

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MACIEJ SZPUNAR

prezentate la 30 iunie 2016(1)

Cauza C-340/15

Christine Nigl,

Gisela Nigl sen.,

Gisela Nigl jun.,

Josef Nigl,

Martin Nigl

împotriva

Finanzamt Waldviertel

[cerere de decizie preliminară introdusă de Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – TVA – Așeza directivă – Articolul 4 alineatele (1) și (4) și articolul 25 – Directiva 2006/112/CE – Articolele 9-11 și articolul 296 – Noțiunea «persoană impozabilă» – Activitate economică exercitată în mod independent – Societăți de drept civil care realizează livrări de bunuri sub o denumire comercială comună prin intermediul unei societăți comerciale – Retragerea statutului de persoană impozabilă – Regim comun forfetar pentru producătorii agricoli – Excludere de la regimul forfetar”

Introducere

1. În prezenta cauză, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria) a adresat Curții o serie de întrebări preliminare privind statutul operatorilor economici în calitate de persoane impozabile distincte în contextul aplicării regimului comun forfetar pentru producătorii agricoli prevăzut de dispozițiile privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”). Curtea va avea ocazia să amintească și să clarifice jurisprudența sa privind aspectele legate de sensul real al noțiunii „activitate economică exercitată în mod independent”, de interpretarea dispozițiilor privind gruparea denumită „grup TVA”, precum și aspectele legate de abuzul de drept.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

2. Situația de fapt din litigiul principal privește atât perioada de aplicare a Directivei

77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare(2), c?t ?i perioada de aplicare a Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?(3). Cu toate acestea, ?ntruc?textul dispozi?iilor relevante pentru prezenta cauz? este ?n esen?? identic ?n cele dou? directive, vom cita numai dispozi?iile Directivei 2006/112.

3. Articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 prevede:

„«Persoan? impozabil?» ?nseamn? orice persoan? care, ?n mod independent, desf??oar? ?n orice loc orice activitate economic?, indiferent de scopul sau rezultatele activit??ii respective.

[...]”

4. Articolul 10 din aceast? directiv? prevede:

„Condi?ia prev?zută la articolul 9 alineatul (1) ca activitatea economic? s? fie efectuat? «?n mod independent» exclude de la plata TVA salaria?ii ?i alte persoane ?n m?sura ?n care acestea sunt legate de un angajator printr-un contract de munc? sau prin orice alte leg?turi juridice care dau na?tere rela?iei angajator?angajat ?n ceea ce prive?te condi?iile de munc?, remunerarea ?i r?spunderea angajatorului.”

5. Articolul 11 din aceea?i directiv? prevede:

„Dup? consultarea comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea ad?ugat? (denumit ?n continuare «comitetul TVA»), fiecare stat membru poate considera ca persoan? impozabil? unic? orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt str?ns legate ?ntre ele prin leg?turi financiare, economice ?i organiza?ionale.

Un stat membru care ??i exercit? op?iunea prev?zută la primul paragraf poate adopta orice m?suri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea prezentei dispozi?ii.”

6. ?n cele din urm?, articolul 296 alineatele (1) ?i (2) din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) ?n cazul ?n care aplicarea regimului normal de TVA asupra produc?torilor agricoli sau a regimului special prev?zut la capitolul 1 ?nt?mpin? dificult??i, statele membre pot aplica produc?torilor agricoli, ?n conformitate cu prezentul capitol, un regim forfetar av?nd scopul de a compensa TVA aplicat? achizi?iilor de bunuri ?i prest?rilor de servicii efectuate de produc?torii agricoli forfetari.

(2) Fiecare stat membru poate exclude de la regimul forfetar anumite categorii de produc?tori agricoli, precum ?i produc?tori agricoli pentru care aplicarea regimului normal de TVA sau a procedurilor simplificate prev?zute la articolul 281 nu ?nt?mpin? dificult??i administrative.”

Dreptul austriac

7. Potrivit articolului 1175 alineatul 1 din Allgemeines b?rgerliches Gesetzbuch (Codul civil austriac), o societate civil? se constituie atunci c?nd dou? sau mai multe persoane decid, pe baza unui contract, s? desf??oare o activitate comun? ?n scopul atingerii unui obiectiv comun stabilit. Un astfel de contract nu este supus niciunei cerin?e de form?.

8. Directiva 2006/112 a fost transpus? ?n ordinea juridic? austriac? prin Umsatzsteuergesetz

1994 (Legea din 1994 privind impozitul pe cifra de afaceri, denumit? în continuare „UStG”). În conformitate cu articolul 2 alineatul 1 din UStG, persoan? impozabil? în scopuri de TVA este orice persoan? care exercit? în mod independent o activitate industrial?, comercial? sau profesional?. Alineatul 2 al acestei dispozi?ii prevede c? o activitate nu este considerat? independent? în cazul în care aceasta este exercitat? de persoane fizice supuse instruc?iunilor unei întreprinderi sau de o persoan? juridic? supus? voin?ei unei (alte) întreprinderi pe plan financiar, economic sau organiza?ional, astfel încât aceasta nu are voin?? proprie.

9. Regimul comun forfetar aplicabil produc?torilor agricoli prev?zut de Directiva 2006/112 este transpus la articolul 22 din UStG. Acesta se aplic? produc?torilor agricoli care nu au obliga?ia s? ?in? eviden?e contabile. Potrivit articolului 12 alineatul 1 din Bundesabgabenordnung (Codul fiscal federal austriac), aceast? obliga?ie depinde îns? de cifra de afaceri ?i de valoarea întreprinderii.

Circumstan?ele de fapt, desf??urarea procedurii ?i întreb?rile preliminare

10. Familia Nigl desf??oar? de mult? vreme o activitate în domeniul viticol ?i al produc?iei de vin. Odat? cu dezvoltarea produc?iei ?i cu extinderea culturilor, activitatea a inclus tot mai mul?i membri ai familiei. În prezent, ace?tia constituie trei societ??i civile, fiecare desf??urând o activitate viticol? pe propriile parcele. În mod similar, vinul produs provine din recoltele ob?inute de pe parcelele apar?inând fiec?rei societ??i ?i, de?i este comercializat sub denumirea comun? „Nigl”, poart? o indica?ie care face trimitere la parcela apar?inând unei societ??i civile concrete. În plus, în 2001, membrii familiei au înfiin?at societatea cu r?spundere limitat? Weingut Nigl GmbH. Aceast? societate are ca obiect principal de activitate comercializarea vinului în numele ?i pe seama celor trei societ??i civile. De asemenea, produce vin în nume propriu, ob?inut din fructe achizi?ionate de la cele trei societ??i civile. Utilajele necesare cultiv?rii ?i produc?iei apar?in în principiu societ??ilor civile individuale, cu excep?ia imobilelor ?i a unor echipamente, precum ma?inile de îmbuteliere, care sunt proprietate comun?.

11. Cele patru societ??i, ?i anume cele trei societ??i civile ?i societatea cu r?spundere limitat?, au fost înregistrate separat, înc? de la înfiin?are, drept persoane impozabile distincte în scopuri de TVA, societ??ile civile intrând sub inciden?a regimului comun forfetar aplicabil produc?torilor agricoli. Acest statut a fost confirmat de verific?rile realizate de c?tre autorit??ile fiscale. Cu toate acestea, în 2012, în urma altei verific?ri, autorit??ile fiscale au considerat c?, începând cu anul 2005, toate cele trei societ??i civile ar trebui tratate drept o singur? întreprindere ?i, în consecin??, ca o singur? persoan? impozabil?. Numai societatea cu r?spundere limitat? ?i?a p?strat statutul de persoan? impozabil? distinct?. Din acest motiv, autorit??ile fiscale pârâte în cadrul ac?iunii principale au adoptat împotriva reclaman?ilor din litigiul principal o serie de avize de impunere rectificative pentru anii 2005-2012, precum ?i decizii care limiteaz? valabilitatea numerelor de identificare fiscal? ale acestora în calitate de persoane impozabile în scopuri de TVA.

12. De asemenea, în lumina legisla?iei austriece, faptul c? cele trei societ??i comerciale au fost considerate drept o singur? întreprindere conduce la excluderea acestora de la regimul comun forfetar pentru produc?orii agricoli.

13. Autorit??ile fiscale î?i justific? decizia prin faptul c? cele trei societ??i civile sunt puternic integrate economic ?i organiza?ional. În primul rând, acestea men?ioneaz? c? toate aceste societ??i sunt cunoscute în raporturile cu ter?ii sub denumirea „Weingut Nigl”, care este ?i denumirea de vânzare a produselor lor, c? folosesc cl?diri ?i instala?ii comune ?i c? procesul de vinificare fundamental pentru produc?ia de vin este realizat de fapt de c?tre o persoan?, domnul Martin Nigl, expert recunoscut în acest domeniu.

14. Reclaman?ii din ac?iunea principal? au atacat în fa?a instan?ei de trimitere deciziile men?ionate anterior. Ace?tia prezint? în special urm?toarele argumente: societ??ile civile au fost

înființate în mod individual, la momente diferite și nu se poate constata înființarea implicită a unei societăți civile împotriva dorinței expresive a presupușilor săi asociați; utilizarea în comun a clădirilor și a echipamentelor este o practică curentă, în special în agricultură, și nu se poate deduce din acest lucru caracterul neindependent al întreprinderilor individuale; nici comercializarea produsului final, și anume vinul, sub o denumire de vânzare comună nu este un criteriu determinant, în special în cazul în care vinul poartă de asemenea o indicație cu privire la fiecare dintre societățile civile.

15. În aceste împrejurări, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare;

„1) Trei asociații de persoane, compuse din diferiți membri ai unei familii, care se comportă ca atare în mod independent în raporturile cu furnizorii și cu autoritățile publice, care dispun de factori de producție proprii, cu excepția a două bunuri economice, dar comercializează mare parte din produse sub o marcă comună prin intermediul unei societăți de capital ale cărei participații sunt deținute de membrii asociațiilor de persoane, precum și de alți membri de familie se consideră că sunt trei întreprinderi independente (persoane impozabile)?

2) În cazul în care se consideră că cele trei asociații de persoane nu sunt trei întreprinderi independente (persoane impozabile), se va considera că este o întreprindere independentă:

a) societatea de capital care comercializează produsele sau

b) o asociație de persoane compusă din membrii celor trei asociații de persoane, care nu are un comportament autonom ca atare pe piață nici în raporturile cu furnizorii și nici față de clienți sau

c) o asociație de persoane compusă din cele trei asociații de persoane și societatea de capitaluri, care nu are un comportament autonom ca atare pe piață nici în raporturile cu furnizorii și nici față de clienți?

3) În cazul în care cele trei asociații de persoane nu trebuie considerate trei întreprinderi independente (persoane impozabile), refuzul acestei calități (persoană impozabilă):

a) este posibil, cu efecte retroactive,

b) este posibil, cu efecte numai pentru viitor sau

c) nu este nicidecum posibil,

având în vedere că, inițial, în urma controalelor fiscale, li s-a confirmat de către [administrația fiscală] calitatea de întreprinderi independente (persoane impozabile)?

4) În cazul în care cele trei asociații de persoane trebuie considerate trei întreprinderi independente (persoane impozabile), reprezintă ele producători agricoli forfetari, în calitate de viticultori și, astfel, de producători agricoli, deși aceste asociații de persoane care cooperează între ele din punct de vedere economic intră fiecare în mod individual sub incidența regimului forfetar pentru producători agricoli, însă societatea de capital, o asociație de persoane separată, formată din membrii celor trei asociații de persoane, sau o asociație de persoane separată, formată din societatea de capital și membrii celor trei asociații de persoane, este exclusă de la regimul forfetar în temeiul reglementării naționale ca urmare a dimensiunii exploatarei sau a formei juridice?

5) În cazul în care regimul forfetar pentru producători agricoli este, în principiu, neaplicabil în

cazul celor trei asociații de persoane, această excludere:

- a) produce efecte retroactiv,
- b) produce efecte numai pentru viitor sau
- c) nu produce niciun efect?"

16. Cererea de decizie preliminară a fost primită de Curte la 7 iulie 2015. Reclamanții din acțiunea principală, guvernul austriac și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. Aceste părți au fost reprezentate și în ședința care a avut loc la 13 aprilie 2016.

Analiză

17. Instanța de trimitere nu indică în decizie dispozițiile concrete din dreptul Uniunii Europene pentru care solicită o interpretare. Cu toate acestea, ar trebui să se deducă din modul de redactare a întrebărilor preliminare, precum și din informațiile cuprinse în decizia instanței de trimitere că prima, a doua și a treia întrebare privesc interpretarea articolului 9 alineatul (1) primul paragraf și a articolului 11 din Directiva 2006/112, în timp ce a patra și a cincea întrebare privesc, în plus, interpretarea dispozițiilor referitoare la regimul comun forfetar pentru producătorii agricoli, în special a articolului 296 alineatele (1) și (2) din această directivă. Propunem o divizare în consecință a analizei juridice în această cauză.

Cu privire la prima, la a doua și la a treia întrebare preliminară, referitoare la interpretarea articolului 9 alineatul (1) primul paragraf și a articolului 11 din Directiva 2006/112

Cu privire la prima întrebare preliminară

18. Prin intermediul primei întrebări preliminare, instanța de trimitere urmărește în esență să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (1) primul paragraf și articolul 11 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că permit unui stat membru sau îi impun acestuia să retragă statutul de persoană impozabilă distinctă acelor persoanele care, în exercitarea unei activități impozabile, se bazează pe legături economice și organizaționale în așa fel încât pot fi considerate drept o singură întreprindere. În opinia noastră, în cadrul răspunsului la întrebarea formulată astfel ar trebui să se facă distincția între interpretarea articolului 9 alineatul (1) primul paragraf și interpretarea articolului 11 din directiva menționată.

— Cu privire la interpretarea articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112

19. În speță, este cert că activitatea exercitată de recurenți este o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2006/112. Rămâne să se stabilească dacă această activitate este exercitată de aceștia în mod independent în sensul primului paragraf al acestui alineat și, mai precis, dacă fiecare dintre societățile civile înființate de recurenți exercită această activitate în mod independent, obținând astfel statutul de persoană impozabilă.

20. Potrivit jurisprudenței constante a Curții, caracterul independent al unei activități în sensul articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în lumina articolului 10 din prezenta directivă. Or, această dispoziție arată clar faptul că definiția expresiei „în mod independent” vizează excluderea de la plata TVA-ului a activităților desfășurate de persoanele legate de o întreprindere printr-un contract de muncă sau printr-un alt tip de relație de muncă similară. Acest lucru înseamnă că o activitate nu este exercitată în mod independent numai în cazul în care persoana care o exercită este subordonată unei alte persoane astfel încât nu exercită această activitate în nume propriu sau pe cont propriu, nu conduce această activitate în mod personal și nu suportă riscul economic asociat exercitării acesteia(4).

21. Simplul fapt al unei colaborări, fie chiar și strâns, între mai multe persoane sub forma unor societăți civile în cadrul exercitării unei activități nu indică totuși, în opinia noastră, o subordonare a acelor persoane față de altă persoană. Prin forța împrejurărilor, persoanele care colaborează între ele exercită o activitate în nume propriu, pe cont propriu și sub propria lor conducere și suportă riscul economic asociat exercitării acestei activități pentru că nu există nicio persoană superioară pe seama căreia și sub răspunderea căreia această activitate poate fi exercitată. Trebuie adăugat că, în acțiunea principală, potrivit informațiilor cuprinse în decizia instanței de trimitere, societatea cu răspundere limitată înființată de reclamantă nu pare să îndeplinească o astfel de funcție.

22. Într-o asemenea situație, nu se poate considera că articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 a constituit temeiul pentru retragerea statutului de persoană impozabilă în cazul persoanelor interesate având în vedere caracterul neindependent al activității pe care o desfășoară.

— Cu privire la interpretarea articolului 11 din Directiva 2006/112

23. Articolul 11 din Directiva 2006/112 permite statelor membre să considere ca persoană impozabilă unică orice persoane independente din punct de vedere juridic, dar care sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale (o astfel de persoană impozabilă este definită ca fiind un „grup TVA”). Recunoașterea statutului de persoană impozabilă unică poate viza atât persoane impozabile distincte actuale sau potențiale, cât și persoane care nu au statutul de persoană impozabilă(5).

24. Dispoziția supusă examinării urmărește un obiectiv dublu. În primul rând, aceasta permite simplificarea procedurilor administrative atât din punctul de vedere al autorităților fiscale, cât și din cel al persoanelor interesate(6). În al doilea rând, poate fi utilizată pentru combaterea unor practici abuzive precum, de exemplu, divizarea unei întreprinderi în mai multe persoane impozabile în scopul de a beneficia de un regim special de impozitare(7).

25. Aplicarea acestei dispoziții în ordinea juridică națională impune însă respectarea a două condiții.

26. În primul rând, această dispoziție trebuie să fie transpusă în mod expres în legislația națională. Astfel, ea nu este o dispoziție necondiționată, prin urmare, nu poate fi aplicată direct(8). Acest lucru este valabil chiar și în cazul în care efectele sale urmează să avantajeze persoanele impozabile și, cu atât mai mult, așa cum Comisia subliniază în mod întemeiat, în cazul în care aplicarea sa le dezavantajează, precum în speță.

27. În al doilea rând, pentru ca statele membre să recurgă la posibilitatea prevăzută la articolul 11 din Directiva 2006/112 este necesară consultarea prealabilă a comitetului TVA(9).

28. În acest context, prezenta cauză dă naștere la o îndoială privind întrebarea dacă există în temeiul legislației austriece o bază legală pentru a considera societățile civile înființate de reclamantii din acțiunea principală drept un grup TVA în sensul articolului 11 din Directiva 2006/112. După cum a indicat Comisia în cursul procedurii, dispoziția pe care Republica Austria a supus-o spre consultare comitetului TVA în acest context este articolul 2 alineatul 2 al doilea paragraf din UStG. Această dispoziție limitează posibilitatea de a considera persoane impozabile unice acele persoane juridice care sunt supuse voinței unei întreprinderi pe plan financiar, economic sau organizațional, astfel încât acestea nu au voință proprie.

29. Societățile înființate de reclamantii din acțiunea principală, pe care autoritățile fiscale austriece au refuzat să le considere persoane impozabile distincte în deciziile atacate în prezenta procedură, nu au personalitate juridică și nu sunt subordonate niciunei alte întreprinderi. Cu toate acestea, guvernul austriac susține că este posibil să li se aplice articolul 2 alineatul 2 al doilea paragraf din UStG.

30. Aceasta este o chestiune de interpretare a dreptului național ce ține exclusiv de competența instanțelor naționale. Am dori să subliniem doar faptul că, în opinia noastră, aprecierea acestei chestiuni nu este afectată de nicio posibilă incompatibilitate a acestei dispoziții din dreptul austriac cu articolul 11 din Directiva 2006/112 în lumina Hotărârii Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt(10), după cum pare să sugereze Comisia în observațiile sale. În această hotărâre, Curtea a precizat că, în fapt, limitarea posibilității constituirii unui grup TVA, prevăzută în dreptul german, similară cu cea prevăzută de dispoziția austriacă supusă examinării în speță, este contrară articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din Așasea directivă, întrucât aplicarea acesteia nu depinde de alte condiții în afara unei strânse legături între persoanele implicate(11). În același timp, Curtea a exclus însă posibilitatea ca persoanele impozabile să invoce în mod direct dispozițiile din directivă care fac obiectul discuției, deși dispoziția națională prin care este transpusă directiva introduce o limitare incompatibilă cu dispoziția din directivă(12). Prin urmare, cu atât mai puțin pot autoritățile fiscale să invoce direct articolul 11 din Directiva 2006/112 pentru a-l aplica în detrimentul unei persoane impozabile.

31. Având în vedere considerațiile care preced, suntem de părere că o posibilă incompatibilitate a articolului 2 alineatul (2) al doilea paragraf din UStG cu articolul 11 din Directiva 2006/112 nu trebuie să afecteze aprecierea posibilității de aplicare a acestei prime dispoziții în cazul societăților civile înființate de reclamantii din acțiunea principală.

— Răspuns la prima întrebare preliminară

32. Potrivit considerațiilor de mai sus, propunem Curții să răspundă la prima întrebare că articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu reprezintă temeiul pentru a se refuza statutul de persoană impozabilă unei persoane legate de o altă persoană pe plan organizațional, economic sau financiar în cazul în care aceste legături nu au caracterul unui raport juridic precum cel menționat la articolul 10 din această directivă. Articolul 11 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că aplicarea sa presupune să existe în ordinea juridică națională un temei juridic expres adoptat după consultarea prealabilă a comitetului TVA. Instanțele naționale le revine să stabilească dacă există un astfel de temei în dreptul național și dacă acesta se aplică în speță.

Cu privire la a doua întrebare preliminară

33. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere urmărește în esență să se stabilească ce persoane din cadrul acțiunii principale pot fi considerate persoane impozabil unic în cazul în care există o astfel de posibilitate din punct de vedere juridic.

34. Astfel cum reiese din răspunsul pe care îl propunem la prima întrebare preliminară, o asemenea posibilitate ar decurge din articolul 11 din Directiva 2006/112 în cazul în care instanța de trimitere ar considera că articolul 2 alineatul 2 al doilea paragraf din UStG, care transpune acest articol, este aplicabil în împrejurările din acțiunea principală. În schimb, stabilirea persoanelor care eventual trebuie calificate drept un „grup TVA” este o constatare de fapt care ține exclusiv de competența autorităților fiscale și a instanțelor naționale. Considerăm că dreptul Uniunii Europene nu poate furniza nicio indicație în această situație.

35. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la a doua întrebare că stabilirea persoanelor care, într-o situație de fapt specifică, pot fi considerate drept persoane impozabil unic este exclusiv de competența autorităților fiscale și a instanțelor naționale.

Cu privire la a treia întrebare preliminară

36. Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere urmărește în esență să se stabilească dacă autoritățile fiscale, atunci când aplică dispozițiile naționale care transpun articolul 11 din Directiva 2006/112, pot considera drept membri ai unui grup TVA persoane impozabile pe care anterior le-au considerat persoane impozabile distincte și, în caz afirmativ, dacă pot face acest lucru cu efect retroactiv sau numai cu efect pentru viitor.

37. În cadrul răspunsului la o întrebare formulată în acest mod, trebuie să subliniem mai întâi că, în opinia noastră, nici textul articolului 11 din Directiva 2006/112, nici principiile generale ale dreptului fiscal nu indică faptul că această dispoziție nu ar trebui să se aplice decât persoanelor care încă nu și-au exercitat activitatea impozabilă și nu au avut, prin urmare, statutul de persoane impozabile în scopuri de TVA. O asemenea interpretare restrictivă a dispoziției în cauză se opune urmării obiectivelor sale. Astfel, pe de o parte, acest lucru ar împiedica constituirea unui grup TVA de către persoane impozabile care exercită deja o activitate impozabilă în calitate de persoane impozabile distincte. Pe de altă parte, acest lucru ar împiedica și autoritățile fiscale să răspundă în mod corespunzător la schimbările privind situația persoanelor impozabile și la aplicarea dispozițiilor referitoare la grupul TVA în cazul acestora, fie în scopul simplificării procedurilor de plată a impozitelor, fie pentru combaterea fraudei.

38. În mod similar, în opinia noastră, principiile dreptului fiscal, în special principiul securității juridice, nu se opun recunoașterii calității de membri ai unui grup TVA în cazul persoanelor care anterior au fost considerate persoane impozabile distincte. Astfel, în sensul principiului menționat, situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală, nu poate fi pusă în discuție la nesfârșit⁽¹³⁾, întrucât o asemenea reglementare, clar și previzibilă, care permite autorităților fiscale să verifice avizele de impunere anterioare, nu încalcă acest principiu⁽¹⁴⁾.

39. În continuare, în ceea ce privește întrebarea dacă persoane impozabile distincte până în prezent pot fi considerate drept membri ai unui grup TVA cu efect retroactiv sau cu efecte numai pentru viitor, ar trebui, în opinia noastră, să distingem două situații.

40. După cum am menționat la punctul 24 din prezentele concluzii, aplicarea dispozițiilor privind grupul TVA poate avea ca obiectiv, printre altele, combaterea practicilor abuzive, precum, de exemplu, divizarea unei societăți în mai multe entități în scopul de a beneficia de un regim fiscal special. Într-o astfel de situație, faptul că persoanele impozabile vor fi considerate drept

membri ai unui grup TVA și consecința care decurge în ceea ce privește impozitarea lor vor avea ca obiectiv corectarea unei anomalii existente în trecut și restabilirea situației existente în absența practicii abuzive. De asemenea, acest lucru poate include o corecție a deciziilor anterioare cu efect retroactiv(15). Prin urmare, în opinia noastră, trebuie remarcat că autoritățile fiscale au dreptul de a stabili cu efect retroactiv că persoanele pe care le-au considerat anterior persoane impozabile distincte sunt membri ai unui grup TVA, în cazul în care obiectivul este combaterea practicilor abuzive constând, de exemplu, într-o divizare artificială a întreprinderii.

41. În schimb, dacă nu s-a stabilit că persoanele impozabile au adoptat acest tip de practici abuzive, principiile securității juridice și protecției încrederii legitime se opun, în opinia noastră, aplicării retroactive a dispozițiilor privind grupul TVA pentru persoane care anterior au avut statutul de persoane impozabile distincte. Acest lucru este valabil în special în cazul în care, la fel ca în acțiunea principală, statutul de persoană impozabilă distinctă a fost confirmat anterior în urma unei verificări efectuate de autoritățile fiscale.

42. Trebuie să mai adăugăm că, în ceea ce privește această chestiune, potrivit jurisprudenței constante a Curții, constatarea unei practici abuzive în materie fiscală impune îndeplinirea a două cerințe. În primul rând, operațiunile persoanei impozabile, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante, trebuie să aibă ca rezultat obținerea de către aceasta a unui avantaj financiar a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit de aceste dispoziții. În al doilea rând, trebuie să reiasă dintr-o serie de elemente obiective că scopul operațiunilor realizate de persoana impozabilă este obținerea unui avantaj fiscal, și anume că operațiunile nu au altă justificare decât simpla obținere a acestor avantaje fiscale(16). În mod evident, aprecierea privind îndeplinirea acestor cerințe și, în general, constatarea existenței unui abuz de drept într-un caz concret este de competență exclusivă a instanțelor naționale.

43. Având în vedere considerațiile care preced, propunem să se răspundă la a treia întrebare preliminară că articolul 11 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că autoritățile fiscale, atunci când aplică acest articol, pot considera drept persoană impozabilă unică acele persoane care în trecut au exercitat o activitate impozabilă în calitate de persoane impozabile distincte. Acestea pot fi considerate persoane impozabile unice în mod retroactiv numai în cazul în care au abuzat de drepturile care decurg din statutul lor de persoane impozabile distincte.

Cu privire la a patra și la a cincea întrebare preliminară, referitoare la regimul comun forfetar pentru producătorii agricoli

44. Cea de a patra și cea de a cincea întrebare privesc aplicarea regimului comun forfetar pentru producătorii agricoli menționat la articolul 295 și următoarele din Directiva 2006/112 în cazul reclamanților în acțiunea principală. Cea de a patra întrebare vizează în mod concret punerea în aplicare a acestui regim și de asemenea posibilitatea de a refuza aplicarea sa în funcție de cum sunt considerate reclamanții din acțiunea principală, persoane impozabile distincte sau membri ai unui grup TVA. În schimb, a cincea întrebare se referă la momentul de la care există posibilitatea de a refuza aplicarea sistemului forfetar menționat.

Cu privire la a patra întrebare preliminară

45. Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere urmărește în esență să se stabilească dacă este posibil să se refuze aplicarea regimului forfetar în cazul reclamanților din acțiunea principală, considerați persoane impozabile distincte (mai precis trei societăți civile cu statutul de persoane impozabile distincte), pentru motivul că aceștia au legături economice strânse, chiar și în cazul în care, din punct de vedere formal, ei îndeplinesc criteriile pentru aplicarea acestui regim prevăzute de dreptul național.

46. În primul rând, trebuie să subliniem că, formulat în acest mod, întrebarea pare să depășească întinderea litigiului principal. Acest litigiu, după cum reiese cu claritate din decizia de trimitere, privește, într-adevăr, deciziile autorităților fiscale care consideră reclamanții ca fiind membri ai unui grup TVA, rectificarea corespunzătoare impozitării acestora și limitarea valabilității numărului lor de identificare în scopuri de TVA. Desigur, așa cum reiese din decizia de trimitere și din observațiile părților, se pune pe fond problema aplicării regimului forfetar: reclamanții considerați persoane impozabile distincte ar avea dreptul la acest regim în timp ce, în calitate de grup TVA, nu ar avea acest drept întrucât nu ar mai îndeplini criteriile de aplicare a regimului forfetar. Cu toate acestea, neaplicarea acestui regim ar rezulta tocmai în urma recunoașterii reclamanților drept grup TVA. Acțiunea principală nu are ca obiect problema refuzului de a aplica regimul forfetar indiferent de statutul de persoane impozabile al reclamanților sau pe baza altui temei care duce la considerarea acestora drept membri ai unui grup TVA. În opinia noastră, răspunsul Curții la a patra întrebare trebuie, prin urmare, să privească numai întrebarea dacă neaplicarea regimului forfetar poate depinde de faptul că reclamanții sunt considerați membri ai unui grup TVA, în caz contrar această problemă fiind într-adevăr ipotetică.

47. În al doilea rând, trebuie amintit că, potrivit articolului 296 alineatul (1) din Directiva 2006/112, statele membre *pot* aplica producătorilor agricoli un regim forfetar *în cazul în care* aplicarea regimului normal de TVA sau a uneia dintre procedurile simplificate „întâmpină dificultăți”. Cu toate acestea, potrivit articolului 296 alineatul (2) din această directivă, statele membre *pot exclude* de la regimul forfetar anumite categorii de producători agricoli, precum și producători agricoli pentru care aplicarea regimului normal sau a procedurilor simplificate prevăzute la articolul 281 nu *întâmpină* dificultăți. În plus, potrivit articolului 296 alineatul (3) din aceeași directivă, fiecare producător agricol poate opta pentru aplicarea regimului normal sau, după caz, a procedurilor simplificate în locul regimului forfetar.

48. O astfel de configurare a sistemului forfetar în dispozițiile directivei denotă caracterul său derogatoriu. Acesta este confirmat și de jurisprudența Curții, potrivit căreia regimul forfetar nu trebuie să fie aplicat decât în măsura necesară pentru a nu atinge obiectivul(17), și anume, așa cum trebuie interpretat, în măsura în care aplicarea regimului normal sau a unei proceduri simplificate ar *întâmpina* dificultăți.

49. În același timp însă, caracterul opțional însuși al regimului forfetar, precum și al excluderilor de la acest regim prevăzute la articolul 296 alineatul (2) din Directiva 2006/112 arată puterea largă de apreciere lăsată statelor membre în ceea ce privește punerea în aplicare a acestui regim. În special, astfel cum a remarcat în mod întemeiat Comisia în observațiile sale, nu reiese că statele membre sunt obligate să verifice de fiecare dată, pentru fiecare producător agricol individual, dacă aplicarea regimului normal de TVA sau procedura simplificată s-ar confrunța sau nu s-ar confrunța cu dificultăți și dacă în această situație ar trebui să se aplice regimul forfetar. Statele membre pot defini în mod general criterii cu respectarea cărora se poate beneficia de regimul forfetar și pot aplica acest regim în mod automat producătorilor agricoli care îndeplinesc aceste criterii.

50. În conformitate cu legea austriacă, dreptul de a beneficia de aplicarea regimului forfetar este legat de exceptarea de la obligația de a ține o evidență contabilă, care, la rândul său, depinde de dimensiunea exploatarei, mărșurat în funcție de cifra de afaceri și de valoarea exploatarei. Un astfel de criteriu pare pe deplin rațional întrucât obligația de a ține evidență contabilă este tocmai una dintre dificultățile administrative legate de aplicarea regimului de TVA, fie că este normal, fie că este o procedură simplificată.

51. De asemenea, pare pe deplin rațional refuzul de a aplica regimul forfetar în cazul în care, având în vedere faptul că mai mulți producători agricoli au fost considerați drept persoană

impozabil? unic?, ace?tia pierd dreptul de a fi excepta?i de la obliga?ia de a ?ine o eviden?? contabil? din momentul ?n care exploata?ia acestora, ca entitate unic?, dep??e?te dimensiunea definit?.

52. Prin urmare, propunem s? se r?spund? la a patra ?ntrebare c? articolul 296 alineatele (1) ?i (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat ?n sensul c? nu se opune unei reglement?ri na?ionale potrivit c?reia refuzul de a aplica regimul forfetar men?ionat ?n aceast? dispozi?ie survine numai ?n cazul ?n care produc?orul agricol nu mai ?ndepline?te criteriile de aplicare a acestui regim bazate, de exemplu, pe dimensiunea exploata?iei, ?ntruc?t mai mul?i produc?ori agricoli lega?i ?ntre ei pe plan economic au fost considera?i drept persoan? impozabil? unic?.

Cu privire la a cincea ?ntrebare preliminar?

53. Prin intermediul celei de a cincea ?ntreb?ri preliminare, instan?a de trimitere urm?re?te, ?n esen??, s? se stabileasc? dac? refuzul de a aplica regimul forfetar pentru produc?orii agricoli poate viza produc?orii agricoli c?rora li s?a aplicat regimul ?n trecut ?i, ?n caz afirmativ, dac? acesta poate fi aplicat retroactiv sau doar pentru viitor.

54. ?ntruc?t prezenta cauz? prive?te refuzul de a aplica regimul forfetar deoarece mul?i produc?ori agricoli sunt considera?i membri ai unui grup TVA, r?spunsul la a cincea ?ntrebare trebuie s? fie analog cu r?spunsul la cea de a treia ?ntrebare.

55. ?n primul r?nd, nu vedem niciun obstacol pentru refuzul de a aplica regimul forfetar produc?orilor agricoli c?rora li s?a aplicat acest regim ?n trecut. O astfel de interdic?ie ar ?mpiedica statele membre s? reac?ioneze la o situa?ie ?n schimbare ?i ar contrazice de asemenea caracterul derogatoriu al acestui regim, precum ?i cerin?a de a?l aplica numai ?n cazul ?n care este necesar.

56. ?n al doilea r?nd, consider?m c?, ?n cazul ?n care se stabile?te c? aplicarea regimului forfetar este urmarea unui abuz de drept, de exemplu ?n cazul ?n care o exploata?ie agricol? este divizat? ?n mod artificial numai ?n scopul ?ndeplinirii criteriilor care permit s? se beneficieze de acest regim, refuzul de a?l aplica poate avea un caracter retroactiv. ?n schimb, ?ntr?o situa?ie diferit?, principiile securit??ii juridice ?i protec?iei ?ncederii legitime se opun, ?n opinia noastr?, refuzului de a aplica regimul forfetar cu efect retroactiv. ?n acest caz, dac? autorit??ile fiscale constat? c? schimbarea situa?iei produc?orului agricol nu mai justific? ca acesta din urm? s? beneficieze de acest regim, pot refuza aplicarea sa, ?ns? numai pentru viitor.

57. Av?nd ?n vedere considera?iile care preced?, propunem Cur?ii s? r?spund? la a cincea ?ntrebare preliminar? c? articolul 296 alineatele (1) ?i (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat ?n sensul c? nu se opune refuzului de a aplica regimul forfetar men?ionat ?n aceast? dispozi?ie unui produc?or agricol c?ruia i s?a aplicat acest regim ?n trecut. Acest refuz poate fi aplicat cu efect retroactiv ?n cazul ?n care aplicarea regimului forfetar s?a realizat ca urmare a unui abuz de drept.

Concluzie

58. Av?nd ?n vedere ansamblul considera?iilor de mai sus, propunem Cur?ii s? r?spund? la ?ntrebarea adresat? de Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria) dup? cum urmeaz?:

„1) Articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? trebuie interpretat ?n sensul c? nu reprezint? temeiul pentru a se refuza statutul de persoan? impozabil? unei persoane legate

de o alt? persoan? pe plan organiza?ional, economic sau financiar în cazul în care aceste leg?turi nu au caracterul unui raport juridic precum cel men?ionat la articolul 10 din această directiv?. Articolul 11 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? aplicarea sa presupune s? existe în ordinea juridic? na?ional? un temei juridic expres adoptat după consultarea prealabil? a comitetului TVA. Instan?elor na?ionale le revine s? stabileasc? dac? exist? un astfel de temei în dreptul na?ional ?i dac? acesta se aplic? în spe??.

2) Stabilirea persoanelor care, într?o situa?ie de fapt specific?, pot fi considerate drept persoan? impozabil? unic? este exclusiv de competen?a autorit??ilor fiscale ?i a instan?elor na?ionale.

3) Articolul 11 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? autorit??ile fiscale, atunci când aplic? acest articol, pot considera drept persoan? impozabil? unic? acele persoane care în trecut au exercitat o activitate impozabil? în calitate de persoane impozabile distincte. Acestea pot fi considerate persoan? impozabil? unic? în mod retroactiv numai în cazul în care au abuzat de drepturile care decurg din statutul lor de persoane impozabile distincte.

4) Articolul 296 alineatele (1) ?i (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? nu se opune unei reglement?ri na?ionale potrivit c?reia refuzul de a aplica regimul forfetar men?ionat în această dispozi?ie survine numai în cazul în care produc?orul agricol nu mai îndepline?te criteriile de aplicare a acestui regim bazate, de exemplu, pe dimensiunea exploata?iei, întrucât mai mul?i produc?ori agricoli lega?i între ei pe plan economic au fost considera?i drept persoan? impozabil? unic?.

5) Articolul 296 alineatele (1) ?i (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? nu se opune refuzului de a aplica regimul forfetar men?ionat în această dispozi?ie unui produc?or agricol c?ruia i s?a aplicat acest regim în trecut. Acest refuz poate fi aplicat cu efect retroactiv în cazul în care aplicarea regimului forfetar s?a realizat ca urmare a unui abuz de drept.”

1 – Limba original?: polona.

2 – JO 1977, L 145, p. 1, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”.

3 – JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7.

4 – A se vedea în special Hot?rârea din 27 ianuarie 2000, Heerma (C?23/98, EU:C:2000:46, punctul 18) ?i Hot?rârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punctele 33 ?i 34, precum ?i jurispruden?a citat?).

5 – A se vedea în special Hot?rârea din 9 aprilie 2013, Comisia/Irlanda (C?85/11, EU:C:2013:217).

6 – Hot?rârea din 9 aprilie 2013, Comisia/Irlanda (C?85/11, EU:C:2013:217, punctul 48).

7 – A se vedea în special Hot?rârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva ?i Marenave Schifffahrt (C?108/14 ?i C?109/14, EU:C:2015:496, punctul 40).

8 – Hot?rârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva ?i Marenave Schifffahrt (C?108/14 ?i C?109/14, EU:C:2015:496, punctele 50 ?i 51).

9 – A se vedea în acest sens, în ceea ce prive?te articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A ?asea directiv?, Hot?rârea din 22 mai 2008, Ampliscientifica ?i Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, punctul 23).

10 – Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496).

11 – Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 2 al dispozitivului).

12 – Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 3 al dispozitivului).

13 – A se vedea Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 46). A se vedea de asemenea în același sens Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 72).

14 – Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punctele 47 și 48).

15 – A se vedea în același sens Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 94 și 95).

16 – A se vedea în același sens Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 74 și 75), precum și Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 36).

17 – Hotărârea din 15 iulie 2004, Harbs (C-321/02, EU:C:2004:447, punctul 27), și Hotărârea din 8 martie 2012, Comisia/Portugalia (C-524/10, EU:C:2012:129, punctul 49).