# HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

15 ianuarie 2009*

În cauza C-502/07,

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 31 octombrie 2007, primită de Curte la 16 noiembrie 2007, în procedura

**K-1 sp. z o.o.**

împotriva

**Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,**

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul C. W. A. Timmermans, președinte de cameră, domnii J.-C. Bonichot (raportor), K. Schiemann, J. Makarczyk și doamna C. Toader, judecători,

* Limba de procedură: polona.

avocat general: domnul J. Mazák,
grefier: doamna K. Sztranc-Sławiczek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 20 noiembrie 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru K-1 sp. z o.o., de domnul M. Łukasik și de doamna M. Złotopolska-Nowak, radcy prawni;

— pentru guvernul polonez, de domnii M. Dowgielewicz și M. Jarosz, precum și de doamna A. Rutkowska, în calitate de agenți;

— pentru guvernul grec, de domnii S. Spyropoulos și I. Bakopoulos, precum și de doamna M. Tassopoulou, în calitate de agenți;

— pentru guvernul cipriot, de doamnele I. Neofytou și E. Symeonidou, în calitate de agenți;

— pentru guvernul Regatului Unit, de domnul L. Seeboruth și de doamna C. Gibbs, în calitate de agenți, asistați de domnul R. Hill, barrister;

— pentru Comisia Comunităților Europene, 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 articolului 2 primul și al doilea paragraf din Prima directivă 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301, denumită în continuare „Prima directivă TVA") și a unor articole 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 (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/66/CE a Consiliului din 26 aprilie 2004 (JO L 168, p. 35, Ediție specială, 01/vol. 5, p. 87, denumită în continuare „A șasea directivă TVA").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între K-1 sp. z o.o. (denumită în continuare „K-1"), pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (directorul Camerei fiscale din Bydgoszcz, pe de altă parte, având ca obiect „sarcina fiscală suplimentară" impusă persoanei impozabile atunci când, în declarația depusă, aceasta a indicat o rambursare a unei diferențe de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") sau de taxă plătită aferentă intrărilor a cărei valoare o depășește pe cea a sumei care i se datorează.

## Cadrul juridic

*Reglementarea comunitară*

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

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

La fiecare operațiune, [TVA-ul], calculat la prețul bunurilor sau al serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil după deducerea valorii [TVA-ului] suportat direct de diferite componente 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 aceeași directivă definește „faptul generator” al taxei după cum urmează: „faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA-ul să devină exigibil” [traducere neoficială]. Articolul 10 alineatul (2) prevede printre altele:

„Faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. Atunci când determină decontări sau plăți succesive, livrarea de bunuri, alta decât cea menționată la articolul 5 alineatul (4) litera (b), și prestarea de servicii sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se referă decontările sau plățile respective. […]” [traducere neoficială]

6 Articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă TVA prevede:

„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]

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

„(1) 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 aplicare a impozitului sau al prevenirii anumitor tipuri 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]

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

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, în special celor prevăzute prin 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 jocurilor de noroc, accize, taxe de timbru și, în general, taxe și impozite care nu pot fi caracterizate ca impozite pe cifra de afaceri, cu 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*

9 Potrivit articolului 109 alineatele 5 și 6 din Legea privind taxa pe bunuri și pe servicii (ustawa o podatku od towarów i usług) din 11 martie 2004 (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul"):

„5. Atunci când se constată că persoana impozabilă a menționat, în declarația pe care a depus-o, o rambursare a diferenței de TVA sau de taxă plătită aferentă intrărilor a cărei valoare o depășește pe cea a sumei datorate, directorul oficiului de impozite sau organul

de control fiscal determină cuantumul exact al rambursării și stabilește o sarcină fiscală suplimentară corespunzătoare unui cuantum de 30 % din supraevaluare.

6. Alineatul 5 este aplicabil *mutatis mutandis* creditului de taxă prevăzut la articolul 87 alineatul 1."

10 Articolul 87 alineatul 1 din aceeași lege prevede:

„În cazul în care valoarea taxei plătite aferente intrărilor prevăzută la articolul 86 alineatul 2 este mai mare, în cursul exercițiului fiscal, decât valoarea taxei datorate, persoana impozabilă are dreptul să deducă această diferență din valoarea TVA-ului datorat pentru perioada următoare sau să obțină rambursarea în contul său bancar."

**Acțiunea principală și întrebările preliminare**

11 Prin decizia din 17 august 2005, directorul Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu (Primul oficiu de impozite din Toruń) a constatat, în ceea ce privește K-1, o valoare a TVA-ului declarat ca plătit aferent intrărilor care o depășește pe cea a taxei percepute aferente ieșirilor pentru luna mai 2005 și a stabilit o sarcină fiscală suplimentară pentru aceeași lună. Într-adevăr, administrația fiscală a pus în discuție deducerea TVA-ului menționat pe o factură datată 29 aprilie 2005 și aferentă achiziționării unui imobil construit în Toruń. Nefiind nou, acest imobil beneficia de o scutire de TVA și factura respectivă nu putea constitui nici temeiul unei diminuări a taxei datorate și nici pentru

rambursarea unei diferențe de TVA sau a unei sume plătite aferente intrărilor. Din cauza supraevaluării taxei plătite ca taxă aferentă intrărilor, societății i s-a impus o sarcină fiscală suplimentară în temeiul articolului 109 alineatele 5 și 6 din Legea privind TVA-ul.

12 K-1 a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy. În cadrul acțiunii sale, aceasta a arătat că sarcina fiscală suplimentară impusă prin decizia menționată nu era compatibilă cu articolul 27 din A șasea directivă TVA. Prin decizia din 9 noiembrie 2005, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy a respins argumentarea societății și a confirmat decizia în litigiu.

13 Prin urmare, K-1 a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunalul Administrativ al voïvodie de Bydgoszcz). Prin Hotărârea din 31 mai 2006, această instanță a statuat că articolul 33 alineatul (1) din A șasea directivă TVA nu excludea aplicarea sarcinii fiscale suplimentare în temeiul principiilor formulate în Legea privind TVA-ul și a respins acțiunea introdusă de K-1. Aceasta a considerat că sarcina respectivă nu prezenta caracteristicile esențiale ale TVA-ului și că nu conducea la impunerea unor formalități la trecerea frontierei în schimburile comerciale dintre statele membre. Nici Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy nu a admis teza potrivit căreia sarcina fiscală suplimentară reprezenta o măsură specială în sensul Celei de a șasea directive TVA. De asemenea, aceasta a considerat că nu era cazul să se aplice procedura prevăzută la articolul 27 din această directivă.

14 K-1 a formulat recurs împotriva acestei hotărâri. În susținerea recursului, societatea invocă faptul că aplicarea obligatorie a sarcinii fiscale suplimentare, astfel cum a fost

prevăzută la articolul 109 alineatul 5 din Legea privind TVA-ul, este incompatibilă cu dispozițiile dreptului comunitar și mai precis cu normele prevăzute de A șasea directivă TVA.

15 În acest context, Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 2 [primul și al doilea paragraf] din Prima directivă [TVA] coroborat cu articolul 2 și cu articolul 10 alineatul (1) litera (a) și alineatul (2) din A șasea directivă [TVA] exclude posibilitatea de a impune unei persoane supuse la plata TVA-ului obligația să suporte sarcina fiscală suplimentară prevăzută la articolul 109 alineatele 5 și 6 din [Legea privind TVA-ul], atunci când se constată că persoana supusă la plata TVA-ului a indicat în declarația depusă o rambursare a unei diferențe de TVA sau de taxă plătită aferentă intrărilor a cărei valoare o depășește pe cea a sumei care i se datorează?

2) Având în vedere caracterul și obiectivul acestora, «măsurile speciale» prevăzute la articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă [TVA] pot consta în posibilitatea de a impune persoanei supuse la plata TVA-ului o sarcină fiscală suplimentară, stabilită prin decizia administrației fiscale, atunci când se constată că persoana impozabilă a declarat o rambursare a unei diferențe de TVA sau de taxă plătită aferentă intrărilor al cărei cuantum este supraevaluat?

3) Autorizarea prevăzută la articolul 33 din A șasea directivă [TVA] cuprinde și dreptul de a introduce sarcina fiscală suplimentară prevăzută la articolul 109 alineatele 5 și 6 din [Legea privind TVA-ul]?”

**Cu privire la întrebările preliminare**

*Cu privire la prima întrebare*

16 Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă sistemul comun de TVA, astfel cum a fost definit la articolul 2 primul și al doilea paragraf din Prima directivă TVA și la articolul 2 și la articolul 10 alineatul (1) litera (a) și alineatul (2) din A șasea directivă TVA, permite unui stat membru să impună persoanelor supuse plății TVA-ului o „sarcină fiscală suplimentară" precum cea prevăzută la articolul 109 alineatele 5 și 6 din Legea privind TVA-ul.

17 Curtea a reamintit care sunt caracteristicile esențiale ale TVA-ului. Acestea sunt patru, și anume aplicarea generală a TVA-ului în cazul tuturor tranzacțiilor care au ca obiect bunuri sau servicii, stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de către persoana impozabilă în schimbul bunurilor și al 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, și deducerea TVA-ului datorat de un contribuabil din sumele achitate în cadrul etapelor precedente ale procesului, astfel încât taxa să nu se aplice, într-o etapă determinată, decât pentru valoarea adăugată în acea etapă, iar sarcina finală a respectivei taxe să îi revină în cele din urmă consumatorului (a se vedea Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Rec., p. I-9373, punctul 28).

18 O „sarcină fiscală suplimentară" precum cea prevăzută de legislația națională în cauză în acțiunea principală nu întrunește aceste caracteristici. În această privință, este

suficient să se constate că faptul său generator nu este o tranzacție oarecare, ci o eroare în declarație și că, pe de altă parte, cuantumul său nu este stabilit în mod proporțional cu prețul perceput de persoana impozabilă.

19 De fapt, nu este vorba despre un impozit, ci despre o sancțiune administrativă aplicată atunci când se constată că persoana impozabilă a indicat o rambursare a unei diferențe de TVA sau de taxă plătită aferentă intrărilor a cărei valoare o depășește pe cea a sumei care i se datorează.

20 Principiul unui sistem comun de TVA nu se opune introducerii de către statele membre a unor măsuri de sancționare a neregulilor săvârșite cu ocazia depunerii declarației privind TVA-ul datorat. Dimpotrivă, articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă TVA prevede că statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru perceperea și colectarea corectă a taxei.

21 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la prima întrebare în sensul că sistemul comun de TVA, astfel cum a fost definit la articolul 2 primul și al doilea paragraf din Prima directivă TVA, precum și la articolul 2 și la articolul 10 alineatul (1) litera (a) și alineatul (2) din A șasea directivă TVA, nu se opune ca un stat membru să prevadă în legislația sa o sancțiune administrativă susceptibilă să fie aplicată persoanelor supuse plății TVA-ului precum „sarcina fiscală suplimentară” prevăzută la articolul 109 alineatele 5 și 6 din Legea privind TVA-ul.

*Cu privire la a doua întrebare*

22 Prin intermediul celei de a doua întrebări formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile prevăzute la articolul 109 alineatele 5 și 6 din Legea privind TVA-ul pot fi considerate drept „măsuri speciale de derogare” pentru a preveni anumite tipuri de evaziune fiscală sau de fraudă, în sensul articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă TVA.

23 În această privință, este suficient să se arate că o sancțiune administrativă aplicată atunci când se constată că persoana impozabilă a declarat o rambursare a unei diferențe de TVA sau de taxă plătită aferentă intrărilor a cărei valoare o depășește pe cea a sumei care i se datorează, după cum se prevede la articolul 109 alineatele 5 și 6 din Legea privind TVA-ul, nu poate constitui o măsură specială de derogare de natura celei prevăzute la articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă TVA, ci constituie, astfel cum s-a menționat anterior, o măsură prevăzută la articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă TVA.

24 În consecință, dispoziții precum cele care figurează la articolul 109 alineatele 5 și 6 din Legea privind TVA-ul nu ar putea să intre în domeniul de aplicare al articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă TVA.

25 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că dispoziții precum cele care figurează la articolul 109 alineatele 5 și 6 din Legea privind TVA-ul nu constituie „măsuri speciale de derogare” pentru a preveni anumite tipuri de evaziune fiscală sau de fraudă în sensul articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă TVA.

*Cu privire la a treia întrebare*

26 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 33 din A șasea directivă TVA se opune menținerii unor dispoziții precum cele care figurează la articolul 109 alineatele 5 și 6 din Legea privind TVA-ul.

27 A șasea directivă TVA nu permite, în temeiul articolului 33 din aceasta, niciunui stat membru sa păstreze 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 Banca popolare di Cremona, citată anterior, punctul 24).

28 Cu toate acestea, nu mai este necesar să se cerceteze dacă dispoziții precum cele în cauză în acțiunea principală prevăd un impozit, o taxă sau o sarcină care are caracterul unui impozit pe cifra de afaceri, în sensul articolului 33 din A șasea directivă TVA. Astfel cum rezultă din răspunsul oferit la prima întrebare, aceste dispoziții nu instituie un impozit, o taxă sau o sarcină, ci prevăd o sancțiune administrativă care poate fi aplicată persoanelor supuse la plata TVA-ului atunci când se constată că au declarat o rambursare a unei diferențe de TVA sau de taxă plătită aferentă intrărilor a cărei valoare o depășește pe cea a sumei care li se datorează.

29 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 care figurează la articolul 109 alineatele 5 și 6 din Legea privind TVA-ul.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

30 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 doua) declară:

1) **Sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată, astfel cum a fost definit la articolul 2 primul și al doilea paragraf din Prima directivă 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, precum și la articolul 2 și la articolul 10 alineatul (1) litera (a) și alineatul (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 2004/66/CE a Consiliului din 26 aprilie 2004, nu se opune ca un stat membru să prevadă în legislația sa o sancțiune administrativă susceptibilă să fie aplicată persoanelor supuse plății taxei pe valoarea adăugată precum „sarcina fiscală suplimentară" prevăzută la articolul 109 alineatele 5 și 6 din Legea privind taxa pe bunuri și pe servicii (ustawa o podatku od towarów i usług) din 11 martie 2004.**

2) **Dispoziții precum cele care figurează la articolul 109 alineatele 5 și 6 din Legea privind taxa pe bunuri și pe servicii din 11 martie 2004 nu constituie „măsuri**

**speciale de derogare” pentru a preveni anumite tipuri de evaziune fiscală sau de fraudă în sensul articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388, cu modificările ulterioare.**

3) **Articolul 33 din A șasea directivă 77/388, cu modificările ulterioare, nu se opune menținerii unor dispoziții precum cele care figurează la articolul 109 alineatele 5 și 6 din Legea privind taxa pe bunuri și pe servicii din 11 martie 2004.**

Semnături