

Cauza C-418/22**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

21 iunie 2022

Instanța de trimitere:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgia)

Data deciziei de trimitere:

8 iunie 2022

Reclamantă:

SA CEZAM

Pârât:

État belge

Obiectul procedurii principale

Reclamanta din litigiul principal urmărește în special să obțină un nou calcul al amenzilor fiscale proporționale pe care i le impune administrația fiscală belgiană ca urmare a nedepunerii unor declarații periodice privind TVA-ul. Aceasta susține că astfel de amenzi nu trebuie calculate asupra cuantumului brut al taxei, ci asupra cuantumului său net, și anume pe baza TVA-ului datorat după imputarea TVA-ului achitat în amonte.

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunalul de Primă Instanță din Luxemburg, Belgia) consideră că, pentru a fi în măsură să se pronunțe cu privire la cauza principală, trebuie să sesizeze Curtea de Justiție a Uniunii Europene, în temeiul articolului 267 TFUE, cu întrebări privind compatibilitatea cu dispozițiile Directivei 2006/112/CE și cu principiile neutralității și proporționalității a unor dispoziții de drept intern referitoare la amenzile fiscale care trebuie plătite în cazul neachitării TVA-ului.

Întrebările preliminare

1) Articolul 62 [punctul (2)] și articolele 63, 167, 206, 250 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul proporționalității, astfel cum a fost interpretat, printre altele, în Hotărârea Curtii din 8 mai 2019, EN.SA (C-712/17), coroborat cu principiul neutralității, se opun unei reglementări naționale precum articolul 70 [alineatul 1] din Codul privind TVA-ul, articolul 1 și rubrica V din tabelul G anexat la arrête royal n° 41 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (Decretul regal nr. 41 din 30 ianuarie 1987 de stabilire a cuantumului amenzilor fiscale proporționale în materia taxei pe valoarea adăugată), în temeiul căreia, în cazul unor inexactități constatate cu ocazia verificării contabilității în ceea ce privește conținutul acesteia, pentru a sancționa operațiuni impozabile care nu au fost înregistrate, în totalitate sau parțial, și într-un quantum care depășește 1 250 de euro, încălcarea se sancționează cu o amendă forfetară redusă de 20 % din taxa datorată, fără ca taxa plătită în amonte, care nu a fost dedusă ca urmare a nedeclarării, să poată fi dedusă în scopul calculării amenzii și în condițiile în care, în temeiul [articolului 1 al doilea paragraf] din Decretul regal nr. 41, scala de reducere prevăzută în tabelele A-J din anexa la acest decret este aplicabilă numai dacă încălcările sancționate au fost săvârșite fără intenția de a se sustrage sau de a permite sustragerea de la plata taxei?

2) Împrejurarea că persoana impozabilă a achitat în mod voluntar sau nu cuantumul taxei exigibile în urma controlului efectuat pentru a regulariza insuficiența de plată a taxei și, prin urmare, pentru a atinge obiectivul de a asigura colectarea corectă a taxei influențează răspunsul la întrebare?

Dispoziții ale dreptului Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

Articolul 62 punctul (2):

„În sensul prezentei directive:

[...]

(2) TVA devine «exigibilă» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoană obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.»

Articolul 63:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

Articolul 167

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

Articolul 206

„Orice persoană impozabilă obligată la plata TVA are obligația de a plăti valoarea netă a TVA cu ocazia depunerii declarației privind TVA prevăzute la articolul 250. Cu toate acestea, statele membre pot stabili o altă dată pentru plata respectivei sume sau pot solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate.”

Articolul 250

„(1) Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite.

[...]”

Articolul 273

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dispoziții naționale invocate

Code de la taxe sur la valeur ajoutée (Codul privind taxa pe valoarea adăugată)

Articolul 70

„1. Pentru orice încălcare a obligației de plată a taxei, se aplică o amendă egală cu de două ori taxa eludată sau plătită tardiv.

[...]”

Articolul 84

„[...]”

În limitele prevăzute de lege, cuantumul amenzilor fiscale proporționale prevăzute de prezentul cod [...] este determinat potrivit unei scale ale cărei trepte sunt stabilite de Rege.”

Decretul regal nr. 41 din 30 ianuarie 1987 de stabilire a cuantumului amenzilor fiscale proporționale în materia taxei pe valoarea adăugată

Articolul 1

„Scala de reducere a amenzilor fiscale proporționale în materia taxei pe valoarea adăugată se stabilește:

1° pentru încălcările săvârșite înainte de 1 noiembrie 1993, în tabelul A, iar pentru încălcările săvârșite după 31 octombrie 1993, în tabelul G din anexa la prezentul decret, în cazul încălcărilor prevăzute la articolul 70 alineatul 1 din Codul privind taxa pe valoarea adăugată;

[...]”.

Anexă

„Tabelul G - AMENZI APLICABILE ÎN CAZUL ÎNCĂLCĂRILOR PREVĂZUTE LA ARTICOLUL 70 ALINEATUL 1 DIN COD

Secțiunea 1 - Tranzacții interne și intracomunitare

[...]

V. Inexactități constatate cu ocazia verificării contabilității în ceea ce privește conținutul acesteia;

operațiunile impozabile nu au fost înregistrate, în totalitate sau parțial, sau au fost înregistrate tardiv în declarația prevăzută în acest scop;

persoana care nu este obligată să depună o declarație neglijează să plătească taxa datorată în termenul și în modul prevăzut.

Cuquantumul taxelor datorate pentru o perioadă supusă controlului de un an este:

- mai mic sau egal cu 1 250 de euro: 10 % din taxa datorată
- mai mare de 1 250 de euro: 20 % din taxa datorată

[...]”.

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Reclamanta din acțiunea principală nu a mai depus declarații periodice privind TVA-ul începând din luna iunie 2013.
- 2 La 10 noiembrie 2015 a fost emisă o declarație de regularizare pentru anul 2013. Întrucât această declarație a rămas fără răspuns, a fost transmisă o atenționare, de asemenea fără succes. Prin urmare, a fost întocmit și notificat societății un proces-verbal de impozitare pentru anul 2013.
- 3 Întrucât declarațiile periodice privind TVA-ul nu au fost depuse nici pentru anii 2014 și 2015, în pofida observațiilor și a atenționărilor, s-a procedat la o impozitare din oficiu pentru acești doi ani.
- 4 Ulterior, în anul 2017, a fost întocmit un cont special, întrucât reclamanta din nou nu și-a depus toate declarațiile și nu a plătit TVA-ul datorat menționat în declarațiile depuse.
- 5 Sumele datorate se ridică, potrivit obligațiilor, la:
 - pentru anul 2013:
 - TVA-ul datorat după compensare: 278 880,50 euro;
 - amenzi: 265 940 de euro;
 - dobânzi calculate până la 20 martie 2016: 58 007,04 euro.
 - pentru anii 2014 și 2015:
 - TVA-ul datorat după compensare: 1 430 991,16 euro;
 - amenzi: 923 650,00 euro;
 - dobânzi calculate până la 20 ianuarie 2017: 137 375,04 euro.
 - pentru contul special pentru perioada cuprinsă între 31 ianuarie 2017 și 30 iunie 2017:
 - TVA datorat: 88 610,36 euro;
 - amenzi: 14 290 de euro;
 - dobânzi calculate până la 20 decembrie 2017: 4 962,16 euro.
- 6 Amenzile solicitate reprezintă 20 % din TVA-ul brut, adică fără a se ține seama de TVA-ul deductibil.

Principalele argumente ale părților din litigiul principal

- 7 Potrivit reclamantei, amenda trebuie calculată asupra taxei datorate după imputarea TVA-ului deductibil, cu alte cuvinte asupra cuantumului net al taxei (după deducerea taxei achitate în amonte), iar nu asupra cuantumului brut al acesteia.
- 8 Mai întâi, dreptul național prevede că sancțiunea este de 20 % „din taxa datorată” (rubrica V din tabelul G din anexa la Decretul regal nr. 41), și anume, după imputarea TVA-ului deductibil. În caz contrar, amenda se calculează pe baza taxei pe valoarea adăugată care nu este datorată *in fine* de persoana impozabilă.
- 9 În continuare, această concluzie ar decurge din principiul neutralității fiscale.
- 10 Reclamanta face referire, în această privință, la Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), în care Curtea a statuat în esență că, deși statele membre rămân competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de legislația Uniunii pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului, ele sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale, în special principiile proporționalității și neutralității TVA-ului.
- 11 Astfel, Curtea statuează în continuare că „sancțiunile nu trebuie nici să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor menționate la articolul 273 din Directiva TVA, nici să repună în discuție neutralitatea acestei taxe” și „o amendă egală cu 100 % din cuantumul taxei deduse în mod nelegal în amonte, aplicată fără a se ține seama de faptul că același quantum al TVA-ului fusese achitat în mod corespunzător în aval și că trezoreria publică nu suferise, prin urmare, nicio pierdere de venituri fiscale, constituie o sancțiune disproporționată în raport cu obiectivul pe care îl urmărește” (Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punctele 39 și 42).
- 12 Reclamanta deduce de aici că:
 - 1) „Obligația fiscală a persoanei impozabile se compune întotdeauna din taxa datorată pentru prestațiile în aval din care se deduce taxa deductibilă pentru operațiunile în amonte din aceeași perioadă impozabilă” (Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:35, punctul 62, a se vedea de asemenea Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 41);
 - 2) Pentru același exercițiu financiar, prestațiile în aval și în amonte nu pot fi dissociate;
 - 3) Principiul proporționalității impune statelor membre să nu aplice o amendă într-un quantum egal cu TVA-ul deductibil, în caz contrar respectiva deducere nu mai are interes și este lipsită de conținut;

- 4) Trebuie să se examineze dacă este eliminat riscul de pierderi fiscale.
- 13 Administrația fiscală belgiană, făcând abstracție de dreptul de deducere, nu își calculează amenda pe baza datoriei fiscale reale a persoanei impozabile, întrucât amenda proporțională de 20 % este calculată în parte asupra TVA-ului deductibil (al cărui quantum nu este contestat, în prezenta cauză, de administrația fiscală), ceea ce reduce întinderea/interesul dreptului de deducere și aduce atingere neutralității taxei, privând persoana impozabilă de consecințele (pozitive) ale dreptului său de deducere.
- 14 Astfel, „[c]ele două metode de calcul pot [...] genera diferențe semnificative. La extremă, atunci când quantumul taxei datorate și al taxei deductibile sunt identice, [...] amenda proporțională va putea [dacă se calculează amenda asupra quantumului net] să fie nulă, întrucât compensarea dintre cele două quantumuri va produce de asemenea un sold nul.” (Houet, C., *Amendes proportionnelles TVA, la réglementation belge est-elle conforme à la directive?* https://expert.taxwin.be/fr/tw_actu_h/document/ht20200221-1-fr).
- 15 De exemplu, aplicând amenda de 20 % în discuție în prezenta cauză în cazul presupus al unei încălcări referitoare la o taxă datorată de 10 000 de euro, pentru care se poate solicita un drept de deducere de 5 000 de euro, calculul asupra quantumului brut va conduce la o amendă proporțională de 2 000 de euro (20 % din 10 000 de euro), în timp ce calculul pe baza quantumului net ar conduce la o amendă de 1 000 de euro (20 % din soldul final, respectiv 10 000 – 5 000) (a se vedea prin analogie Houet, C., op. cit.).
- 16 În ceea ce privește riscul de pierdere fiscală, reclamanta arată că acesta este inexistent în speță, în măsura în care partea deductibilă din care administrația intenționează să preleveze amenda proporțională nu intră în veniturile fiscale ale statului belgian.
- 17 Reclamanta adaugă că, într-un dosar precedent, administrația fiscală a acceptat ca amenda proporțională să fie calculată pe baza „taxei datorate pentru prestațiile în aval diminuată cu taxa deductibilă în amonte aferentă intrărilor pentru același exercițiu fiscal” (hotărârea din 17 februarie 2021 a instanței de trimitere).

Principalele argumente ale pârâtului din litigiul principal

- 18 Potrivit statului belgian, articolul 70 alineatul 1 din Codul privind TVA-ul prevede că „pentru orice încălcare a obligației de plată a taxei, se aplică o amendă egală cu de două ori taxa eludată sau plătită tardiv”, astfel încât baza de calcul al amenzii este într-adevăr quantumul TVA-ului nedeclarat, nicio dispoziție neprevăzând calcularea acesteia asupra quantumului taxei datorate după scăderea TVA-ului deductibil. Singura taxă pentru care există o obligație de plată este taxa exigibilă, și anume, potrivit articolului 62 punctul (2) din Directiva 2006/112/CE, „atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a

solicita taxa de la persoană obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată”.

- 19 În ceea ce privește Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), aceasta nu ar fi aplicabilă în prezenta cauză, în măsura în care privește mecanismele specifice ale articolului 168 din Directiva 2006/112/CE (dreptul de deducere) și ale articolului 203 din această directivă, care prevede că „TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură”.
- 20 În această cauză, referitoare la operațiuni fictive (societăți din același grup vindeau, apoi cumpărau cantități identice de energie electrică la același preț), emitentul facturii plătitese cuantumul TVA-ului indicat pe factura aferentă unei operațiuni considerate fictive înainte de a-l deduce la momentul achiziționării. Cerințele stabilite la articolele 168 și 203 din Directiva 2006/112/CE se aplicau, așadar, împreună unuia și aceluiași operator, în condițiile în care operațiunea nu produsese niciun avantaj fiscal autorilor săi și nici nu cauzase, în mod corelativ, vreun prejudiciu pentru trezorerie.
- 21 În acest context specific, Curtea a considerat contrară principiilor proporționalității și neutralității o reglementare națională prin care deducerea nelegală a TVA-ului se sancționează cu o amendă egală cu cuantumul deducerii efectuate, fără a ține seama de cuantumul datoriei fiscale. Prin urmare, concluziile acestei hotărâri nu pot fi extinse la alte situații, cum ar fi, precum în speță, cea a sancționării unei abateri la nivelul plății TVA-ului (iar nu al deducerii acestuia).
- 22 Astfel, în speță, amenzile nu au fost aplicate pentru o deducere nelegală care nu aducea atingere trezoreriei (datorie fiscală nulă), ci pentru motivul că TVA-ul nu fusese plătit pentru operațiunile în aval, determinând un avantaj pentru contribuabil (sub forma unei linii de credit în detrimentul trezoreriei) și o pierdere de venituri fiscale în cazul în care impozitul datorat nu este recuperat. În plus, sancțiunea nu echivalează cu 100 % din deducerile nelegale, ci cu 20 % din TVA-ul datorat, o sancțiune considerată proporțională de către instanțele de apel și de casație belgiene.
- 23 Luarea valorii nete a TVA-ului ca bază de calcul ar avea, pe de altă parte, consecința absurdă că amenda proporțională ar putea fi nulă (a se vedea punctul 14 din prezentul rezumat), astfel încât unei persoane impozabile nu i s-ar aplica o amendă, în condițiile în care a săvârșit totuși o încălcare a obligației sale de plată a taxei.
- 24 Pârâtul precizează că, ca măsură de moderare, a admis în prezenta cauză imputarea directă a taxelor deductibile. Totuși, această imputare apare ca modalitate de plată și nu modifică nicidecum baza de calcul al amenzilor.

Prezentare succintă a motivării trimiterii

- 25 Statele membre au, în temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112/CE, posibilitatea de a adopta măsuri pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru a preveni evaziunea.
- 26 „[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 competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității” (Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 59). Astfel, aceste măsuri nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor astfel urmărite și nu pot, așadar, să fie utilizate în așa fel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de dreptul Uniunii în materie (Hotărârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punctele 28 și 29).
- 27 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 (Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 60, Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 40, și Hotărârea din 15 aprilie 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, punctul 27).
- 28 Tribunal de première instance de Luxembourg (Tribunalul de Primă Instanță din Luxemburg) ridică problema dacă, cu toate că principiul neutralității nu se aplică în mod direct sancțiunilor prevăzute în cazul nerespectării obligațiilor de către persoana impozabilă, acest principiu trebuie sau nu să fie luat în considerare, în mod nemijlocit sau indirect, în cadrul examinării aspectului dacă un sistem de amenzi proporționale, astfel cum este prevăzut de dreptul belgian, în special de articolul 70 alineatul 1 din Codul privind taxa pe valoarea adăugată și Decretul regal nr. 41 de stabilire a cuantumului amenzilor fiscale proporționale în materia taxei pe valoarea adăugată, respectă principiul menționat al proporționalității.
- 29 Există, așadar, o dificultate de interpretare a dreptului Uniunii cu privire la care această instanță consideră necesar să sesizeze Curtea în conformitate cu articolul 267 TFUE, adresând întrebările preliminare menționate mai sus.