

Ediție provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

NILS WAHL

prezentate la 23 noiembrie 2017(1)

**Cauza C-566/16**

**Dávid Vámos**

**împotriva**

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság**

[cerere de decizie preliminară formulată de Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Nyíregyháza, Ungaria)]

„Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolele 281-294 – Regimuri speciale pentru întreprinderile mici – Regim de scutire – Obligația de a opta pentru aplicarea regimului special la momentul declarării începerii activității impozabile – Nedecларarea începerii activității impozabile – Aplicarea retroactivă a regimului”

1. În cauza aflată în curs de examinare, Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Nyíregyháza, Ungaria) întreabă Curtea dacă dreptul Uniunii se opune unei legislații naționale care interzice aplicarea retroactivă a unui regim fiscal special prin care se acordă o scutire pentru întreprinderile mici, adoptat în temeiul dispozițiilor din capitolul 1 secțiunea 2 din titlul XII din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”)(2), în cazul unei persoane impozabile care a îndeplinit toate condițiile de fond, dar care nu a declarat începerea activității sale la autoritățile fiscale în timp util și care nu a optat pentru aplicarea regimului respectiv.

## **I. Cadrul juridic**

### **A. Dreptul Uniunii**

2. Conform articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, „«persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective”.

3. Articolul 213 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA prevede:

„Orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă.

[...]”

4. În conformitate cu articolul 282 din Directiva TVA:

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

5. Articolul 287 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre care au aderat după 1 ianuarie 1978 pot scuti persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în moneda națională a următoarelor sume, la cursul de schimb din ziua aderării lor:

[...]

12. Ungaria 35 000 EUR;

[...]”

6. Potrivit articolului 289 din Directiva TVA:

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

7. Conform articolului 290 din directiva menționată:

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

## **B. Dreptul maghiar**

1. *Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoare adăugată*

8. Articolul 2 litera (a) din Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoare adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede că:

„În conformitate cu prezenta lege, sunt supuse [TVA-ului]:

a) livrările de bunuri și prestațiile de servicii realizate de persoana impozabilă – care acționează în această calitate – cu titlu oneros pe teritoriul național [...]”

9. Potrivit articolului 187 din Legea privind TVA-ul:

„(1) Persoana impozabilă care este stabilită pe teritoriul național în scopuri economice sau care, în lipsa unui astfel de sediu, are domiciliul stabil sau reședința pe teritoriul național, are dreptul de a opta pentru scutirea subiectivă, în conformitate cu prevederile din prezentul capitol.

(2) În cazul în care persoana impozabilă își exercită dreptul de a opta, menționat la alineatul (1), în perioada scutirii subiective și în calitate de persoană scutită, aceasta

a) nu este supusă la plata taxei;

b) nu are dreptul să își deducă taxa plătită;

c) poate emite o factură în care să nu figureze nici valoarea taxei percepute și nici cota prevăzută la articolul 83.”

10. Conform articolului 188 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul:

„Se poate opta pentru scutirea subiectivă în cazul în care valoarea contraprestației plătite sau datorate pentru toate livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate de persoana impozabilă în conformitate cu articolul 2 litera a), exprimate în forinți și calculate anual, nu depășește limita cantitativă maximă prevăzută la alineatul (2)

a) nici în mod efectiv, în anul anterior anului calendaristic de referință,

b) nici în mod efectiv sau în mod rezonabil previzibil în anul calendaristic de referință.”

11. Articolul 188 alineatul (2) din aceeași lege, în versiunea aplicabilă până la 31 decembrie 2012, prevedea că pragul maxim sub care există dreptul de a opta pentru scutirea subiectivă este echivalentul sumei de 5 000 000 HUF. Începând cu 1 ianuarie 2013, această limită a crescut la 6 000 000 HUF.

2. *Legea nr. XCII din 2003 privind procedura fiscală generală*

12. Articolul 16 din Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind procedura fiscală generală, denumită în continuare „Legea privind procedura fiscală generală”) prevede că:

„(1) Numai persoana impozabilă care deține un număr de identificare fiscală poate desfășura o activitate impozabilă, fără a aduce atingere dispozițiilor articolelor 20 și 21.

(2) Persoana impozabilă care dorește să desfășoare o activitate impozabilă trebuie să se înregistreze la autoritatea fiscală națională pentru a i se atribui un număr de identificare fiscală [denumit în continuare «NIF»].”

13. Articolul 17 alineatul (1) litera (a) din Legea privind procedura fiscală generală prevede că, „dacă obligația fiscală sau activitatea impozabilă desfășurată corespunde celei aferente unui întreprinzător individual conform legii care reglementează activitatea întreprinzătorilor individuali, persoana impozabilă solicită autorității competente pentru chestiuni referitoare la activitatea întreprinzătorilor individuali atribuirea unui număr de identificare fiscală prin depunerea unei declarații de înregistrare (formular de înregistrare completat în mod corespunzător), îndeplinind în acest mod obligația de a depune o astfel de declarație la autoritatea fiscală națională.”

14. Potrivit articolului 22 alineatul (1) litera (c) din legea menționată:

„Persoana supusă taxei pe valoarea adăugată menționează la momentul depunerii declarației privind începerea activității impozabile că optează pentru scutirea subiectivă.”

15. Conform articolului 172 alineatul (1) litera (c) din legea menționată:

„Prin derogare de la prevederile alineatului (2), se poate aplica o sancțiune pecuniară de cel mult 200 000 HUF în cazul unui particular și de cel mult 500 000 HUF în cazul celorlalte persoane impozabile dacă acestea nu îndeplinesc obligația de a depune o declarație de înregistrare (declarație inițială și declarație de modificare), de a oferi informații, de a deschide un cont curent sau de a depune declarații fiscale.”

## **II. Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare**

16. Începând cu anul 2007 și până la 22 ianuarie 2014, domnul Dávid Vámos a efectuat 778 de vânzări de articole electronice pe două platforme online. El nu s-a înregistrat ca persoană impozabilă și nici nu a declarat veniturile obținute din aceste vânzări.

17. Autoritatea fiscală din Ungaria a efectuat o inspecție în ceea ce îl privește pe domnul Vámos. În cadrul procedurii administrative, autoritatea a constatat că domnul Vámos nu și-a îndeplinit obligația prevăzută de dreptul intern de a depune o declarație de înregistrare, motiv pentru care i-a aplicat o sancțiune pecuniară. De asemenea, autoritatea fiscală a constatat că domnul Vámos își desfășura activitatea fără autorizație, fără să dețină un număr de identificare fiscală, fără să aibă calitatea de asociat în cadrul unei societăți comerciale și fără să elibereze documente justificative, chitanțe sau facturi privind vânzările efectuate.

18. La 22 ianuarie 2014, domnul Vámos s-a înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA și a optat pentru „scutirea subiectivă”, un regim de scutire maghiar pentru întreprinderile mici prevăzută la articolul 187 și următoarele din Legea privind TVA-ul, care a fost adoptată de autoritățile maghiare în conformitate cu articolele 281-292 din Directiva TVA. După aceea dat, domnul Vámos a desfășurat o activitate în calitate de întreprinzător individual și a fost, în același timp, angajat al unei alte întreprinderi, având un program de lucru de peste 36 de ore pe săptămână.

19. Independent față de prima procedură care a condus la aplicarea sancțiunii pecuniare, autoritatea fiscală a inițiat o a doua procedură, cu privire la declarațiile fiscale ale domnului Vámos pentru exercițiile fiscale 2012-2014. Ca rezultat al respectivei investigații, autoritatea fiscală a constatat un TVA datorat (în plus față de datoriile privind impozitul pe venit și contribuția la sistemul de asigurări sociale) în ceea ce privește perioada cuprinsă între primul trimestru al anului 2012 și primul trimestru al anului 2014 și i-a aplicat domnului Vámos o sancțiune pecuniară, precum și dobânzi pentru plata cu întârziere.

20. În cadrul cererii de atac administrative cu care a fost sesizat, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (Direcția pentru contestații din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) a constatat că domnul Vámos a desfășurat o activitate de vânzare de bunuri, produse toare de venit, cu caracter durabil și regulat, care constituia o activitate economică, și că era supus TVA-ului. În ceea ce privește scutirea subiectivă, autoritatea fiscală a considerat că dreptul național nu permite persoanelor impozabile să opteze retroactiv pentru această scutire. Prin urmare, autoritatea respectivă a constatat că, având în vedere că domnul Vámos nu s-a înregistrat la autoritatea fiscală până la 22 ianuarie 2014, acesta nu a dobândit dreptul de a opta pentru scutirea subiectivă pentru perioada anterioară datei respective.

21. Domnul Vámos a atacat decizia respectiv? la Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ ?i pentru Litigii de Munc? din Nyíregyháza, Ungaria), sus?inând c? autoritatea fiscal? ar fi trebuit s? îl întrebe dac? dore?te s? opteze pentru aplicarea scutirii subiective în ceea ce prive?te vânz?rile efectuate înainte de înregistrarea sa ca persoan? impozabil?, având în vedere c? îndeplinea condi?iile de fond pentru a beneficia de regimul respectiv.

22. Având îndoieli cu privire la interpretarea dispozi?iilor relevante din Directiva TVA, instan?a de trimitere a decis s? suspende procedura ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„O legisla?ie na?ional? conform c?reia autoritatea fiscal? poate exclude, cu ocazia unei inspec?ii fiscale *a posteriori*, posibilitatea de a opta pentru scutirea subiectiv?, pentru motivul c? persoana impozabil? are aceast? op?iune numai la momentul depunerii declara?iei privind începerea activit??ii impozabile, este contrar? dreptului Uniunii?”

23. Guvernul maghiar ?i Comisia au depus observa?ii scrise. În conformitate cu articolul 76 alineatul (2) din Regulamentul de procedur? al Cur?ii de Justi?ie, nu a avut loc nicio audiere.

### III. Analiz?

24. Ar trebui s? se re?in? de la bun început c?, în conformitate cu capitolul 1 din titlul XII, Directiva TVA permite statelor membre s? introduc? (sau s? men?in?) trei tipuri de regimuri speciale pentru întreprinderile mici: (i) proceduri simplificate de impunere ?i de colectare a TVA?ului (articolul 281 din directiv?), (ii) scutiri (articolele 282-290 din directiv?) ?i (iii) diminu?ri treptate (articolele 282-285 ?i articolul 291 din directiv?).

25. Prezenta cauz? prive?te un regim special, adoptat de autorit??ile maghiare, prin care se acord? o scutire întreprinderilor care nu dep??esc un anumit plafon stabilit pentru cifra de afaceri (denumit în continuare „regim de scutire”). Instan?a de trimitere inten?ioneaz? s? afle în esen?? dac? Directiva TVA se opune legisla?iei na?ionale care interzice persoanei impozabile s? solicite aplicarea retroactiv? a regimului de scutire în cazul în care persoana impozabil? a îndeplinit toate cerin?ele de fond pentru acest regim de scutire, dar nu a declarat începerea activit??ii sale în timp util ?i nici nu a optat în mod explicit pentru aplicarea regimului respectiv.

26. Pentru a r?spunde la aceast? întrebare, este necesar s? se stabileasc? dac?, atunci când decid s? instituie un regim de scutire pentru întreprinderile mici în conformitate cu capitolul 1 sec?iunea 2 din titlul XII din Directiva TVA, statele membre pot subordona aplicarea unui astfel de regim condi?iei ca persoana impozabil? s? fi declarat în mod corespunz?tor începerea activit??ii sale ?i s? fi optat în mod expres pentru aplicarea regimului respectiv.

27. Pentru motivele care vor fi expuse mai jos, consider?m c? la aceast? întrebare ar trebui s? se dea un r?spuns afirmativ.

#### A. Obliga?ia de a se înregistra

28. Conform articolului 272 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, statele membre pot scuti persoanele impozabile care intră sub incidența unui regim de scutire pentru întreprinderile mici de unele sau de toate obligațiile prevăzute în titlul XI capitolele 2-6 din Directiva TVA. Printre aceste obligații se numără în special aceea privind declararea începerii activității ca persoană impozabilă, prevăzută la articolul 213 din Directiva TVA. Cu toate acestea, Ungaria a decis să nu procedeze astfel și Curtea a statuat în Hotărârea Balogh că această alegere a fost legală(3).

29. În cauza respectivă, care privea același regim maghiar de scutire fiscală și în care aceeași instanță din prezenta cauză a efectuat o trimitere preliminară, Curtea a constatat că Directiva TVA nu se opune unei legislații naționale care impune unei persoane impozabile să declare începerea activității sale economice chiar dacă cifra sa de afaceri anuală nu depășește plafonul regimului de scutire pentru întreprinderile mici. Curtea a adăugat că statele membre pot de asemenea să impună o amendă administrativă care să sancționeze nerespectarea de către o persoană impozabilă a respectivei obligații, cu condiția ca această amendă să fie proporțională(4).

30. Prin urmare, este evident că, în prezenta cauză, cerința prevăzută de legea maghiară conform căreia domnul Vámos are obligația de a declara începerea activității sale la autoritățile fiscale interne este legală în temeiul dreptului Uniunii. Pentru nerespectarea acestei obligații, autoritatea fiscală a avut dreptul de a-i aplica o sancțiune pecuniară.

31. În acest context, următorul aspect care trebuie analizat este dacă există în dreptul Uniunii dispoziții care se opun ca statele membre (i) să impună persoanelor impozabile care au declarat începerea activității să aleagă de asemenea, în acest cadru, regimul fiscal de care doresc să beneficieze dintre cele care pot fi disponibile pentru ele și (ii) să decidă că orice alegere făcută în acest sens poate produce efecte doar pentru viitor.

## **B. Regimurile speciale pentru întreprinderile mici**

32. În primul rând, din dispozițiile articolelor 281, 284, 285, 286 și 287 din Directiva TVA rezultă că statele membre *pot*, dar nu sunt obligate, să instituie oricare dintre regimurile fiscale speciale prevăzute la articolele menționate. Acest lucru este confirmat în considerentul (49) al directivei, conform căruia „este necesar să li se permită statelor membre să continue aplicarea regimurilor lor speciale pentru întreprinderi mici”.

33. Acest considerent precizează de asemenea că regimurile speciale respective trebuie aplicate „în conformitate cu dispoziții comune și în vederea unei armonizări sporite”. În consecință, regimurile speciale pentru întreprinderile mici constituie, la momentul de față(5), o chestiune care nu este armonizată pe deplin la nivelul UE(6) și în privința căreia statele membre beneficiază în mod obligatoriu de o oarecare marjă de manevră cu condiția ca normele lor naționale să respecte dispozițiile relevante din dreptul Uniunii. În special, Directiva TVA conține doar un număr limitat de dispoziții care reglementează modalitatea în care aceste regimuri trebuie concepute și utilizate, lăsând astfel statelor membre prerogative discreționare extinse.

34. Niciuna dintre aceste dispoziții nu poate, în opinia noastră, să fie interpretată în sensul că acordă *în mod explicit* întreprinderilor mici un drept neîngrădit de a se bucura de aplicarea unui regim de scutire. În special, nu există un temei textual în Directiva TVA care să susțină poziția potrivit căreia o persoană impozabilă ar trebui să aibă dreptul să beneficieze de un astfel de regim de scutire *în mod retroactiv*, în lipsa unei alegeri exprese din partea acesteia. Din acest motiv, decizia autorităților maghiare de a institui un astfel de regim înșă de a condiționa aplicarea sa de anumite cerințe procedurale intră, în opinia noastră, în prerogativele discreționare pe care Directiva TVA le conferă statelor membre.

35. Această concluzie este, prin urmare, în conformitate cu repartizarea competențelor prevăzută în capitolul 1 din titlul XII din Directiva TVA cu privire la regimurile speciale pentru întreprinderile mici.

36. În al doilea rând, nu suntem convinși de argumentele prezentate de Comisie, conform căreia dreptul neîngrădit de a beneficia de un regim de scutire (inclusiv în mod retroactiv, dacă este cazul) rezultă *implicit* dintr-o interpretare sistematică a altor dispoziții ale Directivei TVA și/sau derivă din principiile neutralității fiscale și proporționalității. În opinia noastră, dispozițiile și principiile la care face trimitere Comisia, în special atunci când sunt interpretate în lumina jurisprudenței existente, susțin mai degrabă contrariul.

### C. Articolul 290 din Directiva TVA

37. După cum au susținut atât Comisia, cât și guvernul maghiar, din articolul 290 din Directiva TVA rezultă că, în cazul în care un stat membru pune în aplicare un regim de scutire pentru întreprinderi mici, aplicarea regimului respectiv persoanelor impozabile îndreptățite să participe este *opțională*, iar nu obligatorie. Astfel, persoanele impozabile pot alege de asemenea să fie supuse regimului normal de TVA sau regimului special prevăzut la articolul 281 (în cazul în care un astfel de regim există în statul membru relevant). Dacă se optează pentru regimul din urmă și condițiile relevante sunt îndeplinite, persoana impozabilă poate de asemenea să beneficieze de diminuări treptate de taxe (din nou, dacă o astfel de diminuare există în statul membru în cauză). Prin urmare, în temeiul articolului 290 din Directiva TVA, întreprinderile mici pot avea la dispoziție, în funcție de reglementarea națională relevantă, până la trei regimuri diferite de TVA pentru care pot opta.

38. După cum admite Comisia, niciunul dintre aceste regimuri nu este, în principiu, preferabil sau mai convenabil pentru toate persoanele impozabile. Astfel, aspectul dacă unul sau celălalt dintre aceste regimuri este mai potrivit sau mai viabil din punct de vedere financiar pentru o persoană impozabilă depinde de mai multe variabile și în special de modul în care aceasta și-a organizat și își desfășoară activitatea economică.

39. Mai precis, întrucât aplicarea regimului de scutire privează, în temeiul articolului 289 din Directiva TVA, persoanele impozabile de posibilitatea de a deduce TVA, nu se poate prezuma că, în lipsa oricărei alegeri exprese din partea lor, toate persoanele impozabile care au dreptul la scutire intenționează să opteze pentru aceasta. De exemplu, întreprinderile mici, care, pentru a-și începe activitatea, trebuie să facă investiții substanțiale, ar putea să prefere aplicarea regimului normal pentru a putea să deducă TVA-ul semnificativ plătit în amonte. Cu alte cuvinte, nu există niciun temei să se considere că, atunci când există un regim de scutire pentru întreprinderi mici, aplicarea aceluși regim persoanelor impozabile care îndeplinesc cerințele este sau ar trebui să fie automată.

40. Întrucât regimurile speciale pentru întreprinderi mici constituie o excepție (facultativă) de la regimul normal, nu vedem niciun motiv pentru care unui stat membru nu ar trebui să i se permită să considere că, în lipsa unei alegeri exprimate de persoana impozabilă, regimul aplicabil ar trebui să fie regimul normal de TVA.

41. În această privință, guvernul maghiar explică faptul că există motive specifice pentru care impune întreprinderilor mici să își exprime în mod expres și *ex ante* alegerea privind regimul fiscal care doresc să li se aplice. Acesta subliniază în special că alegerea unui regim specific are o serie de consecințe atât pentru administrația fiscală, cât și pentru persoana impozabilă. Ar putea exista, printre altele, obligații procedurale diferite pentru persoana impozabilă (de exemplu, referitoare la facturare, la contabilitate sau la raportare), iar autoritatea fiscală ar putea de

asemenea s? fie obligat? s? urmeze proceduri diferite atunci c?nd aplic? ?i asigur? respectarea normelor privind TVA-ul (de exemplu, pentru impunerea ?i pentru colectarea TVA-ului datorat).

42. Mai mult, o aplicare retroactiv? a unei alegeri privind regimul fiscal ar putea avea anumite consecin?e pentru comercian?ii care au efectuat opera?iuni cu persoana impozabil? ?n cauz?. De exemplu, persoanele impozabile care beneficiaz? de scutire nu pl?tesc, ?n general, TVA ?i, prin urmare, nu trebuie s? ?ncaseze TVA de la clien?ii lor. Dimpotriv?, persoanele impozabile supuse regimului normal (sau procedurilor simplificate ?i regimului diminu?rilor de taxe) trebuie s? pl?teasc? TVA ?i aceast? tax? trebuie, prin urmare, s? fie men?ionat? ?n facturile lor. ?n acest din urm? caz, spre deosebire de primul, clien?ii persoanei impozabile pot s? deduc? TVA-ul respectiv. O aplicare retroactiv? a unui regim fiscal diferit de cel aplicat ini?ial poate, prin urmare, s? conduc? la o incertitudine privind situa?ia TVA-ului ?n cazul acestor opera?iuni.

43. ?n lumina celor men?ionate mai sus, argumentele prezentate de guvernul maghiar – privind ?n special buna administrare ?i securitatea juridic? – pentru a explica motivul pentru care impune persoanelor impozabile s? ??i exprime ?n mod expres ?i *ex ante* op?iunea privind regimul de TVA care doresc s? le fie aplicat sunt, ?n opinia noastr?, rezonabile.

#### **D. Principiul neutralit??ii fiscale**

44. Comisia sus?ine ?ns? ?i c? legisla?ia na?ional? ?n cauz? ar fi contrar? principiului neutralit??ii fiscale. Aceasta face trimitere la Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate ?n cauza Plöckl(7), ?n care acesta deduce din principiul neutralit??ii fiscale un principiu al legisla?iei Uniunii privind TVA-ul pe care îl denume?te „principiul respingerii formalismului”. Potrivit Comisiei, principiul respingerii formalismului implic? faptul c? o persoan? impozabil? care nu ?ndepline?te cerin?ele formale prev?zute de un regim de scutire nu poate, doar din acest motiv, s? fie privat? de dreptul de a se bucura de acest regim.

45. ?n acest sens, observ?m c?, ?n concluziile sale, avocatul general Saugmandsgaard Øe a dedus existen?a unui astfel de principiu din mai multe cauze ?n care Curtea a constatat, de exemplu, c? dreptul de deducere(8) sau dreptul la scutirea de TVA ?n cazul livr?rilor intracomunitare(9) nu ar trebui s? fie refuzat pentru simplul motiv c?, ?n pofida respect?rii cerin?elor de fond, persoana impozabil? nu a ?ndeplinit anumite cerin?e de form?(10).

46. Cu toate acestea, indiferent de existen?a unui astfel de principiu ?i de domeniul de aplicare al acestuia, ?n opinia noastr?, este clar c? prezenta cauz? este fundamental diferit? de tipurile de cauze analizate de avocatul general Saugmandsgaard Øe. At?t dreptul de deducere(11), c? ?i dreptul la scutire ?n cazul livr?rilor intracomunitare(12) sunt drepturi de care o persoan? impozabil? beneficiaz? ?n mod direct ?n temeiul dreptului Uniunii ?i sunt doar puse ?n aplicare de legisla?ia na?ional?. Dimpotriv?, dup? cum s?a explicat mai sus, aplicarea unui regim de scutire pentru ?ntreprinderile mici este doar o op?iune disponibil? pentru statele membre, care beneficiaz? de asemenea, ?n limitele men?ionate mai sus, de prerogative discre?ionare extinse privind conceperea ?i utilizarea acestor regimuri.

47. ?n cauzele ?n care Curtea a respins o abordare formalist?, scopul a fost asigurarea faptului c?, ?n pofida unei erori procedurale minore comise de persoana impozabil?, opera?iunile sunt impozitate ?n continuare conform caracteristicilor lor obiective(13). Statele membre nu pot s? sanc?ioneze nerespectarea cu stricte?e a cerin?elor de form? ?ntr?un mod care risc? s? submineze neutralitatea sistemului, de exemplu printr?un tratament diferit aplicat ?ntreprinderilor concurente sau prin lipsirea de efect a dispozi?iilor cheie din Directiva TVA.

48. Acest ra?ionament nu este ?ns? aplicabil ?n prezenta cauz?. ?n primul r?nd, este ?ndoielnic faptul c? nerespectarea obliga?iei de a declara ?nceperea activit??ii, prev?zut? la articolul 213

alineatul (1) din Directiva TVA, poate fi privit? întotdeauna ca o eroare procedural? minor?: această obliga?ie poate fi important? pentru asigurarea percep?ii exacte a taxei ?i pentru evitarea fraudei(14). Aceasta este, desigur, o cerin?? de form?, îns? s?ar putea spune c? nu este o cerin?? formalist?.

49. În plus, nedeclararea începerii activit??ii ?i omisiunea de a opta în mod expres pentru un anumit regim fiscal nu conduce la situa?ia în care o opera?iune este impozitat? f?r? a se ?ine seama de caracteristicile ei obiective. Astfel, opera?iunile efectuate anterior de o persoan? impozabil?, cum ar fi domnul Vámos, sunt impozitate doar conform unui regim fiscal în locul altui regim, ambele regimuri fiind posibile ?i legale.

50. Mai mult, în opinia noastr?, legisla?ia na?ional? în cauz? respect? principiul neutralit??ii fiscale, considerat în materie de TVA ca fiind expresia principiului egalit??ii de tratament(15). Acest principiu se opune ca m?rfuri similare, care sunt, a?adar, în concuren?? unele cu altele, s? fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA?ului(16), denaturând astfel concuren?a(17).

51. În prezenta cauz? se pare c? faptul de a permite persoanelor impozabile care nu au declarat începerea activit??ii lor s? opteze retroactiv pentru regimul de scutire fiscal? le poate crea un avantaj incorect, denaturând concuren?a în favoarea lor. Atunci când o persoan? impozabil? se înregistreaz? ?i opteaz? pentru aplicarea unui regim fiscal specific, aceasta î?i bazeaz? alegerea în mod necesar pe o serie de previziuni privind activitatea sa viitoare. Dimpotriv?, o persoan? impozabil? care nu se înregistreaz? niciodat? ?i care î?i exprim? alegerea doar la un moment ulterior – de exemplu, dac? ?i în cazul în care este supus? unor controale din partea autorit??ilor fiscale – poate s? aleag? regimul care, privit retrospectiv, pare s? fie cel mai avantajos pentru aceasta.

52. Rezultatul este paradoxal: persoana impozabil? care face eroarea procedural? poate chiar s? profite de pe urma acestei erori ?i, prin urmare, s? ajung? într-o pozi?ie mai bun? fa?? de comercian?ii concuren?i care, dimpotriv?, s?au conformat tuturor obliga?iilor procedurale prev?zute de legisla?ia na?ional? relevant?.

53. Un astfel de avantaj poate, a?adar, s? încurajeze întreprinderile s? încalce legea prin nedeclararea începerii activit??ii, f?când astfel mai probabil? s?vâr?irea unor infrac?iuni de evaziune fiscal?. În acest sens, este suficient s? se sublinieze c?, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, „statele membre pot impune alte obliga?ii pe care le consider? necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA?ului ?i a preveni evaziunea, sub rezerva cerin?ei de tratament egal al opera?iunilor interne ?i opera?iunilor efectuate între statele membre de c?tre persoane impozabile [...]”.

54. Pentru acest motiv, consider?m plauzibil argumentul prezentat de guvernul maghiar conform c?ruia interdic?ia de a aplica în mod retroactiv un regim precum regimul de scutire fiscal? nu este doar conform cu principiul neutralit??ii fiscale, ci urm?re?te de asemenea s? previn? evaziunea ?i fraudă fiscal?.

## **E. Principiul propor?ionalit??ii**

55. În sfâr?it, Comisia sus?ine c? obligarea unei întreprinderi s? pl?teasc? TVA pentru vânz?rile efectuate înainte de declararea începerii activit??ii, în plus fa?? de amenda administrativ?, ar face ca sanc?iunea pentru nedeclararea începerii activit??ii s? fie excesiv?, înc?lcându?se astfel principiul propor?ionalit??ii.

56. Dup? cum s?a explicat mai sus, în Hot?rârea Balogh(18), Curtea a statuat c? o amend? administrativ? poate fi impus? pentru a sanc?iona nedeclararea începerii activit??ii atât timp cât

această sancțiune este proporțională. Sarcina de a aprecia dacă această amendă este proporțională revine instanței naționale(19).

57. În această privință, este suficient să se afirme că recuperarea TVA-ului nu poate, în principiu, să fie luată în considerare în evaluarea proporționalității sancțiunii de către instanța națională. Astfel, cerința de a plăti TVA pentru vânzările anterioare, care sunt supuse TVA-ului, dar pentru care TVA-ul nu a fost plătit, nu constituie o sancțiune, ci reprezintă doar recuperarea taxelor neplătite.

58. Din momentul în care domnul Vámos a început desfășurarea unei activități economice în sensul articolului 9 din Directiva TVA, acesta a devenit o persoană impozabilă și, în consecință, i se aplicau obligațiile prevăzute de normele aplicabile privind TVA-ul. Aproape că nu mai este necesar să subliniem că printre aceste obligații se numără și obligația de a plăti TVA-ul datorat(20).

59. Poate fi utilă reiterarea faptului că, în lipsa unei alegeri explicite, regimul normal aplicat domnului Vámos nu este în niciun caz ilegal sau excepțional. Astfel, acest regim este unul dintre regimurile fiscale care îi pot fi aplicate și reprezintă regimul stabilit ca fiind regimul *implicit* în legislația națională. Domnul Vámos s-a privat singur pentru un anumit număr de ani de posibilitatea de a alege regimul de scutire prin nedeclararea în timp util a începerii activității sale și a opțiunii sale pentru aplicarea regimului de scutire.

60. De asemenea, observăm, în subsidiar, că, potrivit legislației naționale în cauză, persoanele impozabile care au dreptul să beneficieze de regimul de scutire pot, de la un exercițiu fiscal la altul, să opteze pentru aplicarea unui regim diferit. Prin urmare, întreprinderile mici nu devin „captive” ca urmare a nedeclarării inițiale a începerii activității și a faptului că nu au optat în mod expres pentru regimul de TVA pe care îl preferă. La începutul fiecărui exercițiu fiscal, acestea au posibilitatea să se conformeze obligației de înregistrare și să solicite aplicarea regimului de scutire pentru viitor, evitând astfel consecințe mai grave.

#### IV. Concluzie

61. În lumina celor menționate mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Nyíregyháza, Ungaria) după cum urmează:

„Dreptul Uniunii nu se opune unei legislații naționale care interzice aplicarea retroactivă a unui regim fiscal special prin care se acordă o scutire pentru întreprinderile mici, adoptat în temeiul dispozițiilor capitolului 1 secțiunea 2 din titlul XII din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în cazul unei persoane impozabile care a îndeplinit toate condițiile de fond, dar care nu a declarat începerea activității sale la autoritățile fiscale în timp util și care nu a optat pentru aplicarea regimului respectiv.”

1 Limba originală: engleza.

2 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

3 Ordonanța din 30 septembrie 2015, Balogh (C-424/14, nepublicată, EU:C:2015:708).

4 Ordonanța din 30 septembrie 2015, Balogh (C-424/14, nepublicată, EU:C:2015:708, punctele 29 și 33-36).

5 Articolul 293 din Directiva TVA se referă la „necesitatea de a asigura convergența pe termen lung a reglementărilor naționale” privind regimurile speciale pentru întreprinderile mici, iar articolul

294 din aceeași directivă permite Consiliului să decidă „dacă este necesar un regim special pentru întreprinderi mici în cadrul regimului definitiv” și, după caz, „să stabilească limitele și condițiile comune de aplicare a regimului respectiv”.

6 Acest lucru este confirmat de asemenea de considerentul (7) al Directivei TVA, care prevede că „[s]istemul comun privind TVA este necesar să conducă, *chiar și în cazul în care cotele și scutirile nu sunt pe deplin armonizate*, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție” (sublinierea noastră).

7 C-24/15, EU:C:2016:204.

8 Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punctele 49-52), și Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 58-61). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauza Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, nota de subsol 20).

9 Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctele 29-31), și Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punctele 35, 36 și 43). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauza Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, nota de subsol 21).

10 Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauza Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, punctul 87).

11 Articolul 167 din Directiva TVA.

12 Articolul 3 din Directiva TVA.

13 A se vedea în acest sens Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 37).

14 A se vedea în acest sens Hotărârea din 19 iulie 2012, Rüdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punctul 45).

15 Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 49).

16 Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 47).

17 A se vedea considerentul (7) al Directivei TVA și, în acest sens, Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Rank Group (C-259/10 și C-260/10, EU:C:2011:719, punctul 35).

18 Ordonanța din 30 septembrie 2015, Balogh (C-424/14, nepublicată, EU:C:2015:708).

19 A se vedea punctul 29 de mai sus.

20 Articolele 193-212 din Directiva TVA.