

Affaire C-188/09

Dyrektor Izby Skarbowej w Bia?ymstoku

contre

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski sp. j, anciennement Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j

(demande de décision préjudicielle, introduite par

le Naczelny S?d Administracyjny)

«Renvoi préjudiciel — TVA — Droit à déduction — Diminution du montant du droit à déduction en cas de violation de l'obligation d'utiliser une caisse enregistreuse»

Sommaire de l'arrêt

1. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Déduction de la taxe payée en amont*

(Directives du Conseil 67/227, art. 2, § 1 et 2, et 77/388, art. 2, 10, § 1 et 2, et 17, § 1 et 2)

2. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Directive 77/388 — Mesures nationales dérogatoires — Notion*

(Directive du Conseil 77/388, art. 27, § 1)

3. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Interdiction de percevoir d'autres impôts nationaux ayant le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires — Notion de «taxes sur le chiffre d'affaires» — Portée*

(Directive du Conseil 77/388, art. 33)

1. Le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'il a été défini à l'article 2, paragraphes 1 et 2, de la première directive 67/227, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, et aux articles 2 et 10, paragraphes 1 et 2, ainsi qu'à l'article 17, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, telle que modifiée par la directive 2004/7, ne s'oppose pas à ce qu'un État membre limite temporairement le montant du droit à déduction de la taxe acquittée en amont pour les assujettis qui n'ont pas respecté une formalité d'inscription de leurs ventes en comptabilité, à la condition que la sanction ainsi prévue respecte le principe de proportionnalité.

En effet, en tant qu'elle vise à assurer l'exacte perception de la taxe et à éviter la fraude, une telle obligation comptable est au nombre des mesures que les États membres ont la faculté d'adopter sur le fondement de l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive. Dans ce contexte, en prévoyant que, en cas de non-respect de cette obligation comptable, l'assujetti voit la part de la taxe déductible diminuée de 30 %, cette mesure doit être regardée comme constituant une

sanction administrative dont l'effet dissuasif vise à assurer l'effectivité de ladite obligation comptable. Il appartient toutefois à la juridiction nationale de vérifier que les modalités de détermination du montant de la sanction et les conditions dans lesquelles sont constatés, instruits et, le cas échéant, jugés les faits invoqués par l'administration fiscale pour mettre en oeuvre ladite sanction ne reviennent pas à priver de sa substance même le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée et, partant, à porter atteinte au principe de neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques. À cet égard, un taux de retenue, limité à 30 %, et qui préserve ainsi l'essentiel du montant de la taxe payée en amont n'apparaît ni excessif ni insuffisant pour assurer un caractère dissuasif à la sanction en cause et donc l'effectivité de celle-ci. Par ailleurs, une telle retenue assise sur le montant des charges acquittées par l'assujetti n'est pas manifestement dépourvue de tout lien avec le niveau de l'activité économique de l'intéressé. En outre, dès lors que cette sanction a pour objet non pas la réparation d'erreurs comptables mais la prévention de celles-ci, son caractère forfaitaire résultant de l'application du taux fixe de 30 % et, par suite, l'absence de rapport entre son montant et celui des erreurs éventuellement commises par l'assujetti ne sauraient être pris en compte dans l'appréciation du caractère proportionné de ladite sanction.

(cf. points 27-28, 34-37, 39, disp. 1)

2. Des dispositions nationales, qui prévoient qu'une sanction administrative est infligée aux assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'il est constaté qu'ils n'ont pas respecté l'obligation d'utiliser une caisse enregistreuse pour inscrire dans leur comptabilité le chiffre d'affaires et le montant de la taxe due, 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, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, telle que modifiée par la directive 2004/7. Une telle mesure ne saurait relever du champ d'application dudit article 27, paragraphe 1, dès lors qu'elle est de la nature de celles que prévoit l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive, en vertu duquel 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.

(cf. points 41-43, disp. 2)

3. L'article 33 de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, telle que modifiée par la directive 2004/7, ne fait pas obstacle au maintien de dispositions telles que celles qui figurent dans la loi polonaise relative à la taxe sur les biens et les services, qui prévoient une sanction administrative susceptible d'être infligée aux assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'il est constaté qu'ils n'ont pas respecté l'obligation d'utiliser une caisse enregistreuse pour inscrire dans leur comptabilité le chiffre d'affaires et le montant de la taxe due.

(cf. point 49, disp. 3)

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

29 juillet 2010 (*)

«Renvoi préjudiciel – TVA – Droit à déduction – Diminution du montant du droit à déduction en cas de violation de l'obligation d'utiliser une caisse enregistreuse»

Dans l'affaire C-188/09,

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 21 mai 2009, parvenue à la Cour le 28 mai 2009, dans la procédure

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

contre

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j, anciennement Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. J.-C. Bonichot (rapporteur), président de chambre, Mme C. Toader, MM. K. Schiemann, L. Bay Larsen et D. Šváby, juges,

avocat général: M. J. Mazák,

greffier: M. K. Malacek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 20 mai 2010,

considérant les observations présentées:

- pour le gouvernement polonais, par M. M. Dowgielewicz ainsi que par Mmes A. Rutkowska et A. Kramarczyk, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M. D. Triantafyllou et Mme 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 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 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 2004/7/CE du Conseil, du 20 janvier 2004 (JO L 27, p. 44, ci-après la «sixième directive TVA»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. J, anciennement Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j

(ci-après «Profaktor»), au Dyrektor Izby Skarbowej w Bia?ymstoku (directeur de la chambre fiscale de Bia?ystok) au sujet de la limitation dont fait l'objet le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») ayant grevé les opérations effectuées en amont, lorsque l'assujetti ne s'est pas conformé à l'obligation d'utiliser une caisse enregistreuse pour inscrire en comptabilité les ventes faites aux «personnes physiques n'exerçant pas d'activité économique».

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

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:

«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 ladite 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:

«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 Selon l'article 17 de la même directive:

- «1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.
2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:
 - a) la [TVA] due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;
 - b) la [TVA] due ou acquittée pour les biens importés;
 - c) la [TVA] due conformément à l'article 5 paragraphe 7 sous a) et à l'article 6 paragraphe 3.

[...]

4. Le Conseil s'efforcera d'adopter avant le 31 décembre 1977, sur proposition de la Commission et statuant à l'unanimité, les modalités d'application communautaires selon lesquelles les remboursements doivent être effectués, conformément au paragraphe 3, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis à l'intérieur du pays. Jusqu'à l'entrée en vigueur de ces modalités d'application communautaires, les États membres déterminent eux-mêmes les modalités selon lesquelles le remboursement sera effectué. Si l'assujetti n'est pas établi sur le territoire de la Communauté, les États membres ont la possibilité d'exclure le remboursement ou de le soumettre à des conditions complémentaires.»

7 L'article 22 de la sixième directive TVA, qui figure sous le titre XIII de celle-ci, intitulé «Obligations des redevables», dispose:

«[...]

2. Tout assujetti doit tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la [TVA] et son contrôle par l'administration fiscale.

[...]

8. 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.

[...]»

8 Aux termes de l'article 27, paragraphe 1, de cette directive:

«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 influencer, sauf de façon négligeable, sur le montant global des recettes fiscales de l'État membre perçues au stade de la consommation finale.»

9 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

10 Aux termes de l'article 111, paragraphes 1 et 2, de la loi relative à la taxe sur les biens et les services (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U n° 54, position 535) du 11 mars 2004 (ci-après la «loi de 2004 relative à la TVA»):

«1. Les assujettis qui réalisent des ventes avec des personnes physiques n'exerçant pas d'activité économique [...] sont tenus d'utiliser des caisses enregistreuses pour enregistrer le chiffre d'affaires et le montant de la taxe due.

2. Les assujettis ne respectant pas l'obligation visée au paragraphe 1 du présent article perdent le droit de diminuer le montant de la taxe due d'une somme correspondant à 30 % de la taxe payée en amont au titre de l'acquisition de biens et de services jusqu'à ce qu'ils utilisent des caisses enregistreuses pour enregistrer le chiffre d'affaires et le montant de la taxe à acquitter».

11 L'article 87, paragraphe 1, de ladite loi dispose:

«Si le montant de la 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

12 Par une décision du 17 octobre 2006, le Dyrektor Urz?du Kontroli Skarbowej w Bia?ymstoku (directeur de l'inspection fiscale de Bia?ystok) a fixé la TVA due par Profaktor pour certains mois des années 2004 et 2005 à un montant différent de celui qui devait résulter, selon cette société, des déclarations qu'elle avait déposées. En effet, il a, en application des dispositions de l'article 111 de la loi de 2004 relative à la TVA, diminué de 30 % la taxe payée en amont au titre de l'acquisition de biens et de services venant s'imputer sur le montant de la taxe due, au motif que Profaktor n'avait pas respecté l'obligation d'enregistrer son chiffre d'affaires et le montant de cette taxe au moyen de caisses enregistreuses.

13 Sur recours de ladite société, la décision contestée a été confirmée, le 7 février 2007, par le Dyrektor Izby Skarbowej w Bia?ymstoku.

14 Profaktor a demandé l'annulation de la décision du 7 février 2007 au Wojewódzki S?d Administracyjny w Bia?ymstoku (tribunal administratif de la voïvodie de Bia?ystok). Celui-ci a fait droit en partie à la demande ainsi présentée après avoir considéré que, pour la période postérieure à l'adhésion de la République de Pologne à l'Union européenne, les dispositions en cause de l'article 111 de la loi de 2004 relative à la TVA étaient incompatibles avec le droit de l'Union, en particulier avec les articles 17 et 27 de la sixième directive TVA. Il a estimé, en effet, que la limitation du droit à déduction de la TVA payée en amont, que comportent ces dispositions, dérogeait à ce droit prévu à l'article 17 de la sixième directive TVA, et avait donc en réalité la nature d'une mesure particulière qui n'avait pas été mise en œuvre par la République de Pologne dans les conditions prévues à l'article 27 de cette directive.

15 Le Dyrektor Izby Skarbowej w Bia?ymstoku s'est pourvu en cassation contre ce jugement en soutenant que les dispositions en cause revêtaient seulement la nature d'une sanction, qui ne constituait donc pas une dérogation à la sixième directive TVA et dont l'objectif était non pas de limiter le droit à déduction mais de prévenir la fraude fiscale.

16 Le Naczelny S?d Administracyjny, saisi de ce pourvoi, a estimé, notamment, que cette sanction entraînait, pour l'assujetti qui enfreint l'obligation d'enregistrement, une violation du principe de neutralité de la TVA en mettant à sa charge une partie de la TVA payée en amont. Il a considéré que subsistait un doute quant à la conformité des dispositions en cause avec le principe de proportionnalité, quant à la question de savoir s'il s'agissait d'une sanction administrative ou d'une mesure particulière au sens de l'article 27 de la sixième directive TVA, et quant à celle de

savoir si la mesure pouvait être elle-même qualifiée d'impôt ou de taxe équivalant à une taxe sur le chiffre d'affaires.

17 Dans ces conditions, le Naczelny Sąd Administracyjny a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 2, paragraphes 1 et 2, de la première directive [TVA], combiné aux articles 2 et 10, paragraphes 1 et 2, ainsi qu'à l'article 17, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive [TVA], s'oppose-t-il à une disposition, telle que le paragraphe 2 de l'article 111, lu en combinaison avec le paragraphe 1 du même article, de [la loi de 2004 relative à la TVA], laquelle prévoit que les assujettis qui effectuent des ventes à des personnes physiques n'exerçant pas d'activité économique [...] perdent temporairement le droit de diminuer le montant de la taxe due [...] d'une somme correspondant à 30 % du montant de la taxe payée en amont au titre de l'acquisition de biens et de services, dès lors qu'ils ne satisfont pas à l'obligation d'utiliser des caisses enregistreuses pour enregistrer le chiffre d'affaires et le montant de la taxe due?

2) Les 'mesures particulières' visées à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive [TVA] peuvent-elles, au regard de leur nature et de leur objectif, consister en une limitation temporaire du droit à déduction, comme le prévoit l'article 111, paragraphe 2, lu en combinaison avec le paragraphe 1 du même article de la loi de 2004 relative à la TVA, à l'égard des assujettis ne respectant pas l'obligation d'enregistrer leur chiffre d'affaires et le montant de la taxe due au moyen de caisses enregistreuses, et, le cas échéant, l'introduction de ces mesures nécessite-t-elle de suivre la procédure visée à l'article 27, paragraphes 2 à 4, de la sixième directive [TVA]?

3) Le droit que confère aux États membres l'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive [TVA], leur permet-il d'instituer une sanction consistant en la perte temporaire du droit, pour les assujettis ne respectant pas l'obligation d'utiliser des caisses enregistreuses pour enregistrer leur chiffre d'affaires et le montant de la taxe due, de diminuer le montant de la taxe due d'une somme correspondant à 30 % du montant de la taxe payée en amont au titre de l'acquisition de biens et de services, comme le prévoit l'article 111, paragraphe 2, lu en combinaison avec le paragraphe 1 du même article de la loi de 2004 relative à la TVA?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

18 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le système commun de la TVA tel qu'il a été défini à l'article 2, paragraphes 1 et 2, de la première directive TVA et aux articles 2 et 10, paragraphes 1 et 2, ainsi qu'à l'article 17, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive TVA s'oppose à ce qu'un État membre limite temporairement le montant du droit à déduction de la taxe acquittée en amont pour les assujettis qui n'ont pas respecté une formalité d'inscription de leurs ventes en comptabilité.

19 Il convient de rappeler que le droit à déduction prévu aux articles 17 à 20 de la sixième directive TVA fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir, notamment, arrêts du 13 mars 2008, *Securenta*, C-437/06, Rec. p. I-1597, point 24; du 4 juin 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Rec. p. I-4629, point 70, et du 29 octobre 2009, *SKF*, C-29/08, non encore publié au Recueil, point 55).

20 En effet, le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit ainsi la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques,

quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir, notamment, arrêts du 29 avril 2004, Faxworld, C-137/02, Rec. p. I-5547, point 37, et SKF, précité, point 56).

21 Le fonctionnement normal du système commun de la TVA qui doit assurer ainsi la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques suppose l'exacte perception de la taxe. Il découle des articles 2 et 22 de la sixième directive TVA, ainsi que de l'article 10 CE, que chaque État membre a l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire et, à cet égard, les États membres sont tenus de vérifier les déclarations des assujettis, les comptes de ces derniers et les autres documents pertinents ainsi que de calculer et de prélever l'impôt dû (arrêt du 17 juillet 2008, Commission/Italie, C-132/06, Rec. p. I-5457, point 37).

22 Dans le cadre du système commun de la TVA, les États membres sont tenus de garantir le respect des obligations auxquelles les assujettis sont soumis et ils bénéficient, à cet égard, d'une certaine latitude en ce qui concerne, notamment, la manière d'utiliser les moyens dont ils disposent (arrêt Commission/Italie, précité, point 38).

23 Au nombre de ces obligations, l'article 22, paragraphe 2, de la sixième directive TVA prévoit notamment que tout assujetti doit tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale.

24 Par ailleurs, selon les dispositions de l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive TVA, les États membres, sans préjudice des dispositions à arrêter en vertu de l'article 17, paragraphe 4, de cette directive, 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.

25 Il doit être rappelé à cet égard que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive TVA (voir arrêts du 29 avril 2004, Gemeente Leusden et Holin Groep, C-487/01 et C-7/02, Rec. p. I-5337, point 76; du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, Rec. p. I-1609, point 71, ainsi que Commission/Italie, précité, point 46).

26 Toutefois, les mesures que les États membres ont ainsi la faculté d'adopter ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs visant à assurer l'exacte perception de la taxe et à éviter la fraude. Elles ne peuvent dès lors être utilisées de manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de la TVA (voir en ce sens, notamment, arrêts du 18 décembre 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, Rec. p. I-7281, point 47; du 21 avril 2005, HE, C-25/03, Rec. p. I-3123, point 80, ainsi que du 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 et C-96/07, Rec. p. I-3457, point 66).

27 Quant à la mesure nationale en cause dans l'affaire au principal, telle que prévue à l'article 111, paragraphes 1 et 2, de la loi de 2004 relative à la TVA, il est constant qu'elle vise, en exigeant des assujettis qu'ils utilisent des caisses enregistreuses pour inscrire dans leur comptabilité le chiffre d'affaires et le montant de la taxe due, à assurer l'exacte perception de la taxe et à éviter la fraude. Il ne saurait être contesté que l'obligation qui pèse de la sorte sur les assujettis est au nombre des mesures que les États membres ont la faculté d'adopter sur le fondement de l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive TVA.

28 Dans ce contexte, en prévoyant que, en cas de non respect de cette obligation comptable, l'assujetti voit la part de la TVA déductible diminuée de 30 %, ladite mesure doit être regardée comme constituant une sanction administrative dont l'effet dissuasif vise à assurer l'effectivité de

ladite obligation.

29 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, en l'absence d'harmonisation de la législation de l'Union dans le domaine des sanctions applicables en cas d'inobservation des conditions prévues par un régime institué par cette législation, les États membres sont compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées. Ils sont toutefois tenus d'exercer leurs compétences dans le respect du droit de l'Union et de ses principes généraux, et, par conséquent, dans le respect du principe de proportionnalité (arrêt du 12 juillet 2001, *Louloudakis*, C-262/99, Rec. p. I-5547, point 67).

30 Quant à l'application concrète de ce principe de proportionnalité, c'est au juge de renvoi qu'il appartient d'apprécier la compatibilité des mesures nationales avec le droit de l'Union, la Cour n'étant compétente que pour lui fournir tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui peuvent lui permettre d'apprécier une telle compatibilité (voir, notamment, arrêts du 30 novembre 1995, *Gebhard*, C-55/94, Rec. p. I-4165, ainsi que *Molenheide e.a.*, précité, point 49).

31 Il doit alors être constaté, en premier lieu, que les dispositions de la loi de 2004 relative à la TVA ne remettent pas en cause le principe même du droit à déduction dont continue à bénéficier tout assujetti. Ce droit reste ouvert alors même que l'assujetti concerné ne respecterait pas l'obligation prévue par ces dispositions.

32 En deuxième lieu, la sanction administrative dont est assortie cette obligation a le caractère d'une charge financière que le législateur national entend faire peser sur l'assujetti en situation d'infraction, et seulement pendant la durée de cette dernière. Un tel choix, qui relève de la compétence de l'État membre concerné, n'apparaît pas manifestement inapproprié au regard de l'objectif recherché.

33 En troisième lieu, le choix d'imputer cette charge financière par la retenue d'une partie de la taxe déductible de la TVA due, et non pas, notamment, par le paiement par l'assujetti d'une somme au profit du Trésor public, relève également de la compétence de l'État membre concerné.

34 Toutefois, ce dispositif, en ce qu'il a une incidence sur le montant du droit à déduction, risquerait de porter atteinte au principe de neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques si, notamment, les modalités de détermination du montant de la sanction et les conditions dans lesquelles sont constatés, instruits et, le cas échéant, jugés les faits invoqués par l'administration fiscale pour mettre en œuvre ladite sanction revenaient à priver de sa substance même le droit à déduction de la TVA.

35 S'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier que ces modalités et conditions, telles qu'elles résultent de la loi de 2004 relative à la TVA, n'emportent pas une telle conséquence, il doit à cet égard être relevé que le taux de la retenue en cause au principal, limité à 30 %, et qui préserve ainsi l'essentiel du montant de la taxe payée en amont n'apparaît ni excessif ni insuffisant pour assurer un caractère dissuasif à la sanction en cause et donc l'effectivité de celle-ci.

36 Par ailleurs, une telle retenue assise sur le montant des charges acquittées par l'assujetti n'est pas manifestement dépourvue de tout lien avec le niveau de l'activité économique de l'intéressé.

37 En outre, dès lors que cette sanction a pour objet non pas la réparation d'erreurs comptables mais la prévention de celles-ci, son caractère forfaitaire résultant de l'application du taux fixe de 30 % et, par suite, l'absence de rapport entre son montant et celui des erreurs éventuellement commises par l'assujetti ne sauraient être pris en compte dans l'appréciation du

caractère proportionné de ladite sanction. Au demeurant, l'absence de caisses enregistreuses fait précisément obstacle à la détermination exacte du montant des ventes effectuées et s'oppose dès lors à toute appréciation du caractère adapté de la sanction au montant d'éventuelles erreurs comptables.

38 Au surplus, pour le cas, évoqué par la Commission, où l'absence d'utilisation de caisses enregistreuses aurait pour origine des circonstances étrangères au contribuable, il appartiendrait au juge national, si la réalité de telles circonstances était dûment établie selon les règles nationales de procédure et de preuve, d'en tenir compte afin de déterminer, au vu de l'ensemble des éléments de l'affaire, si la sanction fiscale doit néanmoins être appliquée et, dans l'affirmative, de vérifier que celle-ci ne soit pas disproportionnée.

39 Il résulte de ce qui précède qu'il y a lieu de répondre à la première question que le système commun de la TVA, tel qu'il a été défini à l'article 2, paragraphes 1 et 2, de la première directive TVA et aux articles 2 et 10, paragraphes 1 et 2, ainsi qu'à l'article 17, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive TVA, ne s'oppose pas à ce qu'un État membre limite temporairement le montant du droit à déduction de la taxe acquittée en amont pour les assujettis qui n'ont pas respecté une formalité d'inscription de leurs ventes en comptabilité, à la condition que la sanction ainsi prévue respecte le principe de proportionnalité.

Sur la deuxième question

40 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi s'interroge, en substance, sur le point de savoir si les dispositions de l'article 111, paragraphes 1 et 2, de la loi de 2004 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.

41 Il suffit, à cet égard, de relever que la mesure en cause au principal, telle que prévue par les dispositions de l'article 111, paragraphes 1 et 2, de la loi de 2004 relative à la TVA, constitue une sanction administrative infligée lorsqu'il est constaté que l'assujetti n'a pas respecté l'obligation d'utiliser une caisse enregistreuse pour inscrire dans sa comptabilité le chiffre d'affaires et le montant de la taxe due. Une telle mesure, qui est de la nature de celles que prévoit l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive TVA, ne saurait dès lors constituer une mesure particulière dérogatoire au sens de l'article 27, paragraphe 1, de cette directive (voir, en ce sens, arrêts du 14 juillet 1988, Jeunehomme et EGI, 123/87 et 330/87, Rec. p. 4517, point 15, ainsi que du 15 janvier 2009, K?1, C-502/07, Rec. p. I-161, point 23).

42 Par suite, des dispositions telles que celles de l'article 111, paragraphes 1 et 2, de la loi de 2004 relative à la TVA ne sauraient relever du champ d'application dudit article 27, paragraphe 1.

43 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la deuxième question que des dispositions telles que celles de l'article 111, paragraphes 1 et 2, de la loi de 2004 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

44 Par sa troisième 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 de l'article 111, paragraphes 1 et 2, de la loi de 2004 relative à la TVA.

45 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 arrêts du 3 octobre 2006, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, Rec. p. I-9373, point 24, et K-1, précité, point 27).

46 Pour apprécier si un impôt, un droit ou une taxe a le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 33 de la sixième directive TVA, il y a notamment lieu de rechercher s'il a pour effet de compromettre le fonctionnement du système commun de la TVA en grevant la circulation des biens et des services, et en frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA (arrêt du 11 octobre 2007, *KÖGÁZ e.a.*, C-283/06 et C-312/06, Rec. p. I-8463, point 34).

47 Selon une jurisprudence constante, les caractéristiques essentielles de la TVA sont au nombre de quatre, à savoir l'application générale de la TVA 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 cette taxe à chaque stade du processus de production et de distribution, y compris à celui de la vente au détail, quel que soit le nombre de transactions intervenues précédemment, ainsi que la déduction de la TVA due par un assujetti des montants acquittés lors des étapes précédentes du processus de production et de distribution, de telle sorte que cette taxe ne s'applique, à un stade donné, qu'à la valeur ajoutée à ce stade et que la charge finale de ladite taxe repose en définitive sur le consommateur (arrêts précités *Banca popolare di Cremona*, point 28; *KÖGÁZ e.a.*, point 37, ainsi que K-1, point 17).

48 La mesure prévue par les dispositions de la loi de 2004 relative à la TVA en cause dans l'affaire au principal ne répond pas à ces caractéristiques. Ainsi qu'il ressort de l'appréciation portée au point 28 du présent arrêt, ces dispositions se bornent à prévoir une sanction administrative susceptible d'être infligée aux assujettis à la TVA lorsqu'il est constaté qu'ils n'ont pas respecté l'une de leurs obligations comptables. Cette sanction, dont le fait générateur se trouve non pas dans une transaction quelconque mais dans le manquement à une obligation comptable, n'a dès lors pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 33 de la sixième directive.

49 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 de l'article 111, paragraphes 1 et 2, de la loi de 2004 relative à la TVA.

Sur les dépens

50 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 (quatrième chambre) dit pour droit:

1) Le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'il a été défini à l'article 2, paragraphes 1 et 2, 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, et aux articles 2 et 10, paragraphes 1 et 2, ainsi qu'à l'article 17, paragraphes 1 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 2004/7/CE du Conseil, du 20 janvier 2004, ne s'oppose pas à ce qu'un État membre limite temporairement le montant du droit à déduction de la taxe acquittée en amont pour les assujettis qui n'ont pas respecté une formalité d'inscription de

leurs ventes en comptabilité, à la condition que la sanction ainsi prévue respecte le principe de proportionnalité.

2) Des dispositions telles que celles de l'article 111, paragraphes 1 et 2, de la loi relative à la taxe sur les biens et les services (ustawa o podatku od towarów i usług) 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 par la directive 2004/7.

3) L'article 33 de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 2004/7, ne fait pas obstacle au maintien de dispositions telles que celles de l'article 111, paragraphes 1 et 2, de la loi relative à la taxe sur les biens et les services du 11 mars 2004.

Signatures

* Langue de procédure: le polonais.