CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JÁN MAZÁK
prezentate la 26 februarie 2008 [1]

1. Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administrativ din Wrocław, Polonia) privește interpretarea articolului 5 al treilea paragraf CE coroborat cu articolul 2 din Prima directivă TVA [2], precum și a articolului 18 alineatul (4) și a articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă TVA [3].

2. Instanța de trimitere are îndoieli în special în ceea ce privește aspectul dacă dispozițiile din dreptul polonez, care prevăd un termen pentru rambursarea excedentului de TVA în contul bancar al plătitorului de TVA-UE nou-înregistrat [4], în cursul primelor 12 luni de la înregistrare, precum și condițiile care permit reducerea acestei perioade, sunt conforme cu dreptul comunitar.

1 — Limba originală: engleza.

2 — Prima directivă 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”).

3 — 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 (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

4 — Mai precis, persoanele impozabile care au notificat administrației fiscale intenția lor de a efectua o primă livrare de mărfuri sau de servicii intracomunitare ori o primă achiziție intracomunitară. A se vedea, în cele ce urmează, dispozițiile din dreptul polonez care reglementează obligația de înregistrare în aceste circumstanțe.

I — Cadrul juridic

A — *Dreptul comunitar*

3. Articolul 5 al treilea paragraf CE prevede: „[a]cțiunea Comunității nu depășește ceea ce este necesar în vederea atingerii obiectivelor prezentului tratat”.

4. Articolul 2 din Prima directivă are următorul conținut:

„Principiul sistemului comun privind [TVA] presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și al serviciilor, indiferent de numărul de tranzacții care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare tranzacție, [TVA], calculat la prețul bunurilor sau al serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil după deducerea valorii [TVA]

suportate direct de diferitele componente ale prețului.

Sistemul comun privind [TVA] se aplică până la etapa de vânzare cu amănuntul, inclusiv." [traducere neoficială]

5. Articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă are următorul cuprins:

„Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor autorizate depășește valoarea taxei datorate, statele membre fie pot efectua o rambursare, fie pot reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.

[…]" [traducere neoficială]

6. În sfârșit, potrivit articolului 27 alineatul (1) din A șasea 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 globală a încasărilor din impozite ale statelor membre, colectate în stadiul consumului final." [traducere neoficială]

B — *Dreptul național*

7. Articolul 87 din Legea privind taxa pe bunuri și servicii (ustawa o podatku od towarów i usług, denumită în continuare „Legea privind TVA") din 11 martie 2004 [5], în versiunea care era aplicabilă speței în fața instanței de trimitere, prevede:

„1. În cazul în care valoarea TVA-ului plătit aferent intrărilor […] este mai mare decât valoarea TVA-ului colectat aferent ieșirilor, persoana impozabilă are dreptul să deducă această diferență din valoarea TVA-ului datorat pentru perioada următoare sau să obțină rambursarea în contul său bancar.

2. […] rambursarea creditului de TVA către persoana impozabilă se face […] în termen de 60 de zile începând de la data depunerii declarației [de] TVA de către persoana impozabilă.

Dacă se dovedește utilă verificarea mai amplă a legalității rambursării, șeful administrației fiscale poate prelungi acest termen cu scopul de a obține clarificările necesare. Dacă, în urma acestei proceduri, se confirmă justețea rambursării, administrația fiscală plătește persoanei impozabile cuantumul datorat majorat cu dobânzi de întârziere în același cuantum cu cel plătit de contribuabil în caz de acordare a unor termene de plată sau de plăți eșalonate a impozitelor.

5 — Dziennik Ustaw din 2004, nr. 54, poziția 535.

3. Excedentul de TVA rambursat care depășește cuantumul TVA-ului deductibil pentru achiziționarea de mărfuri și de servicii, care, în conformitate cu dispozițiile privind impozitul pe venit, sunt clasate de către contribuabil drept active imobilizate, active imateriale și juridice supuse amortizării […], majorat cu 22 % din cifra de afaceri a contribuabilului, impozitat în cote inferioare celei definite la articolul 41 alineatul 1, precum și din cifra de afaceri aferentă furnizării de mărfuri și de servicii, vizate la articolul 86 alineatul 8 punctul 1, trebuie rambursat într-un termen de 180 de zile de la data depunerii declarației fiscale.

3a. Cifra de afaceri la care se referă alineatul 3 trebuie să includă creanța aferentă unei obligații fiscale care ia naștere în temeiul articolului 19 alineatul 12 sau al articolului 20 alineatul 3, cu condiția de a depune la administrația fiscală o cauțiune până la concurența cuantumului impozitului care ar fi fost datorat dacă această tranzacție ar privi livrarea de bunuri pe teritoriul național până la momentul la care sunt depuse documentele care atestă exportul sau livrarea intracomunitară de mărfuri la care se referă această creanță.”

8. Articolul 97 din Legea privind TVA prevede:

„1. Persoanele impozabile prevăzute la articolul 15, care sunt supuse obligației de înregistrare ca persoane plătitoare de TVA, sunt obligate, înainte de a efectua prima lor livrare sau achiziție intracomunitară, să notifice șefului administrației fiscale, în declarația de înregistrare prevăzută la articolul 96, intenția lor de a începe acest tip de activitate.

[…]

5. În cazul persoanelor impozabile care încep să exercite activitățile prevăzute la articolul 5 sau al persoanelor impozabile care au început să exercite aceste activități cu mai puțin de 12 luni înainte de notificarea prevăzută la alineatul 1 și care au fost înregistrate în calitate de persoane plătitoare de TVA – UE [6], termenul de rambursare a diferenței de taxă prevăzute la articolul 87 alineatele 2 și 4-6 este prelungit la 180 de zile[[7]].

[…]

7. Dispoziția prevăzută la alineatul 5 nu se aplică în cazul în care persoana impozabilă furnizează administrației fiscale o garanție care constă în i) o cauțiune sau ii) o garanție asupra patrimoniului sau iii) o garanție bancară în limita a 250 000 PLN, denumită în continuare «cauțiunea».”

6 — Denumite în continuare „persoane plătitoare de TVA-UE nou-înregistrate”.

7 — A doua și a treia teză ale articolului 87 alineatul (2), aplicabile situațiilor în care sunt necesare investigații suplimentare, trebuie să se aplice *mutatis mutandis*.

II — Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

9. În „declarația sa de TVA-7” din luna ianuarie 2006, reclamanta (doamna Alicja Sosnowska) a indicat un excedent de TVA în cuantum de 44 782 PLN. Invocând, printre altele, articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă TVA, aceasta a solicitat administrației fiscale din Świdnica să îi ramburseze acest excedent într-un termen de 60 de zile de la data depunerii declarației sale de TVA.

10. Cu toate acestea, în temeiul articolului 87 alineatele 1 și 2 și al articolului 97 alineatele 5 și 7 din Legea privind TVA, administrația fiscală din Świdnica a respins cererea. În motivarea deciziei, administrația fiscală a menționat că reclamanta nu îndeplinea condițiile prevăzute în Legea privind TVA pentru a obține rambursarea excedentului de TVA în contul său bancar în termenul de 60 de zile, întrucât nu a prezentat administrației fiscale nici cauțiunea, nici garanții patrimoniale, nici garanția bancară până la concurența sumei de 250 000 PLN (aproximativ 62 000 de euro).

11. Reclamanta a formulat o plângere administrativă împotriva acestei decizii la Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (directorul Camerei fiscale din Wrocław, divizia Wałbrzychu, denumit în continuare „oficiul fiscal”), care a menținut decizia luată de autoritățile fiscale în primă instanță. Ulterior, reclamanta a formulat o acțiune împotriva oficiului fiscal în fața Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu.

12. Având îndoieli cu privire la compatibilitatea dispozițiilor naționale respective cu dreptul comunitar, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele două întrebări preliminare:

„1) Articolul 5 al treilea paragraf CE coroborat cu articolul 2 din [Prima directivă TVA] și cu articolul 18 alineatul (4) din [A șasea directivă TVA] dă dreptul unui stat membru de a include în reglementarea națională privind [TVA] dispoziții precum cele prevăzute la articolul 97 alineatele 5 și 7 din [Legea privind TVA]?

2) Sau trebuie să se considere că dispozițiile prevăzute la articolul 97 alineatele 5 și 7 din [Legea privind TVA] se numără printre măsurile speciale de prevenire a anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă prevăzute la articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă?”

13. Guvernul polonez și Comisia au depus observații scrise și au prezentat observații orale în ședința din 22 noiembrie 2007. Reclamanta nu a prezentat observații proprii, ci a precizat că, în general, este de acord cu poziția instanței de trimitere menționată în decizia de trimitere.

III — Apreciere

A — *Prima întrebare*

14. Deși, prin intermediul primei întrebări, instanța națională adresează întrebarea dacă articolul 5 al treilea paragraf CE coroborat cu articolul 2 din Prima directivă și cu articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă dă dreptul unui stat membru de a include în reglementarea națională privind TVA dispoziții precum cele prevăzute la articolul 97 alineatele 5 și 7 din Legea privind TVA, considerăm că instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă dispozițiile poloneze privind rambursarea excedentului de TVA – și care, în esență, prelungesc termenul de rambursare de la 60 de zile la 180 de zile în cazul plătitorilor de TVA-UE nou-înregistrați, cu excepția cazului în care acestea depun o cauțiune în valoare de 250 000 PLN – sunt compatibile cu dreptul comunitar, în special cu articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă, având în vedere principiile neutralității fiscale și proporționalității.

15. De la început, trebuie constatat că A șasea directivă nu precizează care sunt condițiile exacte în care statele membre sunt obligate să efectueze rambursarea excedentului de TVA în contul persoanei impozabile.

16. Cu toate acestea, trebuie amintit că, în exercitarea puterilor care le sunt conferite prin directivele comunitare, statele membre sunt obligate să respecte, în orice caz, principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică comunitară, precum principiul proporționalității. În plus, la interpretarea și aplicarea Celei de a șasea directive, trebuie să se țină seama de principiul neutralității fiscale, care constituie fundamentul acesteia.

17. În această privință, Curtea s-a pronunțat în sensul că, deși statele membre dispun de o anumită libertate de manevră în stabilirea condițiilor de rambursare a excedentului de TVA, întrucât rambursarea excedentului de TVA constituie unul dintre factorii fundamentali care asigură aplicarea principiului neutralității sistemului comun privind TVA-ul, condițiile stabilite de statele membre nu pot aduce atingere acestui principiu, făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe [8].

18. Curtea a declarat că astfel de condiții de rambursare a excedentului de TVA stabilite de un stat membru trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze în condiții adecvate totalitatea creanței care rezultă din acest excedent de TVA. Aceasta presupune ca rambursarea să fie efectuată într-un termen rezonabil, prin plata în lichidități sau într-un mod echivalent. În orice caz, modul de rambursare adoptat nu trebuie să implice niciun risc financiar pentru persoana impozabilă [9].

8 — A se vedea Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia (C-78/00, Rec., p. I-8195, punctele 32 și 33).

9 — *Ibidem*, punctul 34.

19. Trebuie precizat aici că guvernul polonez susține că măsurile naționale în discuție sunt necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale și a fraudei. În această privință, considerăm că lupta împotriva evaziunii fiscale și a fraudei este un obiectiv real [10]. Într-adevăr, statele membre au interesul legitim de a lua măsurile adecvate pentru a-și proteja interesele financiare, iar Curtea a statuat că „[p]revenirea posibilei evaziuni fiscale, a fraudei și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin A șasea directivă” [11].

20. Or, rezultă din jurisprudența Curții că, în conformitate cu principiul proporționalității, statele membre trebuie să recurgă la mijloace care, deși permit să se atingă în mod eficient obiectivul urmărit de dreptul intern, aduc totuși cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite prin legislația comunitară în cauză. Astfel, dacă este legitim ca măsurile adoptate de statele membre să urmărească să protejeze cât mai eficient posibil drepturile Trezoreriei publice, acestea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în acest scop. Prin urmare, ele nu pot să fie folosite astfel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul la deducerea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun privind TVA-ul instituit de legislația comunitară în materie [12].

21. În ceea ce privește aspectul dacă dispozițiile naționale în discuție privind rambursarea excedentului de TVA îndeplinesc aceste condiții, trebuie observat, mai întâi, că dreptul persoanelor impozabile la recuperarea întregului excedent de TVA nu este, în sine, pus sub semnul întrebării. În plus, în speță, a fost posibilă recuperarea acestui excedent prin reportarea excedentului de TVA în perioada declarației următoare [13]. În consecință, problema în discuție privește procedura care se aplică dreptului la rambursare.

22. În conformitate cu articolul 87 alineatele 3 și 3a din Legea privind TVA, rambursarea excedentului de TVA trebuie să se facă în contul persoanei impozabile în termen de 60 de zile. În calitate de plătitor de TVA-UE nou-înregistrat, reclamanta are dreptul la recuperarea excedentului de TVA în termen de 180 de zile. Acest termen poate fi redus

10 — A se vedea în această privință Concluziile prezentate de avocatul general Fennelly în cauza Molenheide și alții (Hotărârea din 18 decembrie 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Rec., p. I-7281, punctele 37-39).

11 — 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 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (cauzele conexate C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 54). A se vedea și Concluziile avocatului general Cosmas prezentate în cauza Ampafrance și Sanofi (Hotărârea din 19 septembrie 2000, C-177/99 și C-181/99, Rec., p. I-7013, punctul 70 și 72), Hotărârea Molenheide și alții (citată la nota de subsol 10, punctul 47) și Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate în cauza Optigen și alții (Hotărârea din 12 ianuarie 2006, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 43).

12 — A se vedea Hotărârea Molenheide și alții, citată la nota de subsol 10, punctele 46 și 47. A se vedea, cu titlu de exemplu, în ceea ce privește articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă, Hotărârea Halifax și alții, citată la nota de subsol 11, punctul 92 și jurisprudența citată. În ceea ce privește lupta împotriva fraudei, a se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 26), și Concluziile avocatului general Cosmas prezentate în cauza Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises (Hotărârea din 11 iunie 1998, C-361/96, Rec., p. I-3495), punctul 14.

13 — În prezenta cauză, reclamanta solicită, în conformitate cu legea poloneză, ca excedentul de TVA să îi fie rambursat în contul bancar (așa-numita rambursare directă). Cealaltă modalitate de a reporta excedentul de TVA pentru următoarele perioade fiscale este numită rambursare indirectă.

totuși la 60 de zile, dacă se depune o cauțiune de 250 000 PLN la autoritățile fiscale [14].

23. Contrar celor sugerate de părți, considerăm că nu este determinat să se stabilească în cadrul prezentei spețe care dintre cele două termene de rambursare a excedentului de TVA – cel de 60 de zile sau cel de 180 de zile – trebuie considerat termenul „de bază". În opinia noastră, ceea ce ar trebui să fie analizat este dacă legislația poloneză în discuție, ca întreg, ține seama în special (de prelungirea) termenului aplicabil noilor plătitori de TVA-UE.

24. În opinia noastră, legislația în discuție nu îndeplinește condițiile aplicabile rambursării excedentului de TVA, astfel cum au fost definite mai sus.

25. În primul rând, trebuie observat că pentru toți noii plătitori de TVA-UE termenul de 60 de zile este (automat) extins la 180 de zile, cu excepția situației în care aceștia depun o cauțiune la autoritățile fiscale. Astfel, măsurile naționale în discuție impun un termen de 180 de zile în mod radical și fix, fără nicio distincție, în ceea ce privește acest termen, între diferitele categorii de persoane impozabile care compun „subcategoria" noilor plătitori de TVA-UE. Se pornește de la prezumția generală și lipsită de orice temei obiectiv că activitatea acestor persoane impozabile ar urmări să prejudicieze interesele Trezoreriei publice [15].

26. În al doilea rând, împărtășim și opinia instanței de trimitere care susține că, ținând seama de faptul că termenul de 180 de zile – în care exercitarea dreptului persoanei la deducerea TVA-ului este *de facto* suspendată – este: i) de șase ori mai lung decât perioada de declarare a TVA-ului (o lună) și ii) de trei ori mai lung decât termenul de bază pentru soluționarea unei spețe complicate (2 luni) [16], acesta nu poate fi considerat rezonabil. Cuantumul cauțiunii menite să asigure salvgardarea intereselor Trezoreriei publice este de aproximativ 62 000 de euro, mai precis de 100 de ori venitul mediu lunar în economia poloneză.

27. În plus, în ceea ce privește cadrul în care noul plătitor de TVA-UE este chemat să depună cauțiunea și să beneficieze de termenul de 60 de zile, trebuie să se

14 — Cauțiunea nu este o condiție pentru obținerea returnării de TVA. Aceasta este mai degrabă o condiție aplicabilă persoanelor impozabile care urmăresc să beneficieze de un termen mai scurt de 180 de zile. În cazul în care, în perioada de 12 luni, o persoană impozabilă depune în mod regulamentar declarațiile TVA și plătește la termen toate impozitele datorate, inclusiv impozitul pe venit în cazul persoanelor fizice, aceasta poate solicita eliberarea și restituirea cauțiunii.

15 — Astfel cum a subliniat instanța de trimitere cu referire la termenul de 180 de zile, a include toți plătitorii de TVA-UE (în cursul primelor 12 luni de la înregistrare) în categoria persoanelor care desfășoară activități ce constituie o amenințare pentru interesele Trezoreriei publice ar constitui o abordare excesivă automată, dat fiind că dispozițiile naționale pertinente nu țin seama de condițiile care trebuie respectate pentru o constatare obiectivă a faptului că activitatea este susceptibilă să prejudicieze Trezoreriei publice. O astfel de constatare ar justifica sancționarea și tratamentul mai puțin favorabil al persoanelor impozabile „necinstite" nu numai în raport cu persoanele care desfășoară activități supuse TVA-ului de mai mult de 12 luni de la data înregistrării, ci și în raport cu persoanele care au achitat corect TVA-ul în decursul primului an de activitate.

16 — Astfel cum prevede Codul fiscal polonez. Instanța de trimitere face referire la articolul 139 alineatul 1 din Legea privind Codul fiscal (ustawa Ordynacja Podatkowa) din 29 august 1997.

sublinieze că un comerciant începe activitatea economică și, după cum o demonstrează practica, aceasta implică cheltuieli substanțiale de investiții, în timp ce, deseori, încă nu se desfășoară activități de amploare. În consecință, obligația de a aștepta 180 de zile pentru obținerea rambursării excedentului de TVA și/sau indisponibilizarea sumei de 250 000 PLN pot avea un efect important asupra rezultatelor financiare ale persoanei impozabile [17]. Pe de altă parte, o societate comercială poloneză importantă va fi în măsură să acceadă pe piața comunitară mult mai ușor decât un mic comerciant polonez (în realitate, o astfel de sumă poate reprezenta un obstacol insurmontabil pentru acesta din urmă).

28. Într-adevăr, obligația de a constitui o cauțiune până la concurența sumei de 250 000 PLN și opțiunea alternativă de a obține rambursarea excedentului de TVA numai după un termen de 180 de zile poate să reprezinte în practică un obstacol pentru întreprinderile mici și mijlocii care intenționează să opereze pe piața comunitară. În orice caz, împărtășim punctul de vedere exprimat de Comisie, care susține că a impune în mod automat o sumă fixă de 250 000 PLN [18] în cazul tuturor plătitorilor de TVA-UE nou-înregistrați pentru a se putea prevala de termenul de 60 de zile depășește, ca regulă generală, ceea ce este necesar pentru evitarea fraudei fiscale și pentru protejarea intereselor Trezoreriei publice.

29. În ceea ce privește argumentul că termenul de 180 de zile (sau, alternativ, depunerea cauțiunii) sunt necesare pentru a verifica tranzacțiile intracomunitare [19], trebuie să precizăm, mai întâi, că guvernul polonez nu a explicat în mod adecvat care sunt motivele pentru care trebuie acordat, ca regulă, un termen de 180 de zile. Chiar și în situația în care, astfel cum susține acesta, perioada necesară autorităților poloneze pentru a obține un răspuns de la alte state membre depășește 3 luni în 60 % din cazuri, nu rezultă automat că termenul de 180 de zile (mai precis 6 luni) este termenul cel mai puțin oneros care poate fi impus pentru a evita frauda și evaziunea fiscală.

30. Trebuie amintit că autoritățile statelor membre au la dispoziție instrumentele comunitare de cooperare și de asistență administrativă adoptate pentru a permite stabilirea corectă a TVA-ului și pentru a lupta împotriva fraudei și a evaziunii fiscale în acest domeniu, precum măsurile prevăzute de Regulamentul (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului [20], precum și de Regulamentul (CE) nr. 1925/2004 al Comisiei [21].

31. În plus, pentru a folosi, prin analogie, argumentul prezentat de avocatul general în cauza N, apreciem că, deși este posibil ca, în practică, aceste instrumente de cooperare să nu funcționeze întotdeauna în mod

17 — Este evident că o astfel de sumă constituie o sarcină financiară.

18 — Autoritățile fiscale nu au nicio posibilitate să adapteze cuantumul cauțiunii la un caz particular.

19 — Guvernul polonez susține că termenul de 180 de zile este necesar pentru a putea verifica tranzacțiile intracomunitare, printre altele, în cadrul „VIES” (schimbul de informații privind TVA-ul), ceea ce, în opinia sa, necesită timp.

20 — Regulamentul din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92 (JO L 264, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 85).

21 — Regulamentul din 29 octombrie 2004 de stabilire a normelor de punere în aplicare a anumitor dispoziții ale Regulamentului (CE) nr. 1798/2003 (JO L 331, p. 13, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 138). A se vedea în această privință Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, Rep., p. I-5655, punctul 48).

satisfăcător și eficient, statele membre nu pot totuși să găsească în deficiențele de cooperare între autoritățile lor fiscale o justificare pentru o restricție adusă unui principiu fundamental al sistemului comun privind TVA-ul precum dreptul la deducere [22].

32. În orice caz, cel mai important este că această necesitate – de a dispune de un termen suficient pentru verificare – a fost deja avută în vedere în dispozițiile articolului 87 alineatele 2 și 3, precum și în dispozițiile articolului 97 alineatul 5 din Legea privind TVA [23]. În consecință, argumentele guvernului polonez pentru instituirea unui termen de 180 de zile (sau, în subsidiar, pentru constituirea unei cauțiuni) nu sunt deosebit de dificil de contrazis.

33. În aceste împrejurări, deși, în principiu, nu se poate impune statelor membre să nu prevadă măsuri de precauție pentru a garanta exactitatea unui excedent aparent de TVA care rezultă din informațiile ce figurează în declarația persoanei impozabile, măsurile naționale în cauză sunt, în opinia noastră, disproporționate în sensul că instituie obligații împovărătoare în sarcina noului plătitor de TVA-UE. Ele nu îi permit să recupereze totalitatea excedentului de TVA în condiții adecvate și, în special, în termen rezonabil.

34. În opinia noastră, statele membre nu ar trebui să se poată apăra de evaziune sau de fraudă fiscală prin reportarea sarcinii TVA-ului asupra tuturor sau numai a unora dintre noii plătitori de TVA-UE. Dacă termenele sunt prea lungi, persoanele impozabile trebuie să suporte, chiar dacă numai parțial, sarcina TVA-ului, ceea ce pune în pericol neutralitatea sistemului. Statul ar trebui să fie, mai degrabă, cel care suportă în principal i) responsabilitatea gestionării sistemului său fiscal, inclusiv prevenirea evaziunii și a fraudei fiscale, și ii) riscurile corespunzătoare.

35. Am adăuga că, deși „nu aparține Curții să se pronunțe cu privire la caracterul adecvat al altor mijloace de luptă împotriva fraudei și a evaziunii fiscale, care ar putea fi avute în vedere” [24], există cu certitudine măsuri mai puțin oneroase și mai puțin restrictive pentru a salvgarda interesele Trezoreriei publice. De exemplu, ar trebui să fie posibilă stabilirea cuantumului cauțiunii proporțional cu excedentul de TVA-ul care trebuie rambursat [25]

22 — Chiar dacă avocatul general Kokott aplică acest argument în cazul restricțiilor aduse libertăților fundamentale. A se vedea Concluziile prezentate în cauza N (Hotărârea din 7 septembrie 2006, C-470/04, Rec., p. I-7409), punctul 114.

23 — Mai precis, atunci când motivele rambursării impun investigații suplimentare. Nu este stabilit niciun termen pentru această prelungire. În cazul în care rambursarea este considerată legală, autoritățile fiscale sunt obligate să plătească cuantumul datorat persoanei impozabile, împreună cu dobânzile aferente.

24 — A se vedea Hotărârea Ampafrance și Sanofi, citată la nota de subsol 11, punctul 62.

25 — Se pare că această soluție a fost prevăzută inițial cu privire la cauțiune într-o propunere de modificare relativ recentă a Legii privind TVA. Astfel de considerații (stabilirea unei cauțiuni proporționale cu cuantumul excedentului de TVA) apar, deoarece (astfel cum este prevăzut) cuantumul cauțiunii nu corespunde nicidecum riscului efectiv sau real la care este supusă Trezoreria publică de către persoana impozabilă nou-înregistrată. A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 12 iulie 2001, Louloudakis (C-262/99, Rec., p. I-5547, punctul 69). Am adăuga că, în prezent, o cauțiune de 250 000 PLN este solicitată, de fapt, chiar în ipoteza unei livrări intracomunitare de valoare neînsemnată. În plus, în speță, cuantumul cauțiunii este de patru ori mai mare decât excedentul de TVA indicat ca rambursabil de reclamantă.

sau stabilirea acestuia în funcție de mărimea întreprinderii și/sau de capacitatea de plată a persoanelor impozabile, având în vedere activitatea acestora, care poate fi dedusă din declarația fiscală. În subsidiar, ar putea fi aplicate anumite praguri.

36. În concluzie, articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă se opune, în principiu, măsurilor naționale precum cele în cauză în acțiunea principală, care sunt disproporționate și care, prin urmare, aduc atingere aplicării principiilor fundamentale ale sistemului comun privind TVA-ul, și în special dreptului de deducere.

37. Având în vedere considerațiile care precedă, este de competența instanței naționale să verifice, ținând cont de toate împrejurările pertinente ale cauzei cu care este sesizată, dacă măsurile naționale în cauză sunt compatibile cu principiile neutralității și proporționalității și să înlăture, dacă este cazul, orice dispoziție contrară de drept național [26].

B — *A doua întrebare*

38. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere se întreabă, în esență, dacă măsurile naționale în discuție pot să fie considerate totuși măsuri speciale care urmăresc prevenirea anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă, în sensul articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă TVA.

39. În opinia noastră, a doua întrebare nu impune decât un răspuns succint. Indiferent dacă măsurile naționale în cauză constituie sau nu constituie măsuri speciale de acest tip, ele nu pot fi considerate ca atare pentru simplul motiv că – astfel cum rezultă din înscrisurile prezentate Curții și, indirect, din argumentele avansate de guvernul polonez [27] – Republica Polonă nu a recurs la procedura formală expres prevăzută la articolul 27 din A șasea directivă și nu a obținut autorizarea menționată la articolul 27 alineatul (1) [28].

26 — În ceea ce privește aspectul neaplicării unei dispoziții contrare de drept național, a se vedea Hotărârea din 18 decembrie 2007, Frigerio Luigi & C. (C-357/06, Rep., p. I-12311, punctul 28), care face trimitere la Hotărârea din 4 februarie 1988, Murphy și alții (157/86, Rec., p. 673, punctul 11), și la Hotărârea din 11 ianuarie 2007, ITC (C-208/05, Rep., p. I-181, punctele 68 și 69).

27 — În cuprinsul cărora guvernul polonez susține că măsurile în cauză nu pot fi considerate „măsuri speciale” în sensul articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă, pentru motivul că articolul menționat nu privește aspectul termenelor și al procedurilor aplicabile rambursării excedentului de TVA. Acestea sunt aspecte care rămân la aprecierea statelor membre.

28 — A se vedea Hotărârea din 21 septembrie 1988, Comisia/Franța (50/87, Rec., 4797, punctul 22), Concluziile avocatului general Slynn prezentate în cauza Jeunehomme și EGI (Hotărârea din 14 iulie 1988, 123/87 și 330/87, Rec., p. 4517), precum și Hotărârea din 13 februarie 1985, Direct Cosmetics (5/84, Rec., p. 617, punctul 37), și Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, Rec., p. I-3795, punctele 33-35). A se vedea și Hotărârea din 10 aprilie 1984, Comisia/Belgia (324/82, Rec., p. 1861).

IV — Concluzie

40. În consecință, considerăm că, la întrebările adresate de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, Curtea ar trebui să răspundă după cum urmează:

„1) Articolul 18 alineatul (4) 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 se opune, în principiu, măsurilor naționale precum cele în cauză în acțiunea principală, care sunt disproporționate și care, prin urmare, aduc atingere aplicării principiilor fundamentale ale sistemului comun privind TVA-ul, și în special dreptului de deducere.

2) Normele stabilite prin măsurile naționale de tipul celor în cauză în acțiunea principală nu pot fi considerate ca reprezentând măsuri speciale care urmăresc prevenirea anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă, în sensul articolului 27 alineatul (1) din Directiva 77/388, în cazul în care nu a fost respectată procedura formală expres prevăzută la articolul 27 din directiva menționată."