



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 5 septembrie 2024¹

Cauza C-331/23

Dranken Van Eetvelde NV
împotriva
Belgische Staat

[cerere de decizie preliminară formulată de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra Orientală, Secția Gent, Belgia)]

„Cerere de decizie preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 205 și 273 – Răspundere solidară pentru obligațiile fiscale ale unui terț – Condițiile și întinderea răspunderii – Răspundere necondiționată, fără a se ține seama de contribuția la fapta concretă – Extinderea răspunderii la obligația fiscală, fără a se lua în considerare deducerea – Răspundere extinsă pentru combaterea efectivă a fraudei în materie de TVA – Proportionalitatea unei asemenea răspunderi – Principiul neutralității – Principiul *ne bis in idem*”

I. Introducere

1. Față de abordarea potrivit căreia scopul scuză mijloacele, Karl Marx (filosof german, 1818-1883) ripostează: „Însă un scop care are nevoie de mijloace nelegiuite nu este un scop sfânt [...]”².
2. Și Curtea este chemată încă o dată să statueze unde trebuie trasate limitele unei combateri efective a fraudei în materie de TVA pentru a se putea totodată vorbi încă despre o practică proporțională.
3. În esență, este vorba despre combaterea „pieței negre” din Belgia, într-un caz în care vânzătorul nu a menționat în mod intenționat cumpărătorul propriu-zis al bunurilor pe facturile care au fost de altfel corecte, pentru ca, ulterior, cumpărătorul să le poată revinde „la negru” (și anume fără factură și fără aplicarea TVA-ului). Vânzătorul a plătit însă în mod corespunzător TVA-ul pe care l-a datorat. Această interacțiune de conveniență dintre vânzător și cumpărător la o fraudă cu impozit pe venit și cu TVA, inițiată de *cumpărător*, este sancționată în Belgia, pe de o parte, prin mijloacele dreptului penal (evaziune fiscală săvârșită de cumpărător și de asemenea în funcție de contribuția la săvârșirea faptei, complicitate sau coautorat din partea vânzătorului).

¹ Limba originală: germana.

² Karl Marx, „Debatten über Preßfreiheit und Publikation der Landständischen Verhandlungen. Von einem Rheinländer” 1842., în „Rheinische Zeitung” nr. 135 din 15 mai 1842.

4. Pe de altă parte, în materie de TVA s-a prevăzut o răspundere *a vânzătorului* pentru obligațiile de plată a TVA-ului ale cumpărătorului, născute din vânzările ulterioare „la negru”. Suplimentar, se percepe o amendă de 200 % din suma pentru care se răspunde, pentru motivul că factura nu a fost întocmită corect. Din punct de vedere contabil, acest lucru permite Belgiei – chiar și atunci când cumpărătorul nu poate fi determinat – să colecteze de la vânzător și taxa datorată de cumpărător, chiar de trei ori valoarea sa.

5. Situația este întrucâtva similară cu cea dintâi situație în care Curtea și-a dezvoltat „jurisprudența în materie de fraudă”³, care nu a fost repusă în discuție până în prezent⁴. La acea vreme, un vânzător de mașini din Germania a ajutat mai mulți vânzători de mașini din Portugalia să săvârșească în Portugalia o fraudă cu impozitul pe venit și cu TVA-ul, întocmind în contabilitatea sa facturi fictive pe numele unor cumpărători fictivi în calitate de cumpărători ai bunurilor. Acest fapt a fost „sanționat” de Curte din perspectiva vânzătorului cu refuzul scutirii livrării intracomunitare care a existat obiectiv. Acest lucru a determinat instanța penală să îl condamne la rândul său pe vânzător pentru evaziune săvârșită de el ca autor. În ultimă analiză, un astfel de ajutor acordat unui terț pentru săvârșirea unei fraude fiscale în Portugalia ar deveni în Germania o faptă de fraudă fiscală săvârșită în calitate de autor, cu particularitatea că, spre deosebire de modul în care se procedează în mod normal în dreptul fiscal, autorul principal nu trebuie determinat. Această abordare a suscitat numeroase întrebări suplimentare și a declanșat ulterior un număr și mai mare de cereri de decizie preliminară.

6. În prezent, trebuie să se clarifice dacă această jurisprudență în care se interpretează Directiva TVA permite unui stat membru să prevadă nu numai refuzul scutirii pentru propriile livrări de bunuri, ci și o răspundere pentru obligația fiscală estimată a unui terț, a cărui identitate rămâne necunoscută în caz de îndoială, al cărei quantum este de trei ori mai mare decât obligația fiscală estimată a acestui terț. Dacă acest lucru este combinat cu jurisprudența Curții referitoare la refuzul deducerii, veniturile fiscale din Belgia ar putea în plus să crească datorită faptului că, suplimentar, vânzătorului i se refuză deducerea.

7. Dacă se mai constată și o obligație fiscală pe baza facturii false, suma datorată de vânzător cu titlu de TVA se poate majora cu TVA-ul menționat pe factură. *Frauda fiscală* (simplă) *săvârșită de cumpărător* ar permite apoi ca *taxa colectată* suplimentar *de la vânzător* să aibă în cele din urmă un quantum de aproape cinci ori mai mare. Acest lucru are cu siguranță efect disuasiv și urmărește să reducă sesizabil stimulentele pentru participarea la fraudă fiscală săvârșită de un terț.

8. Se ridică doar întrebarea dacă acest lucru este sarcina dreptului Uniunii în materie de TVA sau, dimpotrivă, a dreptului penal național, care poate ține seama pentru quantumul sancțiunii printre altele de vinovăția (subiectivă) a autorului și de contribuția sa la săvârșirea faptei. Este de asemenea discutabil dacă o impozitare care este aproape de cinci ori mai mare decât cea prevăzută efectiv poate fi considerată o impozitare proporțională (sau o sancționare proporțională în afara dreptului penal).

³ Hotărârea din 7 decembrie 2010, R (C-285/09, EU:C:2010:742).

⁴ Pentru o analiză critică, a se vedea Concluziile avocatului general Cruz Villalón prezentate în cauza R (C-285/09, EU:C:2010:381, punctul 58 și urm. și punctul 104 și urm.); a se vedea de exemplu și analiza critică a președintelui uneia dintre cele două camere fiscale ale BFH (Curtea Federală Fiscală, Germania), Wäger, C., „Der Kampf gegen die Steuerhinterziehung”, UR 2015, p. 81 și urm.

9. În această privință, Curtea are în speță posibilitatea de a contura într-o oarecare măsură în raport cu statul de drept limitele „jurisprudenței în materie de fraudă” care a devenit între timp nețărnută. Combaterea fraudei în dreptul în materie de TVA nu ar trebui nicidecum să existe cu orice preț. În Uniunea tributară statului de drept (a se vedea articolul 2 TUE) scopul nu scuză defel orice mijloc.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

10. Cadrul juridic al Uniunii este constituit de principiul *ne bis in idem*, înscris la articolul 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, și de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată⁵ (denumită în continuare „Directiva TVA”).

11. În considerentul (44) al acestei directive se precizează:

„Este necesar ca statele membre să poată adopta dispoziții care să prevadă că altă persoană decât persoana obligată la plata TVA este responsabilă solidar de plata taxei.”

12. Articolul 203 din Directiva TVA reglementează obligația fiscală prin menționarea taxei pe o factură.

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

13. Articolul 205 din Directiva TVA prevede posibilitatea de a desemna, pe lângă persoana obligată la plata TVA-ului, o altă persoană care este obligată în solidar la plata TVA-ului:

„În situațiile prevăzute la articolele 193-200 și articolele 202, 203 și 204, statele membre pot prevedea ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA.”

14. Articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA prevede printre altele posibilitățile pe care le au statele membre de a combate evaziunea:

„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 dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.”

⁵ JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, în versiunea aplicabilă în perioada în litigiu.

B. Dreptul belgian

15. Belgia a transpus Directiva TVA prin Btw-wetboek (Codul privind taxa pe valoarea adăugată, denumit în continuare „WBTW”⁶). Articolul 51 alineatele 1 și 2 din WBTW reglementează obligația fiscală „normală” a persoanei impozabile în calitate de prestator sau de client. Articolul 51bis alineatul 4 din WBTW se referă în schimb la răspunderea solidară pentru plata TVA-ului și are următorul conținut:

„Persoanele impozabile răspund în solidar pentru plata taxei cu persoana care datorează taxa în temeiul articolului 51 alineatele 1 și 2, dacă la momentul la care au efectuat o operațiune știau sau trebuiau să știe că prin neplata taxei în lanțul de operațiuni s-a urmărit sau se va urmări evaziunea fiscală.”

16. În secțiunea 1 (Amenzi fiscale), articolul 70 alineatele 1 și 2 din WBTW prevede următoarele:

„Alineatul 1. Pentru fiecare încălcare a obligației de plată a taxei se aplică o amendă al cărei quantum este de două ori mai mare decât taxa care a făcut obiectul evaziunii sau care a fost plătită cu întârziere.

Această amendă se plătește individual de fiecare persoană care este obligată la plata taxei în temeiul articolului 51 alineatele 1, 2 și 4, al articolului 51bis, al articolelor 52 și 53, al articolului 53ter, al articolului 53nonies și al articolelor 54, 55 și 58 sau al ordinelor emise în executarea acestor articole.

[...]

Alineatul 2. Dacă factura sau documentul echivalent care trebuie emis în conformitate cu articolele 53, 53decies și 54 sau al ordinelor emise în executarea acestor articole nu au fost emise ori dacă cuprind date eronate în privința numărului de identificare, a numelui sau a adresei persoanelor care participă la operațiune, în privința tipului sau a cantității bunurilor livrate ori a serviciilor prestate sau în privința prețului sau a costurilor suplimentare, se aplică o amendă al cărei quantum este, în cazul unei sume minime de 50 de euro, de două ori mai mare decât taxa datorată pentru această operațiune.

Această amendă se plătește individual de furnizor sau de prestatorul de servicii și de partenerul său contractual. Amenda nu se aplică atunci când neregulile sunt pur ocazionale, ținând seama în special de numărul și de quantumul operațiunilor pentru care nu a fost emis un document obișnuit în comparație cu numărul și quantumul operațiunilor care au făcut obiectul documentelor emise în mod obișnuit sau atunci când furnizorul ori prestatorul de servicii nu a avut motive de îndoială considerabile în privința calității de persoană neimpozabilă a partenerului său contractual.

Dacă pentru aceeași încălcare săvârșită de o persoană se stabilește atât amenda prevăzută la alineatul 1, cât și amenda prevăzută la alineatul 2, se aplică numai cea din urmă.”

⁶ Codul privind taxa pe valoarea adăugată, Legea din 3 iulie 1969, astfel cum a fost modificată prin Legea din 9 decembrie 2019 (B.S. 18 decembrie 2019). În Monitorul Oficial al Belgiei a fost publicată, sub formă de „coordonare neoficială”, traducerea în limba germană a acestui cod, cu modificările aduse până la data elaborării traducerii oficiale în limba germană a Legii din 9 decembrie 2019 de modificare a Legii generale din 18 iulie 1977 privind taxele vamale și accizele și a Codului privind taxa pe valoarea adăugată, în scopul transpunerii Directivei (UE) 2017/1371 (Monitorul Oficial al Belgiei din 18 mai 2021).

III. Litigiul principal

17. Dranken Van Eetvelde NV (denumită în continuare „reclamanta”) este un vânzător de băuturi care este înregistrat în scopuri de TVA din 1 ianuarie 2000. Administrația fiscală belgiană a verificat declarațiile de TVA pentru exercițiul financiar 2011. Cu această ocazie, s-au constatat nereguli, care au fost aduse la cunoștința reclamantei la 3 decembrie 2018. În sarcina acesteia s-a reținut fapta de întocmire a unor facturi false pentru livrarea de băuturi către persoane private. În realitate, băuturile au fost livrate unor clienți care acționează cu titlu profesional (operatori de hoteluri și restaurante), care le-au revândut „la negru”, a căror identitate pare a fi însă necunoscută.

18. Administrația fiscală a descris aceste încălcări într-un proces-verbal din 6 decembrie 2018 și a emis apoi o somație de plată, care a fost declarată executorie la 11 decembrie și care a fost notificată reclamantei la 13 decembrie 2018. Somația de plată (denumită în continuare „decizia fiscală”) a avut ca obiect TVA-ul datorat și amenzile.

19. La 21 decembrie 2018, reclamanta a introdus la instanța de trimitere o cale de atac împotriva deciziei fiscale, care trebuie soluționată în prezent. Prin intermediul unei hotărâri interlocutorii, care a rămas între timp definitivă, instanța de trimitere a hotărât, la 4 iunie 2019, că administrarea probelor a fost legală. În prezent, instanța se întreabă dacă cumularea amenzilor, dispusă prin decizia fiscală, și răspunderea în solidar sunt compatibile cu Directiva TVA.

20. În decizia fiscală au fost „stabilite” următoarele poziții:

- 173 512,56 euro (141 665,30 euro pe baza răspunderii solidare în conformitate cu articolul 51bis alineatul 4 din WBTW plus 31 847,26 euro pe baza restituirii impozitului pe cifra de afaceri ca urmare a autofacturărilor fără drept);
- o amendă în conformitate cu articolul 70 alineatul 2 din WBTW (date false în facturi) în cuantum de 347 000,00 de euro (ceea ce înseamnă $173\,512,56 \times 200\%$);
- o amendă în conformitate cu articolul 70 alineatul 1 din WBTW (neplata TVA-ului) în cuantum de 283 320,00 de euro (ceea ce înseamnă $141\,665,30 \times 200\%$).

21. Instanța de trimitere subliniază faptul că în cadrul celor două controale fiscale efectuate ultima dată (privind exercițiile financiare 2001-2002 și exercițiul financiar 2004) fuseseră constatate încălcări similare. În conformitate cu articolul 70 alineatul 2 primul paragraf din WBTW, pentru aceste încălcări a fost aplicată de asemenea o amendă (în acest caz, în cuantumul maxim prevăzut de lege, și anume 200 % din taxa datorată pentru operațiune).

22. Aceste amenzi au fost confirmate prin hotărârile din 10 aprilie 2008 și din 17 noiembrie 2008, însă cuantumul lor a fost redus. Prin acestea s-a statuat că reclamanta a organizat un sistem de facturi false, în cadrul căruia bunurile menționate pe factură nu au fost livrate clienților (persoane private) menționați pe factură, ci unui client care acționa cu titlu profesional, operator al unei cafenele, al unui hotel și al unui restaurant, a cărui identitate nu a mai putut fi stabilită. Acest sistem a oferit posibilitatea de a efectua cu băuturile cumpărate vânzări care nu au fost înregistrate contabil ca încasări, astfel că nu au fost supuse TVA-ului și impozitului pe venit.

23. Totodată, în temeiul acestor acuzații, împotriva reclamantei și a administratorului său a fost deschisă o procedură penală. Această procedură penală vizează anii 2012, 2013 și 2014. Prin hotărârea din 18 iunie 2019 a rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Dendermonde (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra Orientală, Secția Dendermonde, Belgia) reclamanta a fost condamnată la pedeapsa amenzii în cuantum de 20 000 de euro. Condamnarea s-a dispus pentru evaziune cu TVA și cu impozit pe venit, precum și pentru nedeclararea veniturilor pentru stabilirea impozitului pe profit și pentru nedeclararea vânzărilor și a TVA-ului datorat pentru acestea potrivit legilor și dispozițiilor în materie de TVA, toate aceste fapte fiind săvârșite cu intenție frauduloasă sau cu intenția de a cauza prejudicii. S-a reținut că reclamanta a acționat cu intenție întrucât a avut o contribuție esențială la un sistem de fraudare care le permitea clienților săi persoane juridice să vândă „la negru” bunurile cumpărate.

24. În procedura împotriva deciziei fiscale aflată pe rolul instanței de trimitere, reclamanta invocă în prezent faptul că, potrivit jurisprudenței Curții, nimeni nu poate fi tras la răspundere necondiționat pentru fraudă săvârșită de o altă persoană. O asemenea răspundere obiectivă depășește ceea ce este necesar pentru garantarea drepturilor administrației fiscale și încalcă principiul proporționalității. Cu titlu suplimentar, instanța de trimitere exprimă și îndoieli referitoare la compatibilitatea cumulării sancțiunilor administrative și a sancțiunilor penale cu principiul *ne bis in idem* în sensul articolului 50 din cartă.

IV. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

25. În aceste condiții, rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra Orientală, Secția Gent, Belgia) a suspendat judecarea cauzei și a adresat Curții următoarele patru întrebări:

- 1) Articolul 51bis alineatul 4 din WBTW încalcă articolul 205 din Directiva 2006/112 coroborat cu principiul proporționalității, având în vedere că această dispoziție prevede o răspundere obiectivă generală, iar instanța nu o poate evalua în funcție de contribuția fiecăruia la fraudă fiscală?
- 2) Articolul 51bis alineatul 4 din WBTW încalcă articolul 205 din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu principiul neutralității în materie de TVA dacă această dispoziție trebuie interpretată în sensul că există o obligație în solidar de a plăti TVA-ul în locul debitorului legal, fără a trebui să se țină seama de deducerea TVA-ului pe care o poate exercita debitorul legal?
- 3) Articolul 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei dispoziții de drept național care permite un cumul de sancțiuni (administrative și penale) de natură penală care rezultă din mai multe proceduri, pentru fapte identice din punct de vedere material, dar care au avut loc în ani succesivi (însă care, în domeniul dreptului penal, ar trebui considerate drept infracțiune continuată cu unitate de intenție), și în temeiul căreia faptele dintr-un an sunt sancționate administrativ, iar faptele din alt an sunt sancționate penal? Aceste fapte nu sunt considerate a fi indisolubil legate între ele, deoarece au avut loc în ani succesivi?

4) Articolul 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei dispoziții de drept național în temeiul căreia se poate iniția, cu privire la o persoană, o procedură de impunere a unei amenzi administrative de natură penală pentru fapte cu privire la care această persoană a făcut deja obiectul unei condamnări penale definitive, ambele proceduri fiind derulate complet independent una de cealaltă, iar singura garanție că nivelul tuturor sancțiunilor impuse corespunde gravității încălcării în cauză constă în faptul că instanța fiscală poate efectua pe fond o verificare a proporționalității, în timp ce dispoziția de drept național nu prevede norme în acest sens, după cum nu prevede nici norme care să permită autorității administrative să țină cont de sancțiunea penală deja impusă?

26. În procedura în fața Curții, reclamanta, Regatul Belgiei și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. Curtea a renunțat la organizarea unei ședințe de audiere a pledoariilor în temeiul articolului 76 alineatul (2) din Regulamentul de procedură.

V. Aprecieri juridică

27. Cele patru întrebări ale instanței de trimitere pot fi împărțite în două grupe. Pe de o parte, instanța de trimitere se referă la înțelesul principiului *ne bis in idem*, care nu este însă pertinent în speță (secțiunea A de mai jos). În plus, este necesar să se clarifice conținutul posibilității menționate la articolul 205 din Directiva TVA de a prevedea o răspundere solidară (secțiunea B de mai jos). În cazul în care acesta nu cuprinde răspunderea pentru obligații fiscale încă necunoscute, al căror quantum este doar prezumat, ale unui terț, trebuie să se hotărască dacă articolele 203 și 273 din Directiva TVA coroborate cu principiul proporționalității permit o sancțiune suplimentară în quantum de 300 % din obligația fiscală propriu-zisă (secțiunea C de mai jos).

A. Cu privire la principiul *ne bis in idem* prevăzut la articolul 50 din cartă

28. Prin intermediul celei de a treia și al celei de a patra întrebări, la care se poate răspunde în comun, instanța de trimitere solicită să se interpreteze articolul 50 din cartă. Acesta prevede: „Nimeni nu poate fi judecat sau condamnat pentru o infracțiune pentru care a fost deja achitat sau condamnat în cadrul Uniunii, prin hotărâre judecătorească definitivă, în conformitate cu legea.”

29. Astfel, principiul *ne bis in idem* interzice cumulul atât de procese penale, cât și de sancțiuni care prezintă o natură penală în sensul acestui articol pentru aceleași fapte și împotriva aceleiași persoane⁷. Aceste premise nu există în speță, chiar dacă sancțiunile administrative prevăzute la articolul 70 alineatele 1 și 2 din WBTW ar fi considerate sancțiuni penale.

30. Decizia fiscală atacată se referă astfel la amenzi care au fost aplicate pentru un comportament necorespunzător din anul 2011. Potrivit instanței de trimitere, condamnarea penală a fost dispusă însă pentru evaziunea (săvârșită [de persoana condamnată] sau de un terț) în anii 2012, 2013 și 2014. Astfel, în speță este exclus *per se* cumulul de procese penale și de sancțiuni pentru aceleași fapte și împotriva aceleiași persoane. Această problemă s-ar pune numai în cazul în care

⁷ Hotărârea din 20 martie 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 25), și în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 34).

împotriva reclamantei ar avea loc un proces penal pentru o faptă de evaziune din anul 2011. Prin urmare, întrebările adresate în scopul interpretării articolului 50 din cartă nu sunt pertinente în speță; în orice caz, acest articol nu este aplicabil în privința deciziei fiscale atacate.

B. Cu privire la întinderea obligației solidar de plată prevăzute la articolul 205 din Directiva TVA în raport cu temeiul și cuantumul acesteia

1. Considerații generale

31. Prin intermediul primelor două întrebări se urmărește să se clarifice conținutul posibilității menționate la articolul 205 din Directiva TVA de a prevedea o răspundere solidară. Până în prezent, Curtea nu a avut decât puține ocazii⁸ de a se pronunța cu privire la întinderea unei eventuale extinderi a TVA-ului prevăzute la acest articol asupra unui terț.

32. Articolul 205 din Directiva TVA autorizează statele membre ca în situațiile menționate la articolele 193-200, precum și la articolele 202, 203 și 204 să prevadă ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului să fie ținută răspunzătoare în solidar pentru plata TVA-ului.

33. Dispoziția articolului 205 din Directiva TVA nu transferă obligația fiscală asupra unei altei persoane, cum se întâmplă de exemplu la articolul 196 din aceeași directivă. Acesta prevede, pe lângă persoana impozabilă, o altă persoană care este obligată la plata taxei. Prin urmare, obligația de plată este o obligație solidară. Ea depinde însă de o obligație fiscală existentă a unei alte persoane, având astfel un caracter accesoriu. Astfel, ea corespunde, în definitiv, răspunderii unui terț pentru o taxă datorată de o altă persoană. Așadar, pentru a delimita această obligație de obligația fiscală originară (obligația principală), în continuare se va vorbi despre o obligație de răspundere subsidiară.

2. Premisa obligației de răspundere subsidiară prevăzute la articolul 205 din Directiva TVA

34. Textul articolului 205 din Directiva TVA vorbește despre faptul că o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului este ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata taxei. Este determinant, așadar, ce anume se înțelege prin noțiunea de „taxă” pentru care poate fi atrasă răspunderea unei alte persoane. Se înțelege prin aceasta o taxă datorată de o persoană impozabilă într-un quantum concret (și, în caz afirmativ, care este acest quantum) sau este suficientă o obligație fiscală probabilă a unui terț care nu are însă un quantum determinat sau este numai prezumată?

35. Referitor la conținutul unei „norme de răspundere” specifice în materie de accize, Curtea a statuat mai întâi că garanția unui antrepozitar, prevăzută de dreptul Uniunii, pentru acoperirea riscurilor inerente unei operațiuni de transport intracomunitar de mărfuri nu include

⁸ Trebuie menționate în această privință Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 19 și urm.), și Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 25 și urm.), referitoare la dispoziția precedentă cu același conținut. De fapt, mai trebuie menționată și Hotărârea din 26 martie 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), care soluționează problematica răspunderii existente în acea cauză fără interpretarea articolului 205 din Directiva TVA (a se vedea în această privință Concluziile noastre prezentate în acea cauză, C-499/13, EU:C:2014:2351, punctul 58 și urm.). În ultimul timp, se citează însă tot mai des Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika” (C-1/21, EU:C:2022:788), și Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397).

răspunderea pentru sancțiuni împotriva unui terț⁹. Ea a considerat totodată că articolul 205 din Directiva TVA permite o obligație solidară de „plată a TVA-ului”. În schimb, alte obligații – precum constituirea unei garanții –, fiind un fel de obligații accesorii, nu pot fi întemeiate decât pe articolul 207 din Directiva TVA¹⁰. Toate aceste considerații au susținut o limitare a obligației de răspundere subsidiară până la concurența obligației fiscale a persoanei impozabile (obligația principală).

36. De curând, Curtea a considerat totuși că, deși, „potrivit modului de redactare” a articolului 205 din Directiva 2006/112, „răspunderea solidară prevăzută de acest articol nu privește decât achitarea TVA-ului, acest mod de redactare nu exclude ca statele membre să poată stabili în sarcina debitorului solidar toate elementele aferente acestei taxe”¹¹. Independent de chestiunea dacă acest lucru este posibil fără a fi îndeplinite totodată și condițiile prevăzute la articolul 273 din Directiva TVA¹², această jurisprudență nu poate fi aplicată în speță întrucât nu este vorba despre elementele aferente acestei taxe (cum sunt de exemplu dobânzile moratorii).

37. „Taxa” este ceea ce datorează persoana impozabilă (în speță, cumpărătorul) și pentru a cărei datorie răspunde reclamanta în temeiul articolului 205 din Directiva TVA. Ea poate fi determinată numai dacă se cunosc condițiile în care cumpărătorul a revândut bunurile. Acest lucru presupune să fie cunoscută persoana care a vândut aceste bunuri, persoana căreia i-a vândut mai departe bunurile și prețul vânzării. Prin urmare, articolul 205 din Directiva TVA vorbește despre „persoana obligată la plata TVA”, iar nu despre un debitor fiscal (oarecare). În mod corespunzător, articolul 205 se găsește, din punct de vedere sistematic, în capitolul 1 („Obligația de plată”), și, în cadrul acestuia, în secțiunea 1 („Persoane obligate la plata TVA către autoritățile fiscale”). Reclamanta răspunde, așadar, (numai) pentru impozitul datorat în concret de cumpărător pentru operațiunile sale din aval.

38. În schimb, articolul 205 din Directiva TVA nu poate fi aplicat atunci când, precum în speță, „persoana impozabilă” potențială și cuantumul obligației sale fiscale sunt necunoscute, deoarece nu este clar care este baza impozabilă a revânzării și locul în care a avut loc revânzarea. Într-un asemenea caz, nu se cunoaște astfel nici măcar dacă TVA-ul intern (în speță, din Belgia) a devenit exigibil, iar în caz afirmativ, care este cuantumul său. Este vorba numai despre o obligație fiscală prezumată, care este în orice caz estimată în linii foarte generale.

39. Acest lucru este confirmat de taxa impusă reclamantei. Astfel, obligația de răspundere subsidiară stabilită nu corespunde unei obligații fiscale concrete aparținând altuia, ci TVA-ului menționat de reclamantă pe facturile false.

40. Obligația de răspundere subsidiară stabilită în speță de administrația fiscală din Belgia pare astfel să se refere, în orice caz, la o obligație fiscală prezumată a cumpărătorului. În această situație, temeiul prezumției ar fi impozitul pe cifra de afaceri menționat de reclamantă pe facturile false. Aceasta este o prezumție absolut improabilă. Astfel, suma din facturile false ale reclamantei ar corespunde obligației fiscale a cumpărătorului numai dacă cumpărătorul ar fi revândut bunurile

⁹ Hotărârea din 2 iunie 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, punctul 38 și urm.); de asemenea, Concluziile avocatului general Bot prezentate în cauza Karelia (C-81/15, EU:C:2016:66, punctul 37).

¹⁰ Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 43 și urm.), referitoare la dispoziția anterioară.

¹¹ Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punctul 42).

¹² A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12, punctul 44 și urm.).

la același preț în Belgia. O persoană impozabilă obișnuită ar lucra cu adaos comercial. O persoană impozabilă care are intenția de a frauda ar oferi probabil un preț mai avantajos, întrucât „economisește” impozitul pe venit datorat și TVA-ul datorat de clienții săi.

41. Pornind de la premisa că Belgia a transpus articolul 203 din Directiva TVA, datoria fiscală a reclamantei ar rezulta totuși din articolul 203 sau din norma de transpunere a acestuia. Această obligație fiscală a reclamantei nu poate avea în schimb ca temei articolul 205. Dimpotrivă, articolul 205 din Directiva TVA clarifică faptul că, în cazul articolului 203, „o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA” [poate] să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA-ului. Prin aceasta devine clar că articolul 203 din Directiva TVA constituie temeiul pentru o obligație fiscală proprie a reclamantei pentru TVA-ul menționat pe facturile false, în timp ce articolul 205 din Directiva TVA se referă la răspunderea pentru obligația fiscală a altuia (obligația principală). Prin urmare, o obligație fiscală referitoare la impozitul pe cifra pe afaceri menționată pe facturile false potrivit articolului 203 din Directiva TVA și o obligație de răspundere subsidiară în același quantum potrivit articolului 205 din Directiva TVA se exclud reciproc.

42. Dimpotrivă, reclamanta datorează, în conformitate cu articolul 203 din Directiva TVA, TVA-ul menționat fără drept pe facturile false, și astfel independent de împrejurarea că a achitat deja corect TVA-ul aferent operațiunii. Acesta corespunde din punctul de vedere al cuantumului exact sumei care a fost stabilită în speță potrivit articolului 51bis alineatul 4 din WBTW cu titlu de obligație de răspundere subsidiară pentru taxa datorată de o altă persoană.

43. Dacă sensul și finalitatea articolului 205 din Directiva TVA constă în protejarea într-un mod cât mai eficient a drepturilor trezoreriei publice prin prevederea răspunderii accesorii a unei alte persoane pentru obligațiile fiscale ale persoanei impozabile, acest lucru presupune ca obligația fiscală (obligația principală) să fie certă și, astfel, să poată fi și stabilită. Această condiție nu este îndeplinită în speță, motiv pentru care este exclusă aplicarea articolului 205 din Directiva TVA. În schimb, obligația fiscală născută pe baza TVA-ului menționat pe facturile false este prevăzută în mod expres de articolul 203 din Directiva TVA¹³.

C. „Răspunderea” suplimentară „pentru obligațiile fiscale aparținând altei persoane” până la concurența propriei obligații fiscale în conformitate cu articolul 273 din Directiva TVA

1. Considerații generale

44. Deși articolul 205 din Directiva TVA limitează posibilitățile statelor membre de a prevedea ca o altă persoană să fie ținută să plătească TVA-ul la TVA-ul concret datorat de o persoană anume, nu rezultă că se opune instituirii unor măsuri mai extinse ale statelor membre în dreptul lor procesual fiscal național. Este posibil ca articolul 273 din Directiva TVA să permită o răspundere corespunzătoare a persoanei impozabile.

45. Cu toate acestea, suma solicitată în speță nu este în sine o răspundere pentru obligațiile fiscale ale unui alte persoane, ci o sancțiune globală pentru pierderea prezumată a veniturilor fiscale. Astfel cum subliniază Curtea într-o jurisprudență constantă, în lipsa unei armonizări a legislației

¹³ Totuși, acest articol presupune ca și emitentul de rea-credință al unei facturi să poată înlătura riscul de pierdere a unor venituri fiscale, în timp ce în cazul „obligației de răspundere subsidiară” prevăzute la articolul 51bis alineatul 4 din WBTW – dacă acesta constituie transpunerea articolului 203 din Directiva TVA – acest lucru nu pare a fi posibil.

Uniunii din domeniul sancțiunilor aplicabile, statele membre rămân însă competente să aleagă sancțiunile care li se par adecvate în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de legislația Uniunii¹⁴.

46. Acest lucru este convergent cu articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA. El permite statelor membre să prevadă alte obligații pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea. Prin urmare, o „răspundere extinsă” a prestatorului – pentru obligații fiscale doar prezumate ale altei persoane născute dintr-o revânzare netaxată – este posibilă în conformitate cu articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA, cu condiția să fie proporțională.

47. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții, nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului (în speță, reclamanta) să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă fiscală¹⁵. Este evident că reclamanta nu a îndeplinit această obligație. Dimpotrivă, ea a fost implicată în mod activ în fraudă săvârșită de un terț. Prin urmare, este posibilă o sancționare proporțională.

48. Aceste afirmații creează însă anumite tensiuni în raport cu jurisprudența Curții referitoare la dreptul de deducere al unei întreprinderi în cadrul unei fraude privind TVA-ul. Potrivit acestei jurisprudențe, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe¹⁶ că participă la o operațiune în legătură cu o fraudă în materie de TVA va fi considerată, în scopul Directivei TVA, ca participant la această fraudă¹⁷. Acest lucru *obligă statele membre* să refuze persoanei impozabile (în speță, reclamanta) dreptul de deducere¹⁸.

49. În cazul în care, în conformitate cu această jurisprudență, reclamantei i s-a refuzat sau i se mai refuză încă deducerea, nu mai există decât un prejudiciu minor pentru trezoreria publică care să trebuiască încă să fie asigurat sau sancționat prin intermediul unei „răspunderi”. Dacă se ține seama și de articolul 203 din Directiva TVA, atunci nu mai există absolut nicio pierdere fiscală, întrucât reclamanta singură trebuie să plătească de trei ori mai mult TVA (obligația fiscală rezultată din livrare, obligația fiscală rezultată ca urmare a emiterii facturilor false, refuzul deducerii pentru operațiunea de cumpărare).

¹⁴ Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 38), Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 59); a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 50), și Hotărârea din 7 decembrie 2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, punctul 20).

¹⁵ Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 25), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 24), Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 65), și Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 33).

¹⁶ În unele decizii mai vechi, Curtea vorbește despre „putea să știe” – a se vedea de exemplu Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 60). Această formulare prea largă, întemeiată exclusiv pe întrebarea preliminară, pare să fi fost între timp în mod corect abandonată.

¹⁷ Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punctul 94), Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 48), Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 27), Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 54), Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 39), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 56).

¹⁸ A se vedea Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 47), Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 62), Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 40), Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 26), Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 37), Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 42), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctele 59 și 61).

2. Premisă: inexistența unei răspunderi obiective

50. Este necesar să se clarifice dacă, ținând seama de principiul proporționalității, într-un asemenea caz răspunderea suplimentară și sancționarea cu amendă pot avea ca temei articolul 273 din Directiva TVA.

51. Independent de posibilitatea de a refuza cumulativ deducerea, Curtea a reținut astfel în acest context că măsurile naționale care instituie *de facto* un sistem de răspundere (obiectivă) solidară depășesc ceea ce este necesar pentru protejarea drepturilor trezoreriei publice¹⁹. Plasarea răspunderii plății TVA-ului în sarcina altei persoane decât persoana obligată la plata TVA-ului, fără a-i permite să o evite făcând dovada că este complet străină de acțiunile persoanei obligate la plata taxei, trebuie, prin urmare, să fie considerată incompatibilă cu principiul proporționalității²⁰. Astfel, ar fi vădit disproporționat să se impute în mod necondiționat respectivei persoane pierderile de venituri fiscale cauzate de acțiunile unui terț obligat la plata taxei asupra cărora nu are nicio influență²¹. Reclamanta se întemeiază pe aceste considerații.

52. Dispoziția belgiană care figurează la articolul 51bis alineatul 4 din WBTW pare să fie în sensul unei astfel de răspunderi obiective (necondiționate). Potrivit acestuia, răspunderea se angajează numai atunci când prestatorul știa sau ar fi trebuit să știe la momentul efectuării unei operațiuni că clientul nu va plăti taxa cu intenția de a fraudă. Dacă „trebuie să știe” este limitat la culpa gravă, în această privință nu există în principiu nicio îndoială în raport cu principiul proporționalității.

53. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții²², nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă fiscală. Prin urmare, împrejurările că o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului a acționat cu bună-credință, depunând toată diligența unui operator avizat, că a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere și că participarea sa la o fraudă este exclusă constituie elemente care trebuie luate în considerare pentru a determina posibilitatea de a obliga în solidar această persoană să achite TVA-ul datorat²³.

54. Potrivit cererii de decizie preliminară, reclamanta din speță știa în mod cert că clientul vrea să se sustragă de la plata TVA-ului aferent operațiunilor sale din aval de cumpărare a bunurilor și a participat la această fraudă în mod activ (prin emiterea facturilor false din aval). În acest caz, nu se poate vorbi despre o răspundere obiectivă în sensul acestei jurisprudențe.

55. Nici faptul că „răspunderea” prevăzută de legea belgiană nu permite evaluarea participării la faptele individuale nu determină răspunderea obiectivă în sensul acestei jurisprudențe. Ea se referă numai la chestiunea principiului proporționalității (a se vedea considerațiile care urmează).

¹⁹ Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 48), Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 24), și Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 32), precum și Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate în cauza Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2005:745, punctul 27).

²⁰ Considerație expresă în Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 24).

²¹ Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 24), și Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 23).

²² Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 25), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 24), Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 65), și Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 33).

²³ A se vedea Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 26); în sens similar: Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 25), și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 66).

3. *Proportionalitatea sancțiunilor posibile în conformitate cu articolul 273 din Directiva TVA*

56. Potrivit articolului 273 din Directiva TVA, statele membre au posibilitatea de a adopta măsuri pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea. Ele sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale, în special principiile proporționalității și neutralității TVA-ului²⁴.

57. Așadar, 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 taxe²⁵. Astfel, 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 acesteia²⁶.

58. În această privință, trebuie să se arate că, în speță, dreptul național prevede, pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea, o amendă al cărei cuantum nu este calculat în funcție de obligația fiscală a persoanei impozabile, ci o amendă egală cu cuantumul TVA-ului menționat în mod nelegal de reclamantă (a se vedea în acest sens punctul 39 și următoarele de mai sus). Această consecință juridică rezultă și din articolul 203 din Directiva TVA și este proporțională, dacă și deoarece persoana respectivă poate regulariza această obligație fiscală – chiar dacă a fost de rea-credință – prin rectificarea facturii și înlăturarea riscului de pierdere a veniturilor fiscale.

59. Suplimentar, subzistă obligația fiscală rezultată din livrările reclamantei, astfel încât și veniturile fiscale sunt asigurate la acest nivel. Taxa menționată pe facturile incorecte este datorată de reclamantă până la regularizare, care presupune înlăturarea riscului de pierdere a veniturilor fiscale, în temeiul articolului 203 din Directiva TVA (sub rezerva ca această normă să fi fost transpusă în dreptul belgian). O „răspundere” până la concurența acestei taxe și o sancțiune în cuantum de 200 % din această taxă determină o impozitare de cinci ori mai mare a unei singure operațiuni, astfel încât pierderea veniturilor fiscale la nivelul cumpărătorului – dacă această pierdere poate fi într-adevăr cuantificată – este supracompensată de aproape patru ori. Acest lucru este neproporțional, cu atât mai mult cu cât administrația fiscală a suferit în orice caz un prejudiciu fiscal în cuantumul valorii adăugate aferente revânzării (cu alte cuvinte diferența dintre prețul vânzării și prețul cumpărării).

60. În plus, principiul neutralității TVA-ului se opune unei asemenea practici. Respectarea principiului neutralității este asigurată prin posibilitatea statelor membre de a prevedea regularizarea oricărei taxe facturate fără a fi datorată, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință sau să fi eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale²⁷. Ultima condiție este însă exclusă de dreptul național din speță. Chiar dacă

²⁴ Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 39), și Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 59 și jurisprudența citată).

²⁵ Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 39), și Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 62).

²⁶ Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 39), și Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 60 și jurisprudența citată).

²⁷ Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 28), Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 33), Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 37), Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 37), Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții (C-78/02-C-80/02, EU:C:2003:604, punctul 50), și Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobil (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 58).

reclamanta rectifică facturile false și înlătură, indiferent în ce mod, riscul de pierdere a veniturilor fiscale, aplicarea unei amenzi de 200 % din TVA-ul menționat pe factura falsă goleşte de conținut posibilitatea oferită la articolul 203 din Directiva TVA de a regulariza obligația fiscală²⁸.

61. Acest quantum disproporționat al sancțiunii aplicate unui participant la fraudă fiscală a unui terț compromite la o privire mai atentă și împiedicarea fraudelor în materie de TVA. În practică, administrația fiscală poate (și se) limitează la a trage la răspundere terții care participă la o fraudă în materie de TVA, astfel încât cei mai mulți dintre autorii propriu-ziși rămân nedescoperiți și necercetați. Acest lucru este însă în contradicție cu obiectivul articolului 273 din Directiva TVA.

62. În plus, rămân îndoieli de principiu dacă sancționarea participării la o fraudă în materie de TVA nu ar trebui să facă mai degrabă obiectul dreptului penal național decât al dreptului Uniunii în materie de TVA. În orice caz – arată Curtea²⁹ –, măsurile naționale trebuie să asigure o coordonare a procedurilor (penală și fiscală) care să permită atât reducerea la strictul necesar a sarcinii suplimentare pe care o presupune cumulul măsurilor impuse, cât și să garanteze că severitatea ansamblului acestor măsuri corespunde gravității încălcării vizate. Numai în acest mod pot să fie evitate potențiale conflicte cu principiul *ne bis in idem* prevăzut la articolul 50 din cartă. Rămâne să se determine dacă acest lucru este asigurat în dreptul belgian.

63. Independent de această chestiune, răspunsul la prima și la a doua întrebare preliminară este că articolul 203 coroborat cu articolul 273 din Directiva TVA, în coroborare cu principiile proporționalității și neutralității TVA-ului, trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale potrivit căreia TVA-ul menționat fără drept în legătură cu participarea la o fraudă în materie de TVA săvârșită de un terț este stabilit, fără posibilitatea de a fi regularizat, sub forma unei obligații de răspundere subsidiară și completat suplimentar cu o amendă în quantum de 200 % din suma menționată.

VI. Concluzie

64. Propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra Orientală, Secția Gent, Belgia) după cum urmează:

- 1) Principiul *ne bis in idem* (articolul 50 din Carta drepturilor fundamentale) nu este aplicabil în speță, întrucât lipsește identitatea de faptă.
- 2) Articolul 205 din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că permite o răspundere pentru obligațiile fiscale ale unei alte persoane numai dacă persoana obligată la plata TVA-ului și obligația sa fiscală sunt cunoscute. O răspundere pentru o obligație fiscală pur estimată a unui terț necunoscut nu poate avea ca temei articolul 205 din Directiva TVA, ci, în orice caz, articolul 273 din această directivă.

²⁸ Cu privire la o situație comparabilă, în care Curtea a declarat că nu este îndeplinită cerința proporționalității, a se vedea Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 42 și urm.).

²⁹ Hotărârea din 4 mai 2023, MV- 98 (C-97/21, EU:C:2023:371, punctul 58).

- 3) Articolul 203 coroborat cu articolul 273 din Directiva TVA trebuie interpretat, în coroborare cu principiile proporționalității și neutralității TVA-ului, în sensul că se opune unei dispoziții naționale potrivit căreia TVA-ul menționat în legătură cu participarea la o fraudă în materie de TVA săvârșită de un terț este stabilit, fără posibilitatea de a fi regularizat, sub forma unei obligații de răspundere subsidiară și completat suplimentar – alături de posibilitățile de drept penal – cu o amendă în cuantum de încă 200 % din suma menționată.