

Affaire C-935/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

23 décembre 2019

Jurisdiction de renvoi :

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław, Pologne)

Date de la décision de renvoi :

3 octobre 2019

Partie requérante :

Grupa Warzywna sp. z o.o.

Partie défenderesse :

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

[omissis]

Ordonnance

Le 3 octobre 2019

Le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław, Pologne),

[omissis]

après examen, lors de l'audience du 12 septembre 2019, par la I^{ère} chambre

[omissis]

de l'affaire portant sur le recours de Grupa Warzywna sp. z o.o. w Skokowej (société à responsabilité limitée de droit polonais établie à Skokowa, Pologne)

contre la décision du Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (directeur de la Chambre de l'administration fiscale de Wrocław, Pologne)

du 19 mars 2019 [omissis]

concernant la charge fiscale supplémentaire exigée au titre de la taxe sur les biens et services

pour le mois de décembre 2017,

rend l'ordonnance suivante :

- I. en application de l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (version consolidée 2012 – JO du 26 octobre 2012, C 326, p. 1 et s.), la Cour de justice de l'Union européenne est saisie de la question préjudicielle suivante concernant l'interprétation de dispositions de droit de l'Union : La charge fiscale supplémentaire prévue par l'article 112b, paragraphe 2, de la loi sur la TVA est-elle compatible avec les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, telle que modifiée ; ci-après la « directive 112 ») (et en particulier l'article 2, l'article 250 et l'article 273 de celle-ci), l'article 4, paragraphe 3, du traité sur l'Union européenne, l'article 325 TFUE ainsi qu'avec le principe de proportionnalité ?**
- II. [omissis] [Or. 2] il est sursis à statuer jusqu'à ce que la Cour se prononce sur cette question préjudicielle.**

[omissis]

[Or. 3]

Motifs

1. Cadre juridique applicable en 2017

1.1. En droit polonais, les dispositions suivantes, telles qu'en vigueur du 1^{er} janvier 2017 au 31 août 2019, sont applicables en l'espèce dans le cadre de la procédure fiscale et de la procédure administrative contentieuse :

- l'article 43, paragraphe 1, point 10 de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r., o podatku od towarów i usług (loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et services) (Dz. U. 2017 position 1221 ; ci-après la « loi sur la TVA ») dispose que : « Sont exonérées : (...) les livraisons de bâtiments, de constructions ou d'une fraction de ceux-ci, sauf si :

a) la livraison est effectuée dans le cadre de la première occupation ou avant celle-ci,

b) une période de moins de deux ans s'est écoulée entre la première occupation et la livraison du bâtiment, de la construction ou de la fraction de ceux-ci ; »

- L'article 43, paragraphe 10, de la loi sur la TVA, prévoit que « L'assujetti peut renoncer à l'exonération de taxe visée au paragraphe 1, point 10, et opter pour la taxation de la livraison de bâtiments, de constructions ou d'une fraction de ceux-ci, à condition que la personne effectuant la livraison et l'acheteur du bâtiment, de la construction ou de la fraction de ceux-ci :

1) soient enregistrés en tant qu'assujettis à la TVA ;

2) déposent, avant la date de livraison de ces biens, auprès du directeur de l'administration fiscale compétente pour l'acheteur, une déclaration concordante par laquelle ils optent pour la taxation de la livraison du bâtiment, de la construction ou de la fraction de ceux-ci. »

- L'article 112b, paragraphe 1, de la loi sur la TVA dispose que « Lorsqu'il est constaté que l'assujetti :

1) dans la déclaration de taxe qu'il a déposée, a indiqué :

a) un montant de taxe exigible inférieur au montant dû,

b) un montant de remboursement de crédit de taxe ou un montant de remboursement de taxe payée en amont qui excède le montant dû,

c) un montant de crédit de taxe à déduire du montant de la taxe due pour les périodes d'imposition suivantes qui excède le montant dû,

d) un montant de remboursement de crédit de taxe, un montant de remboursement de taxe payée en amont, ou un montant de crédit de taxe à déduire du montant de la taxe due pour les périodes comptables suivantes, au lieu d'indiquer un montant de taxe exigible à verser au Trésor public,

2) n'a pas déposé de déclaration de taxe ni acquitté le montant de taxe exigible

- le directeur de l'administration fiscale ou de l'administration douanière-fiscale détermine le montant exact correspondant et fixe **[Or. 4]** une charge fiscale supplémentaire correspondant à 30 % du montant de la sous-évaluation de la taxe exigible ou à 30 % du montant de la surévaluation du montant de remboursement de crédit de taxe, du montant de remboursement de taxe payée en amont, ou du montant de crédit de taxe à déduire du montant de la taxe due pour les périodes d'imposition suivantes. »

L'article 112b, paragraphe 2, dispose que « Lorsque, au terme d'une procédure de contrôle fiscal ("kontrola podatkowa") ou de contrôle douanier-fiscal ("kontrola celno-skarbowa") ou au cours de la procédure de contrôle douanier-fiscal, dans les cas visés :

1) au paragraphe 1, point 1, l'assujetti a déposé une déclaration de taxe correcte tenant compte des irrégularités constatées et s'est acquitté du montant de taxe exigible ou a restitué le montant indûment remboursé,

2) au paragraphe 1, point 2, l'assujetti a déposé une déclaration de taxe et s'est acquitté du montant de taxe exigible

- le montant de la charge fiscale supplémentaire s'élève à 20 % du montant de la sous-évaluation de la taxe exigible ou à 20 % du montant de la surévaluation du montant de remboursement de crédit de taxe, du montant de remboursement de taxe en amont, ou du montant de crédit de taxe à déduire du montant de la taxe due pour les périodes d'imposition suivantes. »

L'article 81, paragraphe 1, de l'ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (loi du 29 août 1997 portant code fiscal, ci-après le « code fiscal ») (texte uniforme Dz. U. 2019, position 900, tel que modifié) dispose que « Sauf dispositions contraires, les assujettis, les payeurs et les percepteurs peuvent rectifier une déclaration soumise antérieurement ».

L'article 81b du code fiscal dispose que « Le droit de rectifier la déclaration :

1) est suspendu pendant la durée de la procédure fiscale ou du contrôle fiscal – en ce qui concerne les éléments couverts par cette procédure ou ce contrôle ;

2) reste acquis, après l'achèvement :

a) du contrôle fiscal,

b) de la procédure fiscale – en ce qui concerne les éléments non couverts par la décision fixant le montant de la dette fiscale. »

1.2. S'agissant de la réglementation de l'Union, les dispositions suivantes sont applicables :

L'article 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO UE. 2006, L. 347, s. 1, telle que modifiée) dispose que « Les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à [Or. 5] condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3 ».

Aux termes de l'article 4, paragraphe 3, du traité sur l'Union européenne (JO 2004, n° 90, position 864/30, tel que modifié), « [e]n vertu du principe de

coopération loyale, l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités ».

L'article 325 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (version consolidée JO UE 2012, C 326, p. 1 et s., ci-après « TFUE ») dispose : « L'Union et les États membres combattent la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union par des mesures prises conformément au présent article qui sont dissuasives et offrent une protection effective dans les États membres, ainsi que dans les institutions, organes et organismes de l'Union ».

L'article 325, paragraphe 2, TFUE prévoit : « Les États membres prennent les mêmes mesures pour combattre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union que celles qu'ils prennent pour combattre la fraude portant atteinte à leurs propres intérêts financiers. »

Aux termes de l'article 325, paragraphe 3, TFUE : « Sans préjudice d'autres dispositions des traités, les États membres coordonnent leur action visant à protéger les intérêts financiers de l'Union contre la fraude. À cette fin, ils organisent, avec la Commission, une collaboration étroite et régulière entre les autorités compétentes ».

L'article 325, paragraphe 4, TFUE dispose : « Le Parlement européen et le Conseil, statuant conformément à la procédure législative ordinaire, arrêtent, après consultation de la Cour des comptes, les mesures nécessaires dans les domaines de la prévention de la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union et de la lutte contre cette fraude en vue d'offrir une protection effective et équivalente dans les États membres ainsi que dans les institutions, organes et organismes de l'Union ».

Selon le paragraphe 5 de ce même article : « La Commission, en coopération avec les États membres, adresse chaque année au Parlement européen et au Conseil un rapport sur les mesures prises pour la mise en œuvre du présent article. »

[Or. 6]

2. Les faits

2.1. La procédure fiscale

2.1.1. Par la décision attaquée, le directeur de la Chambre de l'administration fiscale de Wrocław (ci-après l'« autorité fiscale de deuxième instance ») a confirmé la décision du directeur de l'administration fiscale de Trzebnica (ci-après l'« autorité fiscale de première instance ») en ce qui concerne la charge fiscale supplémentaire au titre de la taxe sur les biens et services pour le mois de décembre 2017 d'un montant de 520 316 zlotys (PLN) réclamée à la société

Grupa Warzywnej Sp. z o.o. (ci-après la « Requérente » ou l' « Assujetti »). Il a annulé la décision de l'autorité fiscale de première instance s'agissant de la détermination du montant de l'excédent de taxe en amont sur la taxe due et a mis fin à la procédure.

2.1.2. Selon les constatations des autorités fiscales, l'Assujetti avait acquis, par acte notarié du 29 décembre 2017, un bien immobilier bâti ayant été habité pendant plus de deux ans. Une déclaration figurant dans l'acte notarié indiquait que le prix des bâtiments était exprimé en montants bruts, TVA incluse. Le vendeur a en outre établi une facture de l'achat, dont il ressortait notamment que la vente taxée portait sur un montant net de 14.209.003,60 zlotys (PLN) et que la TVA due s'élevait à 3.268.070,83 zlotys (PLN).

Dans la déclaration qu'il a déposée, l'Assujetti a considéré ce montant comme une taxe en amont déductible. Il en ressortait par conséquent un excédent de taxe en amont par rapport à la taxe due, à rembourser sur son compte bancaire.

En raison de l'ouverture d'une procédure de contrôle, la TVA n'a pas été remboursée.

Dans le procès-verbal de contrôle, l'autorité fiscale de première instance a constaté, sur le fondement de l'article 43, paragraphe 1, point 10, de la loi sur la TVA, que l'opération de livraison du bien immeuble devait être intégralement exonérée de TVA. Elle a également constaté que les parties à cette opération n'avaient pas présenté la déclaration de renonciation à l'exonération requise conformément à l'article 43, paragraphe 10, de la loi sur la TVA. Ces constatations ont été reprises dans le procès-verbal de contrôle du 13 avril 2018. Par conséquent, l'Assujetti n'avait aucun droit de déduire la taxe en amont afférente à la livraison d'un bien immobilier exonérée de taxe.

Suite au contrôle fiscal, conformément au droit reconnu par l'article 81 du code fiscal, l'Assujetti a procédé à une rectification de sa déclaration tenant pleinement compte des constatations faites à l'issue du contrôle et indiquant par conséquent un montant d'excédent de TVA sensiblement inférieur.

Malgré cette rectification, l'autorité fiscale de première instance a adopté une décision fixant un montant d'excédent de taxe en amont par rapport à la taxe due qui correspondait au montant ressortant de la déclaration rectifiée, ainsi qu'un montant dû par l'Assujetti en tant que « charge fiscale supplémentaire ».

À la suite du recours formé contre cette décision, l'autorité fiscale de deuxième instance a annulé la décision de l'autorité fiscale de première instance en ce qui concerne la détermination du montant de l'excédent de TVA [Or. 7]. Selon cette autorité fiscale, la déclaration rectificative déposée était à cet égard efficace et la décision n'était pas fondée sur ce point. Elle a en revanche confirmé la décision s'agissant de la charge fiscale supplémentaire imposée, sur le fondement de l'article 112b, paragraphe 2, de la loi sur la TVA.

2.2. La procédure devant la juridiction administrative

2.2.1. Dans le cadre du recours dont elle a saisi le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław), la Requérente, qui demande l'annulation de la décision attaquée, a invoqué notamment la violation des principe de proportionnalité et de neutralité de la TVA, en rappelant que le Trésor public n'avait subi, en l'espèce, aucune perte sur le plan financier, puisqu'il n'avait pas été procédé au remboursement de taxe indiqué dans la déclaration.

2.2.2. Dans son mémoire en défense, l'administration fiscale de deuxième instance a conclu au rejet du recours et confirmé la position retenue dans la décision attaquée.

2.2.3. La juridiction de première instance (ci-après également la « juridiction de céans ») a décidé de saisir la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour ») des questions préjudicielles indiquées dans le dispositif de la présente ordonnance et a sursis à statuer.

3. La motivation des questions préjudicielles

3.1. [omissis]

[omissis] [recevabilité de la question préjudicielle et compétence du juge de renvoi]

3.2. Motivation des questions préjudicielles

3.2.1. Aux fins de la résolution du litige dans la présente affaire, il est nécessaire d'examiner si l'application d'une sanction sous la forme d'une « charge fiscale supplémentaire », dans l'hypothèse où l'erreur [de l'assujetti] sur le contenu des dispositions applicables n'a pas concrètement entraîné de perte de recettes fiscales, est conforme au principe de proportionnalité et si l'imposition de telles charges supplémentaires permet effectivement d'éviter la fraude fiscale ou si elle constitue uniquement une mesure fiscale supplémentaire.

3.2.2. De l'avis de la juridiction de céans, il apparaît, en l'état actuel de la jurisprudence de la Cour relative à l'interprétation du principe de proportionnalité, que [Or. 8] de telles charges fiscales supplémentaires ne sont justifiées que pour autant qu'elles visent à lutter contre de réelles fraudes fiscales.

Il y a lieu de rappeler qu'en l'absence d'harmonisation des dispositions de l'Union dans le domaine des sanctions applicables en cas d'observation des conditions prévues par un régime institué par cette législation, les États membres sont compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées. Ils sont toutefois tenus d'exercer cette compétence dans le respect du droit de l'Union et

de ses principes généraux et, par conséquent, dans le respect du principe de proportionnalité (voir notamment, en ce sens, les arrêts du 7 décembre 2000, de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, point 20 ; du 6 février 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, point 50).

De telles sanctions ne doivent donc pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude. Afin d'apprécier si une telle sanction est conforme au principe de proportionnalité, il convient de tenir compte, notamment, de la nature et de la gravité de l'infraction que cette sanction vise à pénaliser, ainsi que des modalités de détermination du montant de celle-ci (voir, dans le même sens, arrêts du 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, points 65- 67 ; et du 20 juin 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, point 38).

S'il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier si le montant de la sanction ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs indiqués au point précédent (arrêt du 20 juin 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, point 39), il convient d'indiquer à cette juridiction certains éléments de l'affaire au principal qui sont de nature à permettre à celle-ci de déterminer si la sanction imposée est conforme au principe de proportionnalité (arrêt du 2[6] avril 2017, Farkas, C-564/15 EU:C:2017:302).

À cet égard, une telle sanction apparaît de nature à inciter les assujettis à régulariser aussi rapidement que possible les cas d'insuffisance de paiement de la taxe et, dès lors, à atteindre l'objectif d'assurer l'exacte perception de celle-ci.

Les États membres ont en principe la faculté d'infliger des sanctions pour violation du système commun de TVA. Les mesures nationales visant à mettre en œuvre les objectifs prévus à l'article 273 de la directive 112 doivent être conformes au principe de proportionnalité. L'application de sanctions doit être examinée non seulement eu égard à la question de savoir si elles sont utiles aux objectifs poursuivis, mais également si elles ne vont pas au-delà de ce qui est nécessaires pour les atteindre (voir arrêt du 19 octobre 2017, SC Paper Consult SRL, C-101/16, EU:C:2017:775, points 49, 50).

3.2.3. La disposition prévoyant la possibilité d'imposer une charge fiscale supplémentaire a été introduite en droit national par l'ustawa z dnia 1 grudnia 2016 o zmianie [Or. 9] ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (loi du 1^{er} décembre 2016 portant modification de la loi sur la TVA et d'autres lois (Dz. U. 2016, position 2024) à compter du 1^{er} janvier 2017.

Selon les motifs du projet de loi [omissis], les dispositions supplémentaires introduites - qualifiées de « paquet de mesures de verrouillage » - avaient pour but d'améliorer le recouvrement de la TVA. Des sanctions fiscales ont été réintroduites dans l'ordre juridique dans le cas d'erreurs dans la liquidation de la TVA se traduisant par une sous-évaluation de la taxe exigible ou par une surévaluation de l'excédent de taxe à rembourser ou à imputer sur les périodes

d'imposition suivantes ou du remboursement de la taxe. Le législateur a précisé que ces sanctions ont avant tout un caractère préventif. Leur but est de convaincre les assujettis qu'il est de leur intérêt de compléter leur déclaration fiscale de façon exacte et rigoureuse. En effet, lorsqu'une erreur dans la liquidation de la taxe est constatée, l'assujetti est tenu d'acquitter la charge fiscale supplémentaire fixée [par l'administration fiscale]. Une erreur de liquidation constatée sur une période donnée, ayant justifié l'imposition d'une charge fiscale supplémentaire, et susceptible d'avoir une incidence sur l'opération suivante de liquidation de la taxe par l'assujetti, en ce qu'elle conduirait, par exemple, à diminuer le montant à reporter, ne signifie pas que cette erreur sera de nouveau sanctionnée, lors de la liquidation suivante, par une charge fiscale supplémentaire, car il ne peut y avoir de cumul de sanctions pour une erreur unique. Les dispositions définissant les situations dans lesquelles aucune sanction n'est appliquée confirment le caractère préventif desdites sanctions. Tel est le cas lorsque l'assujetti rectifie lui-même l'erreur et s'acquitte de la différence, ce qui permet de compenser la sous-évaluation de la taxe ou la surévaluation du montant du remboursement, et ce à tout moment avant l'ouverture d'un contrôle fiscal. Il ne s'agit pas, en introduisant de telles sanctions, de punir les assujettis pour des erreurs mineures. C'est pourquoi il est prévu qu'aucune charge fiscale supplémentaire n'est établie lorsque la sous-évaluation du montant de la taxe ou la surévaluation du montant du crédit de taxe ou du montant du remboursement de la taxe en amont s'explique par des erreurs d'écriture ou des erreurs manifestes commises dans la déclaration, ou résulte de ce que la taxe exigible ou la taxe en amont n'a pas été incluse dans la liquidation correspondant à la période d'imposition pertinente, mais que ces montants ont été indiqués au titre de périodes d'imposition antérieures ou postérieures à la période d'imposition pertinente, et ce avant la date d'un contrôle par le directeur de l'administration fiscale ou l'autorité en charge du contrôle fiscal. Dans ce cas, l'assujetti peut être tenu de verser des intérêts de retard en conséquence. Le législateur a précisé que, lorsqu'elle contrôle la liquidation de la taxe effectuée par l'assujetti, l'administration fiscale procède, dans son éventuelle décision, à la liquidation correcte de la taxe. Le législateur a indiqué en outre qu'il n'y avait pas non plus lieu à sanction lorsque la sous-évaluation de la taxe, la surévaluation du montant du crédit de taxe à rembourser ou à imputer sur les périodes d'imposition ultérieures ou **[Or. 10]** la surévaluation du montant du remboursement de taxe sont le fait de personnes physiques reconnues responsables d'une infraction fiscale au titre des mêmes faits.

Les mêmes modalités de sanction s'appliquaient dans le cadre de la loi sur la TVA jusqu'au 30 novembre 2008 ; elles ressortaient des dispositions de l'article 109, paragraphes 4 à 8. Ces dispositions ont été abrogées par l'ustawa z dnia 7 listopada 2008 o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (loi du 7 novembre 2008 portant modification de la loi sur la TVA et d'autres lois) (Dz. U. 2008 n° 209, position 1320). Selon le législateur, la réintroduction d'un tel mécanisme visant à améliorer le recouvrement de la taxe se justifiait par l'ampleur actuelle des abus en matière de TVA. Comme dans le système antérieur, le montant de la sanction devrait en principe s'élever à 30 % de la sous-évaluation du montant de la taxe exigible ou de la surévaluation du

montant du remboursement du crédit de taxe ou du remboursement de la taxe en amont ou du montant de l'excédent de taxe à imputer sur les périodes ultérieures.

Des sanctions de cette nature étaient également prévues dans l'ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (loi du 8 janvier 1993 relative à la taxe sur les biens et services et aux droits d'accise) (la sanction prévue était même de 500 % l'année de l'introduction de la loi). Le législateur a souligné que, dans son arrêt du 29 avril 1998 [omissis], le Trybunał Konstytucyjny (Cour constitutionnelle, Pologne) avait examiné la constitutionnalité de cette sanction sur le fondement de la loi antérieure. Dans son arrêt du 15 janvier 2009, K-1, C-502/07, EU:C:2009:11, la Cour avait quant à elle jugé que la sanction applicable conformément aux dispositions de la loi polonaise sur la TVA n'était pas contraire aux dispositions de la directive sur la TVA. Le législateur a précisé qu'en raison du caractère préventif de la charge fiscale supplémentaire, il n'y avait pas lieu d'appliquer, lorsqu'une telle sanction était infligée, les taux majorés d'intérêts de retard au titre de la TVA. Le législateur a indiqué qu'un taux majoré (taux de 100 %) de sanction avait également été prévu lorsque l'intéressé avait sciemment participé à la fraude fiscale et en avait retiré un avantage patrimonial indu au détriment du budget de l'État.

3.2.4. Ainsi que cela ressort clairement des motifs du projet de loi, l'instauration d'une charge fiscale supplémentaire ayant la nature d'une sanction avait pour but de convaincre les assujettis qu'il était dans leur intérêt de compléter leur déclaration fiscale de façon exacte et rigoureuse. Bien qu'une telle exigence soit compréhensible, il y a toutefois lieu, s'agissant des affaires en matière de TVA, de tenir compte de la complexité de ce domaine juridique et du risque accru d'erreurs. Un exemple éclairant est justement celui de la disposition de l'article 43, paragraphe 1, point 10, de la loi sur la TVA, qui a également été examinée par la Cour dans son arrêt du 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, ainsi que par une jurisprudence singulièrement abondante [Or. 11] des juridictions administratives nationales. L'article 112b, paragraphe 2, de la loi sur la TVA ne tient nullement compte de la situation – telle que celle en cause au principal – dans laquelle la liquidation erronée de la taxe s'explique par une erreur d'appréciation des deux parties à l'opération quant au caractère taxable de la livraison. Dans un tel cas, il n'y a pas eu en réalité de perte de recettes fiscales puisque la taxe est acquittée - bien qu'elle ne soit pas due - par le vendeur. Si les deux parties avaient au contraire, dès le départ, considéré l'opération comme exonérée, aucune TVA n'aurait en fait été acquittée.

Par ailleurs, dans les affaires comparables à l'affaire au principal, la jurisprudence des juridictions nationales considère, au vu du manque de clarté des dispositions (article 43, paragraphe 10, de la loi sur la TVA), que les opérations analogues à l'opération effectuée par l'assujetti [NdT : il s'agit sans doute de l'assujetti en cause dans l'affaire au principal] sont soumises à la TVA et que l'acheteur a le droit de déduire la taxe en amont. Dans la présente affaire, cependant, l'assujetti a accepté les constatations du contrôle et a renoncé à la déduction de la taxe en

amont, en considérant que l'opération était exonérée de TVA. Dans la mesure où il avait toutefois versé au vendeur l'intégralité du montant figurant sur la facture, il a en fait supporté l'intégralité de la charge économique de la taxe, ce qui est également contraire au principe de neutralité (compte tenu de la solution jurisprudentielle selon laquelle il s'agit d'une opération assujettie à la TVA). Il y a donc eu concrètement violation du principe de neutralité de la TVA.

Comme la Cour l'a indiqué, « Le principe de neutralité de la TVA tel qu'il est concrétisé par la jurisprudence relative à l'article 203 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que, sur le fondement d'une disposition nationale visant à transposer ledit article, l'administration fiscale refuse au fournisseur d'une prestation exonérée le remboursement de la TVA facturée par erreur à son client, au motif que ce fournisseur n'a pas procédé à une rectification de la facture erronée, alors que cette administration a définitivement refusé à ce client le droit de déduire ladite TVA, ce refus définitif ayant pour conséquence que le régime de rectification prévu par la loi nationale n'est plus applicable » (arrêt du 11 avril 2013, *Rusedespred OOD*, C-138/12, EU:C:2013:233302, point 35).

Dans de tels cas de figure, les effets de la réglementation adoptée sont contraires à l'objectif indiqué précédemment. En effet, l'obligation d'acquitter une charge fiscale supplémentaire dissuade l'assujetti d'accepter les constatations du contrôle et de s'acquitter volontairement de la taxe et des intérêts. De plus, elle est contraire au droit de rectification de l'assujetti qui découle de l'article 81b du code fiscal et représente pour l'assujetti une forme particulière de piège. Celui-ci dispose en effet d'un droit dont l'exercice lui vaut l'application [Or. 12] d'une sanction supplémentaire. En même temps, cette sanction affecte en réalité l'assujetti qui a reçu une facture erronée et non l'assujetti l'ayant établie de façon erronée.

3.2.5. La disposition, telle qu'elle a été adoptée, ne tient en outre nullement compte de l'intention de l'assujetti, c'est-à-dire de la question de savoir si la sous-évaluation de la taxe est le résultat d'une fraude ou d'une erreur. Il convient de souligner qu'en raison du caractère peu clair des dispositions de la loi sur la TVA, qui font fréquemment l'objet de modifications, les autorités fiscales également commettent souvent des erreurs dans leur interprétation. Dans de nombreux cas de figure, ce n'est que la jurisprudence des juridictions [nationales], voire, dans les cas extrêmes, une décision de la Cour, qui permet d'établir l'interprétation correcte de ces dispositions. La disposition litigieuse prévoit cependant de sanctionner les assujettis, par exemple, également lorsqu'ils se sont conformés par erreur à une pratique généralement admise. La sanction en question a donc visiblement un caractère répressif plutôt que préventif.

Comme l'a indiqué la Cour dans son arrêt du 26 février 2013, *Hans Akerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, il découle des articles 2, 250, paragraphe 1, et 273 de la directive 112, qui reprennent notamment les dispositions de l'article 2 de la sixième directive et de l'article 22, paragraphes 4 et 8, de la même directive,

dans sa version résultant de l'article 28 nonies de celle-ci, et, d'autre part, de l'article 4, paragraphe 3, TUE que chaque État membre a l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire et à lutter contre la fraude (voir arrêt du 17 juillet 2008, Commission/Italie, C-132/06, EU:C:2008:412, points 37 et 46).

Parallèlement, l'article 325 TFUE oblige les États membres à lutter contre les activités illicites portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union par des mesures dissuasives et effectives et, en particulier, les oblige à prendre les mêmes mesures pour combattre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union que celles qu'ils prennent pour combattre la fraude portant atteinte à leurs propres intérêts (voir, en ce sens, arrêt du 28 octobre 2010, SGS Belgium e.a., C-367/09, EU:C:2010:648, points 40 à 42). Les ressources propres de l'Union comprennent, aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la décision 2007/436/CE, Euratom du Conseil, du 7 juin 2007, relative au système des ressources propres des Communautés européennes (JO L 163, p. 17), les recettes provenant de l'application d'un taux uniforme à l'assiette harmonisée de la TVA déterminée selon les règles de l'Union. Il existe donc un lien direct entre la perception des recettes provenant de la TVA dans le respect du droit de l'Union applicable et la mise à disposition du budget de l'Union des ressources TVA correspondantes, dès lors que toute lacune dans la perception des premières se trouve potentiellement à l'origine d'une réduction des secondes (voir dans le même sens arrêt [Or. 13] du 15 novembre 2011, Commission/Allemagne, C-539/09, EU:C:2011:733, point 72).

Il en découle que des sanctions fiscales et des poursuites pénales pour fraude fiscale, telles que celles dont le prévenu en cause au principal a été ou est l'objet en raison de l'inexactitude des informations fournies en matière de TVA, constituent une mise en œuvre des articles 2, 250, paragraphe 1, et 273 de la directive 2006/112 (antérieurement articles 2 et 22 de la sixième directive) et de l'article 325 TFUE et, donc, du droit de l'Union, au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte.

En revanche, il est indiqué au point 30 de l'arrêt du 17 janvier 2019, Dzivev, C-310/16, EU:C:2019:30, que « si les sanctions et les procédures administratives et/ou pénales relatives à ces sanctions, que les États membres mettent en place pour lutter contre les violations des règles harmonisées en matière de TVA, relèvent de leur autonomie procédurale et institutionnelle, celle-ci est cependant limitée, outre par le principe de proportionnalité et par le principe d'équivalence, dont l'application n'est pas en cause en l'occurrence, par le principe d'effectivité, lequel impose que lesdites sanctions présentent un caractère effectif et dissuasif (voir, en ce sens, arrêt du 2 mai 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, point 29) ».

L'expérience montre que le fraudeur réel n'a aucun intérêt à révéler ses pratiques en rectifiant de lui-même sa déclaration. Le type de sanction prévu à

l'article 112b, paragraphe 2, de la loi sur la TVA ne remplit pas, dans ces conditions, la fonction préventive nécessaire contre les fraudeurs potentiels.

Par conséquent, l'application automatique, exigée par la loi, de la charge fiscale supplémentaire dans tous les cas de sous-évaluation de la taxe ou de surévaluation du remboursement de taxe, même lorsque la taxe a en fait été acquittée par un autre contribuable ou qu'il n'y a pas eu de remboursement de l'excédent de taxe, constitue – de l'avis de la juridiction de céans – une mesure impropre à réaliser l'objectif de lutte contre les infractions fiscales qui ressort de l'article 273 de la directive 112 et va au-delà de ce qui est nécessaire à la réalisation des objectifs d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude. Elle ne tient pas compte, en effet, de la nature et de la gravité de l'infraction. Elle ne tient pas non plus compte du fait que l'autorité n'a pas subi de perte de recettes fiscales et qu'il n'y a pas d'indice de fraude fiscale (arrêt du 2[6] avril 2017, Farkas C-564/15 EU:C:2017:302). Par conséquent, estimant qu'une décision préjudicielle est nécessaire à la solution du litige dont il est saisi, le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław), en application de l'article 267 TFUE, [Or. 14] a décidé de saisir la Cour d'une question préjudicielle.

4. Suspension de la procédure.

4.1. Eu égard à la demande de décision préjudicielle, le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław) a suspendu la procédure [omissis].

[omissis]