HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

29 iulie 2010*

În cauza C-188/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 21 mai 2009, primită de Curte la 28 mai 2009, în procedura

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

împotriva

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j, fostă Profaktor Kulesza, Fran-
kowski, Trzaska sp. j,

CURTEA (Camera a patra)

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președinte de cameră, doamna C. Toader, domnii K. Schiemann, L. Bay Larsen și D. Šváby, judecători,

* Limba de procedură: polona.

avocat general: domnul J. Mazák,
grefier: domnul K. Malacekadministrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 20 mai 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul polonez, de domnul M. Dowgielewicz, precum și de doamnele A. Rutkowska și A. Kramarczyk, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de domnul D. Triantafyllou și de doamna K. Herrmann, în calitate de agenți

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea Primei directive 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor

statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301, denumită în continuare „Prima directivă TVA") și a celei de A șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/7/CE a Consiliului din 20 ianuarie 2004 (JO L 27, p. 44, denumită în continuare „A șasea directivă TVA").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. J, fostă Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j (denumită în continuare „Profaktor"), pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku (directorul camerei fiscale din Białystok), pe de altă parte, privind limitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") aplicată operațiunilor efectuate în amonte, atunci când persoana impozabilă nu s-a conformat obligației de a utiliza o casă de înregistrare pentru a înregistra în contabilitate vânzările efectuate către „persoanele fizice care nu desfășoară o activitate economică".

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 2 primul și al doilea paragraf din Prima directivă TVA:

„Principiul sistemului comun al [TVA-ului] înseamnă aplicarea, pentru bunuri și servicii, a unui impozit general pe consum exact proporțional cu prețul bunurilor și

serviciilor, indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc în procesul de producție și distribuție înaintea etapei în care se aplică impozitul.

La fiecare tranzacție, [TVA-ul], calculat pe baza prețului bunurilor sau serviciilor la rata aplicabilăbunurilor sau serviciilor respective, este exigibil după deducerea valorii [TVA-ului] care grevează direct costul diferitelor elemente constitutive ale prețului." [traducere neoficială]

4 Articolul 2 din A șasea directivă TVA prevede:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

2. importul de bunuri." [traducere neoficială]

5 Articolul 10 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată definește „faptul generator" al TVA-ului drept „faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca taxa să devină exigibilă". Articolul 10 alineatul (2) prevede:

„Faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. Livrările de bunuri, altele decât cele menționate la articolul 5 alineatul (4) litera (b), și prestările de servicii care generează extrase de cont sau plăți succesive se consideră finalizate în momentul în care expiră perioadele de care sunt legate astfel de extrase de cont sau de plăți. […]" [traducere neoficială]

6 Potrivit articolului 17 din aceeași directivă:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului, pe care are obligația de a o plăti:

(a) [TVA-ul] datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

(b) [TVA-ul] datorat sau achitat pentru bunurile importate;

(c) [TVA-ul] datorat în temeiul articolului 5 alineatul (7) litera (a) și al articolului 6 alineatul (3).

[…]

(4) Consiliul depune toate eforturile pentru a adopta până la 31 decembrie 1977, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, norme comunitare de stabilire a sistemelor în cadrul cărora se efectuează restituiri în conformitate cu alineatul (3) către persoanele impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării. Până la intrarea

în vigoare a acestor aranjamente, statele membre pot determina singure metoda de efectuare a restituirii în cauză. Dacă persoana impozabilă nu este rezidentă pe teritoriul Comunității, statele membre pot refuza restituirea sau pot impune condiții suplimentare." [traducere neoficială]

7 Articolul 22 din A șasea directivă TVA, care este inclus în titlul XIII al acesteia, denumit „Obligațiile persoanelor impozabile", prevede:

„[…]

(2) Fiecare persoană impozabilă ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea [TVA-ului] și controlarea aplicării [TVA-ului] de către autoritățile fiscale.

[…]

(8) Fără a aduce atingere dispozițiilor care urmează să fie adoptate în temeiul articolului 17 alineatul (4), statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru perceperea și colectarea corectă a taxei și pentru a preveni frauda.

[…]" [traducere neoficială]

8 Conform articolului 27 alineatul (1) din această directivă:

„Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile prezentei directive, în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA-ului sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă. Măsurile destinate simplificării procedurii de colectare a TVA-ului nu pot influența, decât în mică măsură, valoarea taxei datorate în stadiul consumului final”. [traducere neoficială]

9 Articolul 33 alineatul (1) din A șasea directivă TVA prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, în special celor prevăzute de dispozițiile comunitare în vigoare privind acordurile generale pentru deținerea, circulația și monitorizarea produselor supuse accizelor, prezenta directivă nu împiedică un stat membru să mențină și să introducă impozite asupra contractelor de asigurări, impozite asupra pariurilor și a jocurilor de noroc, accize, taxe de timbru și, în general, taxe și impozite care nu pot fi caracterizate ca impozite pe cifra de afacericu condiția ca taxele și impozitele în cauză să nu conducă la impunerea unor formalități la trecerea frontierei în schimburile comerciale dintre statele membre.” [traducere neoficială]

Legislația națională

10 Potrivit articolului 111 alineatele 1 și 2 din Legea privind taxa pe bunuri și pe servicii (ustawa o podatku od towarów i usługDz. U nº 54poziția 535) din 11 martie 2004 (denumită în continuare „Legea din anul 2004 privind TVA”):

„1. Persoanele impozabile care efectuează vânzări către persoane fizice care nu desfășoară o activitate economică […] sunt obligate să utilizeze case de înregistrare pentru înregistrarea cifrei de afaceri și a valorii taxei datorate.

2. Persoanele impozabile care nu respectă obligația stabilită la alineatul 1 al prezentului articol pierd dreptul de a deduce valoarea taxei datorate cu o sumă care corespunde unui cuantum de 30 % din taxa achitată în amonte pentru achiziționarea de bunuri și servicii până în momentul în care utilizează case de înregistrare pentru înregistrarea cifrei de afaceri și a valorii taxei care trebuie achitată."

11 Articolul 87 alineatul 1 din legea menționată prevede:

„Dacă valoarea taxei achitate în amonte la care se referă articolul 86 alineatul 2 depășește în cursul perioadei fiscale taxa datorată, persoana impozabilă are dreptul să impute această diferență asupra taxei datorate în temeiul perioadei fiscale următoare sau să fie rambursată prin plata într-un cont bancar."

Acțiunea principală și întrebările preliminare

12 Prin decizia din 17 octombrie 2006, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku (directorul departamentului de control fiscal din Białystok) a stabilit TVA-ul datorat de Profaktor pentru anumite luni din anii 2004 și 2005 la o valoare diferită, în opinia acestei societăți, de cea care trebuia să rezulte din declarațiile pe care le-a depus. Astfel, în temeiul articolului 111 din Legea din anul 2004 privind TVA, prin decizia amintită a fost redusă cu 30 % taxa achitată în amonte pentru achiziționarea de bunuri și servicii care trebuia să fie imputată asupra valorii taxei datorate, pentru

motivul că Profaktor nu respectase obligația de înregistrare a cifrei de afaceri și valoarea acestei taxe prin intermediul unor case de înregistrare.

13 În urma unei contestații formulate de societatea menționată, decizia contestată a fost confirmată la 7 februarie 2007 de Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku.

14 Profaktor a solicitat anularea deciziei din 7 februarie 2007 la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Białystok). Acesta a admis în parte cererea formulată considerând că, pentru perioada ulterioară aderării Republicii Polone la Uniunea Europeană, dispozițiile în cauză ale articolului 111 din Legea din anul 2004 privind TVA erau incompatibile cu dreptul Uniunii, în special cu articolele 17 și 27 din A șasea directivă TVA. Astfel, acesta a considerat că limitarea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte prevăzut în aceste dispoziții ar deroga de la dreptul prevăzut la articolul 17 din A șasea directivă TVA și ar avea prin urmare, în realitate, natura unei măsuri speciale care nu a fost adoptată de Republica Polonă în condițiile prevăzute la articolul 27 din această directivă.

15 Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku a formulat recurs împotriva acestei hotărâri susținând că dispozițiile în cauză aveau numai natura unei sancțiuni, care nu reprezenta, prin urmare, o derogare de la A șasea directivă TVA și al cărui obiectiv nu era de a limita dreptul la deducere, ci de a preveni frauda fiscală.

16 Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă), sesizată cu acest recurs, a considerat, printre altele, că efectul acestei sancțiuni asupra unei persoane impozabile care încalcă obligația de înregistrare ar echivala cu o încălcare a principiului neutralității TVA-ului, impunând în sarcina acesteia o parte din TVA-ul achitat în amonte. Instanța amintită a considerat că existau îndoieli în privința conformității

dispozițiilor în cauză cu principiul proporționalității, în privința problemei dacă este vorba despre o sancțiune administrativă sau despre o măsură specială în sensul articolului 27 din A șasea directivă TVA și în privința aspectului dacă măsura putea fi ea însăși calificată drept impozit sau taxă echivalentă unei taxe pe cifra de afaceri.

17 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 2 alineatele (1) și (2) din Prima directivă [TVA] coroborat cu articolul 2 și cu articolul 10 alineatele (1) și (2), precum și cu articolul 17 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă [TVA] se opune unei dispoziții, precum articolul 111 alineatul 2 coroborat cu alineatul 1 al aceluiași articol din [Legea din anul 2004 privind TVA], care prevede că persoanele impozabile care efectuează vânzări către persoane fizice ce nu desfășoară activități economice […] își pierd temporar dreptul de a diminua valoarea taxei datorate cu o sumă ce corespunde cu 30 % din valoarea taxei achitate în amonte pentru achiziționarea unor bunuri și servicii, din moment ce nu îndeplinesc obligația de a utiliza case de înregistrare pentru a înregistra cifra de afaceri și valoarea taxei datorate?

2) «Măsurile speciale» menționate la articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă [TVA] pot consta, având în vedere natura și obiectivul acestora, într-o limitare temporară a dreptului de deducere, astfel cum prevede articolul 111 alineatul 2 coroborat cu alineatul 1 al aceluiași articol din Legea din anul 2004 privind TVA, în privința unor persoane impozabile care nu respectă obligația de a înregistra cifra de afaceri și valoarea taxei datorate prin intermediul unor case de înregistrare și, în acest sens, introducerea acestor măsuri necesită aplicarea procedurii prevăzute la articolul 27 alineatele (2)-(4) din A șasea directivă [TVA]?

3) Dreptul conferit statelor membre de articolul 33 alineatul (1) din A șasea directivă [TVA] permite acestora să instituie o sancțiune care constă în pierderea temporară, de către persoanele impozabile care nu respectă obligația de a utiliza case de înregistrare pentru a înregistra cifra de afaceri și valoarea taxei datorate, a dreptului de a diminua valoarea taxei datorate cu o sumă ce corespundecu 30 % din valoarea taxei plătite în amonte pentru achiziționarea de bunuri și servicii, astfel cum prevede articolul 111 alineatul 2 coroborat cu alineatul 1 al aceluiași articol din Legea din anul 2004 privind TVA?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

18 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacăsistemul comun al TVA-ului, astfel cum a fost definit la articolul 2 alineatele (1) și (2) din Prima directivă TVA și la articolul 2 și la articolul 10 alineatele (1) și (2), precum și la articolul 17 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă TVA se opune ca un stat membru să limiteze temporar valoarea dreptului de deducere a taxei achitate în amonte pentru persoanele impozabile care nu au respectat o formalitate de înregistrare în contabilitate a vânzărilor efectuate.

19 Trebuie amintit că dreptul de deducere prevăzut la articolele 17-20 din A șasea directivă TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate

fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, Rep., p. I-1597, punctul 24, Hotărârea din 4 iunie 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Rep., p. I-4629, punctul 70, și Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, Rec., p. I-10413, punctul 55).

20 Astfel, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 29 aprilie 2004, Faxworld, C-137/02, Rec., p. I-5547, punctul 37, și Hotărârea SKF, citată anterior, punctul 56).

21 Funcționarea normală a sistemului comun al TVA-ului care trebuie să asigure astfel neutralitatea impozitării a tuturor activităților economice presupune perceperea exactă a taxei. Din articolele 2 și 22 din A șasea directivă TVA, precum și din articolul 10 CE rezultă că fiecare stat membru are obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său. În această privință, statele membre sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente, precum și să calculeze și să colecteze taxele datorate (a se vedea Hotărârea din 17 iulie 2008, Comisia/Italia, C-132/06, Rep., p. I-5457, punctul 37).

22 În cadrul sistemului comun al TVA-ului, statele membre sunt obligate să asigure respectarea obligațiilor care incumbă persoanelor impozabile și beneficiază în această privință de o anumită latitudine, în special în legătură cu modul de utilizare a mijloacelor de care dispun (a se vedea Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, punctul 38).

23 Printre aceste obligații, articolul 22 alineatul (2) din A șasea directivă TVA prevede în special că fiecare persoană impozabilă ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA-ului și controlarea aplicării TVA-ului de către autoritățile fiscale.

24 Pe de altă parte, potrivit dispozițiilor articolului 22 alineatul (8) din A șasea directivă TVA, fără a aduce atingere dispozițiilor care urmează să fie adoptate în temeiul articolului 17 alineatul (4) din această directivă, statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru perceperea și colectarea corectă a taxei și pentru a preveni frauda.

25 În această privință, trebuie amintit că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin A șasea directivă TVA (a se vedea Hotărârea din 29 aprilie 2004, Gemeente Leusden și Holin Groep, C-487/01 și C-7/02, Rec., p. I-5337, punctul 76, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 71, precum și Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, punctul 46).

26 Cu toate acestea, măsurile pe care statele membre au dreptul să le adopte nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor privind asigurarea perceperii exacte a taxei și evitarea fraudei. Acestea nu pot, prin urmare, să fie folosite în așa fel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului (a se vedea în acest sens, în special, Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții, C-286/94, C-340/95, C-401/95, și C-47/96, Rec., p. I-7281, punctul 47, Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE, C-25/03, Rec., p. I-3123, punctul 80, precum și Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, Rep., p. I-3457, punctul 66).

27 În ceea ce privește măsura națională în cauză în acțiunea principală, astfel cum este prevăzută la articolul 111 alineatele 1 și 2 din Legea din anul 2004 privind TVA, este

cert că aceasta vizează, impunând ca persoanele impozabile să utilizeze case de înregistrare pentru a înscrie în contabilitate cifra de afaceri și valoarea taxei datorate, să asigure perceperea exactă a taxei și să evite frauda. Nu se poate contesta că obligația care le revine astfel persoanelor impozabile face parte dintre măsurile pe care statele membre au dreptul să le adopte în temeiul articolului 22 alineatul (8) din A șasea directivă TVA.

28 În acest context, întrucât prevede că, în cazul nerespectării acestei obligații contabile, persoanei plătitoare i se va diminua cu 30 % partea din TVA-ul deductibil, măsura menționată trebuie considerată o sancțiune administrativă al cărei efect disuasiv urmărește să asigure respectarea obligației amintite.

29 În această privință, este util să amintim că, în lipsa unei armonizări a legislației comunitare în domeniul sancțiunilor aplicabile în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de un regim instituit prin această legislație, statele membre sunt competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate. Acestea sunt totuși obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2001, Louloudakis, C-262/99, Rec., p. I-5547, punctul 67).

30 În ceea ce privește aplicarea concretă a principiului proporționalității, este de competența instanței de trimitere să aprecieze dacă măsurile naționale sunt compatibile cu dreptul Uniunii, Curtea fiind competentă numai să furnizeze toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care să îi permită instanței de trimitere să aprecieze o astfel de compatibilitate (a se vedea în special Hotărârea din 30 noiembrie 1995, Gebhard, C-55/94, Rec., p. I-4165, precum și Hotărârea Molenheide și alții, citată anterior, punctul 49).

31 Prin urmare, trebuie să se constate că dispozițiile Legii din anul 2004 privind TVA nu repun în discuție însuși principiul de drept al deducerii de care beneficiază în continuare orice persoană impozabilă. Acest drept se păstrează chiar și atunci când persoana impozabilă în cauză nu ar respecta obligația prevăzută de aceste dispoziții.

32 În al doilea rând, sancțiunea administrativă care însoțește această obligație are caracterul unei sarcini financiare pe care legiuitorul național urmărește să o impună asupra persoanei impozabile în situația unei încălcări și numai pe durata acesteia din urmă. O asemenea alegere, care ține de competența statului membru în cauză, nu pare vădit necorespunzătoare în raport cu obiectivul urmărit.

33 În al treilea rând, alegerea de a imputa această sarcină financiară prin reținerea unei părți din taxa deductibilă din TVA-ul datorat și nu, printre altele, prin plata de către persoana impozabilă a unei sume către trezoreria statului intră în domeniul de competență al statului membru respectiv.

34 Totuși, acest dispozitiv, în măsura în care are o incidență asupra valorii dreptului la deducere, ar risca să aducă atingere principiului neutralității impozitării tuturor activităților economice dacă, în special, modalitățile de determinare a valorii sancțiunii și condițiile în care sunt constatate, instrumentate și, dacă este cazul, judecate faptele invocate de autoritățile fiscale pentru a aplica sancțiunea menționată ar lipsi dreptul de deducere a TVA-ului de însuși conținutul său.

35 Deși este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceste modalități și condiții, astfel cum rezultă din Legea din anul 2004 privind TVA, nu au un asemenea efect, trebuie să se arate în această privință că, în fapt, cota de reținere în cauză în

acțiunea principală, limitatăla 30 %, care menține astfel cea mai mare parte a taxei achitate în amonte, nu pare nici excesivă, nici insuficientă pentru a asigura sancțiunii în cauză un caracter disuasiv și, prin urmare, pentru a garanta respectarea acesteia.

36 Pe de altă parte, o astfel de reținere bazată pe valoarea sarcinilor suportate de persoana impozabilă nu este în mod vădit lipsită de orice legătură cu nivelul activității economice a persoanei interesate.

37 În plus, întrucât această sancțiune nu are ca obiect repararea erorilor contabile, ci prevenirea acestora, caracterul forfetar care rezultă din aplicarea cotei fixe de 30 % și, prin urmare, lipsa oricărei legături între valoarea sancțiunii și cea a erorilor săvârșite eventual de persoana impozabilă nu pot fi luate în considerare la aprecierea caracterului proporțional al sancțiunii respective. De altfel, lipsa unor case de înregistrare împiedică tocmai determinarea exactă a valorii vânzărilor efectuate și se opune, așadar, oricărei aprecieri asupra caracterului adaptat al sancțiunii la valoarea unor eventuale erori contabile.

38 În plus, în situația evocată de Comisie, în care neutilizarea unor case de înregistrare s-ar datora unor împrejurări care nu au legătură cu contribuabilul, ar fi de competența instanței naționale, dacă existența unor astfel de împrejurări ar fi în mod temeinic stabilită potrivit normelor naționale de procedură și a celor privind probele, să țină seama de aceasta pentru a stabili, în lumina tuturor circumstanțelor cauzei, dacă sancțiunea fiscală trebuie totuși aplicată și, în caz afirmativ, pentru a verifica dacă aceasta nu este disproporționată.

39 Din considerațiile de mai sus rezultă că trebuie să se răspundă la prima întrebare că sistemul comun al TVA-ului, astfel cum a fost definit la articolul 2 alineatele (1) și (2) din Prima directivă TVA și la articolul 2 și la articolul 10 alineatele (1) și (2), precum și la articolul 17 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă TVA nu se opune ca un stat membru să limiteze temporar valoarea dreptului de deducere a taxei achitate în

amonte pentru persoanele impozabile care nu au respectat o formalitate de înregistrare în contabilitate a vânzărilor efectuate, cu condiția ca sancțiunea astfel prevăzută să respecte principiul proporționalității.

Cu privire la a doua întrebare

40 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile articolului 111 alineatele 1 și 2 din Legea din anul 2004 privind TVA pot fi considerate „măsuri speciale de derogare" în scopul prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă, în sensul articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă TVA.

41 În această privință, este suficient de amintit că măsura în cauză în acțiunea principală, astfel cum este prevăzută de dispozițiile articolului 111 alineatele 1 și 2 din Legea din anul 2004 privind TVA, constituie o sancțiune administrativă aplicată în cazul în care se constată că persoana impozabilă nu a respectat obligația de a utiliza case de înregistrare pentru înregistrarea în contabilitate a cifrei de afaceri și a valorii taxei datorate. O astfel de măsură, care este de natura celor prevăzute la articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă TVA, nu constituie, prin urmare, o măsură specială de derogare în sensul articolului 27 alineatul (1) din această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iulie 1988, Jeunehomme și EGI, 123/87 și 330/87, Rec., p. 4517, punctul 15, precum și Hotărârea din 15 ianuarie 2009, K-1, C-502/07, Rep., p. I-161, punctul 23).

42 În consecință, dispoziții precum cele ale articolului 111 alineatele 1 și 2 din Legea din anul 2004 privind TVA nu intră în domeniul de aplicare al articolului 27 alineatul (1) menționat mai sus.

43 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că dispoziții precum cele ale articolului 111 alineatele (1) și (2) din Legea din anul 2004 privind TVA nu constituie „măsuri speciale de derogare” în scopul prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă, în sensul articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă TVA.

Cu privire la a treia întrebare

44 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 33 din A șasea directivă TVA se opune menținerii unor dispoziții precum cele ale articolului 111 alineatele 1 și 2 din Legea din anul 2004 privind TVA.

45 A șasea directivă TVA nu permite, în temeiul articolului 33 din aceasta, niciunui stat membru să mențină sau să introducă taxe pe livrările de bunuri, pe prestările de servicii sau pe importuri decât dacă nu au caracterul unor impozite pe cifra de afaceri (a se vedea Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Rec., p. I-9373, punctul 24, și Hotărârea K-1, citată anterior, punctul 27).

46 În vederea aprecierii dacă un impozit sau o taxă poate fi caracterizată drept impozit pe cifra de afaceri, în sensul articolului 33 din A șasea directivă, trebuie cercetat în special dacă are ca efect compromiterea funcționării sistemului comun al TVA-ului prin afectarea circulației bunurilor și serviciilor și prin afectarea tranzacțiilor comerciale într-o manieră comparabilă celei care caracterizează TVA-ul (a se vedea Hotărârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ și alții, C-283/06 și C-312/06, Rep., p. I-8463, punctul 34).

47 Potrivit unei jurisprudențe constante, caracteristicile esențiale ale TVA-ului [...] sunt în număr de patru, și anume aplicarea generală a TVA-ului în cazul tuturor tranzacțiilor care au ca obiect bunuri și servicii, stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de către persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează, perceperea acestei taxe în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție, inclusiv în cea a vânzării cu amănuntul, indiferent care ar fi numărul tranzacțiilor intervenite anterior, precum și deducerea TVA-ului datorat de o persoană impozabilă din sumele achitate în cadrul etapelor precedente ale procesului de producție și distribuție, astfel încât taxa să se aplice, într-o etapă determinată, numai valorii adăugate în acea etapă, iar sarcina finală a taxei menționate să revină în cele din urmă consumatorului (a se vedea Hotărârile citate anterior Banca popolare di Cremona, punctul 28, și KÖGÁZ și alții, punctul 37, precum și K-1, punctul 17).

48 Măsura prevăzută de dispozițiile Legii din anul 2004 privind TVA în cauză în acțiunea principală nu are aceste caracteristici. După cum rezultă din aprecierea făcută la punctul 28 din prezenta hotărâre, aceste dispoziții se limitează să prevadă o sancțiune administrativă care poate fi aplicată persoanelor plătitoare de TVA atunci când se constată că nu au respectat o obligație contabilă care le revine. Această sancțiune, al cărei fapt generator nu este reprezentat de o tranzacție oarecare, ci de neîndeplinirea unei obligații contabile, nu are, prin urmare, caracterul unei taxe pe cifra de afaceri, în sensul articolului 33 din A șasea directivă.

49 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că articolul 33 din A șasea directivă TVA nu se opune menținerii unor dispoziții precum cele ale articolului 111 alineatele 1 și 2 din Legea din anul 2004 privind TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecată

50 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 patra) declară:

1) **Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost definit la articolul 2 alineatele (1) și (2) din Prima directivă 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri și la articolul 2 și la articolul 10 alineatele (1) și (2), precum și la articolul 17 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/7/CE a Consiliului din 20 ianuarie 2004, nu se opune ca un stat membru să limiteze temporar valoarea dreptului de deducere a taxei achitate în amonte pentru persoanele impozabile care nu au respectat o formalitate de înregistrare în contabilitate a vânzărilor efectuate, cu condiția ca sancțiunea astfel prevăzută să respecte principiul proporționalității.**

2) **Dispoziții precum cele ale articolului 111 alineatele 1 și 2 din Legea privind taxa pe bunuri și pe servicii (ustawa o podatku od towarów i usług) din 11 martie 2004 nu constituie „măsuri speciale de derogare" în scopul prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă, în sensul articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/07**.

3) Articolul 33 din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/07, nu se opune menținerii unor dispoziții precum cele ale articolului 111 alineatele 1 și 2 din Legea privind taxa pe bunuri și pe servicii din 11 martie 2004.

Semnături