Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
YVES BOT
prezentate la 7 septembrie 2017 [1]

Cauza C-307/16

Stanisław Pieńkowski
împotriva
Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

[cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Scutiri la export – Reglementare a unui stat membru care condiționează scutirea de TVA de atingerea unui anumit plafon al cifrei de afaceri sau de încheierea unui contract cu un operator economic autorizat să ramburseze călătorilor TVA-ul – Principiile neutralității fiscale și proporționalității”

I. Introducere

1. În prezenta cauză, se solicită Curții să interpreteze articolul 146 alineatul (1) litera (b), articolul 147 și articolele 131 și 273 din Directiva 2006/112/CE [2], în cadrul unui litigiu între domnul Stanisław Pieńkowski, care comercializează aparate de telecomunicații, și Urząd Skarbowy w Białej Podlaskiej (administrația financiară din Biała Podlaska, Polonia), privind scutirea de la taxa pe valoarea adăugată (TVA) în cazul unor livrări de bunuri expediate în afara Uniunii Europene, în bagajele personale ale călătorilor.

2. Această cauză va oferi Curții ocazia de a se pronunța cu privire la problema dacă Directiva TVA se opune unei reglementări naționale care prevede că, pentru a se aplica scutirea de TVA unei persoane impozabile, în cadrul unei livrări de bunuri la export, este necesar ca în anul fiscal precedent această persoană să fi atins un plafon minim al veniturilor sau să fi încheiat un contract cu un operator economic autorizat să ramburseze călătorilor TVA-ul. De asemenea, Curtea va avea ocazia de a interpreta, pentru prima dată, dispozițiile articolului 147 din Directiva TVA și de a oferi precizări cu privire la aplicarea principiului proporționalității, într-o situație inedită, cu toate că jurisprudența existentă ne oferă deja repere importante care au fost subliniate, în mod întemeiat, de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), în decizia sa de trimitere.

3. În urma analizei noastre, vom propune Curții să statueze că dispozițiile articolului 146 alineatul (1) litera (b), ale articolului 147 și ale articolelor 131 și 273 din Directiva TVA, precum și principiul neutralității fiscale se opun unei reglementări naționale precum cea în cauză în litigiul principal.

1 Limba originală: franceza.

2 Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Considerentele (5), (35) și (49) ale Directivei TVA au următorul cuprins:

„(5) Un sistem privind TVA atinge cel mai înalt grad de simplitate și neutralitate atunci când taxa este percepută într-un mod cât mai general posibil și atunci când sfera sa de aplicare acoperă toate etapele producției și distribuției, precum și prestarea de servicii. Prin urmare, adoptarea unui sistem comun care să se aplice și comerțului cu amănuntul este în interesul pieței interne și al statelor membre.

[…]

(35) Este necesar a se elabora o listă comună a scutirilor, astfel încât resursele proprii ale Comunităților să poată fi colectate într-un mod uniform în toate statele membre.

[…]

(49) Este necesar să li se permită statelor membre să continue aplicarea regimurilor lor speciale pentru întreprinderi mici, în conformitate cu dispoziții comune și în vederea unei armonizări sporite.”

5. Articolul 131 din această directivă prevede:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

6. Articolul 146 alineatul (1) din directiva menționată are următorul cuprins:

„(1) Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[…]

(b) livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Comunității de către un client nestabilit pe teritoriul lor respectiv sau în contul acestuia, cu excepția bunurilor transportate de clientul însuși pentru echiparea și alimentarea ambarcațiunilor de agrement și a aeronavelor private sau a altor mijloace de transport de uz privat; […]”

7. Articolul 147 din Directiva TVA prevede:

„(1) Atunci când livrarea de bunuri prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (b) se referă la bunuri transportate în bagajele personale ale călătorilor, scutirea se aplică numai în cazul respectării următoarelor condiții:

(a) pasagerul nu este stabilit în Comunitate;

(b) bunurile sunt transportate în afara Comunității înainte de sfârșitul celei de-a treia luni următoare celei în care a fost efectuată livrarea;

(c) valoarea totală a livrării, inclusiv TVA, este mai mare de 175 EUR sau echivalentul în monedă națională, stabilită anual prin aplicarea ratei de conversie obținute în prima zi lucrătoare a lunii octombrie cu efect de la data de 1 ianuarie a anului următor.

Cu toate acestea, statele membre pot scuti o livrare cu valoare totală inferioară sumei prevăzute la primul paragraf litera (c).

(2) În sensul alineatului (1), «un călător care nu este stabilit în Comunitate» înseamnă un călător al cărui domiciliu permanent sau a cărui reședință obișnuită nu este situată în Comunitate. În acest caz, «domiciliu stabil sau reședință obișnuită» înseamnă locul menționat ca atare în pașaport, carte de identitate sau alt document recunoscut ca document de identitate de către statul membru pe al cărui teritoriu are loc livrarea."

8. Articolul 273 din această directivă are următorul cuprins:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3."

B. Dreptul polonez

9. Articolul 126 alineatul 1 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii în versiunea sa consolidată, cu modificările ulterioare) din 11 martie 2004 [3] prevede:

„Sub rezerva respectării dispozițiilor alineatului 3, precum și a articolelor 127 și 128, persoanele fizice care nu au domiciliul permanent pe teritoriul Uniunii Europene, denumite în continuare «călători», au dreptul la rambursarea TVA-ului aplicat bunurilor achiziționate pe teritoriul național și exportate din Uniunea Europeană, în stare nemodificată, în bagajul de călătorie personal."

10. Articolul 127 din această lege prevede:

„1. Dreptul la rambursarea TVA-ului în conformitate cu articolul 126 alineatul 1 se aplică atunci când bunurile au fost achiziționate de la persoane impozabile, denumite în continuare «vânzători», care:

1) sunt înregistrați în scopuri de TVA și

2) țin evidența veniturilor și a sumelor TVA-ului datorat, utilizând case de marcat, și

3) au încheiat contracte privind rambursarea TVA-ului cu cel puțin unul dintre operatorii economici menționați la alineatul 8.

[…]

5. Vânzătorul sau, în cazul birourilor de rambursare a TVA-ului, operatorii economici al căror obiect de activitate este menționat la scutirea prevăzută la articolul 126 alineatul 1 vor rambursa călătorilor TVA-ul în zloți [polonezi, («PLN»)].

3 Dz U. 2011 nr. 177, poziția 1054, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul".

6. Vânzătorii menționați la alineatul 5 pot efectua rambursarea prevăzută la articolul 126 alineatul 1 atunci când cifra lor de afaceri din anul fiscal precedent a depășit suma de 400 000 PLN [aproximativ 94 531 de euro], iar rambursarea TVA-ului se face exclusiv pentru bunuri pe care călătorul le-a achiziționat de la vânzătorul respectiv.”

III. Situația de fapt și întrebarea preliminară

11. Domnul Pieńkowski, antreprenor înregistrat în scopuri de TVA, desfășoară o activitate comercială care constă în vânzarea de aparate de telecomunicații unor călători care locuiesc în afara teritoriului statelor membre ale Uniunii. Astfel, bunurile părăsesc teritoriul Uniunii odată ce se află în posesia cumpărătorilor.

12. În anul 2006, administrația financiară poloneză l-a informat pe domnul Pieńkowski cu privire la calitatea acestuia de „vânzător” în sensul articolului 127 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul. Această autoritate a estimat, de asemenea, că din declarațiile de TVA rezulta că cifra de afaceri netă realizată de această persoană impozabilă se ridica la 283 695 PLN (aproximativ 67 045 de euro) în anul fiscal 2009 și la 238 429 PLN (aproximativ 56 347 de euro) în anul fiscal 2010. În plus, administrația financiară a considerat că domnul Pieńkowski nu i-a furnizat nicio informație cu privire la încheierea unui contract cu un operator economic autorizat să ramburseze TVA-ul, dar că a rambursat personal călătorilor TVA-ul sau a făcut acest lucru prin intermediul unui angajat.

13. În acest context, administrația financiară a apreciat că, având în vedere valoarea cifrei de afaceri realizate, în perioadele de decontare 2010 și 2011, domnul Pieńkowski nu era autorizat să ramburseze personal TVA-ul către călători ori să aplice o cotă de TVA de 0 %.

14. Domnul Pieńkowski a contestat această decizie în fața Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunalul Administrativ Voievodal Lublin, Polonia). În temeiul dispozițiilor referitoare la rambursarea TVA-ului către călători prevăzute la articolele 126-129 din Legea privind TVA-ul și al articolului 146 alineatul (1) litera (b), al articolului 147, precum și al articolelor 131 și 273 din Directiva TVA, această instanță a considerat că dispozițiile Legii privind TVA-ul sunt compatibile cu cele ale Directivei TVA, în sensul că acestea condiționează rambursarea taxei menționate către călători de înregistrarea unei cifre de afaceri de peste 400 000 PLN (aproximativ 94 531 de euro), de către persoana impozabilă în anul fiscal precedent. Potrivit Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunalul Administrativ Voievodal Lublin), pragul cifrei de afaceri astfel stabilit nu ar avea un simplu caracter formal, ci ar reprezenta o condiție materială de care ar depinde însuși principiul rambursării TVA-ului în mod direct de către vânzător.

15. Domnul Pieńkowski a calificat acest prag drept o „barieră administrativă” în calea aplicării cotei de TVA privilegiate de 0 % și a formulat recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă), invocând din nou incompatibilitatea dispozițiilor Legii privind TVA-ul cu cele ale Directivei TVA și cu principiile proporționalității și neutralității fiscale.

16. Instanța de trimitere arată că, contrar articolului 127 alineatul 6 din Legea privind TVA-ul, dispozițiile Directivei TVA nu impun ca persoana impozabilă să fi atins, în anul fiscal precedent, o anumită cifră de afaceri pentru a putea aplica scutirea de TVA pentru bunurile transportate în bagajele personale ale călătorilor.

17. Aceasta subliniază că condițiile de aplicare a scutirii prevăzute la articolele 146 și 147 din Directiva TVA se referă la cumpărător, și nu la vânzător, astfel cum este cazul articolului 127 alineatul 6 din Legea privind TVA-ul.

18. În plus, potrivit instanței de trimitere și contrar poziției adoptate de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunalul Administrativ Voievodal Lublin), condiția referitoare la înregistrarea unei anumite cifre de afaceri în anul fiscal precedent nu poate fi considerată o condiție de fond în lumina dispozițiilor Directivei TVA și în absența oricărui temei juridic.

19. Această instanță precizează, în plus, că condițiile stabilite de Directiva TVA nu par să permită legiuitorului național să condiționeze aplicarea scutirii menționate de respectarea unei condiții legate de înregistrarea unei cifre de afaceri minime în anul fiscal precedent.

20. Instanța de trimitere amintește, în plus, că din articolul 273 din Directiva TVA reiese că statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea. Totuși, această instanță se întreabă dacă stabilirea de către un stat membru a unei cerințe privind plafonul minim îndeplinește obiectivele acestei dispoziții.

21. În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 146 alineatul (1) litera (b), articolul 147, precum și articolul 131 și articolul 273 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unor reglementări naționale potrivit cărora scutirea nu se aplică în cazul unei persoane impozabile care, în anul fiscal precedent, nu a îndeplinit condiția plafonului minim al cifrei de afaceri și care nici nu a încheiat un contract cu un operator economic autorizat să ramburseze călătorilor TVA-ul?”

IV. Analiza noastră

22. Instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe, în esență, cu privire la problema dacă dispozițiile articolului 146 alineatul (1) litera (b), ale articolului 147, precum și ale articolelor 131 și 273 din Directiva TVA se opun unei reglementări naționale care prevede că o persoană impozabilă poate solicita scutirea de TVA pentru exportul de bunuri de către călători numai în cazul în care cifra sa de afaceri a atins un anumit plafon în anul fiscal precedent sau în cazul în care aceasta a încheiat un contract cu un operator economic autorizat să ramburseze TVA-ul.

23. În speță, nu se contestă că bunurile livrate de domnul Pieńkowski au părăsit fizic teritoriul Uniunii, fiind transportate în bagajele personale ale călătorilor. Prin urmare, dispozițiile articolului 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA sunt aplicabile livrărilor de bunuri care fac obiectul speței, care corespund în mod efectiv definiției de la articolul 14 alineatul (1) din această directivă [4].

24. Articolul 146 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată prevede că statele membre scutesc de TVA livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii de către un cumpărător sau în contul acestuia. Cu toate acestea, în speță, având în vedere că bunurile sunt transportate în afara Uniunii în bagajele personale ale călătorilor, această scutire nu se poate aplica decât dacă sunt îndeplinite anumite condiții, prevăzute la articolul 147 din Directiva TVA, fapt care, la rândul său, nu este contestat în speță [5].

4 A se vedea prin analogie Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 31), și Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punctul 24).

5 Prin urmare, nu se vor lua în considerare argumentele invocate de Republica Polonă, în observațiile sale, referitoare la condițiile prevăzute la articolul 147 din această directivă, care vizează exclusiv cumpărătorii și au impact asupra posibilităților de aplicare a scutirii în cazul vânzătorului.

25. Or, chiar din modul de redactare a articolului 146 alineatul (1) litera (b) și a articolului 147 din Directiva TVA reiese că aceasta nu prevede, pentru aplicarea scutirii la export, nicio condiție legată de obligația persoanei impozabile de a fi înregistrat o anumită cifră de afaceri în cursul exercițiului financiar precedent ori de a fi încheiat un contract cu un operator economic autorizat să ramburseze TVA-ul.

26. Lectura pur literală a acestor dispoziții ar implica, prin urmare, ca reglementarea națională în discuție în litigiul principal să fie considerată incompatibilă cu directiva menționată, condițiile pentru scutire fiind stabilite de acest text în mod exhaustiv, ceea ce ar presupune o marjă de apreciere a statelor membre restrânsă în această materie.

27. Cu toate acestea, lectura articolelor 131 și 273 din Directiva TVA moderează această interpretare în sensul că aceste articole prevăd că scutirile menționate se aplică în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz [6].

28. Cu toate că, *a priori*, condițiile stabilite de reglementarea poloneză nu se deosebesc în mod special prin caracterul lor simplificator, statele membre dispun, în temeiul acestor dispoziții, de o marjă de apreciere pentru a stabili condițiile pentru scutirea de TVA. Astfel, pentru a preveni frauda fiscală și pentru a asigura îndeplinirea obiectivelor stabilite de legiuitorul Uniunii, statele membre pot impune persoanelor impozabile îndeplinirea unor condiții suplimentare față de cele stabilite de Directiva TVA, pe care le consideră necesare.

29. Totuși, statele membre trebuie să utilizeze această marjă de apreciere cu respectarea principiilor generale ale dreptului Uniunii [7].

30. Astfel, Curtea a statuat deja că, în exercitarea puterii lor de apreciere, statele membre trebuie să recurgă la mijloace care, permițând totodată să se atingă obiectivele urmărite de reglementarea națională, aduc cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite de legiuitorul Uniunii [8]. În speță, este necesar să se ridice problema compatibilității reglementării naționale în discuție în litigiul principal cu principiile neutralității fiscale și proporționalității, astfel cum sunt consacrate în dreptul Uniunii.

31. În ceea ce privește principiul neutralității fiscale, Curtea a apreciat că o măsură națională depășește ceea ce este necesar pentru a asigura perceperea corectă a taxei în cazul în care condiționează în esență dreptul la scutirea de TVA de respectarea unor obligații de formă fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a verifica dacă acestea sunt îndeplinite. Astfel, Curtea a apreciat că operațiunile trebuie să fie impozitate luându-se în considerare caracteristicile lor obiective. Prin urmare, principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată dacă aceste condiții de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de persoanele impozabile [9].

6 A se vedea prin analogie Hotărârea din 26 martie 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punctele 36 și 37).

7 Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 18 și următoarele), și Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punctul 29 și următoarele).

8 A se vedea în acest sens, în ceea ce privește principiul proporționalității, Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punctul 31), precum și, prin analogie, Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții (C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, EU:C:1997:623, punctele 45-48), sau Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 30), și, în ceea ce privește principiul neutralității, Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 59), sau Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 92), Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 28), precum și Hotărârea din 14 martie 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punctul 30).

9 A se vedea în special Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punctele 36-39).

32. Distincția dintre condițiile de formă și cele de fond face obiectul unei dezbateri în cadrul observațiilor prezentate Curții. Totuși, aceasta din urmă a calificat deja anumite condiții suplimentare impuse de reglementările interne drept „condiții de formă” sau drept „condiții materiale”. Citățm aici câteva exemple, pentru a compara situația din speță cu jurisprudența existentă.

33. În Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre [10], Curtea a calificat drept „condiție de formă” acea condiție care stabilește obligația cumpărătorului de a fi înregistrat în sistemul de schimb de informații privind TVA-ul sau de a fi supus unui regim de impozitare a achizițiilor intracomunitare. În Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl [11], situația a fost aceeași în ceea ce privește obligația cumpărătorului de a transmite un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de statul membru de destinație. În Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée [12], și în Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport [13], Curtea a considerat că obligația de a face proba livrării într-un anumit termen, sub sancțiunea decăderii, are un caracter formal. În Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie [14], în Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR [15], și în Hotărârea din 14 martie 2013, Ablessio [16], Curtea a apreciat că condiția referitoare la identificarea prealabilă a persoanei impozabile într-un registru privind TVA-ul are caracter formal.

34. Având în vedere aceste repere jurisprudențiale și informațiile prezentate Curții de instanța de trimitere, pare destul de clar că cele două condiții alternative stabilite de reglementarea poloneză au, de asemenea, un caracter formal. Reamintim, în acest context, că este cert faptul că în speță sunt îndeplinite condițiile de fond impuse de Directiva TVA.

35. Prin urmare, faptul că cerințele formale suplimentare impuse de reglementarea națională nu sunt îndeplinite nu poate pune în discuție dreptul vânzătorului la scutirea de TVA [17].

36. Situația nu ar fi diferită decât dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite sau dacă persoana impozabilă ar fi participat în mod intenționat la o fraudă [18].

37. În consecință, întrucât administrația dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite și nu are suspiciuni de fraudă intenționată din partea persoanei impozabile, aceasta nu poate impune condiții suplimentare care pot avea ca efect anularea exercitării dreptului la scutirea de TVA [19]. Astfel, refuzul de a acorda scutirea nu poate fi opus numai pentru motivul că nu au fost îndeplinite cerințele de formă suplimentare stabilite de reglementarea națională, adoptată în temeiul articolelor 131 și 273 din Directiva TVA [20].

38. Din considerațiile de mai sus rezultă că este necesar să se constate că principiul neutralității fiscale se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal.

10 C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 32.

11 C-24/15, EU:C:2016:791, punctele 40 și 41.

12 C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 29.

13 C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 60.

14 C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 50.

15 C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 51.

16 C-527/11, EU:C:2013:168, punctul 32.

17 A se vedea prin analogie Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 60), Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 51), precum și Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 40), și Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 32).

18 A se vedea prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 31), Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 71), Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 46), Hotărârea din 14 martie 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punctul 32), Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 39 și 40), și Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punctele 44 și 46).

19 A se vedea în acest sens Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punctul 47 și jurisprudența citată).

20 A se vedea prin analogie Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 40).

39. Cu titlu accesoriu, în cazul în care Curtea nu va împărtăși luările de poziție anterioare, aceasta ar trebui să se pronunțe cu privire la principiul proporționalității. În acest sens, reiese dintr-o jurisprudență constantă că măsurile naționale nu trebuie să depășească ceea ce este strict necesar pentru protejarea intereselor Trezoreriei și nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție principiile care guvernează sistemul comun de TVA [21].

40. Republica Polonă susține, în observațiile sale, că reglementarea națională în discuție în litigiul principal urmărește diminuarea riscului de denaturare a funcționării sistemului de rambursare a TVA-ului către călători. În opinia acestui guvern, aceste denaturări ar putea apărea, în special, ca urmare a creșterii riscului de dezechilibru al fluxului de numerar al operatorilor economici mici, precum și a riscului de lichidare a activității economice a acestora și de încălcare intenționată a obligației de rambursare a TVA-ului, în special al fraudelor fiscale.

41. În acest sens, trebuie reamintit că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a abuzului sunt obiective majore ale Directivei TVA. Astfel, Curtea a avut deja ocazia să considere că urmărirea acestor obiective justifică anumite cerințe în ceea ce privește furnizorii [22].

42. În ceea ce privește aplicarea concretă a principiului proporționalității în speță, aceasta îi va reveni instanței de trimitere [23]. Este necesar, totuși, să se remarce aici că reglementarea internă nu poate fi considerată proporțională în cazul în care ar face imposibilă scutirea de TVA sub pretextul că nu au fost îndeplinite condițiile de formă, chiar dacă, potrivit instanței de trimitere și Republicii Polone, condiția referitoare la înregistrarea unei anumite cifre de afaceri nu are caracter absolut, persoana impozabilă având posibilitatea de a beneficia de scutire prin încheierea unui contract cu un operator economic autorizat să ramburseze călătorilor TVA-ul.

43. În plus, este necesar să se considere că o astfel de reglementare națională nu poate, fără a încălca principiul egalității de tratament consacrat la articolul 273 din Directiva TVA, să aibă ca efect limitarea numărului de persoane impozabile autorizate să aplice în mod direct scutirea. Acest mecanism are ca efect favorizarea celor mai mari întreprinderi, din moment ce riscul de fraudă este în mod obligatoriu proporțional cu volumul activității și, prin urmare, cu cifra de afaceri. Astfel, raționamentul prezentat de Republica Polonă care urmărește recunoașterea faptului că riscul de eroare și de fraudă este invers proporțional cu valoarea cifrei de afaceri nu ne convinge nicidecum. În plus, Curtea a considerat că, în situația în care condițiile scutirii prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, în special ieșirea bunurilor în cauză de pe teritoriul vamal al Uniunii, sunt îndeplinite, nu se datorează TVA și nu mai există, în principiu, riscul unei fraude fiscale sau al unor pierderi fiscale care să poată justifica impozitarea operațiunii [24].

44. Având în vedere ansamblul considerațiilor de mai sus, se propune Curții să statueze că dispozițiile articolului 146 alineatul (1) litera (b), ale articolului 147, precum și ale articolelor 131 și 273 din Directiva TVA, precum și principiul neutralității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în cauză în litigiul principal, care nu le permite persoanelor impozabile să aplice ele însele scutirea de TVA pentru călători în cazul în care nu au atins un anumit plafon al cifrei de afaceri în anul fiscal precedent sau nu au încheiat, în acest scop, un contract cu un operator economic autorizat.

21 A se vedea prin analogie Hotărârea din 7 decembrie 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punctele 44 și 45), precum și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punctul 37).

22 A se vedea prin analogie Hotărârea din 7 decembrie 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 36), și Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punctul 33).

23 A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 77), Hotărârea din 14 martie 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punctul 35), și Hotărârea din 26 martie 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punctul 53).

24 A se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punctul 40).

V. Concluzie

45. În lumina considerațiilor de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) după cum urmează:

„Dispozițiile articolului 146 alineatul (1) litera (b), ale articolului 147 și ale articolelor 131 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun unor reglementări naționale care exclud aplicarea scutirii în cazul unei persoane impozabile care nu îndeplinește condiția de a fi atins plafonul minim al cifrei de afaceri în anul fiscal precedent sau care nu a încheiat un contract cu un operator economic autorizat să ramburseze călătorilor TVA-ul.”