

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

28 februarie 2018(*)

„Trimitere preliminară – Directiva 2006/112/CE – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Articolul 131 – Articolul 146 alineatul (1) litera (b) – Articolul 147 – Scutiri la export – Articolul 273 – Reglementare a unui stat membru care condiționează beneficiul scutirii de TVA de realizarea unei cifre de afaceri minime sau de încheierea unui contract cu un operator autorizat să efectueze rambursarea TVA-ului către cumpărători”

În cauza C-307/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), prin decizia din 27 ianuarie 2016, primită de Curte la 30 mai 2016, în procedura

Stanisław Piekowski

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, domnii E. Levits și A. Borg Barthet (raportor), doamna M. Berger și domnul F. Biltgen, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de K. Herrmann și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 septembrie 2017,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 131, a articolului 146 alineatul (1) litera (b), precum și a articolelor 147 și 273 din Directiva 2006/112/CE a 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”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Stanisław Piekrowski, pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (directorul Camerei Fiscale din Lublin, Polonia), pe de altă parte, în legătură cu scutirea de taxa pe valoarea adăugată (TVA) a livrărilor de bunuri expediate în afara Uniunii Europene, în bagajele personale ale călătorilor.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

4 Articolul 131 din Directiva TVA prevede următoarele:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 [din titlul IX din Directiva TVA] 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.”

5 În capitolul 6, intitulat „Scutiri la export”, din titlul IX din directiva menționată, articolul 146 din aceasta prevede, la alineatul (1) litera (b), următoarele:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(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 client însuși pentru echiparea și alimentarea ambarcațiunilor de agrement și a aeronavelor private sau a altor mijloace de transport de uz privat.”

6 Articolul 147 din directiva menționată prevede următoarele:

„(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 efectuat livrarea;

(c) valoarea totală a livrării, inclusiv TVA, este mai mare de 175 [de euro] sau echivalentul în monedă națională, stabilit 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 c?l?tor care nu este stabilit în Comunitate» înseamnă un c?l?tor al c?rui domiciliu permanent sau al c?rui re?edin?? obi?nuit? nu este situat? în Comunitate. În acest caz, «domiciliu stabil sau re?edin?? obi?nuit?» înseamnă locul men?ionat ca atare în pa?aport, carte de identitate sau alt document recunoscut ca document de identitate de c?tre statul membru pe al c?rui teritoriu are loc livrarea.

Dovada exportului este furnizat? prin factur? sau prin alt document înlocuitor, avizate de biroul vamal prin care au ie?it bunurile din Comunitate.

Fiecare stat membru trimite Comisiei specimene ale ?tampilelor pe care le utilizeaz? pentru avizarea prev?zut? la al doilea paragraf. Comisia transmite informa?iile respective autorit??ilor fiscale ale celorlalte state membre.”

7 Potrivit articolului 273 din aceea?i directiv?:

„Statele membre pot impune alte obliga?ii pe care le consider? necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA ?i a preveni evaziunea, sub rezerva cerin?ei de tratament egal al opera?iunilor interne ?i opera?iunilor efectuate între statele membre de c?tre persoane impozabile ?i cu condi?ia ca respectivele obliga?ii s? nu genereze, în comer?ul între statele membre, unele formalit??i în leg?tur? cu trecerea frontierelor.

Op?iunea prev?zut? la primul paragraf nu poate fi considerat? ca baz? de plecare pentru a impune obliga?ii de facturare suplimentare fa?? de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul polonez

8 Articolul 126 alineatul 1 din ustawa o podatku od towarów i us?ug (Legea privind taxa pe bunuri ?i servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2011, nr. 177, pozi?ia 1054), în versiunea aplicabil? faptelor din litigiul principal (denumit? în continuare „Legea privind TVA?ul”), prevede urm?toarele:

„Sub rezerva respect?rii dispozi?iilor alineatului 3, precum ?i a articolelor 127 ?i 128, persoanele fizice care nu au domiciliul permanent pe teritoriul Uniunii Europene, denumite în continuare «c?l?tori», au dreptul la rambursarea taxei achitate cu ocazia achizi?ion?rii, pe teritoriul na?ional, a unor bunuri pe care le?au exportat din Uniunea European?, în stare nemodificat?, în bagajul de c?l?torie personal.”

9 Articolul 127 din Legea privind TVA?ul enun??:

„1. Dreptul la rambursarea taxei, prev?zut la articolul 126 alineatul 1, se aplic? atunci când bunurile au fost achizi?ionate de la persoane impozabile, denumite în continuare «vânz?tori», care:

- 1) sunt înregistrate în scopuri de tax? ?i
- 2) ?in eviden?a veniturilor ?i a sumelor care reprezint? taxa datorat?, utilizând case de marcat, ?i
- 3) au încheiat contracte privind rambursarea taxei cu cel pu?in unul dintre operatorii economici men?iona?i la alineatul 8.

[...]

5. Vânzătorul sau, în cazul birourilor de rambursare a taxei, operatorii economici al căror obiect de activitate este menționat la scutirea prevăzută la articolul 126 alineatul 1 vor rambursa cîștorilor taxa în zlot [polonezi] (PLN).

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

[...]

8. Operatorii prevăzuți la alineatul 5 care nu sunt vânzători pot efectua rambursarea prevăzută la articolul 126 alineatul 1, cu condiția ca acești operatori:

1) să fie persoane impozabile înregistrate în scopuri de taxă cu cel puțin 12 luni înainte de data la care solicită certificatul menționat la punctul 6;

2) să fi informat în scris directorul administrației fiscale în legătură cu intenția lor de a desfășura o activitate ce are ca obiect rambursarea taxei către cîștori;

3) să nu fi avut, într-o perioadă de cel puțin 12 luni anterioară datei la care solicită certificatul menționat la punctul 6, nicio restanță nici la plata unor taxe către bugetul de stat, nici la plata contribuțiilor de asigurări sociale;

4) să fi încheiat cu vânzătorii menționați la alineatul 1 contracte privind rambursarea taxei;

5) să fi plătit administrației fiscale o garanție în valoare de 5 milioane PLN, sub forma:

a) unui depozit în numerar,

b) a unor garanții bancare,

c) a unor bonuri de trezorerie cu o scadență de cel puțin trei ani;

6) să fi obținut de la ministrul competent în materie de finanțe publice un certificat care confirmă îndeplinirea ansamblului condițiilor prevăzute la punctele 1-5.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

10 Domnul Piekowski este un antreprenor înregistrat în scopuri de TVA care desfășoară o activitate în domeniul comerțului, printre altele cu echipamente de telecomunicații, și utilizează o casă de marcat pentru a înregistra cifra de afaceri și cuantumul taxei datorate. În cadrul activității sale economice, domnul Piekowski vinde bunuri în special unor cîștori care locuiesc în afara teritoriului Uniunii.

11 Urzdu Skarbowego w Białej Podlaskiej (Administrația Fiscală din Białka Podlaska, Polonia) l-a informat pe domnul Piekowski că îndeplinea condițiile pentru a fi calificat drept „vânzător” în sensul articolului 127 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul. Această autoritate a considerat de asemenea că din declarațiile sale de TVA reiese că cifra de afaceri netă realizată de această persoană impozabilă pentru vânzările realizate se ridică la 283 695 PLN (aproximativ 68 288 de euro) în anul fiscal 2009 și la 238 429 PLN (aproximativ 57 392 de euro) în anul fiscal 2010. În plus, aceasta a considerat că domnul Piekowski nu i-a furnizat nicio informație cu privire la încheierea unui contract cu un operator autorizat să ramburseze TVA-ul, dar a efectuat,

personal sau prin intermediul unui angajat, rambursarea taxei menționate către cîțtori.

12 În aceste condiții, Administrația Fiscală din Biaa Podlaska a considerat c? domnul Piekowski, având în vedere cuantumul cifrei de afaceri realizate, nu era autorizat s? efectueze, personal sau prin intermediul unui angajat, rambursarea TVA-ului către cîțtori sau s? le aplice o cotă de TVA de 0 %, pentru perioadele fiscale corespunzătoare anilor 2010 și 2011.

13 Domnul Piekowski a contestat această decizie în fața Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Lublin, Polonia).

14 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Lublin), întemeindu-se pe dispozițiile care reglementează procedura de rambursare a TVA-ului către cîțtori, astfel cum sunt prevăzute la articolele 126-129 din Legea privind TVA-ul și la articolul 131, la articolul 146 alineatul (1), precum și la articolele 147 și 273 din Directiva TVA, a hotărât c?, având în vedere conținutul acestor dispoziții, nu poate fi primit argumentul domnului Piekowski potrivit căruia dispozițiile Legii privind TVA-ul nu sunt conforme cu Directiva TVA, în măsura în care condiționau posibilitatea vânzătorului de a rambursa TVA-ul către cîțtori de realizarea de către acesta a unei cifre de afaceri de peste 400 000 PLN (aproximativ 96 284 de euro), în cursul exercițiului financiar anterior.

15 Astfel, instanța menționată a hotărât c? cifra de afaceri minimă astfel stabilită nu avea un simplu caracter informativ și formal, ci constituia o condiție materială de care depinde însuși principiul unei rambursări a taxei direct de către vânzător. Prin urmare, aceeași instanță a considerat, contrar a ceea ce susținea domnul Piekowski, c? acest prag de 400 000 PLN (aproximativ 96 284 de euro) nu putea fi calificat drept o „barieră administrativă” în calea aplicării cotei de TVA de 0 %.

16 Domnul Piekowski a formulat recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), invocând printre altele incompatibilitatea dispozițiilor Legii privind TVA-ul cu cele ale Directivei TVA și cu principiile proporționalității și neutralității fiscale.

17 Instanța de trimitere arată c?, contrar articolului 127 alineatul 6 din Legea privind TVA-ul, dispozițiile Directivei TVA nu prevăd condiția ca persoana impozabilă să fi realizat, în anul fiscal anterior, o anumită cifră de afaceri pentru a putea aplica scutirea de TVA bunurilor transportate în bagajele personale ale cîțtorilor.

18 În special, potrivit acesteia, articolul 131 din Directiva TVA nu ar putea constitui temeiul instituirii condiției prevăzute la articolul 127 alineatul 6 din Legea privind TVA-ul.

19 Această instanță subliniază de asemenea c? condițiile de aplicare a acestei scutiri, astfel cum sunt definite la articolele 146 și 147 din Directiva TVA, privesc cumpărătorul, iar nu vânzătorul, spre deosebire de situația prevăzută la articolul 127 alineatul 6 din Legea privind TVA-ul.

20 În plus, instanța menționată consideră, contrar poziției adoptate de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Lublin, Polonia), c? condiția realizării unei cifre de afaceri minime în cursul exercițiului financiar anterior nu poate fi considerată, în lumina dispozițiilor Directivei TVA, drept o condiție materială a scutirii, în absența oricărei temei juridice în textul articolelor 146 și 147 din Directiva TVA care să justifice introducerea unei asemenea condiții.

21 Instanța de trimitere amintește de asemenea c? din articolul 273 din Directiva TVA reiese c? statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura

colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea. Aceasta din urmă se întreabă însă dacă introducerea de către un stat membru a unei cerințe privind realizarea unei cifre de afaceri minime de 400 000 PLN (aproximativ 96 284 de euro) corespunde obiectivelor articolului respectiv.

22 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 costurilor TVA-ului?”

Cu privire la întrebarea preliminară

23 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 131, articolul 146 alineatul (1) litera (b), precum și articolele 147 și 273 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale potrivit căreia, în cadrul unei livrări la export de bunuri transportate în bagajele personale ale costurilor, este necesar ca vânzătorul persoană impozabilă să fi realizat o cifră de afaceri minimă în cursul exercițiului financiar anterior sau să fi încheiat un contract cu un operator autorizat să efectueze rambursarea TVA-ului către costuri, în condițiile în care simpla nerespectare a acestor condiții are drept consecință privarea definitivă a acestuia de scutirea acestei livrări.

24 Trebuie arătat că, în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Uniunii de către vânzător sau în contul acestuia. Această dispoziție trebuie coroborată cu articolul 14 alineatul (1) din directiva menționată, potrivit căruia „livrare de bunuri” înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

25 Din aceste dispoziții, în special din termenul „expediate”, utilizat la articolul 146 alineatul (1) litera (b), rezultă că exportul unui bun se efectuează și că scutirea livrării la export este aplicabilă atunci când dreptul de a dispune de acest bun în calitate de proprietar a fost transmis cumpărătorului, furnizorul stabilește că acest bun a fost expedit sau transportat în afara Uniunii, iar în urma acestei expedieri sau a acestui transport bunul a părăsit în mod fizic teritoriul Uniunii (Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punctul 24 și jurisprudența citată).

26 În cauza principală, nu se contestă faptul că au avut loc livrări de bunuri în sensul articolului 14 din Directiva TVA și că bunurile care au făcut obiectul operațiunilor în discuție în litigiul principal au părăsit în mod fizic teritoriul Uniunii, fiind transportate în bagajele personale ale costurilor.

27 Cu toate acestea, atunci când livrarea prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA privește bunuri transportate în bagajele personale ale costurilor, scutirea nu se aplică decât în cazul în care sunt îndeplinite anumite condiții suplimentare, prevăzute la articolul 147 din directiva menționată.

28 În această privință, din decizia de trimitere reiese că, în cauza principală, condițiile prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (b) și la articolul 147 din Directiva TVA sunt efectiv îndeplinite.

29 Or, trebuie să se constate că nici textul articolului 146 alineatul (1) litera (b), nici cel al

articolul 147 din Directiva TVA nu prevede condiția ca persoana impozabilă să fi realizat o cifră de afaceri minimă în cursul exercițiului financiar anterior sau, dacă această condiție nu este îndeplinită, să fi încheiat un contract cu un operator autorizat să ramburseze TVA-ul pentru ca scutirea la export prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (b) să fie aplicabilă.

30 Mai mult, condițiile prevăzute la articolul 147 din Directiva TVA îi privesc numai pe cumpărătorii bunurilor în cauză și nu se referă la vânzătorii acestor bunuri.

31 Rezultă că aplicarea articolului 146 alineatul (1) litera (b) și a articolului 147 din Directiva TVA nu poate depinde de respectarea condițiilor stabilite de reglementarea națională în discuție în litigiul principal, a căror nerespectare ar avea drept consecință privarea definitivă a persoanei impozabile de scutirea la export.

32 Desigur, astfel cum rezultă din articolul 131 din Directiva TVA, scutirile prevăzute la capitolele 2-9 din titlul IX din această directivă, din care fac parte articolele 146 și 147 din aceasta, se aplică în condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor respective și de a preveni orice fraudă, orice evaziune și orice posibile abuzuri. În plus, articolul 273 din Directiva TVA prevede că statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea.

33 În această privință, Curtea a statuat deja că, în exercitarea competențelor care le sunt conferite de articolele 131 și 273 menționate, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, printre care figurează în special principiile securității juridice, proporționalității și protecției încrederii legitime (Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punctul 29 și jurisprudența citată).

34 În special, în ceea ce privește principiul proporționalității, Curtea a statuat că, potrivit acestui principiu, statele membre trebuie să recurgă la mijloace care, permițând să se atingă în mod eficient obiectivul urmărit de dreptul intern, aduc totodată cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite de legislația Uniunii în cauză (Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punctul 30 și jurisprudența citată).

35 În cazul de față, pe de o parte, potrivit guvernului polonez, reglementarea națională în discuție în litigiul principal are ca principal obiectiv să minimizeze riscurile de evaziune fiscală și de fraudă fiscală legate de o aplicare incorectă a scutirii prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

36 Pe de altă parte, potrivit indicațiilor furnizate de instanța de trimitere, condiția referitoare la obligația persoanei impozabile de a fi realizat o cifră de afaceri minimă în cursul exercițiului financiar anterior nu are caracter absolut în măsura în care aceasta are posibilitatea de a beneficia de scutire, dacă această cifră de afaceri minimă nu este atinsă, prin încheierea unui contract cu un operator autorizat să efectueze rambursarea TVA-ului către cumpărători.

37 Cu toate acestea, trebuie să se arate, în această privință, că nerespectarea condiției menționate atrage refuzul scutirii la export, chiar dacă condițiile pentru a beneficia de aceasta, prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (b) și la articolul 147 din Directiva TVA, sunt îndeplinite.

38 Or, Curtea a statuat că, în situația în care condițiile scutirii la export prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, în special ieșirea bunurilor în cauză de pe teritoriul vamal al Uniunii, sunt dovedite, pentru o asemenea livrare nu este datorat niciun TVA. În astfel de împrejurări, nu mai există, în principiu, riscul unei fraude fiscale sau al unor pierderi fiscale care să

poate justifica taxarea operațiunii în cauză (Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punctul 40).

39 În consecință, trebuie să se constate că o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal nu este necesară pentru atingerea obiectivului de prevenire a evaziunii fiscale și a fraudei fiscale.

40 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 131, articolul 146 alineatul (1) litera (b), precum și articolele 147 și 273 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale potrivit căreia, în cadrul unei livrări la export de bunuri transportate în bagajele personale ale călătorilor, este necesar ca vânzătorul persoană fizică să fi realizat o cifră de afaceri minimă în cursul exercițiului financiar anterior sau ca acesta să fi încheiat un contract cu un operator autorizat să efectueze rambursarea TVA-ului către călători, în condițiile în care simpla nerespectare a acestor condiții are drept consecință privarea sa definitivă de scutirea aferentă acestei livrări.

Cu privire la cheltuielile de judecată

41 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

Articolul 131, articolul 146 alineatul (1) litera (b), precum și articolele 147 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale potrivit căreia, în cadrul unei livrări la export de bunuri transportate în bagajele personale ale călătorilor, este necesar ca vânzătorul persoană fizică să fi realizat o cifră de afaceri minimă în cursul exercițiului financiar anterior sau ca acesta să fi încheiat un contract cu un operator autorizat să efectueze rambursarea taxei pe valoarea adăugată către călători, în condițiile în care simpla nerespectare a acestor condiții are drept consecință privarea sa definitivă de scutirea aferentă acestei livrări.

Semnături

* Limba de procedură: polona.