

Cauza C-502/07

K-1 sp. z o.o.

împotriva

Direktor Izby Skarbowej w Bydgoszczy

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de

Naczelny Sąd Administracyjny)

„TVA — Nereguli în declarația persoanei impozabile — Taxă suplimentară”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Reglementare care prevede o sancțiune administrativă susceptibilă să fie aplicată persoanelor impozabile precum „sarcina fiscală suplimentară” prevăzută de legislația poloneză*

[Directiva 67/227 a Consiliului, art. 2 primul și al doilea paragraf și Directiva 77/388 a Consiliului, art. 2 și art. 10 alin. (1) lit. (a) și alin. (2)]

2. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Directiva 77/388 — Măsuri naționale derogatorii*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 27 alin. (1)]

3. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Interdicția percepției altor impozite naționale care au caracter de impozite pe cifra de afaceri*

(Directiva 77/388 a Consiliului, art. 33)

1. Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost definit la articolul 2 primul și al doilea paragraf din Directiva 67/227 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 Aseia directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/66 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 de legislația poloneză, care este datorată atunci când se constată că persoana impozabilă a menționat, în declarația pe care a depus-o, o rambursare a diferenței de taxă pe valoarea adăugată sau de taxă plătită aferentă intrărilor a cărei valoare o depășește pe cea a sumei datorate.

Astfel, o asemenea „sarcină fiscală suplimentară” nu întrunește caracteristicile esențiale ale taxei pe valoarea adăugată întrucât faptul său generator nu este o tranzacție oarecare, ci o eroare în declarație, iar cuantumul său nu este stabilit în mod proporțional cu prețul perceput de persoana impozabilă. De fapt, nu este vorba despre un impozit, ci despre o sancțiune administrativă

aplicat? atunci când se constat? c? persoana impozabil? a indicat o rambursare a unei diferen?e de tax? pe valoarea ad?ugat? sau de tax? pl?tit? aferent? intr?rilor a c?rei valoare o dep??e?te pe cea a sumei care i se datoreaz?.

Or, principiul unui sistem comun de tax? pe valoarea ad?ugat? nu se opune introducerii de c?tre statele membre a unor m?suri de sanc?ionare a neregulilor s?vâr?ite cu ocazia depunerii declara?iei privind taxa datorat?. Dimpotriv?, articolul 22 alineatul (8) din A ?asea directiv? prevede c? statele membre pot impune alte obliga?ii pe care le consider? necesare pentru perceperea ?i colectarea corect? a taxei.

(a se vedea punctele 18-21 ?i dispozitiv 1)

2. Dispozi?ii privind taxa pe valoarea ad?ugat? care prev?d o sanc?iune administrativ? ce poate fi aplicat? persoanelor supuse la plata taxei atunci când se constat? c? au declarat o rambursare a unei diferen?e de tax? pe valoarea ad?ugat? sau de tax? pl?tit? aferent? intr?rilor a c?rei valoare o dep??e?te pe cea a sumei care li se datoreaz? nu constituie „m?suri speciale de derogare” pentru a preveni anumite tipuri de evaziune fiscal? sau de fraud? în sensul articolului 27 alineatul (1) din A ?asea directiv? 77/388 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri.

O astfel de sanc?iune administrativ? nu poate intra sub inciden?a articolului 27 alineatul (1) întrucât constituie o m?sur? prev?zută la articolul 22 alineatul (8) din A ?asea directiv?, în temeiul c?ruia statele membre pot impune alte obliga?ii pe care le consider? necesare pentru perceperea ?i colectarea corect? a taxei ?i pentru a preveni fraude.

(a se vedea punctele 23-25 ?i dispozitiv 2)

3. Articolul 33 din A ?asea directiv? 77/388 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, cu modific?rile ulterioare, nu se opune men?inerii unor dispozi?ii precum cele care figureaz? în Legea polonez? privind taxa pe bunuri ?i pe servicii, care prev?d o sanc?iune administrativ? ce poate fi aplicat? persoanelor supuse la plata taxei atunci când se constat? c? au declarat o rambursare a unei diferen?e de tax? sau de tax? pl?tit? aferent? intr?rilor a c?rei valoare o dep??e?te pe cea a sumei care li se datoreaz?, întrucât aceste dispozi?ii nu instituie un impozit, o sarcin? sau o tax?.

(a se vedea punctele 28 ?i 29 ?i dispozitiv 3)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a doua)

15 ianuarie 2009(*)

„TVA – Nereguli în declara?ia persoanei impozabile – Tax? suplimentar?”

În cauza C?502/07,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 234 CE de Naczelny S?d Administracyjny (Polonia), prin decizia din 31 octombrie 2007, primit? de

Curte la 16 noiembrie 2007, în procedura

K?1 sp. z o.o.

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

CURTEA (Camera a doua),

compus? din domnul C. W. A. Timmermans, pre?edinte de camer?, domnii J.?C. Bonichot (raportor), K. Schiemann, J. Makarczyk ?i doamna C. Toader, judec?tori,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: doamna K. Sztranc-S?awiczek, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 20 noiembrie 2008,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru K?1 sp. z o.o., de domnul M. ?ukasik ?i de doamna M. Z?otopolska-Nowak, radcy prawni;
- pentru guvernul polonez, de domnii M. Dowgielewicz ?i M. Jarosz, precum ?i de doamna A. Rutkowska, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul grec, de domnii S. Spyropoulos ?i I. Bakopoulos, precum ?i de doamna M. Tassopoulou, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul cipriot, de doamnele I. Neofytou ?i E. Symeonidou, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul Regatului Unit, de domnul L. Seeboruth ?i de doamna C. Gibbs, în calitate de agen?i, asista?i de domnul R. Hill, barrister;
- pentru Comisia Comunit??ilor Europene, de domnul D. Triantafyllou ?i de doamna K. Herrmann, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 2 primul ?i al doilea paragraf din Prima directiv? 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301, denumit? în continuare „Prima directiv? TVA”) ?i a unor articole din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2004/66/CE a Consiliului din 26 aprilie 2004 (JO L 168, p. 35, Edi?ie special?, 01/vol. 5, p. 87, denumit? în continuare „A ?asea directiv? TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între K¹ sp. z o.o. (denumită în continuare „K¹”), 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, altă 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 fraude.” [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 mic? m?sur?, valoarea global? a încas?rilor din impozite ale statelor membre, colectate în stadiul consumului final.” [traducere neoficial?]

8 Articolul 33 alineatul (1) din A ?asea directiv? TVA prevede:

„F?r? a aduce atingere altor dispozi?ii comunitare, în special celor prev?zute prin dispozi?iile comunitare în vigoare privind acordurile generale pentru de?inerea, circula?ia ?i monitorizarea produselor supuse accizelor, prezenta directiv? nu împiedic? un stat membru s? men?in? ?i s? introduc? impozite asupra contractelor de asigur?ri, impozite asupra pariurilor ?i jocurilor de noroc, accize, taxe de timbru ?i, în general, taxe ?i impozite care nu pot fi caracterizate ca impozite pe cifra de afaceri, cu condi?ia ca taxele ?i impozitele în cauz? s? nu conduc? la impunerea unor formalit??i la trecerea frontierei în schimburile comerciale dintre statele membre.” [traducere neoficial?]

Legisla?ia na?ional?

9 Potrivit articolului 109 alineatele 5 ?i 6 din Legea privind taxa pe bunuri ?i pe servicii (ustawa o podatku od towarów i us?ug) din 11 martie 2004 (denumit? în continuare „Legea privind TVA?ul”):

„5. Atunci când se constat? c? persoana impozabil? a men?ionat, în declara?ia pe care a depus?o, o rambursare a diferen?ei de TVA sau de tax? pl?tit? aferent? intr?rilor a c?rei valoare o dep??e?te pe cea a sumei datorate, directorul oficiului de impozite sau organul de control fiscal determin? cuantumul exact al ramburs?rii ?i stabile?te o sarcin? fiscal? suplimentar? corespunz?toare unui cuantum de 30 % din supraevaluare.

6. Alineatul 5 este aplicabil *mutatis mutandis* creditului de tax? prev?zut la articolul 87 alineatul 1.”

10 Articolul 87 alineatul 1 din aceea?i lege prevede:

„În cazul în care valoarea taxei pl?tite aferente intr?rilor prev?zut? la articolul 86 alineatul 2 este mai mare, în cursul exerci?iului fiscal, decât valoarea taxei datorate, persoana impozabil? are dreptul s? deduc? această diferen?? din valoarea TVA?ului datorat pentru perioada urm?toare sau s? ob?in? rambursarea în contul s?u bancar.”

Ac?iunea principal? ?i întreb?rile preliminare

11 Prin decizia din 17 august 2005, directorul Pierwszy Urz?d Skarbowy w Toruniu (Primul oficiu de impozite din Toru?) a constatat, în ceea ce prive?te K?1, o valoare a TVA?ului declarat ca pl?tit aferent intr?rilor care o dep??e?te pe cea a taxei percepute aferente ie?irilor pentru luna mai 2005 ?i a stabilit o sarcin? fiscal? suplimentar? pentru aceea?i lun?. Într?adev?r, administra?ia fiscal? a pus în discu?ie deducerea TVA?ului men?ionat pe o factur? datat? 29 aprilie 2005 ?i aferent? achizi?ion?rii unui imobil construit în Toru?. Nefiind nou, acest imobil beneficia de o scutire de TVA ?i factura respectiv? nu putea constitui nici temeiul unei diminu?ri a taxei datorate ?i nici pentru rambursarea unei diferen?e de TVA sau a unei sume pl?tite aferente intr?rilor. Din cauza supraevalu?rii taxei pl?tite ca tax? aferent? intr?rilor, societ??ii i s-a impus o sarcin? fiscal? suplimentar? în temeiul articolului 109 alineatele 5 ?i 6 din Legea privind TVA-ul.

12 K?1 a formulat o ac?iune împotriva acestei decizii la Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy. În cadrul ac?iunii sale, aceasta a ar?tat c? sarcina fiscal? suplimentar? impus? prin decizia men?ionat? nu era compatibil? cu articolul 27 din A ?asea directiv? TVA. Prin decizia din 9 noiembrie 2005, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy a respins argumentarea societ??ii ?i a

confirmat decizia în litigiu.

13 Prin urmare, K?1 a introdus o ac?iune împotriva acestei decizii la Wojewódzki S?d Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunalul Administrativ al voivodie de Bydgoszcz). Prin Hot?rârea din 31 mai 2006, această instan?? a statuat c? articolul 33 alineatul (1) din A ?asea directiv? TVA nu exclude aplicarea sarcinii fiscale suplimentare în temeiul principiilor formulate în Legea privind TVA?ul ?i a respins ac?iunea introdus? de K?1. Aceasta a considerat c? sarcina respectiv? nu prezenta caracteristicile esen?iale ale TVA?ului ?i c? nu conducea la impunerea unor formalit??i la trecerea frontierei în schimburile comerciale dintre statele membre. Nici Wojewódzki S?d Administracyjny w Bydgoszczy nu a admis teza potrivit c?reia sarcina fiscal? suplimentar? reprezenta o m?sur? special? în sensul Celei de a ?asea directive TVA. De asemenea, aceasta a considerat c? nu era cazul s? se aplice procedura prev?zută la articolul 27 din această directiv?.

14 K?1 a formulat recurs împotriva acestei hot?râri. În sus?inerea recursului, societatea invoc? faptul c? aplicarea obligatorie a sarcinii fiscale suplimentare, astfel cum a fost prev?zută la articolul 109 alineatul 5 din Legea privind TVA?ul, este incompatibil? cu dispozi?iile dreptului comunitar ?i mai precis cu normele prev?zute de A ?asea directiv? TVA.

15 În acest context, Naczelny S?d Administracyjny a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 2 [primul ?i al doilea paragraf] din Prima directiv? [TVA] coroborat cu articolul 2 ?i cu articolul 10 alineatul (1) litera (a) ?i alineatul (2) din A ?asea directiv? [TVA] exclude posibilitatea de a impune unei persoane supuse la plata TVA?ului obliga?ia s? suporte sarcina fiscal? suplimentar? prev?zută la articolul 109 alineatele 5 ?i 6 din [Legea privind TVA?ul], atunci când se constat? c? persoana supus? la plata TVA?ului a indicat în declara?ia depus? o rambursare a unei diferen?e de TVA sau de tax? pl?tit? aferent? intr?rilor a c?rei valoare o dep??e?te pe cea a sumei care i se datoreaz??

2) Având în vedere caracterul ?i obiectivul acestora, «m?surile speciale» prev?zute la articolul 27 alineatul (1) din A ?asea directiv? [TVA] pot consta în posibilitatea de a impune persoanei supuse la plata TVA?ului o sarcin? fiscal? suplimentar?, stabilit? prin decizia administra?iei fiscale, atunci când se constat? c? persoana impozabil? a declarat o rambursare a unei diferen?e de TVA sau de tax? pl?tit? aferent? intr?rilor al c?rei quantum este supraevaluat?

3) Autorizarea prev?zută la articolul 33 din A ?asea directiv? [TVA] cuprinde ?i dreptul de a introduce sarcina fiscal? suplimentar? prev?zută la articolul 109 alineatele 5 ?i 6 din [Legea privind TVA?ul]?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

16 Prin intermediul primei întreb?ri formulate, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? sistemul comun de TVA, astfel cum a fost definit la articolul 2 primul ?i al doilea paragraf din Prima directiv? TVA ?i la articolul 2 ?i la articolul 10 alineatul (1) litera (a) ?i alineatul (2) din A ?asea directiv? TVA, permite unui stat membru s? impun? persoanelor supuse pl??ii TVA?ului o „sarcin? fiscal? suplimentar?” precum cea prev?zută la articolul 109 alineatele 5 ?i 6 din Legea privind TVA?ul.

17 Curtea a reamintit care sunt caracteristicile esen?iale ale TVA?ului. Acestea sunt patru, ?i anume aplicarea general? a TVA?ului în cazul tuturor tranzac?iilor care au ca obiect bunuri sau servicii, stabilirea quantumului acestuia propor?ional cu pre?ul perceput de c?tre persoana

impozabil? 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, quantumul 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 Așasea 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 Așasea 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 „sarcină 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 Așasea 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 Așasea directivă TVA, ci constituie, astfel cum s-a menționat anterior, o măsură prevăzută la articolul 22 alineatul (8) din Așasea 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 Așasea 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 7 asea 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 7 asea 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 7 asea directivă TVA nu permite, în temeiul articolului 33 din aceasta, niciunui stat membru să părăsească sau să introducă taxe pe livrările de bunuri, pe prestațiile de servicii sau pe importuri decât dacă nu au caracterul unor impozite pe cifra de afaceri (a se vedea Hotărârea Banca populare 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 7 asea 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 7 asea 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 7 asea 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 modificat 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 7 asea directivă 77/388, cu modificările ulterioare.**

3) Articolul 33 din A 7asea directiv? 77/388, cu modific?rile ulterioare, nu se opune men?inerii unor dispozi?ii precum cele care figureaz? la articolul 109 alineatele 5 ?i 6 din Legea privind taxa pe bunuri ?i pe servicii din 11 martie 2004.

Semn?turi

* Limba de procedur?: poloneza.