

Cauza C-25/07

Alicja Sosnowska

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Odródek Zamiejskowy w Wałbrzychu

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu)

„TVA — Directiva 67/227/CEE și Directiva 77/388/CEE — Legislație națională care stabilește condițiile de rambursare a excedentului de TVA — Principiile neutralității fiscale și proporționalității — Măsuri speciale de derogare”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Deducerea taxei achitate în amonte

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 18 alin. (4)]

Articolul 18 alineatul (4) din Așasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri și principiul proporționalității se opun unei reglementări naționale 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 de taxă pe valoarea adăugată, cu excepția cazului în care acestea depun o cauziune în valoare fixă ridicată.

O legislație națională care stabilește condiții de rambursare a excedentului de taxă pe valoarea adăugată 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 Așasea directivă.

În același mod, o astfel de reglementare nu pare să fie conformă condiției potrivit căreia rambursarea excedentului de taxă trebuie să fie efectuată într-un termen rezonabil. Într-adevăr, termenul de rambursare de 180 de zile prevăzut pentru categoria noilor persoane impozabile, cu alte cuvinte persoanele impozabile care au început activitatea de mai puțin de 12 luni, este, pe de o parte, de șase ori mai lung decât perioada de o lună de depunere a declarației de taxă și, pe de altă parte, de trei ori mai lung decât termenul aplicat celorlalte persoane impozabile, iar aceasta fără a fi demonstrat necesitatea de a institui o diferență de tratament de o asemenea amploare, în scopul de a combate evaziunea și fraudă fiscală.

Posibilitatea oferită noilor persoane impozabile de a plăti o cauziune în scopul de a beneficia de termenul normal de 60 de zile nu poate pune în discuție aceste considerații, în măsura în care respectiva cauziune nu este proporțională nici cu valoarea excedentului de taxă care urmează a fi

rambursat, nici cu dimensiunea economică a persoanei impozabile. În special, depunerea unei astfel de cauțiuni 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. 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 taxă cu sarcina aferentă imobilizării valorii cauțiunii.

(a se vedea punctele 24, 26, 27 și 29-33 și dispozitiv 1)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

10 iulie 2008(*)

„TVA – Directiva 67/227/CEE și Directiva 77/388/CEE – Legislație națională care stabilește condițiile de rambursare a excedentului de TVA – Principiile neutralității fiscale și proporționalității – Măsuri speciale de derogare”

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. Ilešić și E. Levits, judecători,

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. Oñiecka-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 modificat 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, denumit în continuare „Prima directivă TVA”), și a articolului 18 alineatul (4) din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2005/92/CE a Consiliului din 12 decembrie 2005 (JO L 345, p. 19, denumit 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 (denumit 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 (denumit 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 7a 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 raporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.” [traducere neoficială]

6 Potrivit articolului 27 alineatul (1) din A 7a 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, 7eful 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 7efului 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 excident de taxă în valoare de 44 782 PLN. Invocând articolul 18 alineatul (4) din Așasea directivă TVA, aceasta a solicitat atunci administrației fiscale din Polonia să îi ramburseze acest excident, 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 Polonia a respins cererea acesteia. Într-adevăr, în opinia administrației menționate, reclamanta nu putea obține rambursarea excidentului 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 nemulțumit 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 [Așasea 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 [Așasea 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 Așasea 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 Așasea 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, rezultatul este 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 Așasea directivă TVA, alineatul (4) al aceleiași dispoziții prevede că statele membre pot fie raporta 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 plată în lichiditate 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 puțin 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 Polon? explic? faptul c? aceast? prelungire a termenului se justific? prin faptul c? este vorba despre noi persoane pl?itoare de TVA, care nu sunt cunoscute de administra?ia fiscal? ?i cu privire la care este necesar s? se efectueze controale mai importante, în scopul de a evita orice evaziune ?i fraud? fiscal?.

22 În aceast? privin??, trebuie s? se aminteasc?, astfel cum Curtea a avut deja ocazia s? precizeze, c? statele membre au un interes legitim s? ia m?surile adecvate pentru protejarea intereselor lor financiare ?i c? lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale ?i a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut ?i încurajat prin A ?asea directiv? TVA (a se vedea în acest sens Hot?rârea Molenheide ?i al?ii, citat? anterior, punctul 47, Hot?rârea din 21 februarie 2006, Halifax ?i al?ii, C?255/02, Rec., p. I?1609, punctul 71, precum ?i Hot?rârea din 6 iulie 2006, Kittel ?i Recolta Recycling, C?439/04 ?i C?440/04, Rec., p. I?6161, punctul 54).

23 Totu?i, astfel cum aminte?te avocatul general la punctul 20 din concluzii, conform principiului propor?ionalit?ii, statele membre trebuie s? recurg? la mijloace care, de?i permit s? se ating? în mod eficient un astfel de obiectiv, aduc cât mai pu?in atingere obiectivelor ?i principiilor stabilite prin legisla?ia comunitar?, precum principiul fundamental al dreptului de deducere a TVA?ului (a se vedea Hot?rârea Molenheide ?i al?ii, citat? anterior, punctele 46 ?i 47, Hot?rârea din 27 septembrie 2007, Teleos ?i al?ii, C?409/04, Rec., p. I?7797, punctele 52 ?i 53, precum ?i Hot?rârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt, C?271/06, Rep., p. I?771, punctele 19 ?i 20).

24 Or, în aceast? privin??, din jurispruden?? rezult? c? o legisla?ie na?ional? care stabile?te condi?ii de rambursare a excedentului de TVA mai oneroase pentru o categorie de persoane impozabile din cauza unui prezumtiv risc de fraud?, f?r? a exista posibilitatea ca persoana impozabil? s? demonstreze lipsa fraudei sau a evaziunii fiscale, cu scopul de a beneficia de condi?ii mai pu?in restrictive, nu constituie un mijloc propor?ional cu obiectivul de lupt? împotriva fraudei ?i a evaziunii fiscale ?i afecteaz? în mod excesiv obiectivele ?i principiile din A ?asea directiv? TVA (a se vedea, prin analogie, în materie de excludere a deducerilor, Hot?rârea din 19 septembrie 2000, Ampafrance ?i Sanofi, C?177/99 ?i C?181/99, Rec., p. I?7013, punctul 62, precum ?i, în materie de sechestru asigurat, Hot?rârea Molenheide ?i al?ii, citat? anterior, punctul 51).

25 Exact acesta este cazul legisla?iei na?ionale în cauz? în ac?iunea principal?, astfel cum s?a constatat la punctul 20 din prezenta hot?râre.

26 Într?adev?r, din decizia de trimitere rezult? c? articolul 97 alineatele 5 ?i 7 din Legea privind TVA?ul se aplic? în mod general ?i preventiv noilor persoane impozabile, f?r? ca acestea s? aib? posibilitatea s? demonstreze lipsa unui risc de fraud? sau de evaziune fiscal?.

27 În acela?i mod, dispozi?iile na?ionale în cauz? nu par s? fie conforme condi?iei impuse prin jurispruden??, amintit? la punctul 17 din prezenta hot?râre, potrivit c?reia rambursarea excedentului de TVA trebuie s? fie efectuat? într?un termen rezonabil. Într?adev?r, astfel cum se precizeaz? în decizia de trimitere, termenul de rambursare de 180 de zile prev?zut pentru noile persoane impozabile este, pe de o parte, de ?ase ori mai lung decât perioada de o lun? de depunere a declara?iei de TVA ?i, pe de alt? parte, de trei ori mai lung decât termenul aplicat celorlalte persoane impozabile, iar aceasta f?r? ca autorit?ile poloneze s? fi avansat elemente care s? permit? explicarea necesit?ii de a institui o diferen?? de tratament de o asemenea amploare, în scopul de a combate evaziunea ?i fraud? fiscal?.

28 De altfel, un termen atât de lung apare cu atât mai pu?in necesar cu cât, în orice caz, administra?ia fiscal? poate, în temeiul articolului 87 alineatul 2 din Legea privind TVA?ul, dac? se

dovede?te util? verificarea mai ampl? a legalit??ii ramburs?rii ?i cu scopul de a ob?ine clarific?rile necesare, s? prelungeasc? termenul de 60 de zile ?n care trebuie efectuat? rambursarea.

29 ?n sfâr?it, ?n ceea ce prive?te posibilitatea oferit? noilor persoane impozabile prin articolul 97 alineatul 7 din Legea privind TVA?ul de a pl?ti o cau?iune ?n scopul de a beneficia de termenul normal de 60 de zile pentru a ob?ine rambursarea excedentului de TVA, aceasta nu ar putea pune ?n discu?ie considera?iile dezvoltate la punctele precedente.

30 ?ntr?adev?r, astfel cum sus?ine Comisia, respectiva cau?iune nu este propor?ional? nici cu valoarea excedentului de TVA care urmeaz? a fi rambursat, nici cu dimensiunea economic? a persoanei impozabile.

31 ?n special, depunerea unei astfel de cau?iuni, contrar cerin?ei impuse prin jurispruden?a prev?zut? la punctul 17 din prezenta hot?râre, poate s? antreneze un risc financiar deloc neglijabil pentru ?ntreprinderile care tocmai ?i?au ?nceput activitatea ?i care, din acest motiv, este posibil s? nu dispun? de resurse importante.

32 ?n realitate, obliga?ia de a constitui respectiva cau?iune, cu scopul de a se putea prevala de termenul aplicabil ?n mod normal, nu are ca efect decât s? ?nlocuiasc? sarcina financiar? legat? de imobilizarea pentru o durat? de 180 de zile a valorii excedentului de TVA cu sarcina aferent? imobiliz?rii valorii cau?iunii. Or, acest fapt este cu atât mai pu?in justificat cu cât, pe de o parte, aceast? din urm? valoare poate, precum ?n ac?iunea principal?, s? fie mai ridicat? decât valoarea excedentului de TVA ?n cauz? ?i, pe de alt? parte, durata bloc?rii cau?iunii este mai lung? decât termenul de rambursare a excedentului de TVA prev?zut pentru noile persoane impozabile. ?ntr?adev?r, ?n temeiul articolului 97 alineatul 6 din Legea privind TVA?ul, cau?iunea nu poate fi eliberat? decât dup? o perioad? de 12 luni, cu condi?ia ca persoana impozabil? s? fi achitat ?n integralitate impozitele aferente acestei perioade pe care le datoreaz? la stat.

33 ?n aceste condi?ii, la prima ?ntrebare trebuie s? se r?spund? c? articolul 18 alineatul (4) din A ?asea directiv? TVA ?i principiul propor?ionalit??ii se opun unei reglement?ri na?ionale, precum cea ?n cauz? ?n ac?iunea principal?, care, cu scopul de a permite controalele necesare pentru prevenirea evaziunii ?i a fraudelor fiscale, modific? de la 60 de zile la 180 de zile, ?ncepând cu data depunerii declara?iei de TVA de c?tre persoana impozabil?, termenul de care dispune administra?ia fiscal? na?ional? pentru a rambursa unei categorii de persoane impozabile excedentul de TVA, cu excep?ia cazului ?n care acestea depun o cau?iune ?n valoare de 250 000 PLN.

Cu privire la a doua ?ntrebare

34 Prin intermediul celei de a doua ?ntreb?ri, instan?a de trimitere ridic?, ?n esen??, problema dac? dispozi?iile care figureaz? la articolul 97 alineatele 5 ?i 7 din Legea privind TVA?ul pot fi considerate „m?suri speciale de derogare” care urm?resc prevenirea anumitor forme de evaziune fiscal? sau de fraud?, ?n sensul articolului 27 alineatul (1) din A ?asea directiv? TVA.

35 ?n aceast? privin??, este necesar s? se aminteasc? faptul c? articolul 27 alineatul (1) din A ?asea directiv? subordoneaz? posibilitatea pentru un stat membru de a introduce astfel de m?suri de derogare unei proceduri specifice, prev?zând ?n special acordul Consiliului, care hot?r???te ?n 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 cauză 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

* Limba de procedură: polona.