, constituie cifra de afaceri ce servește drept referință în scopul aplicabilității regimului special pentru întreprinderile mici.
- 36 Economia generală, geneza și finalitatea Directivei TVA confirmă această interpretare.
- 37 În ceea ce privește economia generală a acestei directive, trebuie amintit că, în speță, este în discuție relația între două regimuri speciale prevăzute de directiva menționată, și anume regimul special pentru întreprinderile mici și cel pentru comercianți persoane impozabile.
- 38 Or, astfel cum a invocat în mod întemeiat guvernul german, regimul special pentru întreprinderile mici și cel pentru comercianți persoane impozabile sunt două regimuri speciale autonome, independente unul de celălalt. În lipsa unei referiri, în unul dintre aceste regimuri speciale, la elemente și la noțiuni care figurează în celălalt regim, conținutul unuia dintre acestea trebuie, în principiu, să fie apreciat fără a fi nevoie să se țină seama de conținutul celuilalt.
- 39 În ceea ce privește geneza reglementării privind TVA-ul, trebuie arătat că evoluția acestei reglementări confirmă de asemenea că noțiunea „marjă de profit realizată de comerciantul impozabil” nu este susceptibilă să exercite o influență cu privire la interpretarea care trebuie dată noțiunii „cifră de afaceri” în cadrul regimului special pentru întreprinderile mici.
- 40 Astfel, trebuie amintit că regimul special pentru întreprinderile mici a fost instituit prin 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 1977, L 145, p. 1), și că numai ulterior, în scopul de a institui un regim special pentru comercianții persoane impozabile, a fost adoptată Directiva 94/5/CE a Consiliului din 14 februarie 1994 de completare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE – Regimul special aplicabil în domeniul bunurilor second-hand, al obiectelor de artă, al obiectelor de colecție și al antichităților (JO 1994, L 60, p. 16).
- 41 Normele referitoare la stabilirea cifrei de afaceri în vederea aplicării regimului special pentru întreprinderile mici, stabilite prin A șasea directivă 77/388, nu pot, în consecință, să fie considerate ca fiind aliniate, în lipsa unei dispoziții exprese care să prevadă o asemenea aliniere, cu cele privind regimul special pentru comercianți persoane impozabile instituit prin Directiva 94/5.
- 42 În ceea ce privește finalitatea regimului special pentru întreprinderile mici, Curtea a decis că, prin acest regim special, legiuitorul Uniunii a dorit să simplifice cerințele de contabilitate pe care le implică sistemul normal privind TVA-ul (Hotărârea din 6 octombrie 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, punctul 39), aceste simplificări administrative urmărind în special consolidarea constituirii, a activității și a competitivității întreprinderilor mici (Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, punctul 63, și Hotărârea din 2 mai 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, punctul 37).
- 43 În această privință, trebuie arătat, astfel cum face guvernul german, că obiectivul urmărit de regimul special pentru întreprinderile mici nu vizează consolidarea competitivității întreprinderilor de mari dimensiuni care exercită o activitate de comercializare de bunuri second-hand. Dacă încasările care exced marja de profit nu ar fi luate în considerare pentru calcularea cifrei de afaceri în scopul aplicării acestui regim special, astfel de întreprinderi, care realizează o cifră de afaceri ridicată și obțin o marjă de profit redusă, ar putea să intre sub incidența acestuia din urmă și să profite astfel de un avantaj concurențial nejustificat.

- 44 Din ansamblul considerațiilor care precedă, rezultă că trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale sau unei practici administrative naționale în temeiul căreia cifra de afaceri ce servește drept referință în scopul aplicabilității regimului special pentru întreprinderile mici unei persoane impozabile care intră sub incidența regimului special al marjei prevăzut pentru comercianții persoane impozabile este calculată, conform articolului 315 din această directivă, ținând seama numai de marja de profit realizată. Această cifră de afaceri trebuie stabilită pe baza tuturor sumelor, exclusiv TVA, încasate sau care urmează a fi încasate de acest comerciant persoană impozabilă, independent de modalitățile potrivit cărora aceste sume vor fi efectiv impozitate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolul 288 primul paragraf punctul 1 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale sau unei practici administrative naționale în temeiul căreia cifra de afaceri ce servește drept referință în scopul aplicabilității regimului special pentru întreprinderile mici unei persoane impozabile care intră sub incidența regimului special al marjei prevăzut pentru comercianții persoane impozabile este calculată, conform articolului 315 din această directivă, ținând seama numai de marja de profit realizată. Această cifră de afaceri trebuie stabilită pe baza tuturor sumelor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, încasate sau care urmează a fi încasate de acest comerciant persoană impozabilă, independent de modalitățile potrivit cărora aceste sume vor fi efectiv impozitate.

Semnături