Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

15 aprilie 2021 *

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 273 – Supraevaluarea, în declarația fiscală, a cuantumului rambursării de TVA – Eroare de apreciere a persoanei impozabile cu privire la caracterul impozabil al acesteia – Rectificarea declarației fiscale în urma unui control – Sancțiune în cuantum de 20 % din cuantumul supraevaluării cuantumului rambursării de TVA – Principiul proporționalității”

În cauza C-935/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wroclaw, Polonia), prin decizia din 3 octombrie 2019, primită de Curte la 23 decembrie 2019, în procedura

Grupa Warzywna sp. z o.o.

împotriva

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul N. Piçarra, președinte de cameră, domnul S. Rodin și doamna K. Jürimäe (raportoare), judecători,

avocat general: domnul G. Pitruzzella,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Grupa Warzywna sp. z o.o., de M. Pacyna și K. Kocowski, adwokaci, asistați de S. Ząbczyk, doradca podatkowy;

– pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și M. Siekierzyńska, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: polona.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 4 alineatul (3) TUE, a articolului 325 TFUE, a articolelor 2, 250 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a principiului proporționalității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Grupa Warzywna sp. z o.o., pe de o parte, și Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (directorul Administrației Fiscale din Wroclaw, Polonia), pe de altă parte, în legătură cu impunerea în sarcina acestei societăți a unei sancțiuni administrative în urma unui control fiscal.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA-ului:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

4 Articolul 12 alineatele (1) și (2) din această directivă prevede:

„(1) Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și, în special, una dintre următoarele operațiuni:

(a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări;

[…]

(2) În sensul alineatului (1) litera (a), «clădire» înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ.

[…]

Statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocupări, precum perioada scursă între data terminării construcției și data primei livrări sau perioada scursă între data primei ocupări și data următoarei livrări, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească cinci ani și, respectiv, doi ani.”

5 Articolul 135 din directiva menționată prevede la alineatul (1):

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[…]

(j) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a);

[…]”

6 Potrivit articolului 137 din aceeași directivă:

„(1) Statele membre pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea următoarelor operațiuni:

[…]

(b) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a);

[…]

(2) Statele membre stabilesc normele de exercitare a opțiunii prevăzute la alineatul (1).

[…]”

7 Articolul 250 din Directiva TVA prevede:

„(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.

(2) Statele membre permit și pot solicita depunerea declarației privind TVA prevăzute la alineatul (1) prin mijloace electronice, în condițiile pe care le stabilesc.”

8 Potrivit articolului 273 din această directivă:

„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.”

Dreptul polonez

9 Articolul 43 alineatul 1 punctul 10 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2017, poziția 1221), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede:

„Sunt scutite de taxă: […] livrarea de clădiri, construcții sau părți ale unor clădiri sau construcții, cu excepția cazului în care:

a) livrarea se efectuează în cadrul primei ocupări sau înaintea primei ocupări,

b) între prima ocupare și livrarea clădirii, a construcției sau a unei părți a clădirii sau a construcției a trecut o perioadă mai scurtă de doi ani;”

10 Articolul 43 alineatul 10 din Legea privind TVA-ul prevede:

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

1) să fie înregistrate ca persoane impozabile în scopuri de TVA;

2) să depună, anterior datei livrării acestor bunuri, la directorul administrației fiscale competente pentru cumpărător, o declarație concordantă prin care optează pentru impozitarea livrării clădirii, a construcției sau a unei părți a acestora."

11 Potrivit articolului 112b alineatele 1 și 2 din această lege:

„1. Atunci când se constată că persoana impozabilă:

1) în declarația fiscală depusă, a arătat:
   a) o valoare a taxei exigibile mai mică decât suma datorată,
   b) o sumă a rambursării diferenței de taxă sau o valoare de rambursare a taxei plătite în amonte care depășește suma datorată,
   c) un cuantum al diferenței de taxă care trebuie dedusă din cuantumul taxei datorate pentru perioadele de impozitare următoare mai mare decât cel datorat,
   d) o valoare de rambursare a diferenței de taxă, o valoare a rambursării taxei achitate în amonte sau o valoare a creditului de dedus din valoarea taxei datorate pentru perioadele contabile următoare, în loc să indice o valoare a taxei exigibile care trebuie plătită către Trezoreria publică,

2) nu a depus declarația de taxă și nici nu a achitat valoarea taxei exigibile,

– directorul administrației fiscale sau al administrației vamale fiscale stabilește cuantumul exact corespunzător și stabilește o sarcină fiscală suplimentară echivalentă cu 30 % din valoarea subevaluării taxei exigibile sau cu 30 % din valoarea supraevaluării cuantumului rambursării creditului fiscal, a cuantumului de rambursare a taxei plătite în amonte sau din valoarea creditului de dedus din valoarea taxei datorate pentru perioadele fiscale următoare.

2. În cazul în care, în urma unei inspecții fiscale, a unui control vamal fiscal sau în cursul controlului vamal fiscal, în cazurile menționate la:

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

2) alineatul 1 punctul 2, contribuabilul a depus o declarație fiscală și a plătit cuantumul taxei exigibile,

– cuantumul majorării obligației fiscale este de 20 % din cuantumul subevaluării taxei exigibile sau din cuantumul rambursării diferenței de taxă, din cuantumul rambursării taxei plătite în amonte sau din diferența de taxă care trebuie dedusă din cuantumul taxei datorate pentru perioadele fiscale următoare."

Litigiul principal și întrebarea preliminară

12 Grupa Warzywna a achiziționat un bun imobil, care a fost locuit timp de mai mult de doi ani. În declarația cuprinsă în actul notarial referitor la achiziționarea acestui bun, prețul acestuia era menționat ca fiind o sumă brută, incluzând astfel TVA-ul. Vânzătorul bunului menționat a emis, în

plus, o factură în care se menționa cuantumul TVA-ului aferent operațiunii în cauză. Grupa Warzywna a achitat această sumă și a considerat că aceasta constituie un cuantum de TVA plătit în amonte, care, prin urmare, era deductibil. Ulterior, Grupa Warzywna a depus la Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (directorul Administrației Fiscale din Trzebnica, Polonia) o declarație de TVA în care a menționat un excedent de TVA, a cărui rambursare a solicitat-o.

13 În urma unui control, administrația fiscală din Trzebnica a constatat că, în temeiul articolului 43 alineatul 10 din Legea privind TVA-ul, livrarea bunului imobil în cauză era, în principiu, scutită integral de TVA și că părțile la operațiune nu prezentaseră o declarație de renunțare la această scutire. În consecință, Grupa Warzywna nu ar fi avut dreptul să deducă TVA-ul în amonte aferent livrării acestui bun.

14 Ulterior, Grupa Warzywna și-a rectificat declarația fiscală, ținând seama de neregulile constatate de autoritatea fiscală. Astfel, această societate a menționat în declarația respectivă un excedent de TVA semnificativ mai mic decât cel pe care îl declarase inițial.

15 În pofida acestei rectificări, directorul Administrației Fiscale din Trzebnica a adoptat o decizie de stabilire a unui excedent de TVA corespunzător sumei care rezultă din declarația rectificată și a aplicat Grupa Warzywna o sancțiune echivalentă cu 20 % din cuantumul supraevaluării cuantumului rambursării de TVA solicitate în mod nejustificat. Această decizie a fost confirmată, în ceea ce privește sancțiunea impusă, de autoritatea fiscală de gradul al doilea sesizată de Grupa Warzywna.

16 Grupa Warzywna a introdus o acțiune la instanța de trimitere împotriva deciziei autorității fiscale de gradul al doilea. Această instanță consideră necesar să se stabilească dacă impunerea unei astfel de sancțiuni, într-o situație în care eroarea săvârșită de această societate nu a determinat nicio pierdere de venituri fiscale, este conformă cu principiile proporționalității și neutralității TVA-ului și este justificată în raport cu obiectivele care constau în asigurarea colectării corecte a taxei, precum și în evitarea fraudei fiscale.

17 Instanța menționată consideră că instituirea unei sancțiuni administrative avea ca scop să stimuleze persoanele impozabile să își completeze declarațiile fiscale cu exactitate și rigoare. Or, sancțiunea în discuție în litigiul principal ar avea mai degrabă un caracter represiv decât preventiv. Astfel, articolul 112b alineatul 2 din Legea privind TVA-ul nu ar permite luarea în considerare a împrejurării că lichidarea eronată a TVA-ului decurge dintr-o eroare de apreciere săvârșită de cele două părți la operațiune în ceea ce privește caracterul impozabil al livrării. Potrivit acestei instanțe, sancțiunea menționată constituie o măsură care nu este de natură să realizeze obiectivul combaterii infracțiunilor fiscale și, în orice caz, depășește acest obiectiv, din moment ce nu este susceptibilă să îndeplinească funcția preventivă necesară împotriva potențialilor autori și nu ține seama de natura și de gravitatea infracțiunii și nici de faptul că Trezoreria publică nu a suferit nicio pierdere de venituri fiscale și nu există niciun indiciu privind frauda fiscală.

18 În aceste condiții, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wroclaw) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„O obligație fiscală suplimentară precum cea prevăzută în cuprinsul articolului 112b alineatul 2 din Legea privind TVA-ul este compatibilă cu prevederile [Directivei TVA] (și în special cu articolele 2, 250 și 273), cu articolul 4 alineatul (3) [TUE], cu articolul 325 TFUE, precum și cu principiul proporționalității?”

Cu privire la întrebarea preliminară

19 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la compatibilitatea dispozițiilor naționale în discuție în litigiul principal cu articolul 4 alineatul (3) TUE, cu articolul 325 TFUE, cu articolele 2, 250 și 273 din Directiva TVA, precum și cu principiile proporționalității și neutralității TVA-ului.

20 În această privință, este necesar să se amintească faptul că, deși nu este de competența Curții să se pronunțe, în cadrul procedurii preliminare, asupra compatibilității unor dispoziții din dreptul național cu normele dreptului Uniunii, Curtea este competentă să furnizeze instanței de trimitere toate elementele de interpretare a acestui drept care îi pot permite acesteia să aprecieze o asemenea conformitate în vederea soluționării cauzei cu care este sesizată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 28 și jurisprudența citată).

21 Revine, așadar, Curții, în prezenta cauză, să își limiteze analiza la prevederile dreptului Uniunii, oferind o interpretare a acestuia care să fie utilă instanței de trimitere, căreia îi revine obligația de a aprecia conformitatea reglementării naționale în cauză cu dreptul Uniunii, în vederea soluționării litigiului aflat pe rolul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 29 și jurisprudența citată).

22 Or, din decizia de trimitere rezultă că întrebările instanței de trimitere nu privesc nici în mod specific principiul cooperării loiale, consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE, nici combaterea fraudei în scopul de a proteja interesele financiare ale Uniunii Europene, la care se referă articolul 325 TFUE. De asemenea, având în vedere elementele care figurează în această decizie, interpretarea articolelor 2 și 250 din Directiva TVA nu este necesară pentru a da un răspuns util la întrebarea adresată, dat fiind că aceste articole se referă la operațiunile supuse TVA-ului și, respectiv, la declarațiile de TVA.

23 În schimb, în ceea ce privește articolul 273 din Directiva TVA, instanța de trimitere arată că aplicarea automată, impusă de legea națională, a sancțiunii administrative în toate cazurile de subevaluare a TVA-ului sau de supraevaluare a cuantumului rambursării TVA-ului este o măsură improprie pentru realizarea obiectivului de combatere a infracțiunilor fiscale prevăzut la acest articol și depășește ceea ce este necesar în acest scop. În aceste condiții, este necesar să se considere că întrebarea adresată privește interpretarea articolului 273 din Directiva TVA, precum și a principiilor proporționalității și neutralității TVA-ului.

24 Astfel, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 273 din Directiva TVA, precum și principiile proporționalității și neutralității TVA-ului trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care stabilește în sarcina unei persoane impozabile, care a calificat în mod eronat o operațiune scutită de TVA drept operațiune supusă acestei taxe, o sancțiune egală cu 20 % din cuantumul supraevaluării cuantumului rambursării de TVA solicitate în mod nejustificat, fără a ține seama de natura și de gravitatea neregulii care afectează declarația fiscală, de absența vreunui indiciu potrivit căruia această eroare ar constitui fraudă și de absența unei pierderi de venituri pentru Trezorerie.

25 În temeiul 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. În particular, în lipsa unor dispoziții de drept al Uniunii cu privire la acest aspect, 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 (Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 38 și jurisprudența citată).

26 Acestea sunt însă obligate să își exercite această competență 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 și jurisprudența citată).

27 Astfel, asemenea sancțiuni nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor de asigurare a colectării în mod corect a taxei și de evitare a fraudei. În primul rând, 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).

28 Deși revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă cuantumul sancțiunii nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor menționate la punctul precedent din prezenta hotărâre, trebuie să se indice acestei instanțe unele elemente din cauza principală care sunt de natură să îi permită să stabilească dacă sancțiunea aplicată este în conformitate cu principiul proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 61).

29 În această privință, trebuie arătat că articolul 112b alineatul 2 din Legea privind TVA-ul prevede o sancțiune administrativă echivalentă cu 30 % din cuantumul supraevaluării cuantumului rambursării TVA-ului, care este redusă la 20 % din prima sumă, atunci când, în urma unei inspecții fiscale, persoana impozabilă a depus o rectificare a declarației sale, ținând seama de neregulile constatate de acest control, și a achitat cuantumul taxei exigibile sau a restituit cuantumul rambursat fără a fi datorat.

30 Din decizia de trimitere reiese că această sancțiune are ca obiect îmbunătățirea recuperării TVA-ului, sancționând erorile săvârșite în lichidarea acestei taxe, constând în subevaluarea cuantumului taxei exigibile sau în supraevaluarea cuantumului excedentului de TVA care trebuie rambursat sau reportat în perioada următoare. Aceasta urmărește astfel să incite persoanele impozabile să își depună declarațiile fiscale cu exactitate și riguros și, în caz de neregularitate, să efectueze regularizarea acestora, pentru a se atinge obiectivul care constă, conform articolului 273 din Directiva TVA, în asigurarea colectării corecte a TVA-ului.

31 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că o sancțiune administrativă care are ca scop să stimuleze persoanele impozabile să regularizeze cât mai rapid posibil cazurile de neplată parțială a taxei și, prin urmare, să atingă obiectivul de a asigura colectarea exactă a acesteia, al cărei cuantum este stabilit, în mod implicit, la 50 % din cuantumul TVA-ului pe care persoana impozabilă este obligată să îl plătească administrației fiscale, dar care poate fi redus în funcție de împrejurările cauzei, permite, în principiu, să se asigure că o astfel de sancțiune nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor de asigurare, conform articolului 273 din Directiva TVA, a colectării în mod corect a taxei (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctele 62-64).

32 Cu toate acestea, în ceea ce privește modalitățile de stabilire a cuantumului sancțiunii în discuție în litigiul principal, trebuie arătat că, în cazul în care acest cuantum este stabilit la 20 % din cuantumul supraevaluării excedentului de TVA, cuantumul menționat nu poate fi redus, cu excepția cazului în care neregularitatea rezultă din erori minore, în funcție de împrejurările concrete ale speței.

33 Reiese în această privință din explicațiile furnizate Curții de instanța de trimitere că neregula în discuție în litigiul principal rezultă dintr-o eroare de apreciere a părților la operațiune în ceea ce privește caracterul impozabil al acesteia, întrucât părțile respective au considerat livrarea clădirii ca fiind supusă TVA-ului, deși nu au depus declarația concordantă, impusă de legislația națională, prin care optau pentru impozitarea livrării clădirii. În plus, din constatările instanței de trimitere rezultă că sancțiunea menționată se aplică fără distincție atât într-un caz precum cel în discuție în litigiul principal, în care supraevaluarea cuantumului excedentului de TVA rezultă dintr-o eroare de apreciere a părților la operațiune în ceea ce privește caracterul impozabil al acesteia, care se caracterizează prin lipsa unui indiciu de fraudă și care, în plus, nu a dat naștere, potrivit acestei instanțe, niciunei pierderi de venituri fiscale, cât și unei situații în care astfel de împrejurări speciale care merită, în opinia instanței menționate, să fie luate în considerare lipsesc.

34 Astfel, aceste modalități de stabilire nu au permis autorităților fiscale să adapteze cuantumul sancțiunii în funcție de împrejurările concrete ale speței.

35 Rezultă că modalitățile de stabilire a sancțiunii respective, aplicate în mod automat, nu permit autorităților fiscale să individualizeze sancțiunea aplicată pentru a se asigura că aceasta din urmă nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor care constau în asigurarea colectării corecte a taxei și în prevenirea evaziunii fiscale.

36 În aceste condiții, nu este necesar să se examineze legislația în discuție în litigiul principal în raport cu principiul neutralității TVA-ului.

37 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 273 din Directiva TVA și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care stabilește în sarcina unei persoane impozabile, care a calificat în mod eronat o operațiune scutită de TVA drept operațiune supusă acestei taxe, o sancțiune egală cu 20 % din cuantumul supraevaluării cuantumului rambursării de TVA solicitate în mod nejustificat, în măsura în care această sancțiune se aplică în mod nediferențiat atât într-o situație în care neregula rezultă dintr-o eroare de apreciere săvârșită de părțile la operațiune cu privire la caracterul impozabil al acesteia din urmă, care se caracterizează printr-o lipsă a vreunui indiciu al unei fraude și al unei pierderi de venituri pentru administrația fiscală, cât și într-o situație în care astfel de împrejurări speciale lipsesc.

Cu privire la cheltuielile de judecată

38 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 și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care stabilește în sarcina unei persoane impozabile, care a calificat în mod eronat o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată (TVA) drept operațiune supusă acestei taxe, o sancțiune egală cu 20 % din cuantumul supraevaluării cuantumului rambursării de TVA solicitate în mod nejustificat, în măsura în care această sancțiune se aplică în mod nediferențiat atât într-o situație în care neregula rezultă dintr-o eroare de apreciere săvârșită de părțile la operațiune cu privire la caracterul impozabil al acesteia din urmă, care se caracterizează printr-o lipsă a vreunui indiciu al unei fraude și al unei pierderi de venituri pentru administrația fiscală, cât și într-o situație în care astfel de împrejurări speciale lipsesc.

Semnături