

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JÁN MAZÁK

prezentate la 26 februarie 2008¹(1)

Cauza C-25/07

Alicja Sosnowska

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare introdusă de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polonia)]

„Fiscalitate – TVA – Directivele 67/227/CEE și 77/388/CEE ale Consiliului – Legislație națională care stabilește condițiile de rambursare a excedentului de TVA – Principiile neutralității fiscale și proporționalității”

1. Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administrativ din Wrocław, Polonia) privește interpretarea articolului 5 al treilea paragraf CE coroborat cu articolul 2 din Prima directivă TVA(2), precum și a articolului 18 alineatul (4) și a articolului 27 alineatul (1) din A doua directivă TVA(3).
2. Instanța de trimitere are îndoieli în special în ceea ce privește aspectul dacă dispozițiile din dreptul polonez, care prevăd un termen pentru rambursarea excedentului de TVA în contul bancar al plătitorului de TVA UE nou înregistrat(4), în cursul primelor 12 luni de la înregistrare, precum și condițiile care permit reducerea acestei perioade, sunt conforme cu dreptul comunitar.

I – Cadrul juridic

A – Dreptul comunitar

3. Articolul 5 al treilea paragraf CE prevede: „[a]cțiunea Comunității nu depinde de ceea ce este necesar în vederea atingerii obiectivelor prezentului tratat”.

4. Articolul 2 din Prima directivă are următorul conținut:

„Principiul sistemului comun privind [TVA] 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, [TVA], calculat la prețul bunurilor sau al serviciilor la o cotă aplicabilă

bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil după deducerea valorii [TVA] suportate direct de diferitele componente ale prețului.

Sistemul comun privind [TVA] se aplică până la etapa de vânzare cu amănuntul, inclusiv.”
[traducere neoficială]

5. Articolul 18 alineatul (4) din Așasea directivă are următorul cuprins:

„Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor autorizate depășește valoarea taxei datorate, statele membre fie pot efectua o rambursare, fie pot reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.

[...]” [traducere neoficială]

6. În sfârșit, potrivit articolului 27 alineatul (1) din Așasea directivă:

„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]

B – Dreptul național

7. Articolul 87 din Legea privind taxa pe bunuri și servicii (ustawa o podatku od towarów i usług, denumită în continuare „Legea privind TVA”) din 11 martie 2004(5), în versiunea care era aplicabilă speței în fața instanței de trimitere, 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, Țeful administrației fiscale poate prelungi acest termen cu scopul de a obține clarificările necesare. Dacă, în urma acestei proceduri, se confirmă justitatea rambursării, administrația fiscală plătește persoanei impozabile cuantumul datorat majorat cu dobânzi de întârziere în același cuantum cu cel plătit de contribuabil în caz de acordare a unor termene de plată sau de plăți eşalonate a impozitelor.

3. Excedentul de TVA rambursat care depășește cuantumul TVA-ului deductibil pentru achiziționarea de mărfuri și de servicii, care, în conformitate cu dispozițiile privind impozitul pe venit, sunt clasate de către contribuabil drept active imobilizate, active imateriale și juridice supuse amortizării [...], majorat cu 22 % din cifra de afaceri a contribuabilului, impozitat în cote inferioare celei definite la articolul 41 alineatul 1, precum și din cifra de afaceri aferentă furnizării de mărfuri și de servicii, vizate la articolul 86 alineatul 8 punctul 1, trebuie rambursat într-un termen de 180 de zile de la data depunerii declarației fiscale.

3a. Cifra de afaceri la care se referă alineatul 3 trebuie să includă creanța aferentă unei obligații fiscale care ia naștere în temeiul articolului 19 alineatul 12 sau al articolului 20 alineatul 3, cu condiția de a depune la administrația fiscală o cauză pînă la concurența cuantumului

impozitului care ar fi fost datorat dacă această tranzacție ar privi livrarea de bunuri pe teritoriul național până la momentul la care sunt depuse documentele care atestă exportul sau livrarea intracomunitară de mărfuri la care se referă această creanță.”

8. Articolul 97 din Legea privind TVA 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 șefului 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(6), termenul de rambursare a diferenței de taxă prevăzute la articolul 87 alineatele 2 și 4-6 este prelungit la 180 de zile[(7)].

[...]

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».”

II – Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

9. În „declarația sa de TVA” din luna ianuarie 2006, reclamanta (doamna Alicja Sosnowska) a indicat un excedent de TVA în cuantum de 44 782 PLN. Invocând, printre altele, articolul 18 alineatul (4) din Așasea directivă TVA, aceasta a solicitat administrației fiscale din Țările de Jos să îi ramburseze acest excedent într-un termen de 60 de zile de la data depunerii declarației sale de TVA.

10. Cu toate acestea, în temeiul articolului 87 alineatele 1 și 2 și al articolului 97 alineatele 5 și 7 din Legea privind TVA, administrația fiscală din Țările de Jos a respins cererea. În motivarea deciziei, administrația fiscală a menționat că reclamanta nu îndeplinea condițiile prevăzute în Legea privind TVA pentru a obține rambursarea excedentului de TVA în contul său bancar în termenul de 60 de zile, întrucât nu a prezentat administrației fiscale nici cauțiunea, nici garanții patrimoniale, nici garanția bancară până la concurența sumei de 250 000 PLN (aproximativ 62 000 de euro).

11. Reclamanta a formulat o plângere administrativă împotriva acestei decizii la Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (directorul Camerei fiscale din Wrocław, divizia Wałbrzychu, denumită în continuare „oficiul fiscal”), care a menținut decizia luată de autoritățile fiscale în primă instanță. Ulterior, reclamanta a formulat o acțiune împotriva oficiului fiscal în fața Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu.

12. Având îndoieli cu privire la compatibilitatea dispozițiilor naționale respective cu dreptul comunitar, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze 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 [TVA] dispoziții precum cele prevăzute la articolul 97 alineatele 5 și 7 din [Legea privind TVA]?

2) Sau trebuie să se considere că dispozițiile prevăzute la articolul 97 alineatele 5 și 7 din [Legea privind TVA] se numără printre măsurile speciale de prevenire a anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă prevăzute la articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă?”

13. Guvernul polonez și Comisia au depus observații scrise și au prezentat observații orale în ședința din 22 noiembrie 2007. Reclamanta nu a prezentat observații proprii, ci a precizat că, în general, este de acord cu poziția instanței de trimitere menționată în decizia de trimitere.

III – **Apreciere**

A – *Prima întrebare*

14. Deși, prin intermediul primei întrebări, instanța națională adresează întrebarea dacă articolul 5 al treilea paragraf CE coroborat cu articolul 2 din Prima directivă și cu articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă dă dreptul unui stat membru de a include în reglementarea națională privind TVA dispoziții precum cele prevăzute la articolul 97 alineatele 5 și 7 din Legea privind TVA, considerăm că instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă dispozițiile poloneze privind rambursarea excedentului de TVA – și care, în esență, prelungesc termenul de rambursare de la 60 de zile la 180 de zile în cazul plătitorilor de TVA UE nou înregistrați, cu excepția cazului în care acestea depun o cauțiune în valoare de 250 000 PLN – sunt compatibile cu dreptul comunitar, în special cu articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă, având în vedere principiile neutralității fiscale și proporționalității.

15. De la început, trebuie constatat că A șasea directivă nu precizează care sunt condițiile exacte în care statele membre sunt obligate să efectueze rambursarea excedentului de TVA în contul persoanei impozabile.

16. Cu toate acestea, trebuie amintit că, în exercitarea puterilor care le sunt conferite prin directivele comunitare, statele membre sunt obligate să respecte, în orice caz, principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică comunitară, precum principiul proporționalității. În plus, la interpretarea și aplicarea Celei de a șasea directive, trebuie să se țină seama de principiul neutralității fiscale, care constituie fundamentul acesteia.

17. În această privință, Curtea s-a pronunțat în sensul că, deși statele membre dispun de o anumită libertate de manevră în stabilirea condițiilor de rambursare a excedentului de TVA, întrucât rambursarea excedentului de TVA constituie unul dintre factorii fundamentali care asigură aplicarea principiului neutralității sistemului comun privind TVA-ul, condițiile stabilite de statele membre nu pot aduce atingere acestui principiu, făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe(8).

18. Curtea a declarat că astfel de condiții de rambursare a excedentului de TVA stabilite de un stat membru trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze în condiții adecvate totalitatea creanțelor care rezultă din acest excedent de TVA. Aceasta presupune ca rambursarea să fie efectuată într-un termen rezonabil, prin plată în lichiditate sau într-un mod echivalent. În orice caz, modul de rambursare adoptat nu trebuie să implice niciun risc financiar pentru persoana impozabilă(9).

19. Trebuie precizat aici că guvernul polonez susține că măsurile naționale în discuție sunt necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale și a fraudei. În această privință, considerăm că lupta împotriva evaziunii fiscale și a fraudei este un obiectiv real(10). Într-adevăr, statele membre au

interesul legitim de a lua măsuri adecvate pentru a proteja interesele financiare, iar Curtea a statuat că „[p]revenirea posibilei evaziuni fiscale, a fraudei și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin Așasea directivă”(11).

20. Or, rezultat din jurisprudența Curții este, în conformitate cu principiul proporționalității, statele membre trebuie să recurgă la mijloace care, deși permit să se atingă în mod eficient obiectivul urmărit de dreptul intern, aduc totuși cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite prin legislația comunitară în cauză. Astfel, dacă este legitim ca măsurile adoptate de statele membre să urmărească să protejeze cât mai eficient posibil drepturile Trezoreriei publice, acestea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în acest scop. Prin urmare, ele nu pot să fie folosite astfel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul la deducerea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun privind TVA-ul instituit de legislația comunitară în materie(12).

21. În ceea ce privește aspectul dacă dispozițiile naționale în discuție privind rambursarea excedentului de TVA îndeplinesc aceste condiții, trebuie observat, mai întâi, că dreptul persoanelor impozabile la recuperarea întregului excedent de TVA nu este, în sine, pus sub semnul întrebării. În plus, în speță, a fost posibilă recuperarea acestui excedent prin reportarea excedentului de TVA în perioada declarativei următoare(13). În consecință, problema în discuție privește procedura care se aplică dreptului la rambursare.

22. În conformitate cu articolul 87 alineatele 3 și 3a din Legea privind TVA, rambursarea excedentului de TVA trebuie să se facă în contul persoanei impozabile în termen de 60 de zile. În calitate de plătitor de TVA-UE nou înregistrat, reclamanta are dreptul la recuperarea excedentului de TVA în termen de 180 de zile. Acest termen poate fi redus totuși la 60 de zile, dacă se depune o cauză de 250 000 PLN la autoritățile fiscale(14).

23. Contrar celor sugerate de părți, considerăm că nu este determinat să se stabilească în cadrul prezentei spețe care dintre cele două termene de rambursare a excedentului de TVA – cel de 60 de zile sau cel de 180 de zile – trebuie considerat termenul „de bază”. În opinia noastră, ceea ce ar trebui să fie analizat este dacă legislația poloneză în discuție, ca întreg, ține seama în special (de prelungirea) termenului aplicabil noilor plătitori de TVA-UE.

24. În opinia noastră, legislația în discuție nu îndeplinește condițiile aplicabile rambursării excedentului de TVA, astfel cum au fost definite mai sus.

25. În primul rând, trebuie observat că pentru toți noii plătitori de TVA-UE termenul de 60 de zile este (automat) extins la 180 de zile, cu excepția situației în care aceștia depun o cauză la autoritățile fiscale. Astfel, măsurile naționale în discuție impun un termen de 180 de zile în mod radical și fix, fără nicio distincție, în ceea ce privește acest termen, între diferitele categorii de persoane impozabile care compun „subcategoria” noilor plătitori de TVA-UE. Se pornește de la prezumția generală și lipsită de orice temei obiectivă că activitatea acestor persoane impozabile ar urmări să prejudicieze interesele Trezoreriei publice(15).

26. În al doilea rând, împărțim și opinia instanței de trimitere care susține că, ținând seama de faptul că termenul de 180 de zile – în care exercitarea dreptului persoanei la deducerea TVA-ului este *de facto* suspendat – este: i) de șase ori mai lung decât perioada de declarare a TVA-ului (o lună) și ii) de trei ori mai lung decât termenul de bază pentru soluționarea unei spețe complicate (2 luni)(16), acesta nu poate fi considerat rezonabil. Cuantumul cauzărilor menite să asigure salvagardarea intereselor Trezoreriei publice este de aproximativ 62 000 de euro, mai precis de 100 de ori venitul mediu lunar în economia poloneză.

27. În plus, în ceea ce privește cadrul în care noul plătitor de TVA-UE este chemat să depună

cau?iunea ?i s? beneficieze de termenul de 60 de zile, trebuie s? se sublinieze c? un comerciant începe activitatea economic? ?i, dup? cum o demonstreaz? practica, aceasta implic? cheltuieli substan?iale de investi?ii, în timp ce, deseori, înc? nu se desf??oar? activit??i de amploare. În consecin??, obliga?ia de a a?tepta 180 de zile pentru ob?inerea ramburs?rii excedentului de TVA ?i/sau indisponibilizarea sumei de 250 000 PLN pot avea un efect important asupra rezultatelor financiare ale persoanei impozabile(17). Pe de alt? parte, o societate comercial? polonez? important? va fi în m?sur? s? accead? pe pia?a comunitar? mult mai u?or decât un mic comerciant polonez (în realitate, o astfel de sum? poate reprezenta un obstacol insurmontabil pentru acesta din urm?).

28. Într?adev?r, obliga?ia de a constitui o cau?iune pân? la concuren?a sumei de 250 000 PLN ?i op?iunea alternativ? de a ob?ine rambursarea excedentului de TVA numai dup? un termen de 180 de zile poate s? reprezinte în practic? un obstacol pentru întreprinderile mici ?i mijlocii care inten?ioneaz? s? opereze pe pia?a comunitar?. În orice caz, împ?rt??im punctul de vedere exprimat de Comisie, care sus?ine c? a impune în mod automat o sum? fix? de 250 000 PLN(18) în cazul tuturor pl?titorilor de TVA?UE nou?înregistra?i pentru a se putea prevala de termenul de 60 de zile dep??e?te, ca regul? general?, ceea ce este necesar pentru evitarea fraudei fiscale ?i pentru protejarea intereselor Trezoreriei publice.

29. În ceea ce prive?te argumentul c? termenul de 180 de zile (sau, alternativ, depunerea cau?iunii) sunt necesare pentru a verifica tranzac?iile intracomunitare(19), trebuie s? preciz?m, mai întâi, c? guvernul polonez nu a explicat în mod adecvat care sunt motivele pentru care trebuie acordat, ca regul?, un termen de 180 de zile. Chiar ?i în situa?ia în care, astfel cum sus?ine acesta, perioada necesar? autorit??ilor poloneze pentru a ob?ine un r?spuns de la alte state membre dep??e?te 3 luni în 60 % din cazuri, nu rezult? automat c? termenul de 180 de zile (mai precis 6 luni) este termenul cel mai pu?in oneros care poate fi impus pentru a evita fraudarea ?i evaziunea fiscal?.

30. Trebuie amintit c? autorit??ile statelor membre au la dispozi?ie instrumentele comunitare de cooperare ?i de asisten?? administrativ? adoptate pentru a permite stabilirea corect? a TVA?ului ?i pentru a lupta împotriva fraudei ?i a evaziunii fiscale în acest domeniu, precum m?surile prev?zute de Regulamentul (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului(20), precum ?i de Regulamentul (CE) nr. 1925/2004 al Comisiei(21).

31. În plus, pentru a folosi, prin analogie, argumentul prezentat de avocatul general în cauza N, apreciem c?, de?i este posibil ca, în practic?, aceste instrumente de cooperare s? nu func?ioneze întotdeauna în mod satisf?c?tor ?i eficient, statele membre nu pot totu?i s? g?seasc? în deficien?ele de cooperare între autorit??ile lor fiscale o justificare pentru o restric?ie adus? unui principiu fundamental al sistemului comun privind TVA?ul precum dreptul la deducere(22).

32. În orice caz, cel mai important este c? această necesitate – de a dispune de un termen suficient pentru verificare – a fost deja avut? în vedere în dispozi?iile articolului 87 alineatele 2 ?i 3, precum ?i în dispozi?iile articolului 97 alineatul 5 din Legea privind TVA(23). În consecin??, argumentele guvernului polonez pentru instituirea unui termen de 180 de zile (sau, în subsidiar, pentru constituirea unei cau?iuni) nu sunt deosebit de dificil de contrazis.

33. În aceste împrejur?ri, de?i, în principiu, nu se poate impune statelor membre s? nu prevad? m?suri de precau?ie pentru a garanta exactitatea unui excedent aparent de TVA care rezult? din informa?iile ce figureaz? în declara?ia persoanei impozabile, m?surile na?ionale în cauz? sunt, în opinia noastră, dispropor?ionate în sensul c? instituie obliga?ii împov?r?toare în sarcina noului pl?titor de TVA?UE. Ele nu îi permit s? recupereze totalitatea excedentului de TVA în condi?ii adecvate ?i, în special, în termen rezonabil.

34. În opinia noastră, statele membre nu ar trebui să se poată apăra de evaziune sau de fraudă fiscală prin reportarea sarcinii TVA-ului asupra tuturor sau numai a unora dintre noii plătitori de TVA-UE. Dacă termenele sunt prea lungi, persoanele impozabile trebuie să suporte, chiar dacă numai parțial, sarcina TVA-ului, ceea ce pune în pericol neutralitatea sistemului. Statul ar trebui să fie, mai degrabă, cel care suportă în principal i) responsabilitatea gestionării sistemului său fiscal, inclusiv prevenirea evaziunii și a fraudei fiscale, și ii) riscurile corespunzătoare.

35. Am adăuga că, deși „nu aparține Curții să se pronunțe cu privire la caracterul adecvat al altor mijloace de luptă împotriva fraudei și a evaziunii fiscale, care ar putea fi avute în vedere”(24), există cu certitudine măsuri mai puțin oneroase și mai puțin restrictive pentru a salvagarda interesele Trezoreriei publice. De exemplu, ar trebui să fie posibilă stabilirea cuantumului cauziunii proporțional cu excedentul de TVA-ul care trebuie rambursat(25) sau stabilirea acestuia în funcție de mărimea întreprinderii și/sau de capacitatea de plată a persoanelor impozabile, având în vedere activitatea acestora, care poate fi dedusă din declarația fiscală. În subsidiar, ar putea fi aplicate anumite praguri.

36. În concluzie, articolul 18 alineatul (4) din Așasea directivă se opune, în principiu, măsurilor naționale precum cele în cauză în acțiunea principală, care sunt disproporționate și care, prin urmare, aduc atingere aplicării principiilor fundamentale ale sistemului comun privind TVA-ul, și în special dreptului de deducere.

37. Având în vedere considerațiile care preced, este de competența instanței naționale să verifice, ținând cont de toate împrejurările pertinente ale cauzei cu care este sesizat, dacă măsurile naționale în cauză sunt compatibile cu principiile neutralității și proporționalității și să înlăture, dacă este cazul, orice dispoziție contrară de drept național(26).

B – A doua întrebare

38. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere se întreabă, în esență, dacă măsurile naționale în discuție pot să fie considerate totuși măsuri speciale care urmăresc prevenirea anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă, în sensul articolului 27 alineatul (1) din Așasea directivă TVA.

39. În opinia noastră, a doua întrebare nu impune decât un răspuns succint. Indiferent dacă măsurile naționale în cauză constituie sau nu constituie măsuri speciale de acest tip, ele nu pot fi considerate ca atare pentru simplul motiv că – astfel cum rezultă din înscrisurile prezentate Curții și, indirect, din argumentele avansate de guvernul polonez(27) – Republica Polonă nu a recurs la procedura formală expres prevăzută la articolul 27 din Așasea directivă și nu a obținut autorizarea menționată la articolul 27 alineatul (1)(28).

IV – Concluzie

40. În consecință, considerăm că, la întrebările adresate de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, Curtea ar trebui să răspundă după cum urmează:

„1) Articolul 18 alineatul (4) din Așasea 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 se opune, în principiu, măsurilor naționale precum cele în cauză în acțiunea principală, care sunt disproporționate și care, prin urmare, aduc atingere aplicării principiilor fundamentale ale sistemului comun privind TVA-ul, și în special dreptului de deducere.

2) Normele stabilite prin m?surile na?ionale de tipul celor în cauz? în ac?iunea principal? nu pot fi considerate ca reprezentând m?suri speciale care urm?resc prevenirea anumitor forme de evaziune fiscal? sau de fraud?, în sensul articolului 27 alineatul (1) din Directiva 77/388, în cazul în care nu a fost respectat? procedura formal? expres prev?zut? la articolul 27 din directiva men?ionat?."

1 – Limba original?: engleza.

2 – Prima directiv? 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301) (denumit? în continuare „Prima directiv?”).

3 – 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, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”).

4 – Mai precis, persoanele impozabile care au notificat administra?iei fiscale inten?ia lor de a efectua o prim? livrare de m?rfuri sau de servicii intracomunitare ori o prim? achizi?ie intracomunitar?. A se vedea, în cele ce urmeaz?, dispozi?iile din dreptul polonez care reglementeaz? obliga?ia de înregistrare în aceste circumstan?e.

5 – Dziennik Ustaw din 2004, nr. 54, pozi?ia 535.

6 – Denumite în continuare „persoane pl?itoare de TVA?UE nou?înregistrate”.

7 – A doua ?i a treia teză ale articolului 87 alineatul (2), aplicabile situa?iilor în care sunt necesare investiga?ii suplimentare, trebuie s? se aplice *mutatis mutandis*.

8 – A se vedea Hot?rârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia (C?78/00, Rec., p. I?8195, punctele 32 ?i 33).

9 – *Ibidem*, punctul 34.

10 – A se vedea în această privin?? Concluziile prezentate de avocatul general Fennelly în cauza Molenheide ?i al?ii (Hot?rârea din 18 decembrie 1997, C?286/94, C?340/95, C?401/95 ?i C?47/96, Rec., p. I?7281, punctele 37-39).

11 – A se vedea Hot?rârea din 29 aprilie 2004, Gemeente Leusden ?i Holin Groep (C?487/01 ?i C?77/02, Rec., p. I?5337, punctul 76), Hot?rârea din 21 februarie 2006, Halifax ?i al?ii (C?255/02, Rec., p. I?1609, punctul 71 ?i jurispruden?a citat?), ?i Hot?rârea din 6 iulie 2006, Kittel ?i Recolta Recycling (cauzele conexate C?439/04 ?i C?440/04, Rec., p. I?6161, punctul 54). A se vedea ?i Concluziile avocatului general Cosmas prezentate în cauza Ampafrance ?i Sanofi (Hot?rârea din 19 septembrie 2000, C?177/99 ?i C?181/99, Rec., p. I?7013, punctul 70 ?i 72), Hot?rârea Molenheide ?i al?ii (citată la nota de subsol 10, punctul 47) ?i Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate în cauza Optigen ?i al?ii (Hot?rârea din 12 ianuarie 2006, C?354/03, C?355/03 ?i C?484/03, Rec., p. I?483, punctul 43).

12 – A se vedea Hot?rârea Molenheide ?i al?ii, citată la nota de subsol 10, punctele 46 ?i 47. A se vedea, cu titlu de exemplu, în ceea ce prive?te articolul 22 alineatul (8) din A ?asea directiv?, Hot?rârea Halifax ?i al?ii, citată la nota de subsol 11, punctul 92 ?i jurispruden?a citată. În ceea ce prive?te lupta împotriva fraudei, a se vedea Hot?rârea din 27 septembrie 2007, Collée (C?146/05, Rep., p. I?7861, punctul 26), ?i Concluziile avocatului general Cosmas prezentate în cauza Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises (Hot?rârea din 11 iunie 1998,

C-361/96, Rec., p. I-3495), punctul 14.

13 – În prezenta cauză, reclamanta solicită, în conformitate cu legea poloneză, ca excedentul de TVA să îi fie rambursat în contul bancar (așa-numita rambursare directă). Cealaltă modalitate de a reporta excedentul de TVA pentru următoarele perioade fiscale este numită rambursare indirectă.

14 – Cauziunea nu este o condiție pentru obținerea returnării de TVA. Aceasta este mai degrabă o condiție aplicabilă persoanelor impozabile care urmăresc să beneficieze de un termen mai scurt de 180 de zile. În cazul în care, în perioada de 12 luni, o persoană impozabilă depune în mod regulamentar declarațiile TVA și plătește la termen toate impozitele datorate, inclusiv impozitul pe venit în cazul persoanelor fizice, aceasta poate solicita eliberarea și restituirea cauziunii.

15 – Astfel cum a subliniat instanța de trimitere cu referire la termenul de 180 de zile, a include toți plătitorii de TVA-UE (în cursul primelor 12 luni de la înregistrare) în categoria persoanelor care desfășoară activități ce constituie o amenințare pentru interesele Trezoreriei publice ar constitui o abordare excesivă automată, dat fiind că dispozițiile naționale pertinente nu țin seama de condițiile care trebuie respectate pentru o constatare obiectivă a faptului că activitatea este susceptibilă să prejudicieze Trezoreriei publice. O astfel de constatare ar justifica sancționarea și tratamentul mai puțin favorabil al persoanelor impozabile „necinstite” nu numai în raport cu persoanele care desfășoară activități supuse TVA-ului de mai mult de 12 luni de la data înregistrării, ci și în raport cu persoanele care au achitat corect TVA-ul în decursul primului an de activitate.

16 – Astfel cum prevede Codul fiscal polonez. Instanța de trimitere face referire la articolul 139 alineatul 1 din Legea privind Codul fiscal (ustawa Ordynacja Podatkowa) din 29 august 1997.

17 – Este evident că o astfel de sumă constituie o sarcină financiară.

18 – Autoritățile fiscale nu au nicio posibilitate să adapteze cuantumul cauziunii la un caz particular.

19 – Guvernul polonez susține că termenul de 180 de zile este necesar pentru a putea verifica tranzacțiile intracomunitare, printre altele, în cadrul „VIES” (schimbul de informații privind TVA-ul), ceea ce, în opinia sa, necesită timp.

20 – Regulamentul din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92 (JO L 264, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 85).

21 – Regulamentul din 29 octombrie 2004 de stabilire a normelor de punere în aplicare a anumitor dispoziții ale Regulamentului (CE) nr. 1798/2003 (JO L 331, p. 13, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 138). A se vedea în această privință Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, Rep., p. I-5655, punctul 48).

22 – Chiar dacă avocatul general Kokott aplică acest argument în cazul restricțiilor aduse libertăților fundamentale. A se vedea Concluziile prezentate în cauza N (Hotărârea din 7 septembrie 2006, C-470/04, Rec., p. I-7409), punctul 114.

23 – Mai precis, atunci când motivele rambursării impun investigații suplimentare. Nu este stabilit niciun termen pentru această prelungire. În cazul în care rambursarea este considerată legală, autoritățile fiscale sunt obligate să plătească cuantumul datorat persoanei impozabile, împreună cu dobânzile aferente.

24 – A se vedea Hotărârea Ampafrance și Sanofi, citată la nota de subsol 11, punctul 62.

25 – Se pare că această soluție a fost prevăzută inițial cu privire la cauziune într-o propunere de modificare relativ recentă a Legii privind TVA. Astfel de considerații (stabilirea unei cauziuni proporționale cu cuantumul excedentului de TVA) apar, deoarece (astfel cum este prevăzută) cuantumul cauziunii nu corespunde nicidecum riscului efectiv sau real la care este supus Trezoreria publică de către persoana impozabilă nou înregistrată. A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 12 iulie 2001, Louloudakis (C-262/99, Rec., p. I-5547, punctul 69). Am adăuga că, în prezent, o cauziune de 250 000 PLN este solicitată, de fapt, chiar în ipoteza unei livrări intracomunitare de valoare neînsemnată. În plus, în speță, cuantumul cauziunii este de patru ori mai mare decât excedentul de TVA indicat ca rambursabil de reclamant.

26 – În ceea ce privește aspectul neaplicării unei dispoziții contrare de drept național, a se vedea Hotărârea din 18 decembrie 2007, Frigerio Luigi & C. (C-357/06, Rep., p. I-12311, punctul 28), care face trimitere la Hotărârea din 4 februarie 1988, Murphy și alții (157/86, Rec., p. 673, punctul 11), și la Hotărârea din 11 ianuarie 2007, ITC (C-208/05, Rep., p. I-181, punctele 68 și 69).

27 – În cuprinsul cărora guvernul polonez susține că măsurile în cauză nu pot fi considerate „măsuri speciale” în sensul articolului 27 alineatul (1) din Așasea directivă, pentru motivul că articolul menționat nu privește aspectul termenelor și al procedurilor aplicabile rambursării excedentului de TVA. Acestea sunt aspecte care rămân la aprecierea statelor membre.

28 – A se vedea Hotărârea din 21 septembrie 1988, Comisia/Franța (50/87, Rec., 4797, punctul 22), Concluziile avocatului general Slynn prezentate în cauza Jeunehomme și EGI (Hotărârea din 14 iulie 1988, 123/87 și 330/87, Rec., p. 4517), precum și Hotărârea din 13 februarie 1985, Direct Cosmetics (5/84, Rec., p. 617, punctul 37), și Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, Rec., p. I-3795, punctele 33-35). A se vedea și Hotărârea din 10 aprilie 1984, Comisia/Belgia (324/82, Rec., p. 1861).