ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

15 janvier 2009 *

Dans l'affaire C-502/07,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne), par décision du 31 octobre 2007, parvenue à la Cour le 16 novembre 2007, dans la procédure

K-1 sp. z o.o.

contre

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. C. W. A. Timmermans, président de chambre, MM. J.-C. Bonichot (rapporteur), K. Schiemann, J. Makarczyk et M^me^ C. Toader, juges,

* Langue de procédure: le polonais.

avocat général: M. J. Mazák,
greffier: M^me^ K. Sztranc-Sławiczek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 20 novembre 2008,

considérant les observations présentées:

— pour K-1 sp. z o.o., par M. M. Łukasik et M^me^ M. Złotopolska-Nowak, radcy prawni,

— pour le gouvernement polonais, par MM. M. Dowgielewicz et M. Jarosz, ainsi que par M^me^ A. Rutkowska, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement grec, par MM. S. Spyropoulos et I. Bakopoulos, ainsi que par M^me^ M. Tassopoulou, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement chypriote, par M^mes^ I. Neofytou et E. Symeonidou, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. L. Seeboruth et M^me^ C. Gibbs, en qualité d'agents, assistés de M. R. Hill, barrister,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. D. Triantafyllou et M[me] K. Herrmann, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 2, premier et deuxième alinéas, de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301, ci-après la «première directive TVA»), et de divers articles de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette commune (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 2004/66/CE du Conseil, du 26 avril 2004 (JO L 168, p. 35, ci-après la «sixième directive TVA»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant K-1 sp. z o.o. (ci-après «K-1») au Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (directeur de la chambre fiscale de Bydgoszcz) au sujet de la «charge fiscale supplémentaire» imposée à l'assujetti lorsque, dans sa déclaration, ce dernier a indiqué un remboursement de crédit de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») ou de taxe payée en amont dont le montant excède celui qui lui est dû.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 Aux termes de l'article 2, premier et deuxième alinéas, de la première directive TVA:

«Le principe du système commun de [TVA], est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

À chaque transaction, la [TVA], calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la [TVA] qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.»

4 L'article 2 de la sixième directive TVA prévoit pour sa part:

«Sont soumises à la [TVA]:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

2. les importations de biens.»

5 L'article 10, paragraphe 1, sous a), de la même directive définit le «fait générateur» de la taxe dans les termes suivants, à savoir «le fait par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la taxe». Cet article 10, paragraphe 2, dispose notamment:

«Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée. Les livraisons de biens, autres que celles visées à l'article 5 paragraphe 4 sous b), et les prestations de services qui donnent lieu à des décomptes ou des paiements successifs sont considérées comme effectuées au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou paiements se rapportent. […]»

6 L'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive TVA prévoit:

«Sans préjudice des dispositions à arrêter en vertu de l'article 17 paragraphe 4, les États membres ont la faculté de prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude.»

7 Aux termes de l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive TVA:

«1. Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à

la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influer, sauf de façon négligeable, sur le montant global des recettes fiscales de l'État membre perçues au stade de la consommation finale.»

8 L'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive TVA dispose:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, notamment de celles prévues par les dispositions communautaires en vigueur relatives au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition, toutefois, que ces impôts, droits et taxes ne donnent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.»

La législation nationale

9 Aux termes de l'article 109, paragraphes 5 et 6, de la loi relative à la taxe sur les biens et les services (ustawa o podatku od towarów i usług), du 11 mars 2004 (ci-après la «loi relative à la TVA»):

«5. Lorsqu'il est constaté que, dans la déclaration qu'il a déposée, l'assujetti a indiqué un remboursement de crédit de TVA ou de taxe payée en amont dont le montant

excède celui qui est dû, le directeur de l'office des impôts ou l'organe de contrôle fiscal détermine le montant exact du remboursement et fixe une charge fiscale supplémentaire correspondant à 30 % de la surévaluation.

6. Le paragraphe 5 est applicable mutatis mutandis au crédit de taxe visé à l'article 87, paragraphe 1.»

10 L'article 87, paragraphe 1, de la même loi dispose:

«Si le montant de le taxe payée en amont visé à l'article 86, paragraphe 2, excède, au cours de la période d'imposition, la taxe due, l'assujetti a le droit d'imputer cette différence sur la taxe due au titre de la période suivante ou d'en obtenir le remboursement par versement sur un compte bancaire.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11 Par décision du 17 août 2005, le directeur du Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu (premier office des impôts de Toruń) a constaté, en ce qui concerne K-1, un montant de la TVA déclarée comme payée en amont excédant celui de la taxe perçue en aval pour le mois de mai 2005 et a fixé une charge fiscale supplémentaire au titre de ce même mois. L'administration fiscale a, en effet, remis en cause la déduction de la TVA figurant sur une facture datée du 29 avril 2005 et afférente à l'acquisition d'un immeuble bâti à Toruń. Cet immeuble étant un bien ancien, son acquisition bénéfi-

ciait d'une exonération de la TVA et la facture correspondante ne pouvait dès lors servir de base à une diminution de la taxe due non plus qu'au remboursement d'un crédit de TVA ou d'un montant de taxe payée en amont. En raison de la surévaluation du montant de la taxe payée en amont, la société s'est vu imposer une charge fiscale supplémentaire sur la base de l'article 109, paragraphes 5 et 6, de la loi relative à la TVA.

12 K-1 a formé un recours contre cette décision devant le Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy. Dans son recours, elle a fait valoir que la charge fiscale supplémentaire imposée par ladite décision n'était pas compatible avec l'article 27 de la sixième directive TVA. Par décision du 9 novembre 2005, le Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy a écarté l'argumentation de la société et a confirmé la décision litigieuse.

13 K-1 a alors saisi le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (tribunal administratif de la voïvodie de Bydgoszcz) d'un recours contre cette décision. Par arrêt du 31 mai 2006, cette juridiction a jugé que l'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive TVA n'excluait pas l'application de la charge fiscale supplémentaire en vertu des principes inscrits dans la loi relative à la TVA et a rejeté le recours de K-1. Elle a considéré que cette charge ne présentait pas les caractéristiques essentielles de la TVA et qu'elle ne donnait pas lieu, dans les échanges entre les États membres, à des formalités liées au passage d'une frontière. Le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy n'a pas non plus admis la thèse selon laquelle la charge fiscale supplémentaire constituerait une mesure particulière au sens de la sixième directive TVA. Aussi a-t-il estimé qu'il n'y avait pas eu lieu de mettre en œuvre la procédure prévue à l'article 27 de cette directive.

14 K-1 a formé un recours en cassation contre cet arrêt. À l'appui de ce recours, elle soutient que l'application obligatoire de la charge fiscale supplémentaire, telle que

prévue à l'article 109, paragraphe 5, de la loi relative à la TVA, est incompatible avec les dispositions du droit communautaire et plus précisément avec les règles énoncées dans la sixième directive TVA.

15 C'est dans ce contexte que le Naczelny Sąd Administracyjny a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 2, [premier et deuxième alinéas], de la première directive [TVA], lu en combinaison avec les articles 2 ainsi que 10, paragraphes 1, sous a), et 2, de la sixième directive [TVA], interdit-il aux États membres d'imposer à un assujetti à la TVA le paiement de la charge fiscale supplémentaire visée à l'article 109, paragraphes 5 et 6, de [la loi relative à la TVA], lorsqu'il est constaté que l'assujetti à la TVA a indiqué, dans la déclaration qu'il a déposée, un remboursement de crédit de TVA ou de taxe payée en amont dont le montant excède celui qui est dû?

2) Les 'mesures particulières' visées à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive [TVA] peuvent-elles, compte tenu de leur caractère et de leur objectif, consister dans la possibilité d'imposer à l'assujetti à la TVA une charge fiscale supplémentaire, fixée par décision de l'administration fiscale, lorsqu'il est constaté que l'assujetti a déclaré un remboursement de crédit de TVA ou de taxe payée en amont dont le montant est surévalué?

3) L'habilitation prévue à l'article 33 de la sixième directive [TVA] englobe-t-elle le droit d'instituer la charge fiscale supplémentaire prévue à l'article 109, paragraphes 5 et 6, de [la loi relative à la TVA]?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

16 Par sa première question, la juridiction de renvoi souhaite savoir, en substance, si le système commun de TVA, tel qu'il a été défini à l'article 2, premier et deuxième alinéas, de la première directive TVA et aux articles 2 et 10, paragraphes 1, sous a), et 2, de la sixième directive TVA, permet à un État membre d'imposer aux assujettis à la TVA une «charge fiscale supplémentaire» telle que celle prévue à l'article 109, paragraphes 5 et 6, de la loi relative à la TVA.

17 La Cour a rappelé quelles sont les caractéristiques essentielles de la TVA. Elles sont au nombre de quatre, à savoir l'application générale de la taxe aux transactions ayant pour objet des biens ou des services; la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit; la perception de la taxe à chaque stade du processus de production et de distribution, y compris celui de la vente au détail, quel que soit le nombre de transactions intervenues précédemment; la déduction de la taxe due par un assujetti des montants acquittés lors des étapes précédentes du processus, de telle sorte que la taxe ne s'applique, à un stade donné, qu'à la valeur ajoutée à ce stade et que la charge finale de la taxe repose en définitive sur le consommateur (voir arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Rec. p. I-9373, point 28).

18 Une «charge fiscale supplémentaire» telle que celle prévue par la législation nationale en cause dans le litige au principal ne répond pas à ces caractéristiques. Il suffit, à cet égard, de constater que son fait générateur est non pas une transaction quel-

conque, mais une erreur de déclaration et que, par ailleurs, son montant n'est pas fixé proportionnellement au prix perçu par l'assujetti.

19 Il s'agit non d'une taxe, mais en réalité d'une sanction administrative infligée lorsqu'il est constaté que l'assujetti a déclaré un remboursement de crédit de TVA ou de taxe payée en amont dont le montant excède celui qui lui est dû.

20 Le principe d'un système commun de TVA ne s'oppose pas à l'introduction, par les États membres, de mesures sanctionnant les irrégularités commises lors de la déclaration du montant de la TVA due. Bien au contraire, l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive TVA énonce que les États membres ont la faculté de prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe.

21 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la première question que le système commun de TVA, tel qu'il a été défini à l'article 2, premier et deuxième alinéas, de la première directive TVA ainsi qu'aux articles 2 et 10, paragraphes 1, sous a), et 2, de la sixième directive TVA, ne s'oppose pas à ce qu'un État membre prévoie dans sa législation une sanction administrative susceptible d'être infligée aux assujettis à la TVA telle que la «charge fiscale supplémentaire» prévue à l'article 109, paragraphes 5 et 6, de la loi relative à la TVA.

Sur la deuxième question

22 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi s'interroge, en substance, sur le point de savoir si les dispositions figurant à l'article 109, paragraphes 5 et 6, de la loi relative à la TVA peuvent être considérées comme des «mesures particulières dérogatoires» tendant à éviter certaines fraudes ou évasions fiscales, au sens de l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive TVA.

23 Il suffit, à cet égard, de relever qu'une sanction administrative infligée lorsqu'il est constaté que l'assujetti a déclaré un remboursement de crédit de TVA ou de taxe payée en amont dont le montant excède celui qui lui est dû, telle que celle qui est prévue à l'article 109, paragraphes 5 et 6, de la loi relative à la TVA, ne saurait constituer une mesure particulière dérogatoire de la nature de celles prévues à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive TVA, mais constitue, ainsi qu'il a été dit précédemment, une mesure visée à l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive TVA.

24 Par suite, des dispositions telles que celles figurant à l'article 109, paragraphes 5 et 6, de la loi relative à la TVA ne sauraient relever du champ d'application dudit article 27, paragraphe 1.

25 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la deuxième question que des dispositions, telles que celles qui figurent à l'article 109, paragraphes 5 et 6, de la loi relative à la TVA, ne constituent pas des «mesures particulières dérogatoires» tendant à éviter certaines fraudes ou évasions fiscales, au sens de l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive TVA.

Sur la troisième question

26 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 33 de la sixième directive TVA fait obstacle au maintien de dispositions telles que celles qui figurent à l'article 109, paragraphes 5 et 6, de la loi relative à la TVA.

27 La sixième directive TVA ne permet, à son article 33, le maintien ou l'introduction, par un État membre, de droits et de taxes frappant les livraisons de biens, les prestations de services ou les importations que s'ils n'ont pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires (voir arrêt Banca popolare di Cremona, précité, point 24).

28 Il n'y a, toutefois, pas lieu de rechercher si des dispositions telles que celles en cause dans le litige au principal prévoient un impôt, un droit ou une taxe ayant le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 33 de la sixième directive TVA. Ainsi qu'il ressort de la réponse donnée à la première question, ces dispositions n'instaurent pas d'impôt, de droit ou de taxe, mais prévoient une sanction administrative susceptible d'être infligée aux assujettis à la TVA lorsqu'il est constaté qu'ils ont déclaré un remboursement de crédit de TVA ou de taxe payée en amont dont le montant excède celui qui leur est dû.

29 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la troisième question que l'article 33 de la sixième directive TVA ne fait pas obstacle au maintien de dispositions telles que celles qui figurent à l'article 109, paragraphes 5 et 6, de la loi relative à la TVA.

Sur les dépens

30 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) dit pour droit:

1) **Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'il a été défini à l'article 2, premier et deuxième alinéas, de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, ainsi qu'aux articles 2 et 10, paragraphes 1, sous a), et 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 2004/66/CE du Conseil, du 26 avril 2004, ne s'oppose pas à ce qu'un État membre prévoie dans sa législation une sanction administrative susceptible d'être infligée aux assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée telle que la «charge fiscale supplémentaire» prévue à l'article 109, paragraphes 5 et 6, de la loi relative à la taxe sur les biens et les services (ustawa o podatku od towarów i usług), du 11 mars 2004.**

2) **Des dispositions, telles que celles qui figurent à l'article 109, paragraphes 5 et 6, de la loi relative à la taxe sur les biens et les services, du 11 mars 2004,**

ne constituent pas des «mesures particulières dérogatoires» tendant à éviter certaines fraudes ou évasions fiscales, au sens de l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388, telle que modifiée.

3) L'article 33 de la sixième directive 77/388, telle que modifiée, ne fait pas obstacle au maintien de dispositions telles que celles qui figurent à l'article 109, paragraphes 5 et 6, de la loi relative à la taxe sur les biens et les services, du 11 mars 2004.

Signatures