HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

10 iulie 2008 *

În cauza C-25/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polonia), prin decizia din 11 decembrie 2006, primită de Curte la 25 ianuarie 2007, în procedura

Alicja Sosnowska

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul P. Jann, președinte de cameră, domnii A. Tizzano (raportor), A. Borg Barthet, M. Ilešič și E. Levits, judecători,

* Limba de procedură: polona.

avocat general: domnul J. Mazák,
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 22 noiembrie 2007,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru doamna Sosnowska, de domnul M. Sworobowicz, doradca podatkowy;

— pentru guvernul polonez, de doamnele E. Ośniecka-Tamecka și H. Majszczyk, precum și de domnul M. Jarosz, în calitate de agenți;

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

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 26 februarie 2008,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește, pe de o parte, interpretarea articolului 5 al treilea paragraf CE coroborat cu articolul 2 din 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), astfel cum a fost modificată prin 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 „Prima directivă TVA"), și a articolului 18 alineatul (4) din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2005/92/CE a Consiliului din 12 decembrie 2005 (JO L 345, p. 19, denumită în continuare „A șasea directivă TVA"). Această cerere privește, pe de altă parte, interpretarea articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă TVA.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Sosnowska (denumită în continuare „reclamanta"), pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (directorul Camerei Fiscale din Wrocław, denumit în continuare „Dyrektor"), pe de altă parte, având ca obiect o cerere de rambursare a excedentului de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") plătit de reclamantă.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 2 din Prima directivă TVA prevede:

„Principiul sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată 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, taxa pe valoarea adăugată, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii taxei pe valoarea adăugată suportate direct de diferitele componente ale prețului.

Sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată se aplică până la etapa de vânzare cu amănuntul, inclusiv.” [traducere neoficială]

4 Articolul 18 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă prevede:

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a taxei

pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu alineatul (1).

[…]” [traducere neoficială]

5 Articolul 18 alineatul (4) primul paragraf din A șasea directivă TVA prevede:

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

6 Potrivit articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă TVA:

„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]

Dreptul național

7 Articolul 87 alineatele 1 și 2 din Legea privind taxa pe bunuri și servicii (ustawa o podatku od towarów i usług) din 11 martie 2004 (Dz. U din 2004, nr. 54, poziția 535, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul") 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. […]"

8 Articolul 97 din Legea privind TVA-ul 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 [denumite în continuare «noile persoane impozabile»], termenul de rambursare a diferenței de taxă prevăzute la articolul 87 alineatul 2 […] este prelungit la 180 de zile. […]

6. În cazul persoanelor impozabile prevăzute la alineatul 5, principiile și termenele de rambursare definite la articolul 87 alineatele 2-6 se aplică începând cu declarația aferentă perioadei următoare unei perioade de 12 luni sau de patru trimestre, perioadă pentru care persoana impozabilă a depus o declarație fiscală și și-a achitat, în termen, impozitele care compun venitul statului, inclusiv în calitate de persoană obligată la plata impozitului pe venitul persoanelor fizice.

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»”.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

9 În declarația sa de TVA din luna ianuarie 2006, reclamanta a arătat că a plătit un excedent de taxă în valoare de 44 782 PLN. Invocând articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă TVA, aceasta a solicitat atunci 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 În temeiul articolului 87 alineatele 1 și 2 și al articolului 97 alineatele 5 și 7 din Legea privind TVA-ul, administrația fiscală din Świdnica a respins cererea acesteia. Într-adevăr, în opinia administrației menționate, reclamanta nu putea obține rambursarea

excedentului de TVA în termenul de 60 de zile, întrucât, deoarece își începuse activitatea cu mai puțin de 12 luni înainte și nu furnizase administrației fiscale „cauțiune" în sensul articolului 97 alineatul 7, aceasta nu îndeplinea condițiile stabilite de respectiva lege în vederea obținerii rambursării prevăzute.

11 Reclamanta a formulat o reclamație împotriva acestei decizii în fața Dyrektor, care a confirmat decizia de refuz.

12 Fiind nemulțumită de această luare de poziție, ulterior, reclamanta a sesizat cu o acțiune Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, care, având îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea cu dreptul comunitar a dispozițiilor naționale respective, a suspendat judecarea cauzei și a adresat 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 taxa pe bunuri și servicii dispoziții precum cele prevăzute la articolul 97 alineatele 5 și 7 din [Legea privind TVA-ul]?

2) Sau trebuie să se considere că dispozițiile prevăzute la articolul 97 alineatele 5 și 7 din [Legea privind TVA-ul] 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 TVA]?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

13 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă TVA trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale, precum cea în cauză în acțiunea principală, care, în scopul de a permite verificările necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei, modifică de la 60 de zile la 180 de zile de la data depunerii declarației de TVA de către persoana impozabilă termenul de care dispune administrația fiscală națională pentru a rambursa unei categorii de persoane impozabile excedentul de TVA, cu excepția cazului în care acestea depun o cauțiune în valoare de 250 000 PLN.

14 În această privință, trebuie să se amintească de la bun început că dreptul persoanelor impozabile, garantat prin articolul 17 din A șasea directivă TVA, de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul care a fost deja aplicat bunurilor achiziționate și serviciilor primite anterior de acestea constituie, potrivit unei jurisprudențe constante, un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit prin legislația comunitară (a se vedea în special în acest sens 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, precum și Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, Rec., p. I-8195, punctul 28).

15 Astfel cum a subliniat în mod repetat Curtea, rezultă că dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor aferente intrărilor (a se vedea în special Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec., p. I-1883, punctul 18, Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, precum și Hotărârea din 18 decembrie 2007, Cedilac, C-368/06, Rep., p. I-12327, punctul 31).

16 În plus, este necesar să se sublinieze că, atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea taxei deductibile excedează valorii taxei datorate și, prin urmare, persoana impozabilă nu poate efectua deducerea prin imputare, potrivit articolului 18 alineatul (2) din A șasea directivă TVA, alineatul (4) al aceleiași dispoziții prevede că statele membre pot fie reporta excedentul în perioada următoare, fie efectua o rambursare, în condițiile pe care le stabilesc.

17 În ceea ce privește această din urmă posibilitate, care constituie obiectul acțiunii principale, Curtea a precizat că, deși statele membre dispun de o anumită libertate de manevră în stabilirea condițiilor de rambursare a excedentului de TVA, aceste condiții nu pot aduce atingere principiului neutralității sistemului fiscal al TVA-ului, făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe. În special, astfel de condiții trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze în condiții adecvate totalitatea creanței care rezultă din acest excedent de TVA, aceasta implicând ca rambursarea să fie efectuată într-un termen rezonabil, prin plata în lichidități sau într-un mod echivalent și că, în orice caz, modul de rambursare adoptat nu trebuie să implice niciun risc financiar pentru persoana impozabilă (a se vedea Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, punctele 32-34).

18 Prin urmare, întrebarea adresată de instanța de trimitere trebuie examinată în lumina principiilor fundamentale ale sistemului comun de TVA amintite la punctele precedente.

19 Or, din decizia de trimitere rezultă că dispozițiile Legii privind TVA-ul, care stabilesc condițiile de rambursare către persoana impozabilă a excedentului acestei taxe, prevăd că administrația fiscală dispune de un termen de 60 de zile, care curge de la depunerea declarației de TVA de către persoana impozabilă, pentru efectuarea unei astfel de rambursări, dar că acest termen este modificat la 180 de zile atunci când este vorba, astfel cum este cazul reclamantei din acțiunea principală, de noi persoane impozabile care nu au depus „cauțiune”, în sensul articolului 97 alineatul 7 din aceeași lege.

20 Așadar, trebuie să se constate că noilor persoane impozabile li se impun condiții de rambursare a excedentului de TVA plătit mai oneroase decât cele care sunt prevăzute

pentru celelalte persoane impozabile. Acestea trebuie astfel să suporte, cel puțin în măsura valorii excedentului de TVA care trebuie rambursat, sarcina financiară a TVA-ului pe o perioadă deosebit de lungă.

21 Republica Polonă explică faptul că această prelungire a termenului se justifică prin faptul că este vorba despre noi persoane plătitoare de TVA, care nu sunt cunoscute de administrația fiscală și cu privire la care este necesar să se efectueze controale mai importante, în scopul de a evita orice evaziune și fraudă fiscală.

22 În această privință, trebuie să se amintească, astfel cum Curtea a avut deja ocazia să precizeze, că statele membre au un interes legitim să ia măsurile adecvate pentru protejarea intereselor lor financiare și 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 în acest sens Hotărârea Molenheide și alții, citată anterior, punctul 47, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 71, precum și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 54).

23 Totuși, astfel cum amintește avocatul general la punctul 20 din concluzii, conform principiului proporționalității, statele membre trebuie să recurgă la mijloace care, deși permit să se atingă în mod eficient un astfel de obiectiv, aduc cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite prin legislația comunitară, precum principiul fundamental al dreptului de deducere a TVA-ului (a se vedea Hotărârea Molenheide și alții, citată anterior, punctele 46 și 47, Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, Rec., p. I-7797, punctele 52 și 53, precum și Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Rep., p. I-771, punctele 19 și 20).

24 Or, în această privință, din jurisprudență rezultă că o legislație națională care stabilește condiții de rambursare a excedentului de TVA mai oneroase pentru o categorie de persoane impozabile din cauza unui prezumtiv risc de fraudă, fără a exista posibilitatea ca persoana impozabilă să demonstreze lipsa fraudei sau a evaziunii fiscale, cu scopul de a beneficia de condiții mai puțin restrictive, nu constituie un mijloc proporțional cu obiectivul de luptă împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și afectează în mod excesiv obiectivele și principiile din A șasea directivă TVA (a se

vedea, prin analogie, în materie de excludere a deducerilor, Hotărârea din 19 septembrie 2000, Ampafrance și Sanofi, C-177/99 și C-181/99, Rec., p. I-7013, punctul 62, precum și, în materie de sechestru asigurător, Hotărârea Molenheide și alții, citată anterior, punctul 51).

25 Exact acesta este cazul legislației naționale în cauză în acțiunea principală, astfel cum s-a constatat la punctul 20 din prezenta hotărâre.

26 Într-adevăr, din decizia de trimitere rezultă că articolul 97 alineatele 5 și 7 din Legea privind TVA-ul se aplică în mod general și preventiv noilor persoane impozabile, fără ca acestea să aibă posibilitatea să demonstreze lipsa unui risc de fraudă sau de evaziune fiscală.

27 În același mod, dispozițiile naționale în cauză nu par să fie conforme condiției impuse prin jurisprudență, amintită la punctul 17 din prezenta hotărâre, potrivit căreia rambursarea excedentului de TVA trebuie să fie efectuată într-un termen rezonabil. Într-adevăr, astfel cum se precizează în decizia de trimitere, termenul de rambursare de 180 de zile prevăzut pentru noile persoane impozabile este, pe de o parte, de șase ori mai lung decât perioada de o lună de depunere a declarației de TVA și, pe de altă parte, de trei ori mai lung decât termenul aplicat celorlalte persoane impozabile, iar aceasta fără ca autoritățile poloneze să fi avansat elemente care să permită explicarea necesității de a institui o diferență de tratament de o asemenea amploare, în scopul de a combate evaziunea și frauda fiscală.

28 De altfel, un termen atât de lung apare cu atât mai puțin necesar cu cât, în orice caz, administrația fiscală poate, în temeiul articolului 87 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul, dacă se dovedește utilă verificarea mai amplă a legalității rambursării și cu scopul de a obține clarificările necesare, să prelungească termenul de 60 de zile în care trebuie efectuată rambursarea.

29 În sfârșit, în ceea ce privește posibilitatea oferită noilor persoane impozabile prin articolul 97 alineatul 7 din Legea privind TVA-ul de a plăti o cauțiune în scopul de a

beneficia de termenul normal de 60 de zile pentru a obține rambursarea excedentului de TVA, aceasta nu ar putea pune în discuție considerațiile dezvoltate la punctele precedente.

30 Într-adevăr, astfel cum susține Comisia, respectiva cauțiune nu este proporțională nici cu valoarea excedentului de TVA care urmează a fi rambursat, nici cu dimensiunea economică a persoanei impozabile.

31 În special, depunerea unei astfel de cauțiuni, contrar cerinței impuse prin jurisprudența prevăzută la punctul 17 din prezenta hotărâre, poate să antreneze un risc financiar deloc neglijabil pentru întreprinderile care tocmai și-au început activitatea și care, din acest motiv, este posibil să nu dispună de resurse importante.

32 În realitate, obligația de a constitui respectiva cauțiune, cu scopul de a se putea prevala de termenul aplicabil în mod normal, nu are ca efect decât să înlocuiască sarcina financiară legată de imobilizarea pentru o durată de 180 de zile a valorii excedentului de TVA cu sarcina aferentă imobilizării valorii cauțiunii. Or, acest fapt este cu atât mai puțin justificat cu cât, pe de o parte, această din urmă valoare poate, precum în acțiunea principală, să fie mai ridicată decât valoarea excedentului de TVA în cauză și, pe de altă parte, durata blocării cauțiunii este mai lungă decât termenul de rambursare a excedentului de TVA prevăzut pentru noile persoane impozabile. Într-adevăr, în temeiul articolului 97 alineatul 6 din Legea privind TVA-ul, cauțiunea nu poate fi eliberată decât după o perioadă de 12 luni, cu condiția ca persoana impozabilă să fi achitat în integralitate impozitele aferente acestei perioade pe care le datorează la stat.

33 În aceste condiții, la prima întrebare trebuie să se răspundă că articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă TVA și principiul proporționalității se opun unei reglementări naționale, precum cea în cauză în acțiunea principală, care, cu scopul de a permite controalele necesare pentru prevenirea evaziunii și a fraudelor fiscale, modifică de la 60 de zile la 180 de zile, începând cu data depunerii declarației de TVA de către persoana impozabilă, termenul de care dispune administrația fiscală națională pentru a rambursa unei categorii de persoane impozabile excedentul de TVA, cu excepția cazului în care acestea depun o cauțiune în valoare de 250 000 PLN.

Cu privire la a doua întrebare

34 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere ridică, în esență, problema dacă dispozițiile care figurează la articolul 97 alineatele 5 și 7 din Legea privind TVA-ul pot fi considerate „măsuri speciale de derogare" care urmăresc prevenirea anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă, în sensul articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă TVA.

35 În această privință, este necesar să se amintească faptul că articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă subordonează posibilitatea pentru un stat membru de a introduce astfel de măsuri de derogare unei proceduri specifice, prevăzând în special acordul Consiliului, care hotărăște în unanimitate.

36 Or, astfel cum subliniază avocatul general la punctul 39 din concluzii și cum susține în mod întemeiat Comisia, din dosar nu rezultă că măsurile în cauză ar fi fost autorizate de către Consiliu, în conformitate cu dispoziția menționată, ca măsuri speciale de derogare de la A șasea directivă TVA.

37 În aceste condiții, dispoziții precum cele care figurează la articolul 97 alineatele 5 și 7 din Legea privind TVA-ul nu se încadrează în domeniul de aplicare al articolului 27 alineatul (1) menționat.

38 În consecință, la a doua întrebare trebuie să se răspundă că dispoziții precum cele în cauză în acțiunea principală nu constituie „măsuri speciale de derogare" care urmăresc prevenirea anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă, în sensul articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 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 întâi) declară:

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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2005/92/CE a Consiliului din 12 decembrie 2005, și principiul proporționalității se opun unei reglementări naționale, precum cea în cauză în acțiunea principală, care, cu scopul de a permite controalele necesare pentru prevenirea evaziunii și a fraudelor fiscale, modifică de la 60 de zile la 180 de zile, începând cu data depunerii declarației de taxă pe valoarea adăugată de către persoana impozabilă, termenul de care dispune administrația fiscală națională pentru a rambursa unei categorii de persoane impozabile excedentul taxei pe valoarea adăugată, cu excepția cazului în care acestea depun o cauțiune în valoare de 250 000 PLN.**

2) **Dispoziții precum cele în cauză în acțiunea principală nu constituie „măsuri speciale de derogare" care urmăresc prevenirea 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 2005/92.**

Semnături