

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a noua)

17 mai 2023(*)

„Trimitere preliminar? – Directiva 2006/112/CE – Taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Obliga?ii de declarare ?i de plat? a TVA?ului – Articolul 273 – Sanc?iuni prev?zute în caz de nerespectare a obliga?iilor de c?tre persoana impozabil? – Principiile propor?ionalit??ii ?i neutralit??ii TVA?ului – Dreptul de deducere a TVA?ului – Compatibilitatea sanc?iunilor”

În cauza C?418/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunalul de Prim? Instan?? din Luxemburg, Belgia), prin decizia din 8 iunie 2022, primit? de Curte la 21 iunie 2022, în procedura

SA CEZAM

împotriva

État belge,

CURTEA (Camera a noua),

compus? din doamna L. S. Rossi, pre?edint? de camer?, ?i domnii J.?C. Bonichot (raportor) ?i S. Rodin, judec?tori,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru guvernul belgian, de P. Cottin, J.?C. Halleux ?i C. Pochet, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de S. Delaude ?i J. Jokubauskait?, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 62 punctul 2 ?i a articolelor 63, 167, 206, 250 ?i 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), precum ?i a principiilor propor?ionalit??ii ?i neutralit??ii fiscale.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SA CEZAM, pe de o parte, și État belge (statul belgian), pe de altă parte, în legătură cu mai multe decizii adoptate de administrația fiscală belgiană prin care acestei societăți îi sunt aplicate amenzi pentru încălcări ale reglementării privind taxa pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 62 punctul 2 din Directiva 2006/112 prevede:

„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 persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

4 Articolul 63 din această directivă prevede:

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

5 Articolul 167 din directiva menționată are următorul cuprins:

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

6 Articolul 203 din aceeași directivă prevede:

„TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.”

7 Articolul 206 din Directiva 2006/112 prevede:

„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.”

8 Articolul 250 alineatul (1) din această directivă are următorul cuprins:

„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.”

9 Articolul 273 primul paragraf din Directiva 2006/112 prevede:

„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.

Dreptul belgian

10 Articolul 53 alineatul (1) din loi du 3 juillet 1969, créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (Legea din 3 iulie 1969 de instituire a Codului privind taxa pe valoarea adăugată) (*Moniteur belge* din 17 iulie 1969, p. 7046), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „Codul privind TVA-ul”), prevede:

„Persoana impozabilă, cu excepția celei care nu are niciun drept de deducere, are următoarele obligații:

[...]

2° să depună, în fiecare lună, o declarație în care să indice:

a) valoarea operațiunilor prevăzute de prezentul cod pe care le-a efectuat sau care i-au fost furnizate în cursul lunii precedente în cadrul activității sale economice;

b) valoarea taxei exigibile, a deducerilor care trebuie operate și a regularizărilor care trebuie efectuate;

[...]

3° să achite, în termenul stabilit pentru depunerea declarației prevăzute la punctul 2°, taxa datorată. [...]”.

11 Potrivit articolului 70 alineatul (1) din acest cod:

„Orice încălcare a obligației de plată a taxei se sancționează cu o amendă egală cu dublul taxei eludate sau plătită cu întârziere.

[...]”

12 Articolul 1 din arrêté royal no 41, du 30 janvier 1987, fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de TVA (Decretul regal nr. 41 din 30 ianuarie 1987 de stabilire a cuantumului amenzilor fiscale proporționale în materie de TVA) (*Moniteur belge* din 7 februarie 1987, p. 1709, denumit în continuare „Decretul regal nr. 41”), prevede:

„Scara de reducere a amenzilor fiscale proporționale în materie de taxă pe valoarea adăugată se stabilește:

1° [...] 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 TVA-ul];

[...]”

13 Articolul 1 al doilea paragraf din acest decret prevede că „scara de reducere prevăzută în tabelele A-J din anexa la prezentul decret nu este aplicabilă în cazul încălcărilor săvârșite cu intenția de a eluda sau de a permite eludarea taxei”.

14 Anexa la Decretul regal nr. 41 conține un „tabel G”, intitulat „Amenzi aplicabile în cazul încălcărilor prevăzute la articolul 70 [alineatul 1] din Codul privind TVA-ul”. Rubrica V, intitulată „Inexactități constatate cu ocazia controlului contabilității în ceea ce privește conținutul său”, prevede, în cazul „operațiunilor impozabile care nu au fost înscrise, în tot sau în parte, sau au fost înscrise cu întârziere în declarația prevăzută în acest scop”, aplicarea unei amenzi forfetare de 10

% din taxa datorată atunci când „[c]uantumul taxelor datorate pentru o perioadă supus controlului de un an” este „[m]ai mic sau egal cu 1 250,00 de euro”, și aplicarea unei amenzi forfetare de 20 % din taxa datorată, atunci când acest cuantum este „[d]e peste 1 250,00 de euro”.

Litigiul principal și întrebările preliminare

15 Prin cererea introductivă din 15 mai 2018, CEZAM, o societate al cărei sediu social se află în Belgia și care își desfășoară activitatea în sectorul tâmplăriei și al vitrajelor, a introdus o acțiune la tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunalul de Primă Instanță din Luxemburg, Belgia), care este instanța de trimitere, împotriva a trei decizii ale administrației fiscale belgiene notificate în ianuarie și, respectiv, în martie 2018, prin care acestei societăți i-au fost, printre altele, aplicate amenzi fiscale.

16 În această privință, este cert că, începând din luna iunie 2013, CEZAM nu a depus declarații periodice de TVA și că administrația fiscală belgiană a întocmit, mai întâi, un proces-verbal de impunere pentru anul 2013 pe care l-a notificat societății CEZAM. Ulterior, în luna august 2016, a fost efectuat un control al contabilității acesteia. În lipsa unor declarații periodice de TVA pentru anii 2014 și 2015, administrația fiscală belgiană a procedat la o taxare din oficiu cu privire la acești ani. În sfârșit, întrucât a constatat, în cursul anului 2017, că CEZAM nu depusese toate declarațiile periodice necesare și nu achitase TVA-ul datorat, administrația fiscală belgiană a adoptat, în anul 2018, cele trei decizii menționate la punctul 15 din prezenta hotărâre.

17 CEZAM justifică lipsa unor declarații prin faptul că administrația fiscală belgiană i-ar fi refuzat un plan de achitare a datoriilor de TVA. Aceasta contestă, printre altele, cuantumul amenzilor, ce reprezintă 20 % din cuantumul TVA-ului care ar fi fost datorat înainte de scderea TVA-ului deductibil. În vederea calculării amenzilor, această administrație ar fi trebuit să țină seama de cuantumul TVA-ului care trebuia să îi fie plătit efectiv, și anume cuantumul rezultat după scderea TVA-ului deductibil. Abordarea urmată în speță de administrația menționată ar încălca dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor și principiul neutralității fiscale.

18 În această din urmă privință, CEZAM invocă Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), precum și Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), și susține, printre altele, că principiul proporționalității impune statelor membre să nu aplice o amendă al cărei cuantum este egal cu TVA-ul deductibil, întrucât o astfel de amendă ar goli de conținut dreptul de deducere.

19 État belge susține că soluția reținută în Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), nu poate fi transpusă în litigiul cu care este sesizată instanța de trimitere. Astfel, acea hotărâre ar privi o situație în care, în pofida lipsei unor operațiuni impozabile, au fost întocmite facturi care menționau TVA-ul. Emitentul acestora ar fi plătit TVA-ul și ar fi eliminat orice risc de pierdere a unor venituri fiscale. Într-o asemenea situație, principiul proporționalității și articolul 203 din Directiva 2006/112, potrivit căruia TVA-ul care figurează pe o factură este datorat, s-ar opune aplicării unei amenzi reprezentând 100 % din TVA-ul dedus în mod nejustificat.

20 În spe??, État belge sus?ine c? CEZAM a fost sanc?ionat? pentru o înc?lcare a obliga?iei de declarare ?i de plat? a TVA?ului. Aceast? obliga?ie ar fi esen?ial? pentru func?ionarea sistemului de TVA în care persoana impozabil? are rolul de collector de impozite. Prin neplata TVA?ului perceput de la clien?ii s?i, CEZAM ar fi beneficiat de un avantaj în detrimentul trezoreriei publice. În plus, amenzile s?ar ridica la numai 20 % din cuantumul TVA?ului care ar fi trebuit pl?tit. În aceast? ultim? privin??, dreptul de deducere ar fi o posibilitate pe care persoana impozabil? o poate exercita prin înregistrarea TVA?ului care trebuie dedus în declara?iile sale periodice.

21 Având în vedere aceste argumente, instan?a de trimitere aminte?te c? din jurispruden?a Cur?ii rezult? c?, în materie de TVA, statele membre sunt, în principiu, competente s? aleag? sanc?iunile care le par adecvate, cu condi?ia ca acestea s? nu dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor de asigurare a colect?rii în mod corect a taxei ?i de prevenire a evaziunii (Hot?rârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punctele 59 ?i 60). Această aminte?te de asemenea c? m?surile adoptate pentru atingerea acestor obiective nu trebuie s? repun? în discu?ie neutralitatea TVA?ului (Hot?rârea din 11 aprilie 2013, Rusedespred, C?138/12, EU:C:2013:233, punctul 29). În aceast? privin??, instan?a de trimitere face referire, în plus, la Concluziile prezentate de avocata general? Kokott în cauza EN.SA. (C?712/17, EU:C:2019:35, punctul 62).

22 Aceast? instan?? apreciaz? îns? c? principiul neutralit??ii fiscale nu se aplic? în mod direct pentru a determina sanc?iunile aplicabile în cazul înc?lc?rii normelor în materie de TVA. Cu toate acestea, ea ridic? problema dac? trebuie s? se ?in? seama de acest principiu pentru a determina dac? sanc?iunile aplicate în spe?? societ??ii CEZAM respect? principiul propor?ionalit??ii.

23 Pe de alt? parte, instan?a de trimitere arat? c? aceste sanc?iuni au fost determinate în temeiul reglement?rii belgiene prin care se urm?re?te sanc?ionarea înc?lc?rilor s?vâr?ite f?r? inten?ia de a eluda TVA?ul.

24 În aceste condi?ii, tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunalul de Prim? Instan?? din Luxemburg) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 62 [punctul (2)] ?i articolele 63, 167, 206, 250 ?i 273 din Directiva 2006/112 [...], precum ?i principiul propor?ionalit??ii, astfel cum a fost interpretat, printre altele, în Hot?rârea Cur?ii din 8 mai 2019, EN.SA [(C?712/17, EU:C:2019:374)], coroborat cu principiul neutralit??ii se opun unei reglement?ri na?ionale precum articolul 70 alineatul 1 din Codul privind TVA?ul, articolul 1 ?i rubrica V din tabelul G anexat la Decretul regal nr. 41 de stabilire a cuantumului amenzilor fiscale propor?ionale în materie de tax? pe valoarea ad?ugat?, în temeiul c?reia, în cazul unor inexactit??i constatate cu ocazia verific?rii contabilit??ii în ceea ce prive?te con?inutul acesteia, pentru a sanc?iona opera?iuni impozabile care nu au fost înregistrate, în totalitate sau par?ial, ?i într?un cuantum care dep??e?te 1 250 de euro, înc?lcarea se sanc?ioneaz? cu o amend? forfetar? redus? de 20 de puncte procentuale din taxa datorat?, f?r? ca taxa pl?tit? în amonte care nu a fost dedus? ca urmare a nedeclar?rii s? poat? fi dedus? în scopul calcul?rii amenzii ?i în condi?iile în care, în temeiul articolului 1 alineatul 2 din Decretul regal nr. 41, scara de reducere prev?zut? în tabelele A?J din anexa la acest decret este aplicabil? numai dac? înc?lc?rile sanc?ionate au fost s?vâr?ite f?r? inten?ia de a se sustrage sau de a permite sustragerea de la plata taxei?

2) Împrejurarea c? persoana impozabil? a achitat în mod voluntar sau nu cuantumul taxei exigibile în urma controlului efectuat pentru a regulariza insuficien?a de plat? a taxei ?i, prin urmare, pentru a atinge obiectivul de a asigura colectarea corect? a taxei influen?eaz? r?spunsul la întrebare?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

25 Prin intermediul întreb?rilor formulate, care trebuie analizate împreun?, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 62 punctul 2 ?i articolele 63, 167, 206, 250 ?i 273 din Directiva 2006/112, precum ?i principiile propor?ionalit??ii ?i neutralit??ii fiscale trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri na?ionale în temeiul c?reia nerespectarea obliga?iei de a declara ?i de a pl?ti TVA?ul c?tre trezoreria public? este sanc?ionat? cu o amend? forfetar? care se ridic? la 20 % din cuantumul TVA?ului care ar fi fost datorat înainte de sc?derea TVA?ului deductibil.

26 În aceast? privin??, trebuie amintit c? din articolele 2 ?i 273 din Directiva 2006/112 coroborate cu articolul 4 alineatul (3) TUE rezult? c? statele membre au obliga?ia s? adopte toate m?surile cu caracter legislativ ?i administrativ corespunz?toare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA?ului datorat pe teritoriul fiec?ruia dintre ele ?i pentru a combate evaziunea (Hot?rârea din 2 mai 2018, Scialdone, C?574/15, EU:C:2018:295, punctul 26).

27 În lipsa unei armoniz?ri a legisla?iei Uniunii în domeniul sanc?iunilor aplicabile în caz de nerespectare a condi?iilor prev?zute de un regim instituit prin aceast? legisla?ie, statele membre sunt competente s? aleag? sanc?iunile pe care le consider? adecvate. Ele sunt îns? obligate s? î?i exercite competen?ele cu respectarea dreptului Uniunii ?i a principiilor sale generale ?i, în consecin??, cu respectarea principiilor propor?ionalit??ii ?i neutralit??ii fiscale (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 29 iulie 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C?188/09, EU:C:2010:454, punctul 29, precum ?i Hot?rârea din 9 iulie 2015, Salomie ?i Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, punctul 62).

28 Trebuie amintit de asemenea c?, atunci când aleg sanc?iunile, statele membre sunt obligate s? respecte principiul efectivit??ii care impune instituirea unor sanc?iuni efective ?i disuasive pentru combaterea înc?lc?rilor normelor armonizate în materie de TVA ?i protejarea intereselor financiare ale Uniunii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 2 mai 2018, Scialdone, C?574/15, EU:C:2018:295, punctele 28 ?i 33).

29 Pe de alt? parte, pe lâng? articolul 273 din Directiva 2006/112, instan?a de trimitere se refer?, în prima sa întrebare, la mai multe alte dispozi?ii ale acestei directive. Acestea nu sunt îns? pertinente pentru a r?spunde la întreb?rile adresate, care privesc criteriile care permit s? se stabileasc? dac? o sanc?iune în materie de TVA respect? principiile propor?ionalit??ii ?i neutralit??ii fiscale. Prin urmare, nu este necesar s? se r?spund? la întrebare, astfel cum a fost reformulat?, decât în m?sură în care aceasta vizeaz? articolul 273 din Directiva 2006/112, interpretat în lumina principiilor men?ionate.

30 În ceea ce privește, pe de o parte, principiul proporționalității, sancțiunile prevăzute de dreptul național în aplicarea articolului 273 din Directiva 2006/112 nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor de asigurare a colectării în mod corect a taxei și de prevenire a evaziunii. Pentru a aprecia dacă o sancțiune este conformă cu principiul proporționalității, trebuie să se țină seama printre altele de natura și de gravitatea încălcării pe care această sancțiune urmărește să o reprime, precum și de modalitățile de stabilire a cuantumului acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 60 și jurisprudența citată).

31 Deși revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă cuantumul amenzilor aplicate societății CEZAM este conform cu principiul proporționalității, trebuie totuși ca acestei instanțe să i se indice anumite elemente care sunt de natură să îi permită să efectueze această apreciere.

32 În ceea ce privește natura și gravitatea încălcărilor pe care amenzile în cauză urmăresc să le reprime, din decizia de trimitere reiese că încălcările reproșate societății CEZAM nu provin dintr-o eroare referitoare la aplicarea mecanismului TVA-ului. Astfel, pentru o perioadă îndelungată și în pofida mai multor intervenții ale autorităților fiscale belgiene, această societate nici nu a declarat, nici nu a plătit TVA-ul datorat.

33 Pe de altă parte, împrejurarea că, în urma unei inspecții fiscale, persoana impozabilă a regularizat în mod voluntar sau în alt mod deficiențele de plată constatate de autoritățile competente poate fi relevantă pentru a aprecia proporționalitatea unei sancțiuni în raport cu obiectivul de a asigura colectarea în mod corect a taxei. Din dosarul de care dispune Curtea reiese însă că, în speță, nu a avut loc nicio regularizare voluntară.

34 În ceea ce privește modalitățile de determinare a sancțiunilor care trebuie aplicate, din decizia de trimitere reiese că dreptul belgian prevede un sistem de amenzi graduale. Astfel, în temeiul articolului 70 alineatul (1) din Codul privind TVA-ul, încălcarea obligației de plată a taxei este pasibilă de o amendă egală cu dublul TVA-ului care ar fi fost datorat înainte de scderea TVA-ului deductibil. Cu toate acestea, în absența unei intenții de fraudă, Decretul regal nr. 41 prevede că cuantumul amenzii se reduce la 20 % sau, respectiv, la 10 % din TVA-ul care ar fi fost datorat înainte de scderea TVA-ului deductibil, după cum cuantumul taxelor datorate pentru o perioadă controlată de un an depășește sau nu 1 250,00 de euro.

35 În orice caz și sub rezerva verificărilor ce revin instanței de trimitere, nu rezultă că, având în vedere natura și gravitatea încălcărilor reproșate societății CEZAM și având în vedere cerințele referitoare la caracterul efectiv și disuasiv al sancțiunilor în materie de TVA, aplicarea unor amenzi în cuantum de 20 % din TVA-ul care ar fi fost datorat înainte de scderea TVA-ului deductibil depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru a preveni evaziunea.

36 În ceea ce privește, pe de altă parte, principiul neutralității fiscale, acesta impune ca deducerea TVA-ului în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile. În consecință, în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 58 și 59, precum și jurisprudența citată).

37 Cu toate acestea, în speță, niciun element din dosarul de care dispune Curtea nu este de natură să demonstreze că amenzile aplicate societății CEZAM sau reglementarea belgiană aplicată pentru a determina cuantumul acestora, și anume articolul 70 alineatul 1 din Codul privind

TVA-ul coroborat cu Decretul regal nr. 41, ar fi susceptibile să repună în discuție dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor. În special, aceste dispoziții nu par să se opună posibilității persoanei impozabile de a invoca un astfel de drept de deducere. În această privință, din observațiile guvernului belgian reiese că, la stabilirea datoriei fiscale a societății CEZAM, autoritățile fiscale belgiene au procedat din oficiu la deducerea TVA-ului aferent intrărilor.

38 Pe de altă parte, trebuie arătat că cauza principală nu este comparabilă cu cea în care s-a pronunțat Hotărârea din 9 iulie 2015, *Salomie și Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 60-64), invocată de CEZAM în fața instanței de trimitere, din moment ce cauza aflată la originea acelei hotărâri privea o practică administrativă națională în temeiul căreia nerespectarea anumitor cerințe de formă în scopul controlului, precum obligația persoanei impozabile de a fi identificat în scopuri de TVA, prevăzută la articolul 214 din Directiva 2006/112, sau aceea de a declara când începe, își modifică sau încetează activitățile sale, prevăzută la articolul 213 din această directivă, nu era sancționată prin aplicarea unei amenzi proporționale cu gravitatea încălcării, ci prin refuzul dreptului de deducere a TVA-ului, ceea ce era susceptibil să repună în discuție neutralitatea acestuia din urmă.

39 Prezenta cauză nu este comparabilă nici cu cea în care s-a pronunțat Hotărârea din 8 mai 2019, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), invocată de asemenea de CEZAM în fața instanței de trimitere.

40 În această privință, trebuie amintit că, la punctele 43 și 44 din această hotărâre, Curtea a constatat că principiul neutralității fiscale se opunea aplicării unei amenzi egale cu 100 % din quantumul TVA-ului în amonte dedus în mod nelegal, deși TVA-ul fusese achitat în mod legal în aval, iar trezoreria publică nu suferise ulterior nicio pierdere de venituri fiscale, în măsura în care respectarea acestui principiu era asigurat de posibilitatea statelor membre de a prevedea corectarea oricărei taxe facturate fără să fie datorată atunci când emitentul facturii a demonstrat buna sa credință sau a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale. Aplicarea acestei amenzi făcea astfel ca posibilitatea rectificării datoriei fiscale născute în temeiul articolului 203 din Directiva 2006/112 să fie lipsită de conținut.

41 În schimb, nu aceasta este situația în speță, întrucât, pe de o parte, amenzile aplicate societății CEZAM urmăresc să sancționeze omisiunea deliberată, pe o perioadă îndelungată, de a declara și de a achita TVA-ul în aval, omisiune care a creat astfel un risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru trezoreria publică și, pe de altă parte, astfel cum s-a arătat la punctul 37 din prezenta hotărâre, nu rezultă nici din dispozițiile naționale în discuție în litigiul principal, nici din alte elemente ale dosarului de care dispune Curtea că aceste amenzi, al căror quantum nu depășește 20 % din TVA-ul care ar fi fost datorat înainte de scderea TVA-ului deductibil, ar repune în discuție beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului aferent intrărilor.

42 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 273 din Directiva 2006/112, precum și principiile proporționalității și neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia nerespectarea obligației de a declara și de a plăti TVA-ul către trezoreria publică este sancționată cu o amendă forfetară care se ridică la 20 % din quantumul TVA-ului care ar fi fost datorat înainte de scderea TVA-ului deductibil, sub rezerva verificărilor ce revin instanței de trimitere în ceea ce privește caracterul proporțional al amenzii aplicate în cauza principală.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 (Camera a noua) declară:

Articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum  i principiile proporționalității  i neutralității fiscale

trebuie interpretate în sensul că

nu se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia nerespectarea obligației de a declara  i de a plăti taxa pe valoarea adăugată (TVA) către trezoreria publică este sancționată cu o amendă forfaitar  care se ridică la 20 % din cuantumul TVA ului care ar fi fost datorat înainte de scăderea TVA ului deductibil, sub rezerva verificărilor ce revin instanței de trimitere în ceea ce privește caracterul propor ional al amenzii aplicate în cauza principală.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.