

Cauza C -935/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

23 decembrie 2019

Instanța de trimitere:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polonia)

Data deciziei de trimitere:

3 octombrie 2019

Reclamant:

Grupa Warzywna Sp. z o.o.

Pârât:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Obiectul procedurii principale

Acțiune prin care se urmărește stabilirea unui angajament suplimentar privind taxa pe valoarea adăugată în temeiul articolului 112b alineatul 2 din Legea privind TVA-ul.

Obiectul și temeiul legal al întrebării preliminare

Cerere de decizie preliminară întemeiată pe articolul 267 TFUE privind compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unui angajament suplimentar privind taxa pe valoarea adăugată în temeiul articolului 112b alineatul 2 din Legea privind TVA-ul.

Întrebarea preliminară

O obligație fiscală suplimentară precum cea prevăzută în cuprinsul articolului 112b alineatul (2) din Legea privind TVA-ul este compatibilă cu prevederile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul

comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, cu modificările ulterioare, denumită în continuare „Directiva 112”) (și în special articolele 2, 250, 273), cu articolul 4 alineatul (3) din Tratatul privind Uniunea Europeană, cu articolul 325 TFUE și cu principiul proporționalității?

Dispozițiile dreptului Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 9/vol. 3, p. 7), cu modificările ulterioare - articolul 273. TUE - articolul 4 alineatul (3). TFUE - articolul 325

Dispozițiile dreptului național invocate

Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și servicii (Dz. U. din 2017, poziția 1221, denumită în continuare „Legea privind TVA”)

Articolul 43 alineatul (1) punctul 10: „Sunt scutite de taxă: [...] livrarea de clădiri, construcții sau părți ale unor clădiri sau construcții, cu excepția cazului în care:

- a) livrarea se efectuează în cadrul primei ocupări sau înaintea primei ocupări,
- b) între prima ocupare și livrarea clădirii, a construcției sau a unei părți a clădirii sau a construcției a trecut o perioadă mai scurtă de 2 ani”

Articolul 43 alineatul 10: „Persoana impozabilă poate să renunțe la scutirea de impozitul prevăzut la alineatul 1 punctul 10 și să opteze pentru impozitarea livrării de imobile, construcții sau părți ale acestora, cu condiția ca persoana care efectuează livrarea și cumpărătorul clădirii, al construcției sau al unei părți din acestea:

- 1) sunt înregistrate în ca persoane impozabile în scopuri de TVA;
- 2) înainte de data livrării acestor bunuri către cumpărător, adresează directorului administrației fiscale competente o declarație conform căreia optează pentru impozitarea livrării clădirii, a construcției sau a unei părți a acestora.”

Articolul 112b alineatul 1: „Atunci când se constată că persoana impozabilă:

- 1) în declarația fiscală depusă a arătat:
 - a) un quantum al obligației fiscale mai mic decât suma datorată,
 - b) un quantum al rambursării diferenței de taxă sau al rambursării taxei achitate în amonte care îl depășește pe cel datorat;

c) un quantum al diferenței de taxă la reducerea quantumului impozitului datorat pentru perioadele de raportare următoare mai mare decât cel datorat;

d) un quantum al rambursării diferenței de taxă, al rambursării taxei achitate în amonte sau al diferenței de taxă, la reducerea quantumului taxei datorate pentru următoarele perioade fiscale, în loc să menționeze quantumul datoriei fiscale către administrația fiscală;

2) nu a depus o declarație fiscală și nu a plătit quantumul obligației fiscale.

- Directorul administrației fiscale sau directorul biroului vamal fiscal definește aceste sume conform cerințelor legale și, respectiv, stabilește o obligație fiscală suplimentară egală cu 30 % din valoarea subdeclarației, rambursarea taxei achitate în amonte sau a diferenței de taxă pentru reducerea taxei plătite în amonte sau diferența de taxă pentru reducerea impozitului plătit în amonte sau diferența de taxă pentru reducerea impozitului datorat pentru următoarele perioade fiscale”.

Articolul 112b alineatul 2: „În cazul în care, în urma unei inspecții fiscale, a unui control vamal fiscal sau în cursul controlului vamal fiscal, în cazurile menționate la:

1) alineatul 1 punctul 1, contribuabilul a prezentat o declarație de rectificare, care ține seama de neregulile constatate și a plătit quantumul datoriei fiscale sau a rambursat quantumul restituirii nedatorate,

2) alineatul 1 punctul 2, contribuabilul a depus o declarație fiscală și a plătit quantumul obligației fiscale

- quantumul majorării obligației fiscale este de 20 % din quantumul subdeclarației fiscale sau din quantumul rambursării diferenței de taxă, de rambursare a taxei plătite în amonte sau din diferența de taxă pentru reducerea taxei datorate pentru perioadele fiscale următoare.”

Legea din 29 august 1997 privind Codul fiscal (Dz. U. din 2019, poziția 900, cu modificările ulterioare)

Articolul 81 alineatul 1: „În lipsa unor dispoziții contrare, persoanele impozabile, contribuabilii și autoritățile care percep impozitele pot să rectifice o declarație depusă anterior.”

Articolul 81b alineatul 1: „Dreptul la rectificarea declarației:

1) se suspendă pe durata procedurii de impunere sau a inspecției fiscale, în domeniul acoperit de procedura sau de inspecția fiscală;

2) se menține după încheierea:

a) inspecției fiscale;

b) procedurii fiscale - în măsura în care nu se aplică decizia de stabilire a cuantumului obligației fiscale.”

Prezentare pe scurt a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Prin decizia atacată, directorul Administrației Fiscale Wrocław (denumit în continuare „administrația fiscală de al doilea grad”) a confirmat decizia directorului Administrației Fiscale din Trzebnica (denumit în continuare „administrația fiscală de prim grad”), în partea care stabilește în sarcina Grupa Warzywna Sp. z o.o. (denumită în continuare „reclamanta” sau „persoana impozabilă”), o obligație fiscală suplimentară privind TVA-ul pentru luna decembrie 2017 în valoare de 520 316 PLN. În partea care stabilește cuantumul excedentului de taxă achitat în amonte, aceasta a anulat decizia autorității de prim grad și a dispus încetarea procedurii.
- 2 Administrațiile fiscale au că persoana impozabilă a dobândit, prin actul notarial din 29 decembrie 2017, un bun imobil construit într-o perioadă mai mare de doi ani. În actul notarial, acesta a declarat că prețul clădirilor a fost cuantificat în sumele brute care includ TVA. Această achiziție a fost, în plus, certificată printr-o factură emisă de vânzător, în care s-a menționat, printre altele, o vânzare impozabilă, la prețul net de 14.209.003,60 PLN și o taxă datorată în cuantum de 3.268.070,83 PLN.
- 3 În declarația dată, persoana impozabilă a ținut seama de această sumă ca taxă deductibilă în amonte. Din aceasta a rezultat dovada unui excedent de taxă plătit în amonte, care trebuia restituit în contul bancar respectiv.
- 4 În urma deschiderii inspecției fiscale, restituirea TVA-ului nu a fost efectuată.
- 5 Administrația fiscală de prim grad, în procesul-verbal al inspecției, invocând articolul 43 alineatul 1 punctul 10 din Legea privind TVA-ul a stabilit că operațiunea de livrare a bunului imobil trebuie scutită integral de TVA. Aceasta a considerat de asemenea că părțile la tranzacție nu depuseseră declarația de renunțare la scutire, impusă de articolul 43 alineatul 10 din Legea privind TVA-ul. În această privință, aceasta a constatat că persoana impozabilă nu avea dreptul de a deduce impozitul achitat în amonte care rezultă din livrarea scutită de impozit a unui bun imobil.
- 6 Folosind posibilitatea prevăzută la articolul 81 din Codul fiscal, persoana impozabilă a depus o declarație de rectificare care ținea seama în întregime de constatările inspecției și care, în consecință, prezintă o valoare semnificativ mai mică a cuantumului excedentului de TVA aferent intrărilor.
- 7 În pofida depunerii rectificării, autoritatea fiscală de prim grad a emis o decizie prin care stabilea persoanei impozabile cuantumul excedentului de taxă plătit în amonte, astfel cum rezulta din declarația rectificată, precum și cuantumului obligației suplimentare.

- 8 În urma unei contestații, administrația fiscală de al doilea grad a anulat decizia administrației fiscale de al doilea grad în partea în care stabilește cuantumul excedentului de taxă achitată în amonte. A considerat că o ajustare era efectivă în această privință și nu ar fi justificată adoptarea unei decizii de impunere. Astfel, a confirmat decizia, în partea în care se constata obligația fiscală suplimentară, invocând articolul 112b alineatul 2 din Legea privind TVA -ul.
- 9 Prin acțiunea introdusă la Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wrocław), reclamanta, solicitând anularea deciziei atacate, aceasta a reproșat, printre altele, o încălcare a principiilor proporționalității și neutralității TVA-ului, arătând că, în cauza în discuție, nu au existat pierderi patrimoniale suferite de Trezorerie, întrucât restituirea declarată nu a fost efectuată.
- 10 În memoriul în replică, autoritatea fiscală de al doilea grad a solicitat respingerea acțiunii și și-a menținut poziția adoptată în decizia atacată.
- 11 Instanța de prim grad a decis să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene întrebările preliminare menționate în dispozitivul hotărârii în vederea pronunțării unei decizii preliminare și a suspendat procedura.

Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare

- 12 Soluționarea litigiului din prezenta cauză presupune să se aprecieze dacă aplicarea unor sancțiuni sub forma unei obligații fiscale suplimentare atunci când, în urma unei interpretări eronate a conținutului legislației, nu a avut loc în esență eliminarea unor astfel de obligații fiscale este conformă cu principiul proporționalității și dacă impunerea acestor obligații suplimentare are în esență ca scop prevenirea fraudei fiscale sau nu constituie decât o măsură fiscală suplimentară.
- 13 Potrivit Tribunalului, rezultă din jurisprudența anterioară a Curții în ceea ce privește interpretarea principiului proporționalității că impunerea unor angajamente suplimentare nu este justificată decât în scopul prevenirii unor fraude fiscale efective.
- 14 Tribunalul citează Hotărârea din 25 aprilie 2017, Farkas C-564/15, EU:C:2017:302, potrivit căreia, în lipsa unei armonizări a legislației Uniunii în domeniul sancțiunilor aplicabile în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de un regim instituit prin această legislație, statele membre rămân competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate. Ele sunt însă obligate să își exercite această competență cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității. Astfel, asemenea sancțiuni nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor de asigurare a colectării în mod corect a taxei și de evitare a fraudei. Pentru a aprecia dacă o sancțiune este conformă principiului proporționalității, trebuie să se țină seama în special de natura și de gravitatea încălcării pe care

această sancțiune urmărește să o pedepsească, precum și de modalitățile de stabilire a cuantumului acesteia. Deși revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă cuantumul sancțiunii nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor [menționate], trebuie să se indice acestei instanțe unele elemente din cauza principală care sunt de natură să îi permită să stabilească dacă sancțiunea aplicată [...] este în conformitate cu principiul proporționalității. În această privință, o astfel de sancțiune apare ca fiind de natură să stimuleze persoanele impozabile să regularizeze cât mai rapid cu putință cazurile de neplată parțială a taxei și, prin urmare, să atingă obiectivul de a asigura colectarea în mod corect a acesteia.

- 15 Ca regulă generală, statele membre pot aplica sancțiuni în legătură cu încălcarea principiului sistemului comun al TVA-ului. Măsurile naționale care urmăresc obiectivele menționate la articolul 273 din Directiva 112 trebuie să respecte principiul proporționalității. Aplicarea unei sancțiuni trebuie apreciată nu numai în această privință, dacă sunt susceptibile să răspundă obiectivelor urmărite, ci dacă nu depășesc ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective (a se vedea Hotărârea din 19 octombrie 2017, SC Paper Consult SRL, C-101/16, EU:C:2017:775, punctele 49 și 50).
- 16 Dispoziția care permite impunerea unei majorări a obligației fiscale a fost introdusă în Legea privind TVA-ul începând de la 1 ianuarie 2017 (Legea din 1 decembrie 2016 de modificare a Legea privind TVA-ul, Dz. U. din 2016, poziția 2024).
- 17 Anterior sub o formă similară, sancțiunile au fost sancționate prin Legea privind TVA-ul până la 30 noiembrie 2008, iar anterior, prin Legea din 8 ianuarie 1993 privind taxa pe valoarea adăugată și accizele. Prin hotărârea din 29 aprilie 1998, Trybunał Konstytucyjny (Curtea Constituțională) a constatat compatibilitatea unei astfel de sancțiuni cu Constituția. Or, în Hotărârea din 15 ianuarie 2009 în cauza K-1, C-502/07, EU:C:2009:11, CJUE a statuat că sancțiunea în temeiul Legii poloneze privind TVA-ul, nu este contrară dispozițiilor Directivei TVA.
- 18 În expunerea de motive a modificării intervenite la 1 ianuarie 2017, legiuitorul a arătat că, având în vedere nivelul abuzurilor actuale constatate în domeniul taxei pe valoarea adăugată, este justificat să se instituie acest mecanism în vederea îmbunătățirii colectării TVA-ului. În ordinea juridică, nu au fost adoptate sancțiuni fiscale pentru calcularea nefiabilă a impozitului care să determine diminuarea obligației fiscale sau majorarea excedentului de taxă plătit în amonte în vederea rambursării sau a compensării în perioadele fiscale ulterioare. Legiuitorul ar fi indicat că sancțiunile în cauză sunt în esență preventive. Acestea urmăresc să convingă persoana impozabilă că o declarație serioasă și diligentă din declarația fiscală ține de interesul lor. Astfel, divulgarea unei erori în compensare determină obligația de a plăti majorarea obligației fiscale.
- 19 Importanța preventivă a sancțiunilor stabilite este dată de dispozițiile care stabilesc situațiile în care nu se aplică sancțiuni. Aceasta este situația atunci când

persoana impozabilă înregistrează o eroare și este obligată la plata unei majorări a taxei sau, în orice moment care precedă data inițierii unei inspecții fiscale.

- 20 Instanța de trimitere înțelege temeinicia convingerii persoanelor impozabile că este în interesul convingerii persoanelor impozabile că este în interesul solidității și al diligenței declarației lor fiscale, dar subliniază că, în cazul cauzelor în materie de TVA, trebuie să se țină seama de materia juridică complexă și de posibilitatea sporită de a săvârși o eroare. Un exemplu clar este tocmai articolul 43 alineatul 1 punctul 10 din Legea privind TVA-ul, care a făcut de asemenea obiectul Hotărârii CJUE din 16 noiembrie 2017, *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869), precum și al jurisprudenței constante a instanțelor administrative naționale. Articolul 112b alineatul 2 din Legea privind TVA-ul nu ține nicidecum seama de situația, precum cea în discuție în litigiul principal, în care decontul eronat rezultă dintr-o apreciere eronată realizată de ambele părți ale operațiunii cu privire la aspectul dacă livrarea în discuție este supusă TVA-ului. Într-adevăr, într-un asemenea caz, nu ar exista o diminuare a veniturilor fiscale, întrucât taxa este plătită de vânzător, deși fără a fi datorată. Or, dacă cele două părți ar considera, în esență, o operațiune scutită, impozitul nu ar fi în realitate plătit.
- 21 Cu titlu suplimentar, este necesar să se arate că jurisprudența instanțelor naționale în cauze precum cele în discuție în litigiul principal, ținând seama de lipsa de claritate a reglementării [articolul 43 alineatul 10 din Legea privind TVA-ul] este de părere că operațiunile similare celor efectuate de persoana impozabilă sunt impozitate și că cumpărătorii beneficiază de dreptul de deducere a taxei achitate în amonte. Cu toate acestea, în speță, persoana impozabilă a acceptat să efectueze verificări și a renunțat să deducă TVA-ul în amonte considerând că operațiunea este scutită de TVA. Cu toate acestea, din moment ce a plătit vânzătorului totalitatea sumei rezultate din factură, acesta a expus, în esență, sarcina economică completă a acestei taxe, ceea ce se opune de asemenea principiului neutralității (întemeiat pe poziția jurisprudenței potrivit căreia operațiunea este taxată). Prin urmare, ar exista o încălcare a principiului neutralității TVA-ului.
- 22 Or, astfel cum arată CJUE, „principiul neutralității TVA-ului, astfel cum este concretizat prin jurisprudența referitoare la articolul 203 din Directiva 2006/112 din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretat în sensul că se opune ca, în temeiul unei dispoziții naționale care are ca scop transpunerea articolului menționat, administrația fiscală să refuze furnizorului unei prestații scutite rambursarea TVA-ului facturat din greșeală clientului său, pentru motivul că acest furnizor nu a efectuat o rectificare a facturii greșite, în timp ce administrația i-a refuzat definitiv acestui client dreptul de deducere a TVA-ului respectiv, refuzul definitiv având drept consecință faptul că regimul de rectificare prevăzut de legea națională nu mai este aplicabil” (Hotărârea din 11 aprilie 2013, *Rusedespred OOD*, C-138/12, EU:C:2013:233302, punctul 35).
- 23 În astfel de situații, consecințele reglementării instituite sunt contrare obiectivului menționat. Astfel, necesitatea de a plăti majorarea obligației ar descuraja persoana

impozabilă să accepte modalitățile de control și de plată voluntară a taxei, inclusiv a dobânzilor. În plus, acest lucru este contrar posibilității persoanei impozabile de a depune o regularizare în temeiul articolului 81b din Codul fiscal și este o capcană specifică pentru aceasta. Astfel, aceasta are dreptul pentru care este sancționat cu o sancțiune suplimentară. Totodată, o asemenea sancțiune afectează în principal persoana impozabilă care a primit factura eronată, iar nu pe cea care a emis factura în mod eronat.

- 24 Dispoziția în forma în care a fost introdusă nu ar ține seama nici de intenția persoanei impozabile, și anume de a ști dacă dispariția taxei era sau nu era consecința unei fraude sau a unei erori. Trebuie subliniat că, din cauza lipsei de claritate a dispozițiilor Legii privind TVA-ul și a modificărilor sale frecvente, autoritățile fiscale realizează de asemenea în mai multe rânduri o interpretare eronată a acestor dispoziții. În mai multe cazuri, jurisprudența instanțelor și, în cazuri extreme, decizia CJUE stabilește înțelegerea corectă a reglementării. Totuși, această dispoziție prevede impunerea de sancțiuni contribuabililor și într-o situație precum cea a recurgerii la o practică bine cunoscută. Astfel, sancțiunea în cauză ar fi evident opresivă, iar nu preventivă.
- 25 Or, astfel cum se arată în Hotărârea CJUE din 26 februarie 2013, Hans Akerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), și de la articolul 2, articolul 250 alineatul 1 și de la articolul 273 din Directiva 112, care preia termenii, printre altele, ai articolului 2 și ai articolul 22 alineatele (4) și (8) din A șasea directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28h din aceasta, precum și din articolul 4 alineatul (3) TUE în domeniul TVA-ului, fiecare stat membru este obligat să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ necesare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său și pentru a combate fraudă. Pe de altă parte, articolul 325 TFUE obligă statele membre să combată activitățile ilegale care aduc atingere intereselor financiare ale Uniunii prin măsuri care să descurajeze fraudele și să ofere o protecție efectivă și în special să adopte, pentru a combate fraudă care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii, aceleași măsuri precum cele pe care le adoptă pentru a combate fraudă care aduce atingere propriilor interese financiare. Resursele proprii ale Uniunii cuprind printre altele, potrivit articolului 2 alineatul (1) din Decizia 2007/436/CE, Euratom a Consiliului din 7 iunie 2007 privind sistemul de resurse proprii al Comunităților Europene, veniturile din aplicarea unei cote uniforme a bazelor armonizate de evaluare a TVA-ului, stabilită în conformitate cu normele Uniunii. Astfel, există o legătură directă între colectarea veniturilor din TVA cu respectarea dreptului Uniunii aplicabil și punerea la dispoziția bugetului Uniunii a resurselor TVA: „orice lacună în colectarea celor dintâi se poate afla la originea unei reduceri a celor din urmă”. Rezultă de aici că sancțiuni fiscale și urmărirea penală pentru fraudă fiscală precum cele care l-au vizat sau îl vizează pe învinuitul din litigiul principal din cauza inexactității informațiilor furnizate în materie de TVA constituie o punere în aplicare a articolului 2, a articolului 250 alineatul (1) și a articolului 273 din Directiva 2006/112 (anterior articolele 2 și 22 din A șasea directivă) și a articolului 325 TFUE și, așadar, a dreptului Uniunii în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă.

- 26 În schimb, la punctul 30 din Hotărârea CJUE din 17 ianuarie 2019, Dzivev, C-310/16, EU:C:2019:30, punctul 30, s-a arătat că „în consecință, deși sancțiunile și procedurile administrative și/sau penale referitoare la aceste sancțiuni pe care statele membre le instituie pentru a combate încălcările normelor armonizate în materie de TVA țin de autonomia lor procedurală și instituțională, aceasta este totuși limitată, pe lângă principiul proporționalității și principiul echivalenței, a căror aplicare nu este în discuție în speță, și de principiul efectivității, care impune ca sancțiunile respective să aibă caracter efectiv și disuasiv.
- 27 Regulile experienței ar arăta că autorul real al fraudei nu este interesat de divulgarea acțiunilor sale printr-o autorectificare a declarației. O astfel de sancțiune, precum cea prevăzută la articolul 112b alineatul 2 din Legea privind TVA-ul nu îndeplinește în mod corect funcția preventivă față de potențialii autori ai unor fraude.
- 28 Prin urmare, impunerea automată și de plin drept a unui angajament suplimentar în toate cazurile în care se impunea reducerea obligațiilor sau majorarea rambursării impozitului, chiar dacă impozitul a fost plătit în fapt de un alt operator sau rambursarea excedentului de impozit, este, potrivit instanței, un mijloc inadecvat pentru atingerea obiectivului de combatere a infracționalității, prevăzut la articolul 273 din Directiva 112, și depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor de asigurare a colectării în mod corect a taxei și de evitare a fraudei. Astfel, aceasta nu ar ține seama de natura și de gravitatea încălcării. Acesta nu ar ține seama nici de faptul că autoritățile nu au suferit pierderea unor venituri fiscale și nimic nu ar indica săvârșirea unei infracțiuni fiscale (Hotărârea CJUE din 25 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 29 Întrucât o decizie preliminară este esențială pentru soluționarea litigiului pendinte în fața sa, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu a hotărât, în temeiul articolului 267 TFUE, să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene prezentele întrebări preliminare.