HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

26 octombrie 2010 *

În cauza C-97/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Austria), prin decizia din 4 martie 2009, primită de Curte la 10 martie 2009, în procedura

Ingrid Schmelz

împotriva

Finanzamt Waldviertel

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, președinte, domnii A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot și A. Arabadjiev (raportor), președinți de cameră, domnii E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič, doamna P. Lindh, domnul T. von Danwitz și doamna C. Toader, judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 13 aprilie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul austriac, de doamna C. Pesendorfer și de domnul J. Bauer, în calitate de agenți;

— pentru guvernul german, de domnii C. Blaschke și J. Möller, în calitate de agenți;

— pentru guvernul elen, de doamna M. Tassopoulou, precum și de domnii K. Georgiadis și I. Bakopoulos, în calitate de agenți;

— pentru Consiliul Uniunii Europene, de doamna A.-M. Colaert și de domnul J.-P. Hix, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de domnii D. Triantafyllou și B.-R. Killmann, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 17 iunie 2010,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește validitatea, în raport cu articolele 12 CE, 43 CE, 49 CE și cu principiul egalității de tratament, a articolului 24 alineatul (3) și a articolului 28i din A șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18/CE a Consiliului din 14 februarie 2006 (JO L 51, p. 12, denumită în continuare „A șasea directivă"), precum și a articolului 283 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA"). De asemenea, această cerere privește interpretarea articolului 24 alineatul (2) din A șasea directivă și a articolului 287 din Directiva TVA.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Schmelz, resortisant german cu domiciliul în Germania, pe de o parte, și Finanzamt Waldviertel (denumit în continuare „Finanzamt"), pe de altă parte, în legătură cu o decizie de impunere emisă de Finanzamt privind impozitul pe cifra de afaceri pretins datorat de doamna Schmelz pentru anii 2006 și 2007 ca urmare a veniturilor sale rezultate din închirierea unui apartament situat în Austria.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

A șasea directivă

3 Potrivit articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă, statele membre scutesc de la impozitare leasingul și închirierea de bunuri imobile.

4 Articolul 24 alineatul (2) literele (a) și (b) din A șasea directivă, intitulat „Regimul special pentru întreprinderile mici", cuprins în titlul XIV din directivă, referitor la regimurile speciale, permite, în esență, statelor membre să mențină ori să acorde o scutire de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") persoanelor impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în moneda națională a 5 000 de unități de cont europene la rata de schimb din ziua adoptării celei de A șasea directive.

5 În conformitate cu punctul 2 litera (c) din secțiunea IX, intitulată „Impozitare", cuprinsă în anexa XV la Actul privind condițiile de aderare la Uniunea Europeană a Republicii Austria, a Republicii Finlanda și a Regatului Suediei și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană (JO 1994, C 241, p. 21, și JO 1995, L 1, p. 1), în temeiul articolului 24 alineatele (2)-(6) din A șasea directivă, Republica Austria poate aplica o scutire de la taxa pe valoare adăugată pentru persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală este mai mică decât echivalentul în monedă națională al sumei de 35 000 de euro.

6 Articolul 24 alineatul (3) din A șasea directivă prevede:

„Conceptele de scutire […] 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). […]” [traducere neoficială]

7 Articolul 28 alineatul (2) litera (j) din A șasea directivă prevede că „Republica Austria poate aplica una dintre cele două cote reduse prevăzute la articolul 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf închirierii de bunuri imobile în scopuri rezidențiale, cu condiția ca respectiva cotă să nu fie mai mică de 10 %”. [traducere neoficială]

8 Articolul 28i din A șasea directivă, intitulat „Regimul special pentru întreprinderile mici”, a adăugat la articolul 24 alineatul (3) din aceeași directivă următorul paragraf:

„În orice caz, […] 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]

Directiva TVA

9 Potrivit articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, statele membre scutesc de la impozitare leasingul și închirierea de bunuri imobile.

10 Articolul 117 alineatul (2) din Directiva TVA prevede că Republica Austria „poate aplica una dintre cele două cote reduse prevăzute la articolul 98 închirierii de bunuri imobile în scopuri rezidențiale, cu condiția ca respectiva cotă să nu fie mai mică de 10 %”.

11 Potrivit articolului 272 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, statele membre pot scuti „persoanele impozabile care beneficiază de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282-292” de anumite obligații sau de toate obligațiile prevăzute în capitolul 2 („Identificare”), în capitolul 3 („Facturare”), în capitolul 4 („Contabilitate”), în capitolul 5 („Declarații”) și în capitolul 6 („Declarații recapitulative”) din titlul XI („Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”) din această directivă.

12 Titlul XII din Directiva TVA, privind „Regimuri[le] speciale”, conține un capitol 1 intitulat „Regimul special pentru întreprinderile mici”. Articolul 281, cuprins în secțiunea 1 din acest capitol 1, consacrată „Proceduri[lor] simplificate pentru impunere și colectare”, permite, în esență, „[s]tatel[or] membre care pot întâmpina dificultăți în aplicarea regimurilor normale privind TVA întreprinderilor mici, datorită activităților sau structurilor acestora, […] să aplice […] proceduri simplificate de impunere și colectare a TVA […]”.

13 Articolul 282 din Directiva TVA, cuprins în secțiunea 2 din capitolul 1 menționat, intitulată „Scutiri sau diminuări treptate”, precizează că „[s]cutirile și diminuările treptate de taxe prevăzute în prezenta secțiune se aplică livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate de întreprinderile mici.”

14 Potrivit articolului 283 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, cuprins în aceeași secțiune 2, regimurile prevăzute în prezenta secțiune nu se aplică pentru „livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în care TVA este datorată".

15 Conform articolului 287 din Directiva TVA, „[s]tatele membre care au aderat după 1 ianuarie 1978 pot scuti persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în monedă națională al următoarelor sume, la cursul de schimb din ziua aderării lor". Pentru Republica Austria, acest cuantum a fost stabilit la 35 000 de euro.

16 Articolul 288 din Directiva TVA prevede:

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

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

2. valoarea operațiunilor care sunt scutite, cu dreptul de deducere a TVA achitată în stadiul anterior, în temeiul articolelor 110 sau 111, articolului 125 alineatul (1), articolului 127 sau articolului 128 alineatul (1);

3. valoarea operațiunilor care sunt scutite în temeiul articolelor 146-149 și articolelor 151, 152 sau 153;

4. valoarea operațiunilor imobiliare, operațiunilor financiare prevăzute la articolul 135 alineatul (1) literele (b)-(g) și valoarea serviciilor de asigurare, cu excepția cazului în care aceste operațiuni au caracterul de operațiuni accesorii.

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

17 În conformitate cu articolele 411 și 413 din Directiva TVA, aceasta abrogă, în special, A șasea directivă și intră în vigoare la 1 ianuarie 2007.

Reglementarea națională

18 Potrivit articolului 6 alineatul (1) punctul 16 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, denumită în continuare „UStG 1994"), în versiunea aplicabilă situației de fapt din acțiunea principală, închirierea și leasingul bunurilor imobile sunt scutite de la plata impozitului pe cifra de afaceri, cu excepția, printre altele, a închirierii bunurilor imobile în scopuri rezidențiale.

19 Articolul 6 alineatul (1) punctul 27 din UStG 1994, în versiunea aplicabilă situației de fapt din acțiunea principală, prevedea că 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 anul 2006 și 30 000 de euro în anul 2007.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

20 Doamna Schmelz, de cetățenie germană, locuiește în Germania. Aceasta este proprietara unei locuințe situate în Austria pe care o închiriază cu o chirie lunară de 330 de euro, la care se adaugă costurile de întreținere.

21 Întrucât a considerat că, în calitate de operator al unei întreprinderi mici, este scutită de la plata impozitului pe cifra de afaceri în temeiul articolului 6 alineatul (1) punctul 27 din UStG 1994, doamna Schmelz nu a facturat acest impozit aferent chiriei menționate.

22 Finanzamt consideră că, în lipsa unui sediu sau a unei reședințe în Austria, doamna Schmelz nu poate beneficia de scutirea acordată întreprinderilor mici. Prin urmare, după ce a constatat că doamna Schmelz realizase prin activitatea sa de închiriere în Austria cifre de afaceri nete de 5 890,90 euro în 2006 și de 5 936,37 euro în 2007, Finanzamt a emis două decizii de impunere la 19 iunie 2008 și, respectiv, la 17 noiembrie 2008, imputând doamnei Schmelz impozite pe cifra de afaceri în cuantum de 334,93 euro și, respectiv, de 316,15 euro.

23 În aceste condiții, doamna Schmelz a introdus la Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, o acțiune împotriva acestor decizii. Această instanță a precizat printr-o informație complementară că, la 10 martie 2009, doamna Schmelz a declarat că în cursul anilor în discuție în acțiunea principală nu a realizat nicio cifră de afaceri pe teritoriul Uniunii Europene.

24 Instanța de trimitere, pe de o parte, consideră că deciziile de impunere emise de Finanzamt sunt conforme cu legea națională, aceasta conformându-se, la rândul său, atât dispozițiilor cuprinse în A șasea directivă, cât și celor cuprinse în Directiva TVA, iar pe de altă parte, arată că, spre deosebire de doamna Schmelz, o persoană care are

o reședință în Austria ar putea, în calitate de întreprindere mică, să beneficieze de scutirea de impozitul pe cifra de afaceri.

25 Prin urmare, Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, exprimă îndoieli cu privire la compatibilitatea acestor directive cu interdicțiile privind discriminările rezultate din dreptul primar, și anume din articolele 12 CE, 43 CE și 49 CE, precum și din principiul general al dreptului Uniunii referitor la egalitatea de tratament.

26 Ridicând deopotrivă problema dacă valoarea cifrei de afaceri care diferențiază micile întreprinderi de alte întreprinderi are în vedere cifra de afaceri realizată doar în statul membru vizat sau este necesară luarea în considerare a cifrei de afaceri realizate pe întreg teritoriul Uniunii, Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții 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 A șasea directivă […] și normele de drept național de transpunere a acestei dispoziții încalcă Tratatul [CE], în special interzicerea oricărei discriminări (articolul 12 CE), libertatea de stabilire (articolul 43 CE și următoarele), libera prestare a serviciilor (articolul 49 CE și următoarele) sau drepturile fundamentale ale Uniunii (principiul egalității al Uniunii), 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 A șasea 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 [TVA] și normele de drept național de transpunere a acestei dispoziții încalcă Tratatul [CE], în special interzicerea oricărei discriminări (articolul 12 CE), libertatea de stabilire (articolul 43 CE și următoarele), libera prestare a serviciilor (articolul 49 CE și următoarele) sau drepturile fundamentale ale Uniunii (principiul egalității al Uniunii), 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 [D]irectiv[a TVA] (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 [D] irectiva [TVA]?

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 A șasea directivă este lipsit de validitate în sensul articolului 234 primul paragraf litera (b) 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 [TVA] este lipsit de validitate în sensul articolului 234 primul paragraf litera (b) CE?

5) În cazul unui răspuns afirmativ la a treia întrebare: termenul «cifră de afaceri anuală» prevăzut la punctul 2 litera (c) din titlul IX, intitulat «Impozitare», din anexa XV la [Actul privind condițiile de aderare la Uniunea Europeană a Republicii Austria, a Republicii Finlanda și a Regatului Suediei și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană], precum și la articolul 24 din A șasea 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 Uniunii?

6) În cazul unui răspuns afirmativ la a patra întrebare: termenul «cifră de afaceri anuală» prevăzut 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 Uniunii?"

Cu privire la admisibilitatea hotărârii preliminare

27 Consiliul Uniunii Europene consideră că instanța de trimitere nu dispunea, la momentul în care a formulat întrebările preliminare, de toate datele necesare pentru a analiza chestiunea stabilirii doamnei Schmelz. Astfel, ulterior ar fi reieșit că reclamanta din acțiunea principală nu desfășura nicio activitate economică în Germania și că, prin urmare, nu era considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA. Întrucât singura activitate a doamnei Schmelz supusă TVA-ului consta în închirierea către particulari a unui apartament situat în Austria, Consiliul apreciază că se poate considera că aceasta dispune de un sediu în Austria. Prin urmare, nu s-ar fi dovedit că întrebările preliminare sunt pertinente pentru soluționarea litigiului din acțiunea principală.

28 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul procedurii instituite la 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 adresate au ca obiect interpretarea și/sau validitatea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 decembrie 1995, Bosman, C-415/93, Rec., p. I-4921, punctul 59, precum și Hotărârea din 18 martie 2010, Alassini și alții, C-317/08-C-320/08, Rep., p. I-2213, punctul 25).

29 Astfel, Curtea nu poate respinge o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de o instanță națională decât 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 (Hotărârea Alassini și alții, citată anterior, punctul 26).

30 Pe de altă parte, rezultă în mod evident de la articolul 234 al doilea paragraf CE că instanța națională este cea care decide în ce stadiu al procedurii este cazul să adreseze o întrebare preliminară Curții (Hotărârea din 10 martie 1981, Irish Creamery Milk Suppliers Association și alții, 36/80 și 71/80, Rec., p. 735, punctul 5, precum și Hotărârea din 17 aprilie 2007, AGM-COS.MET, C-470/03, Rep., p. I-2749, punctul 45).

31 În speță, chiar dacă se presupune că informația comunicată instanței de trimitere de doamna Schmelz este exactă, din această împrejurare nu rezultă că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are în mod vădit nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului din acțiunea principală, nici că problema este de natură ipotetică. Astfel, după cum a precizat în ședință guvernul austriac, împrejurarea că doamna Schmelz efectuează singurele sale operațiuni taxabile prin oferirea spre închiriere a

apartamentului său nu presupune că autoritățile austriece pot considera că aceasta dispune de un sediu în Austria.

32 Rezultă că este necesar să se răspundă la întrebările preliminare adresate de Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien.

Cu privire la întrebările preliminare

33 Prin intermediul întrebărilor preliminare, care au legătură unele cu celelalte și care trebuie, așadar, examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 24 alineatul (3) și articolul 28i din A șasea directivă, precum și articolul 283 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, în măsura în care permit statelor membre să acorde micilor întreprinderi stabilite pe teritoriul acestora o scutire de TVA cu pierderea dreptului de deducere, însă exclud această posibilitate pentru întreprinderile mici stabilite în alte state membre, sunt conforme cu articolele 12 CE, 43 CE și 49 CE, precum și cu principiul general al egalității de tratament.

34 Instanța de trimitere solicită de asemenea să se stabilească dacă noțiunea „cifra de afaceri anuală" prevăzută la articolele 24 și 24a din A șasea directivă, precum și la articolele 284-287 din Directiva TVA are în vedere cifra de afaceri realizată de întreprindere în cursul unui an în statul membru în care s-a solicitat beneficiul scutirii de TVA sau cifra de afaceri realizată într-un an pe întreg teritoriul Uniunii.

Cu privire la libertatea aplicabilă

35 În ceea ce privește libertatea aplicabilă împrejurărilor din acțiunea principală, instanța de trimitere se raportează la libertățile de stabilire și de prestare a serviciilor.

36 Mai întâi, libertatea de stabilire pe care articolul 43 CE o recunoaște resortisanților Uniunii și care presupune accesul acestora la activități independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor în aceleași condiții cu cele definite pentru resortisanții proprii în legislația statului membru de stabilire cuprinde, potrivit articolului 48 CE, în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în interiorul Uniunii Europene, dreptul de a-și desfășura activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 17 și jurisprudența citată).

37 Potrivit jurisprudenței Curții, noțiunea de stabilire în sensul dat de tratat este o noțiune foarte largă, care implică posibilitatea unui resortisant 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 obține profit din această participare, favorizând astfel întrepătrunderea economică și socială în interiorul Uniunii în domeniul activităților independente (Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior, punctul 18 și jurisprudența citată).

38 Cu toate acestea, pentru ca dispozițiile referitoare la dreptul de stabilire să fie aplicabile, este necesar, în principiu, să se asigure o prezență permanentă în statul membru gazdă și, în cazul achiziționării și al posesiei unor bunuri imobile, să existe o administrare activă a acestor bunuri (Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior, punctul 19). O asemenea prezență permanentă trebuie să poată fi constatată pe baza unor elemente obiective și verificabile, referitoare în special la gradul

de existență fizică în ceea ce privește localurile, personalul și echipamentele (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 67).

39 Or, din descrierea situației de fapt furnizată de instanța de trimitere rezultă că doamna Schmelz nu îndeplinește aceste condiții.

40 Prin urmare, dispozițiile ce reglementează libertatea de stabilire nu își găsesc aplicarea în împrejurări precum cele din acțiunea principală.

41 În continuare, cu privire la libera prestare a serviciilor, pe de o parte, trebuie să se considere că oferirea spre închiriere a unor bunuri imobile constituie o prestare de servicii furnizată în schimbul unei remunerații, în sensul articolului 50 primul paragraf CE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2010, Hengartner și Gasser, C-70/09, Rep., p. I-7233, punctul 32). Pe de altă parte, împrejurarea că doamna Schmelz închiriază de mai mulți ani un apartament situat în Austria nu se opune aplicării articolului 49 CE.

42 În această privință, Curtea s-a pronunțat în sensul că noțiunea de serviciu, în sensul tratatului, poate să se refere la servicii de natură foarte diferită, inclusiv la servicii a căror prestare se întinde pe o perioadă îndelungată, chiar pe mai mulți ani. Astfel, nicio dispoziție din tratat nu permite să se stabilească în mod abstract durata sau frecvența de la care prestarea unui serviciu sau a unui anumit tip de serviciu într-un stat membru nu mai poate fi considerată prestare de servicii în sensul tratatului (a se vedea Hotărârea din 11 decembrie 2003, Schnitzer, C-215/01, Rec., p. I-14847, punctele 30 și 31).

43 Având în vedere toate cele de mai sus, trebuie să se considere că activitatea locativă a doamnei Schmelz se încadrează în domeniul liberei prestări a serviciilor în temeiul articolului 49 CE.

44 În sfârșit, în ceea ce privește aplicabilitatea în cazul împrejurărilor din acțiunea principală a articolului 12 CE, care consacră principiul general al interzicerii oricărei discriminări pe motiv de cetățenie sau naționalitate, trebuie arătat că această dispoziție nu are vocația de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul Uniunii pentru care tratatul nu conține norme speciale de interzicere a discriminării (Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, Rep., p. I-487, punctul 31, precum și jurisprudența citată).

45 Or, articolul 49 CE, aplicabil acțiunii principale după cum s-a constatat la punctul 43 din prezenta hotărâre, prevede asemenea norme specifice de interzicere a discriminării. Rezultă că articolul 12 CE nu își găsește aplicarea în împrejurările din acțiunea principală.

Cu privire la existența unei restricții privind libera prestare a serviciilor

46 Dintr-o jurisprudență constantă rezultă că ansamblul dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a persoanelor urmărește facilitarea exercitării de activități profesionale de orice natură de către resortisanții Uniunii pe întreg teritoriul Uniunii și se opune măsurilor care i-ar putea defavoriza atunci când doresc să exercite o activitate economică pe teritoriul unui alt stat membru (Hotărârea Bosman, citată anterior, punctul 94, și Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Filipiak, C-314/08, Rep., p. I-11049, punctul 58).

47 În această privință, trebuie amintit că articolul 49 CE impune înlăturarea oricărei restricții privind libera prestare a serviciilor atunci când este de natură să interzică, să îngreuneze sau să facă mai puțin atractive activitățile prestatorului stabilit în alt stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea Dijkman și Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Rep., p. I-6649, punctul 23, precum și jurisprudența citată).

48 Tot din jurisprudență reiese că articolul 49 CE 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. Această situație se regăsește mai ales în cazul unei măsuri care prevede o distincție bazată pe criteriul reședinței, în sensul că acest criteriu riscă să acționeze în principal în defavoarea resortisanților altor state membre, în măsura în care nerezidenții sunt cel mai adesea străini (a se vedea Hotărârea din 16 ianuarie 2003, Comisia/Italia, C-388/01, Rec., p. I-721, punctele 13 și 14, precum și jurisprudența citată).

49 Restricțiile interzise de articolul 49 CE există în special atunci când dispozițiile fiscale care se aplică unor activități economice transfrontaliere sunt mai puțin avantajoase decât cele care se aplică unor activități economice desfășurate în interiorul frontierelor acestui stat membru (a se vedea Hotărârea Filipiak, citată anterior, punctul 62).

50 Pe de altă parte, trebuie subliniat că interzicerea restricțiilor privind libera prestare a serviciilor privește nu numai măsurile naționale, ci și măsurile adoptate de instituțiile Uniunii (a se vedea, prin analogie, în ceea ce privește libera circulație a mărfurilor, Hotărârea din 25 iunie 1997, Kieffer și Thill, C-114/96, Rec., p. I-3629, punctul 27, precum și jurisprudența citată).

51 În speță, articolul 24 alineatul (3) și articolul 28i din A șasea directivă, precum și articolul 283 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA permit statelor membre să acorde micilor întreprinderi stabilite pe teritoriul acestora o scutire de TVA cu pierderea dreptului de deducere, însă exclud această posibilitate pentru întreprinderile mici stabilite în alte state membre.

52 Rezultă că, atunci când un stat membru prevede scutirea de TVA pentru întreprinderile mici, întreprinderile de această natură care sunt stabilite pe teritoriul său pot, după caz, să își ofere prestațiile în condiții mai avantajoase decât întreprinderile mici stabilite în afara teritoriului menționat, întrucât, în temeiul acestor dispoziții, se interzice statelor membre să extindă beneficiul scutirii menționate la acestea din urmă.

53 În speță, din constatarea realizată la punctul precedent rezultă că excluderea beneficiului scutirii de TVA pentru întreprinderile mici stabilite în afara teritoriului austriac face mai puțin atractivă în privința acestor întreprinderi mici prestarea de servicii în Austria. Prin urmare, aceasta determină o restricție privind libera prestare a serviciilor.

54 Pe de altă parte, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 42-44 și 83 din concluzii, pe de o parte, această restricție nu poate fi imputată statelor membre, directivele în cauză permițându-le astfel să aplice scutirea de TVA numai întreprinderilor mici stabilite pe teritoriul acestora. Pe de altă parte, posibilitatea întreprinderilor mici stabilite în afara teritoriului statului membru în care este datorat TVA-ul de a deduce taxa achitată în amonte poate să nu fie suficientă pentru a compensa neaplicarea, în privința lor, a regimului scutirii de TVA, în special atunci când asemenea întreprinderi mici nu efectuează sau efectuează puține operațiuni taxabile anterior.

55 În aceste împrejurări, trebuie să se recurgă la examinarea unei eventuale justificări a restricției respective.

Cu privire la justificare

56 Guvernele austriac, german și elen, precum și Consiliul și Comisia Europeană consideră că restricția privind libera prestare a serviciilor care constă într-o inegalitate de tratament între întreprinderile mici după cum acestea sunt sau nu sunt stabilite pe teritoriul austriac este justificată de necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale. În opinia acestor guverne și instituții, asemenea controale pot fi efectuate în mod eficient numai de statul membru pe teritoriul căruia este stabilită întreprinderea mică.

57 În această privință, din jurisprudență reiese că necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale constituie un motiv imperativ de interes general, susceptibil să justifice o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate de tratat (Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, Rep., p. I-359, punctul 52).

58 Cu toate acestea, o măsură restrictivă, pentru a putea fi justificată, trebuie să respecte principiul proporționalității, în sensul că trebuie să fie adecvată pentru a garanta realizarea obiectivului pe care îl urmărește și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv (Hotărârea Persche, citată anterior, punctul 52).

59 În această privință, trebuie să se considere că restrângerea beneficiului scutirii de TVA la întreprinderile mici stabilite pe teritoriul statului membru care o aplică este adecvată pentru a garanta realizarea unor controale fiscale eficace prin care se urmărește

să se verifice îndeplinirea condițiilor care permit să se beneficieze de scutirea respectivă, având în vedere că întreprinderile păstrează, în principiu, documentele aferente tuturor activităților lor economice la locul de stabilire a acestora.

60 Prin urmare, guvernele și instituțiile care au intervenit în prezenta procedură consideră în mod întemeiat că statul membru gazdă nu are la îndemână un control eficace al activităților exercitate în cadrul liberei prestări a serviciilor de către o întreprindere mică ce nu este stabilită pe teritoriul respectiv.

61 Cu privire la necesitatea de a limita beneficiul acestui regim la întreprinderile mici stabilite în statul membru vizat, guvernele și instituțiile menționate susțin că normele privind asistența administrativă prevăzute de 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 (JO L 264, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 85) și de Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21) nu pot asigura un schimb util de date.

62 Acestea arată că, întrucât regimul întreprinderilor mici urmărește reducerea sarcinilor administrative aferente operațiunilor impozabile, aceste întreprinderi ar fi scutite de formalitățile administrative fiscale în scopuri de impozitare pe cifra de afaceri, astfel încât statul membru de stabilire nu ar dispune de nicio dată care să poată fi comunicată în temeiul Regulamentului nr. 1798/2003. Acestea adaugă că, întrucât Directiva 77/799 are în vedere numai informațiile privind impozitele directe, aceasta nu ar permite nici evidențierea, nici comunicarea informațiilor referitoare la cifrele de afaceri ale întreprinderilor mici.

63 În această privință, trebuie arătat, pe de o parte, că obiectivul ce constă în garantarea eficacității controalelor fiscale în vederea combaterii fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri, garantare a cărei necesitate a fost amintită la punctul 57 din prezenta hotărâre, nu poate fi atins în lipsa unor date pertinente. Pe de altă parte, astfel cum avocatul general a arătat la punctul 33 din concluzii, regimul întreprinderilor mici prevede simplificări administrative care urmăresc consolidarea constituirii, a activității și a competitivității întreprinderilor mici, precum și menținerea unui raport rezonabil între sarcinile administrative legate de controlul fiscal și veniturile fiscale scăzute scontate.

64 Astfel, în temeiul articolului 272 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, statele membre pot scuti întreprinderile mici de toate obligațiile prevăzute la articolele 213-271 din această directivă, care sunt destinate informării autorităților fiscale ale statelor membre cu privire la activitățile impozabile în scopuri de TVA pe teritoriul acestora.

65 Prin urmare, după cum a precizat Consiliul, întreprinderile mici nu sunt, în general, identificate din punct de vedere fiscal în scopuri de TVA în statul membru în care s-au stabilit, iar acesta din urmă nu dispune de nicio informație referitoare la cifra lor de afaceri. Astfel, în acțiunea principală, guvernul german a precizat că întreprinderea mică a doamnei Schmelz nu este identificată în scopuri de TVA în Germania, iar acest stat membru nu deține nicio informație referitoare la cifra sa de afaceri.

66 În ceea ce privește Directiva 77/799, trebuie arătat că, potrivit articolului 1, aceasta are în vedere schimbul de informații referitoare la impozitele pe venit, pe capital și pe primele de asigurări. Or, deși nu se poate exclude că informații referitoare, printre altele, la venit pot furniza date utile în special pentru investigarea eventualelor fraude săvârșite privind TVA-ul, nu este mai puțin adevărat că aceste informații nu cuprind cifra de afaceri impozabilă în scopuri de TVA.

67 În aceste condiții, guvernele și instituțiile ce participă la prezenta procedură consideră în mod întemeiat că normele privind asistența administrativă prevăzute de Regulamentul nr. 1798/2003 și de Directiva 77/799 nu sunt susceptibile să asigure un schimb util de date în ceea ce privește micile întreprinderi care desfășoară activități pe teritoriul statului membru care aplică o scutire de TVA.

68 Pe de altă parte, o asemenea lipsă de informații ar putea fi remediată numai prin introducerea unor formalități precum cele prevăzute la articolele 213-271 din Directiva TVA. Or, astfel cum s-a arătat la punctul 63 din prezenta hotărâre, regimul întreprinderilor mici urmărește tocmai scutirea acestora din urmă și a administrațiilor fiscale de asemenea formalități.

69 Astfel, garantarea eficacității controalelor fiscale privind cifra de afaceri realizată de o întreprindere mică în alte state membre decât cel în care aceasta este stabilită ar determina, pe de o parte, punerea în aplicare, în privința întreprinderilor mici și a administrațiilor fiscale, a unor formalități complexe care să permită colectarea datelor pertinente și identificarea eventualelor abuzuri, precum și, pe de altă parte, anumite cereri recurente de asistență administrativă din partea autorităților fiscale din statul membru de stabilire adresate autorităților fiscale ale tuturor celorlalte state membre ale Uniunii în vederea schimbului datelor respective.

70 Trebuie adăugat că limitarea beneficiului scutirii de TVA la persoanele impozabile stabilite în statul membru care a instituit o asemenea scutire permite evitarea situației în care anumite persoane impozabile care desfășoară activități în mai multe state membre, fără a se stabili în acestea, să poată evita, în tot sau în parte, sub acoperirea scutirilor în vigoare în statele respective, impozitarea activităților lor, deși aceste activități, considerate în ansamblu, ar depăși în mod obiectiv nivelul de activitate a unei întreprinderi mici, împrejurare care ar fi ireconciliabilă cu necesitatea de a încuraja numai întreprinderile mici prin derogarea de la principiul impozitării care constituie un asemenea mecanism de scutire.

71 Având în vedere cele de mai sus, reiese că, în acest stadiu al evoluției regimului privind TVA-ul, obiectivul care constă în garantarea eficacității controalelor fiscale în vederea combaterii fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri, precum și obiectivul regimului întreprinderilor mici, care urmărește consolidarea competitivității acestora, justifică, pe de o parte, ca aplicabilitatea scutirii de TVA să fie circumscrisă activităților întreprinderilor mici stabilite pe teritoriul statului membru în care este datorat TVA-ul, iar pe de altă parte, ca cifra de afaceri anuală care trebuie luată în considerare să fie cea realizată în statul membru în care este stabilită întreprinderea.

72 În aceste condiții, trebuie să se considere că limitarea beneficiului scutirii de TVA la întreprinderile mici stabilite în statul membru în care este datorat TVA-ul nu depășește ceea ce este necesar pentru garantarea realizării acestor două obiective.

73 Rezultă că examinarea întrebărilor nu a revelat niciun element de natură să afecteze conformitatea cu articolul 49 CE a articolului 24 alineatul (3) și a articolului 28i din A șasea directivă, precum și a articolului 283 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

74 În sfârșit, în măsura în care instanța de trimitere solicită de asemenea să se stabilească dacă dispozițiile în discuție în acțiunea principală sunt conforme cu principiul general al egalității de tratament, trebuie amintit că, la punctul 53 din prezenta hotărâre, s-a constatat că inegalitatea de tratament în discuție determină o restricție privind libera prestare a serviciilor. Prin urmare, aceasta se încadrează în domeniul de aplicare al articolului 49 CE.

75 Or, în aceste condiții, astfel cum avocatul general a arătat la punctul 75 din concluzii, trebuie să se considere că principiul general al egalității de tratament nu are vocație să se aplice în mod autonom.

76 Având în vedere toate cele de mai sus, la întrebările adresate trebuie să se răspundă că examinarea întrebărilor nu a revelat niciun element de natură să afecteze validitatea, în raport cu articolul 49 CE, a articolului 24 alineatul (3) și a articolului 28i din A șasea directivă, precum și a articolului 283 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

77 Articolele 24 și 24a din A șasea directivă, precum și articolele 284-287 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că noțiunea „cifră de afaceri anuală" are în vedere cifra de afaceri realizată de o întreprindere în cursul unui an în statul membru în care aceasta este stabilită.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

1) **Examinarea întrebărilor nu a revelat niciun element de natură să afecteze validitatea, în raport cu articolul 49 CE, a articolului 24 alineatul (3) și a articolului 28i din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18/CE a Consiliului din 14 februarie 2006, precum și a articolului 283 alineatul (1)**

litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

2) Articolele 24 și 24a din Directiva 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18, precum și articolele 284-287 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că noțiunea „cifră de afaceri anuală" are în vedere cifra de afaceri realizată de o întreprindere în cursul unui an în statul membru în care aceasta este stabilită.

Semnături