

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 17 iunie 2010¹(1)

Cauza C-97/09

Ingrid Schmelz

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien [Austria])

„Taxa pe valoarea adăugată – Regimul special pentru întreprinderile mici – Scutirea de taxă a operațiunilor realizate de întreprinderile mici – Limitarea scutirii la întreprinderile mici rezidente”

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 adăugată⁽²⁾ și de Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată⁽³⁾, 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 cuantum pe an, o scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată.

2. Totuși, această scutire este exclusivă 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

– Tratatamentul fiscal al veniturilor din închirieri

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

Închirierea de bunuri imobile sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată. Cu toate acestea, prin Actul de aderare(4), Republica Austria a fost autorizată să aplice până la 31 decembrie 1998 o cota redusă pentru închirierea bunurilor imobile în scopuri rezidențiale. Aplicarea acestei reglementări a fost prelungită prin articolul 28 alineatul (2) litera (j) din Așasea directivă, în versiunea rezultată din Directiva 2000/17/CE(5), până la intrarea în vigoare a unor noi dispoziții, fiind în prezent preluată în articolul 117 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

– Regimul special pentru întreprinderile mici

5. În continuarea celei de A doua directive privind taxa pe valoarea adăugată(6), articolul 24 din Așasea 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, datorită activităților sau structurii acestora, pot să aplice, în condițiile și limitele pe care le pot stabili – 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.

(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.

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;

(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 5 000 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;

(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 5 000 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.

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

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).

(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.

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.

(6) Persoanele care îndeplinesc condițiile pentru acordarea scutirii de taxă 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.

[...]” [traducere neoficială]

6. Prin intrarea în vigoare a Directivei 92/111/CEE(7), 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 aderare(8) prevede următoarele:

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

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.

[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]

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:

[...]

4. Austria: 35000 ECU;

[...]

Articolul 288

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 achitat 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.

Articolul 289

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.”

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, denumit 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 scutit de la plata TVA-ului închirierea (cedarea folosinței) bunurilor imobile în scopuri rezidențiale.

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 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 luat 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:

„Până la intrarea în vigoare a deciziei de impunere, întreprinzătorul ale cărui 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.”

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. Aceasta 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 comunitar(9).

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 ordonanță 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 Așasea 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 încalcă 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 Așasea 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 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?

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 articolul 28i din Așasea 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» prevăzută 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 la articolul 24 din Așasea 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?

6) În cazul unui răspuns afirmativ la a patra întrebare: termenul «cifra de afaceri anuală» prevăzută 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.

IV – **Aprecieri juridice**

A – *Admisibilitatea cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare*

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 considerat persoană imposibil stabilit 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 pertinența 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 pronunțe(10).

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 adresate(11).

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 Justiție(12).

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 considerat stabilit 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 problemă. 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. Unabhängiger Finanzsenat sugerează posibilitatea interpretării acesteia 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. În 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 parțială(13). 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 directivă(14).

31. Deja articolul 14 din A doua directivă(15) dădea posibilitatea statelor membre să mențină scutirea de taxă a statelor membre și renunța la o armonizare completă a legislației naționale(16). 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 2006/112(17). În propunerea pentru A șasea directivă(18), 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 percepției 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 principalul motiv pentru care regimul prevăzut are caracterul unui regim tranzitoriu.”

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 următoare de reglementarea în cauză(19).

33. Obiectivul urmărit prin scutirea de taxă a întreprinderilor mici este acela de a consolida competitivitatea acestui grup de operatori economici. În plus, această trebuie degrevată 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 dă posibilitatea statelor membre de a lua în considerare structurile economice și administrative naționale.

35. Regimul special pentru întreprinderile mici este conceput exclusiv în beneficiul acelor 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

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. Fcând 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 ECU(21). 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 state(22). 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 adăugată(24). 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 că acestea trebuie să își exercite competențele cu respectarea libertăților fundamentale(25).

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 Așasea 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 abrogarea regimului special pentru întreprinderile mici.

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 opțiune(26).

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 încalcă 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 directivelor(27).

46. Cu toate acestea, validitatea dispozițiilor directivei 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 intenția 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 afaceri(28).

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 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. 218/92(29), 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, trebuie acceptat, întrucât altminteri nu s-ar mai atinge obiectivul simplificării.

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.

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”.

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 derulat o operațiune impozabilă sau de locul în care un bun livrat este direcționat către consumul privat. În consecință, tratamentul separat aplicat operațiunilor unei întreprinderi nu este incompatibil cu sistemul comun de TVA în funcție de statul membru în care aceste operațiuni sunt supuse taxării.

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.

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

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 aplicabil? în acest caz.

a) Cu privire la libertățile fundamentale aplicabile

61. Motivul adresării întrebărilor preliminare constă în colectarea TVA-ului aferent veniturilor pe care reclamanta din acțiunea principală, cu domiciliul în Germania, le obține din închirierea unei locuințe în Austria. Rezervele fața de legalitatea dispozițiilor directivelor menționate de legea 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 gazd 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 caracterizat 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 Stauffer(30) 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 întreprinderea economică și socială în interiorul Uniunii în domeniul activităților independente(31).

66. Prin urmare, pentru ca dispozițiile referitoare la dreptul de stabilire să fie aplicabile, este necesar, în principiu, să se asigure o prezență permanentă în statul membru gazd și, în cazul achiziționării și al posesiei unor bunuri imobile, să existe o administrare activă a acestor bunuri(32).

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 aplicabilă(33). Cu această ocazie, Curtea a subliniat că fundația cu același nume nu deține un sediu pentru exercitarea activităților în statul gazd și că serviciile de închiriere și de leasing a bunului imobil din acel loc sunt prestate de un serviciu de administrare a proprietăților(34).

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 gazd(35). 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, fără când trimitere la Hotărârea Centro di

70. Libera circula?ie a capitalurilor, garantat? prin articolul 56 CE, cuprinde opera?iunile prin care nereziden?ii efectueaz? investi?ii imobiliare pe teritoriul unui stat membru, astfel cum rezult? din nomenclatorul mi?c?rilor de capital ce figureaz? 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 î?i p?streaz? valoarea explicativ? pentru a defini no?iunea de mi?c?ri de capital(37).

71. De?i Unabh ngiger Finanzsenat nu s?a referit în cererea sa la libera circula?ie a capitalurilor, acest lucru nu împiedic? îns? în niciun fel Curtea s? abordeze problematica acestor libert??i fundamentale, pentru a da instan?ei de trimitere toate elementele de interpretare a dreptului comunitar care îi pot fi utile în procedura cu care este sesizat?, oricare ar fi elementele la care instan?a de trimitere face referire în cuprinsul întreb?rii sale(38).

72. De altfel, în cursul ?edin?ei, Consiliul ?i Comisia au propus în mod întemeiat ca activitatea de închiriere din acest caz s? nu fie încadrat? în domeniul liberei circula?ii a capitalurilor, precum în Hot?rârea Centro di Musicologia Walter Staufer, ci în domeniul liberei prest?ri a serviciilor în sensul articolului 49 CE. Obiectul cauzei respective era impozitarea *veniturilor* ob?inute din activitatea de închiriere, astfel înc t era asigurat? condi?ia existen?ei unei rela?ii specifice cu profiturile ob?inute din capitalul angajat. În schimb, în cazul de fa?? este impozitat? *cifra de afaceri* din închiriere ?i, implicit, activitatea ca atare.

73. Aceasta corespunde jurispruden?ei constante a Cur?ii de Justi?ie, potrivit c?reia, pentru a stabili dac? o reglementare na?ional? intr? în domeniul de aplicare al uneia sau al alteia dintre libert??ile de circula?ie, trebuie luat în considerare obiectul reglement?rii(39).

74. Astfel, activitatea de închiriere supus? TVA?ului poate fi considerat? un serviciu prestat de o persoan? nerezident? ?i atunci când este prestat? pentru o anumit? perioad? ?i cu ajutorul unei infrastructuri fixe în statul membru gazd? – în cazul de fa??, o locuin??(40).

75. În ceea ce prive?te aplicabilitatea articolului 12 CE, care prevede principiul general al interzicerii oric?rei discrimin?ri pe motiv de cet ?enie sau na?ionalitate, trebuie ar?tat c? aceast? dispozi?ie nu are voca?ia de a se aplica în mod autonom decât în situa?iile reglementate de dreptul Uniunii pentru care tratatul nu con?ine norme speciale de interzicere a discrimin?rii(41). Prin urmare, în spe??, libera prestare a serviciilor exclude principiul general al interzicerii discrimin?rii. Acea?i situa?ie se reg?se?te ?i în cazul principiului egalit??ii de tratament, recunoscut drept un principiu general de drept.

76. Din aceste motive re?inem, cu titlu de concluzie intermediar?, c? este necesar? examinarea dispozi?iilor celei de A ?asea directive ?i ale Directivei 2006/112 privind scutirea de tax? a întreprinderilor mici, precum ?i normele de drept na?ionale de transpunere a acestor dispozi?ii în raport cu libera prestare a serviciilor, în sensul articolului 49 CE.

b) Restric?ia privind libera prestare a serviciilor

77. Conform jurispruden?ei constante, articolul 49 CE nu impune numai înl?turarea oric?rei discrimin?ri pe motiv de cet ?enie sau na?ionalitate a prestatorilor de servicii stabili?i în alt stat membru, ci ?i înl?turarea oric?rei restric?ii privind libera prestare a serviciilor - chiar dac? aceasta se aplic? f r? a distinge între prestatorii na?ionali ?i cei din alte state membre - atunci când este de natur? s? interzic?, s? îngreuneze sau s? fac? mai pu?in atractive activit??ile prestatorului stabilit în alt stat membru, unde acesta furnizeaz? în mod legal servicii similare(42).

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, în fapt, la același rezultat(43). Această situație se regăsește mai ales în cazul măsuri 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 străini(44).

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 Așasea directivă și cu 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 35 000 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 prestației(45).

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 Așasea 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.

84. Dacă, totuși, la anumite forme de operațiuni, este mai atractivă deducerea TVA-ului și

renun?area la scutirea de tax? a opera?iunilor de intrare, întreprinderile mici pot opta pentru regimul normal de aplicare a TVA?ului [a se vedea articolul 24 alineatul (6) din A ?asea directiv? ?i articolul 290 din Directiva 2006/112](46). În schimb, întreprinderile mici nerezidente nu au posibilitatea de a opta, acestea fiind supuse, dimpotriv?, regimului normal de TVA.

c) Compara?ie între situa?ia reziden?ilor ?i cea a nereziden?ilor

85. Potrivit unei jurispruden?e constante, o discriminare const? în aplicarea unor norme diferite unor situa?ii comparabile sau în aplicarea aceleia?i norme unor situa?ii diferite(47).

86. În jurispruden?a sa cu privire la impozitele directe, Curtea de Justi?ie a recunoscut c? exist? diferen?e obiective între situa?ia reziden?ilor ?i cea a nereziden?ilor. Rezult? c?, în general, faptul c? un stat membru nu acord? unui nerezident avantajele fiscale pe care acest stat le acord? reziden?ilor nu este discriminatoriu(48).

87. În acest context, Curtea de Justi?ie a subliniat c? venitul ob?inut pe teritoriul unui stat de c?tre un nerezident nu constituie, cel mai adesea, decât o parte din venitul s?u global, centralizat la locul re?edin?ei sale. În plus, capacitatea contributiv? personal? a nerezidentului, rezultând din luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale ?i a situa?iei sale personale ?i familiale, se poate aprecia cu cea mai mare u?urin?? în locul unde acesta are centrul intereselor sale personale ?i patrimoniale, care corespunde în general re?edin?ei sale obi?nuite(49).

88. Aceste constat?ri pot fi transpuse în situa?ia de fa??. Scutirea de TVA a întreprinderilor mici urm?re?te, cel pu?in par?ial, obiective similare cu cele urm?rite prin anumite avantaje legate de situa?ia personal? ?i de capacitatea contributiv?, care sunt acordate persoanelor fizice în cadrul impozit?rii veniturilor acestora. În ambele cazuri este vorba despre scutirea de tax? a veniturilor, respectiv a cifrelor de afaceri care se situeaz? sub o anumit? limit?, pentru a degreva persoanele impozabile de unele sarcini fiscale ?i pentru a le îmbun?t?i situa?ia economic?.

89. Astfel cum am ar?tat mai sus, de regul?, opera?iunile întreprinderilor mici se concentreaz?, ca ?i veniturile persoanelor fizice, la locul în care acestea sunt stabilite. Din acest motiv, statul în care este stabilit? o întreprindere mic? este cel mai în m?sur? s? determine cifra de afaceri total? a acesteia ?i, dac? este cazul, s? realizeze verific?rile necesare la fa?a locului, în cazul în care exist? suspiciuni cu privire la dep??irea limitei stabilite pentru cifra de afaceri.

90. În acest context, trebuie avut în vedere c? limita se refer? la cifra de afaceri realizat? pe teritoriul na?ional pe durata întregului an fiscal. Din acest motiv, pentru anul în curs este necesar? realizarea unei prognoze, cu luarea în considerare a intervalelor anterioare. Dep??irea sau nedep??irea limitei stabilite pentru cifra de afaceri nu se poate constata decât *ex post*. Statul de stabilire este cel mai în m?sur? s? realizeze această prognoz? ?i s? ia m?surile de corectare ulterioar? a impozit?rii, în cazul în care ulterior prognoza se dovede?te incorect?.

91. Informa?iile de?inute de administra?ia fiscal? în cadrul impozit?rii venitului unei persoane impozabile stabilite în statul respectiv pot fi utile atunci când sunt coroborate cu determinarea cifrei de afaceri impozabile. În spe??, nu este important în ce m?sur? acestea permit concluzii exacte cu privire la cuantumul ?i componen?a cifrei de afaceri, elemente în leg?tur? cu care, în cursul ?edin?ei, atât guvernul austriac, cât ?i guvernul german au exprimat îndoieli. Totu?i, Consiliul a ar?tat în mod întemeiat c? declararea veniturilor, într?un anumit cuantum, rezultate dintr?o activitate lucrativ? independent? poate determina verificarea calit??ii de întreprindere mic?.

92. În schimb, un stat membru în care o întreprindere mic? nerezident? realizeaz? opera?iuni supuse TVA?ului are doar acces punctual la datele privind activitatea economic? a acelei persoane impozabile, dac? activitatea este exercitat? pe teritoriul statului membru în cauz?.

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.

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.

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.

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 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.

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 impozabilă 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.

97. Întrucât persoanele impozabile 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.

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 familiale⁽⁵⁰⁾.

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.

101. Această situație determină o inegalitate de tratament în raport cu întreprinderile mici tipice,

care îşi realizează operaţiunile în principal în statul în care se află reşedinţa sau sediul şi care, astfel, pot desfăşura în acel loc o activitate economică până la un anumit cuantum al cifrei de afaceri, fără a plăti TVA. În schimb, doamna Schmelz nu beneficiază nicieri de regimul special pentru întreprinderile mici, deşi operaţiunile pe care le realizează se concentrează de asemenea într-un stat membru şi rămân sub limita stabilită. Această inegalitate de tratament conduce la restrângerea exercitării liberei prestări a serviciilor.

d) Motivare

102. O restricţie privind libera prestare a serviciilor nu poate fi admisă decât dacă urmăreşte un obiectiv legitim compatibil cu tratatul şi dacă se justifică prin motive imperative de interes general(52).

103. Limitarea aplicării scutirii numai la acele întreprinderi mici stabilite pe teritoriul naţional are rolul de a garanta că fiecare întreprindere mică beneficiază de avantaj numai o dată şi numai la locul unde se află centrul de greutate al activităţii sale economice. De asemenea, aceasta are rolul de a exclude fără un efort administrativ excesiv posibilitatea ca întreprinderile să beneficieze de mai multe ori de scutire.

104. În această privinţă, Curtea s-a pronunţat deja în sensul că necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale reprezintă motive imperative de interes general de natură să justifice o restricţie a exercitării libertăţilor de circulaţie garantate de Tratatul CE(53).

105. Cu toate acestea, independent de existenţa unui obiectiv legitim care răspunde unor motive imperative de interes general, justificarea unei restricţii privind libertăţile fundamentale garantate de Tratatul CE presupune ca măsura în cauză să fie de natură să asigure realizarea obiectivului pe care îl urmăreşte şi să nu depăşească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv(54).

106. În plus, o reglementare naţională nu este de natură să garanteze realizarea obiectivului invocat decât în cazul în care răspunde cu adevărat preocupării privind atingerea acestuia în mod coerent şi sistematic(55).

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

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

e) Posibilitatea interpretării în sensul menţinerii validităţii

109. Potrivit unei jurisprudenţe constante, un act comunitar trebuie interpretat, în măsura posibilului, astfel încât să nu repună în discuţie validitatea acestuia(56). În această privinţă orice act comunitar trebuie interpretat în conformitate cu dreptul primar în ansamblul său, inclusiv în concordanţă cu principiul egalităţii de tratament care impune ca situaţii comparabile să nu fie tratate în mod diferit şi ca situaţii diferite să nu fie tratate în acelaşi mod, cu excepţia cazului în care un astfel de tratament este justificat în mod obiectiv(57).

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 posibil 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.

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

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 făr 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.

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.

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 posibil, 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.

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 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

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 Așasea 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.”

1 – Limba originală: germană.

2 – Așasea 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 „Așasea 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”.

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).

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

8 – Citat la nota de subsol 4.

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

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, nepublicată încă în Repertoriu, 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).

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.

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).

20 – Hot?r?rea Id?al tourisme (citat? la nota de subsol 14, punctul 38).

21 – A se vedea articolul 287 punctele 2 ?i 4 din Directiva 2006/112.

22 – A se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert ?i Morres (C?513/04, Rec., p. I?10967, punctul 20), Hot?r?rea din 12 februarie 2009, Block (C?67/08, Rep., p. I?883, punctul 28), ?i Hot?r?rea din 15 aprilie 2010, CIBA (C?96/08, nepublicat? ?nc? ?n Repertoriu, punctul 25).

23 – A se vea ?n aceast? privin?? Concluziile noastre prezentate la 13 decembrie 2007 ?n cauza Marks & Spencer (C?309/06, Rep., p. I?2283, punctul 32 ?i urm?toarele).

24 – A se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C?309/06, Rep., p. I?2283, punctele 33 ?i 34) ?i punctele 28 ?i urm?toarele din concluziile noastre prezentate ?n aceast? cauz?.

25 – Hot?r?rile din 29 noiembrie 2007, Comisia/Austria (C?393/05, Rep., p. I?10195, punctul 29), ?i Comisia/Germania (C?404/05, Rep., p. I?10239, punctul 31), ?i Hot?r?rea din 22 octombrie 2009, Comisia/Portugalia (C?438/08, nepublicat? ?nc? ?n Repertoriu, punctul 27).

26 – A se vedea ?n acest context Hot?r?rea din 27 iunie 2006 (Parlamentul European/Consiliul, cunoscut? sub numele „Re?ntregirea familiei”, C?540/03, Rec., p. I?5769), ?n care Curtea de Justi?ie a examinat de asemenea dac? prevederile directivei contestate d? posibilitatea statelor membre s? ac?ioneze ?n mod nelegal, respectiv le acord? o marj? de apreciere suficient? pentru transpunerea conform? cu dreptul comunitar (a se vedea mai ales punctele 76, 90, 103 ?i 104 ale hot?r?rii).

27 – De altfel, trebuie ar?tat c?, ?n cadrul unei proceduri preliminare, Curtea de Justi?ie nu are competen?a de a constata compatibilitatea unei anumite dispozi?ii na?ionale cu dreptul comunitar. Dimpotriv?, r?m?ne la latitudinea instan?elor din statele membre s? trag? concluziile care decurg din interpretarea dreptului comunitar de c?tre Curtea de Justi?ie ?i, dac? este cazul, s? nu aplice o dispozi?ie na?ional? (jurispruden?? constant?, a se vedea printre altele Hot?r?rea din 31 ianuarie 2008, Centro Europa 7 [C?380/05, Rep., p. I?349, punctul 49 ?i 50], ?i Hot?r?rea din 26 ianuarie 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C?118/08, nepublicat? ?nc? ?n Repertoriu, punctul 23).

28 – ?n acest sens s?ar putea ?n?elege ?i sus?inerile avocatului general Sharpston din Concluziile prezentate la 27 aprilie 2006 ?n cauza Comisia/Austria (C?128/05, Rec., p. I?9265, punctul 39). De altfel, ?n acea procedur? nu era vorba despre determinarea cifrelor de afaceri de c?tre statul ?n care ?ntreprinderea are sediul, ci de un stat ?n care persoana impozabil? nu este rezident?.

29 – JO L 264, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 2, p. 85.

30 – Hot?r?rea din 14 septembrie 2006 (C?386/04, Rec., p. I?8203, punctul 16 ?i urm.).

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

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).

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, nepublicată încă în Repertoriu, 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, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 31).

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, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 51).

43 – A se vedea printre altele Hotărârea din 11 august 1995, Wielockx (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, nepublicată încă în Repertoriu, 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).

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

46 – În cursul ?edin?ei guvernul austriac a ar?tat c? taxa pe valoarea ad?ugat? ar putea fi dedus? pentru lucr?rile de construc?ie pentru construirea imobilului drept tax? aferent? intr?rilor din taxa asupra opera?iunii de închiriere. Întrucât închirierea ar fi impozitat? doar cu o cot? redus?, ar putea rezulta chiar un surplus de tax? aferent? intr?rilor. Cu toate acestea, atunci când se achizi?ioneaz? un imobil la mâna a doua mai vechi, nu ar mai exista baza pentru deducerea taxei aferente intr?rilor.

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

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

49 – Hot?rârea Schumacker (citată la nota de subsol 47, punctul 32), Hot?rârea Gerritse (citată la nota de subsol 48, punctul 43), Hot?rârea Wallentin (citată la nota de subsol 48, punctul 16) ?i Hot?rârea Meindl (citată la nota de subsol 48, punctul 23).

50 – A se vedea Hot?rârea Schumacker (citată la nota de subsol 47, punctul 36), Hot?rârea de Groot (citată la nota de subsol 43, punctul 89) ?i Hot?rârea Wallentin (citată la nota de subsol 48, punctul 17).

51 – Hot?rârea Schumacker (citată la nota de subsol 47, punctul 38), Hot?rârea Wielockx (citată la nota de subsol 43, punctele 20-22) ?i Hot?rârea Wallentin (citată la nota de subsol 48, punctul 17).

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

53 – A se vedea Hot?rârea din 18 decembrie 2007, A (C?101/05, Rep., p. I?11531, punctul 55), ?i Hot?rârea din 11 iunie 2009, X (C?155/08 ?i C?157/08, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 45).

54 – A se vedea Hot?rârea X (citată la nota de subsol 53, punctul 47), Hot?rârea din 17 noiembrie 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C?169/08, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 42), ?i Hot?rârea din 11 martie 2010 (C?384/08, Attanasio Group, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 51).

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

56 – A se vedea Hot?rârea din 4 octombrie 2001, Italia/Comisia (C?403/99, Rec., p. I?6883, punctul 37), Hot?rârea din 26 iunie 2007, Ordre des barreaux francophones et germanophone ?i al?ii (C?305/05, Rep., p. I?5305, punctul 28), Hot?rârea din 19 noiembrie 2009, Sturgeon ?i al?ii (C?402/07 ?i C?432/07, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 47).

57 – A se vedea în acest sens, cu privire la principiul general al egalit??ii de tratament, Hot?rârea

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).