CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. JÁN MAZÁK
présentées le 26 février 2008 [1]

1. La présente demande de décision préjudicielle émanant du Wojewódzki Sąd Administracyjny w Wrocławiu (tribunal administratif voïvode de Wrocław, Pologne) porte sur l'interprétation de l'article 5, troisième alinéa, CE, combiné à l'article 2 de la première directive TVA [2] ainsi qu'aux articles 18, paragraphe 4, et 27, paragraphe 1, de la sixième directive TVA [3].

2. La juridiction de renvoi éprouve notamment certains doutes quant au point de savoir si les dispositions de droit polonais prévoyant un délai pour le remboursement de l'excédent de TVA sur le compte bancaire des assujettis TVA-UE nouvellement enregistrés [4] au cours des douze premiers mois de leur enregistrement ainsi que les conditions permettant de raccourcir cette période sont conformes au droit communautaire.

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — 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»).

3 — 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 (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

4 — C'est-à-dire les assujettis qui ont notifié leur bureau d'imposition de leur intention d'effectuer leur première livraison de biens ou de services intracommunautaire ou leur première acquisition intracommunautaire. Voir, ci-après, pour les dispositions de droit polonais régissant l'obligation d'enregistrement dans ces circonstances.

I — Cadre juridique

A — *Droit communautaire*

3. L'article 5, troisième alinéa, CE stipule que «[l]'action de la Communauté n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs du présent traité».

4. L'article 2 de la première directive énonce:

«Le principe du système commun de [la 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.

Le système commun de [la TVA] est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus.»

5. L'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive stipule:

«Quand le montant des déductions autorisées dépasse celui de la taxe due pour une période de déclaration, les États membres peuvent soit faire reporter l'excédent sur la période suivante, soit procéder au remboursement selon les modalités qu'ils fixent.

[…]»

6. Enfin, aux termes de l'article 27, paragraphe 1, de la sixième 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 influer, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale.»

B — *Droit national*

7. En vertu de l'article 87 de la loi du 11 mars 2004 concernant la taxation des biens et des services (Ustawa o podatku od towarów i usług, ci-après la «loi sur la TVA») [5], dans sa version applicable au cas d'espèce devant la juridiction de renvoi:

«1 Au cas où le montant de TVA déductible […] est supérieur au montant dû pour la période de déclaration, l'assujetti a le droit de déduire cet excédent du montant de TVA dû pour les périodes suivantes ou d'en obtenir le remboursement sur son compte bancaire.

2 […] [l]e remboursement du crédit de TVA à l'assujetti se fait […] dans le délai de 60 jours à compter du dépôt de la déclaration TVA par l'assujetti.

S'il s'avère nécessaire de vérifier plus amplement le bien-fondé du remboursement, le chef de l'administration fiscale peut prolonger ce délai jusqu'à la fin de la procédure de vérification. Si, au terme de la procédure, le bien-fondé du remboursement est confirmé, le fisc règle à l'assujetti le montant dû augmenté des intérêts moratoires calculés à hauteur du taux payable par le contribuable en cas d'octroi de délais de paiement ou de paiements échelonnés des impôts.

5 — Dz. U nº 54, position 535.

3 L'excédent de TVA faisant l'objet d'un remboursement à concurrence du montant dépassant la TVA déductible sur les acquisitions de biens et de services qui, conformément aux dispositions concernant l'impôt sur les revenus, sont classés par le contribuable parmi les actifs immobilisés, les actifs immatériels et juridiques soumis à amortissements, ainsi que les terrains et les droits perpétuels d'usufruit sur les terrains, […], augmenté de 22 % du chiffre d'affaires de l'assujetti imposé à des taux inférieurs à celui défini à l'article 41, paragraphe 1, ainsi que du chiffre d'affaires portant sur des fournitures de biens et des prestations de services, visées à l'article 86, paragraphe 8, point 1, est soumis à remboursement dans un délai de 180 jours à compter du jour de dépôt de la déclaration fiscale.

3 bis. Parmi les transactions visées au paragraphe 3, il faut inclure l'encaissement d'une créance à propos de laquelle l'obligation fiscale prend naissance au titre de l'article 19, paragraphe 12, ou de l'article 20, paragraphe 3, à condition de déposer, auprès de l'administration fiscale, une garantie sur le patrimoine à concurrence du montant d'impôt qui serait dû si cette transaction portait sur des livraisons de biens sur le territoire national jusqu'au moment où sont déposés les documents attestant de l'exportation ou de la livraison intracommunautaire des marchandises sur lesquelles porte cette créance.»

8. L'article 97 de la loi sur la TVA dispose:

«1. Les contribuables, visés à l'article 15, qui sont soumis à l'obligation d'enregistrement en tant qu'assujettis actifs à la TVA, sont tenus, avant d'effectuer leur première livraison ou acquisition intracommunautaire, de notifier au chef de l'administration fiscale, dans la déclaration d'enregistrement visée à l'article 96, leur intention de débuter ce type d'activité.

[…]

5. Lorsqu'il s'agit d'assujettis commençant les activités visées à l'article 5, ou d'assujettis ayant débuté ces activités depuis moins de 12 mois avant le dépôt de la notification dont question au paragraphe 1, et qui ont été enregistrés en tant qu'assujettis à la TVA-UE[6], le délai de remboursement de l'excédent de TVA visé à l'article 87, paragraphes 2 et 4 à 6, est allongé à 180 jours[7] […]

[…]

7. La disposition du paragraphe 5 ne s'applique pas au cas où l'assujetti fournit à l'administration fiscale une garantie, consistant i) en une caution ou ii) en une garantie sur son patrimoine ou encore iii) en une garantie bancaire à concurrence de 250 000 PLN, ci-après la 'caution'.»

6 — Ci-après les «assujettis TVA-UE nouvellement enregistrés».

7 — Les deuxième et troisième phrases de l'article 87, paragraphe 2, qui s'appliquent aux situations qui requièrent un contrôle plus approfondi, doivent être appliquées mutatis mutandis.

II — Faits, procédure et questions préjudicielles

9. Dans sa déclaration «VAT-7» du mois de janvier 2006, la requérante (M^{me} Alicja Sosnowska) a indiqué un excédent de TVA d'un montant de 44 782 PLN. Invoquant notamment l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive, elle a demandé au bureau de taxation de Świdnica de lui rembourser l'excédent de TVA dans un délai de 60 jours à compter du jour du dépôt de la déclaration.

10. Au titre des articles 87, paragraphes 1 et 2, et 97, paragraphes 5 et 7, de la loi sur la TVA, les autorités fiscales de Świdnica ont refusé ce remboursement. Dans la motivation de la décision, les autorités fiscales ont indiqué que la déclarante ne remplissait pas les conditions fixées dans la loi sur la TVA pour obtenir le remboursement de l'excédent de TVA sur un compte bancaire dans un délai de 60 jours, car elle n'avait fourni aux autorités fiscales ni caution, ni garantie sur son patrimoine, ni garantie bancaire à concurrence de 250 000 PLN (environ 62 000 euros).

11. La requérante a déposé un recours administratif contre cette décision devant le Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (directeur du bureau de taxation de Wrocław, division Wałbrzych, ci-après le «bureau de taxation»), qui a maintenu la décision prise par les autorités fiscales en première instance. La requérante a ensuite engagé une action contre la décision du bureau de taxation devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Wrocławiu.

12. Éprouvant certains doutes quant à la compatibilité des dispositions de droit national en cause avec le droit communautaire, la juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer et de saisir la Cour des questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 5, paragraphe 3, CE, combiné à l'article 2 de la première directive […] et à l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive […] donne-t-il à un État membre le droit d'introduire, dans la réglementation nationale concernant la [TVA], des dispositions telles que celles visées à l'article 97, paragraphes 5 et 7, de la loi polonaise du 11 mars 2004 [sur la TVA]?

2) Ou bien faut-il considérer que les dispositions figurant à l'article 97, paragraphes 5 et 7, de la loi du 11 mars 2004 [sur la TVA], peuvent être classées parmi les mesures particulières visées à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive dont l'objectif est d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales?»

13. Le gouvernement polonais et la Commission des Communautés européennes ont déposé des observations écrites et plaidé à l'audience du 22 novembre 2007. La requérante n'a pas déposé ses propres observations; elle a indiqué de manière générale adhérer à la position de la juridiction de renvoi, telle qu'elle figure dans la décision de renvoi.

III — Appréciation

A — *Première question*

14. Même si, dans sa première question, la juridiction nationale souhaite savoir si l'article 5, paragraphe 3, CE, combiné aux articles 2 de la première directive et 18, paragraphe 4, de la sixième directive, confère à un État membre le droit d'insérer, dans ses dispositions sur la TVA, des règles telles que celles figurant dans l'article 97, paragraphes 5 et 7, de la loi sur la TVA, nous entendons la question en ce sens que la juridiction nationale souhaite en réalité savoir si la réglementation polonaise concernant le remboursement de l'excédent de TVA — qui, en substance, prolonge la période de ce remboursement de 60 à 180 jours pour les assujettis TVA-UE nouvellement enregistrés, à moins que ceux-ci ne constituent une caution à concurrence de 250 000 PLN — est compatible avec le droit communautaire, et en particulier avec l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive, compte tenu des principes de neutralité fiscale et de proportionnalité.

15. En premier lieu, il convient de noter que la sixième directive ne précise pas les conditions exactes dans lesquelles les États membres sont tenus de rembourser l'excédent de TVA sur le compte de l'assujetti.

16. Rappelons toutefois que, dans l'exercice des pouvoirs qui leur sont conférés par les directives communautaires, les États membres sont, en tout cas, tenus de respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique communautaire, comme le principe de proportionnalité. En outre, dans l'interprétation et l'application de la sixième directive, il faut tenir compte du principe de neutralité fiscale qui en constitue le fondement.

17. À cet égard, la Cour a déclaré que, même si les États membres disposent d'une liberté de manœuvre certaine dans l'établissement des modalités de remboursement de l'excédent de TVA, toutefois, comme ce remboursement est l'un des éléments fondamentaux garantissant l'application du principe de la neutralité du système commun de la TVA, les modalités fixées par les États membres ne sauraient être telles qu'elles porteraient atteinte à ce principe en faisant supporter à l'assujetti, en tout ou partie, le poids de la TVA [8].

18. La Cour a déclaré que les modalités de remboursement de l'excédent de TVA fixées par un État membre doivent permettre à l'assujetti de récupérer, dans des conditions adéquates, la totalité de la créance résultant de cet excédent de TVA. Cela implique que le remboursement soit effectué, dans un délai raisonnable, par un paiement en liquidités ou d'une manière équivalente. En tout état de cause, le mode de remboursement adopté ne doit faire courir aucun risque financier à l'assujetti [9].

8 — Voir arrêt du 25 octobre 2001, Commission/Italie (C-78/00, Rec. p. I-8195, points 32 et 33).

9 — Ibidem, point 34.

19. Notons ici que le gouvernement polonais fait valoir que les modalités nationales en cause seraient nécessaires pour éviter l'évasion et la fraude fiscales. À cet égard, nous estimons que la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales est un objectif authentique [10]. En effet, les États membres ont un intérêt légitime à prendre les mesures appropriées pour protéger leurs intérêts financiers et la Cour a déclaré que «la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive» [11].

20. Il ressort néanmoins de la jurisprudence de la Cour que, conformément au principe de proportionnalité, les États membres doivent avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, portent le moins atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation communautaire en cause. Ainsi, s'il est légitime que les mesures adoptées par les États membres tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin. Elles ne peuvent dès lors être utilisées de manière telle qu'elles remettraient systématiquement en cause le droit à la déduction de la TVA, lequel est un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation communautaire en la matière [12].

21. S'agissant de la question de savoir si les dispositions nationales en cause concernant le remboursement de l'excédent de TVA respectent ces conditions, il convient de noter, en premier lieu, que le droit des assujettis à récupérer la totalité de l'excédent de TVA n'est pas, en soi, remis en cause. En outre, il était possible en l'espèce de récupérer cet excédent grâce au report de l'excédent de TVA sur la période de déclaration suivante [13]. Par conséquent, le problème porte sur les modalités du droit au remboursement.

22. Conformément à l'article 87, paragraphes 3 et 3 bis, de la loi sur la TVA, le remboursement de l'excédent de TVA doit se faire sur le compte bancaire de l'assujetti dans un délai de 60 jours. En tant qu'assujettie TVA-UE nouvellement enregistrée, la requérante a le droit de récupérer l'excédent de TVA dans un délai de 180 jours. Dans la mesure où une caution d'un montant de 250 000 PLN est constituée auprès des

10 — Voir, à cet égard, conclusions de l'avocat général Fennelly dans l'affaire Molenheide e.a. (arrêt du 18 décembre 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, Rec. p. I-7281, points 37 à 39).

11 — 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 et jurisprudence citée), et du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C-439/04 et C-440/04, Rec. p. I-6161, point 54). Voir aussi conclusions de l'avocat général Cosmas dans l'affaire Ampafrance et Sanofi (arrêt du 19 septembre 2000, C-177/99 et C-181/99, Rec. p. I-7013, points 70 et 72); arrêt Molenheide e.a. (précité à la note 10, point 47) et conclusions de l'avocat général Poiares Maduro dans l'affaire Optigen e.a. (arrêt du 12 janvier 2006, C-354/03, C-355/03 et C-484/03, Rec. p. I-483, point 43).

12 — Voir arrêt Molenheide e.a., précité à la note 10, points 46 et 47. Voir également, par exemple, concernant l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive, arrêt Halifax e.a., précité à la note 11, point 92 et jurisprudence citée. S'agissant de la lutte contre la fraude, voir arrêt du 27 septembre 2007, Collée (C-146/05, Rec. p. I-7861, point 26) et conclusions de l'avocat général Cosmas dans l'affaire Grandes sources d'eaux minérales françaises (arrêt du 11 juin 1998, C-361/96, Rec. p. I-3495), point 14.

13 — En l'espèce, la requérante demandait, conformément au droit polonais, le remboursement de l'excédent de TVA sur son compte bancaire (ce que l'on appelle le remboursement direct). L'autre option, consistant à reporter l'excédent de TVA sur la période de déclaration suivante, est appelée le remboursement indirect.

autorités fiscales, ce délai est raccourci à 60 jours [14].

23. Contrairement à ce que les parties laissent entendre, nous estimons que, dans le contexte de l'espèce, il n'est pas décisif de déterminer lequel des deux délais de remboursement de l'excédent de TVA — à savoir 60 ou 180 jours — doit être considéré comme le délai «de base». Selon moi, il convient plutôt d'apprécier la législation polonaise en cause dans son ensemble compte tenu, notamment, (de la prolongation) du délai applicable aux assujettis TVA-UE nouvellement enregistrés.

24. Nous estimons que la législation concernée ne respecte pas les conditions applicables au remboursement de l'excédent de TVA telles que définies ci-dessus.

25. En premier lieu, il faut rappeler que, pour tous les assujettis TVA-UE nouvellement enregistrés, le délai de 60 jours est (automatiquement) allongé à 180 jours, à moins qu'ils ne déposent une caution auprès des autorités fiscales. Les mesures nationales imposent donc le délai de 180 jours de manière radicale et fixe sans établir aucune distinction, à propos de ce délai, entre les différents groupes d'assujettis composant le «sous-groupe» des assujettis TVA-UE nouvellement enregistrés. On présume donc de manière générale et sans aucune base objective que l'activité de ces assujettis pourrait viser à porter préjudice aux intérêts du Trésor public [15].

26. En deuxième lieu, je rejoins également la juridiction de renvoi lorsqu'elle fait valoir que, compte tenu du fait que le délai de 180 jours — pendant lequel l'assujetti voit son droit à déduction de facto suspendu — est i) six fois plus long que la période de déclaration de la TVA (un mois) et ii) trois fois plus long que le délai de base de règlement d'une affaire particulièrement compliquée (deux mois) [16], il ne peut pas être considéré comme raisonnable. Le montant de la caution visant à sauvegarder les intérêts du Trésor public est de 62 000 euros environ, soit 100 fois le revenu mensuel moyen dans l'économie polonaise.

27. En outre, il convient de souligner que le commerçant, en tant qu'assujetti TVA-UE nouvellement enregistré appelé à constituer une telle caution et à ainsi bénéficier du délai

14 — La caution n'est pas une condition de l'obtention du remboursement de l'excédent de TVA. Il s'agit plutôt d'une condition applicable aux assujettis qui souhaitent bénéficier d'un délai plus court que 180 jours. Au cas où, pendant une période de douze mois, un assujetti a régulièrement déposé des déclarations de TVA et payé dans les délais tous les impôts dus, y compris l'impôt sur le revenu sur les personnes physiques, il peut demander la libération ou le remboursement de la caution.

15 — Comme le souligne la juridiction de renvoi, s'agissant du délai de 180 jours, inclure tous les assujettis à la TVA communautaire (pendant les douze premiers mois) dans la catégorie des personnes dont les activités constituent une menace pour les intérêts du Trésor public apparaîtrait comme une approche excessivement mécanique, étant donné que les dispositions nationales pertinentes ne tiennent pas compte des conditions dont le respect conduirait à la constatation objective que l'activité de ces assujettis est susceptible de porter préjudice au Trésor public. Une telle constatation justifierait la pénalisation et le traitement moins favorable des assujettis «malhonnêtes» non seulement par rapport aux personnes exerçant des activités soumises à la TVA pour une période supérieure à 12 mois à compter de la date de l'enregistrement, mais également par rapport aux personnes acquittant correctement la TVA au cours de la première année de leur activité.

16 — Comme prévu par le code polonais des impôts. La juridiction nationale se réfère à l'article 139, paragraphe 1, de la loi contenant le code des impôts (ustawa Ordynacja Podatkowa) du 29 août 1997.

de 60 jours, débute ses activités économiques et, comme le montre la pratique, doit faire des dépenses substantielles d'investissement alors que, d'autre part, il n'opère pas encore à grande échelle. Par conséquent, l'obligation d'attendre 180 jours avant d'obtenir le remboursement de l'excédent de TVA et/ou l'impossibilité de disposer du montant de 250 000 PLN peut avoir un effet sensible sur les résultats financiers d'un assujetti [17]. Par ailleurs, une société polonaise importante sera en mesure d'accéder au marché communautaire beaucoup plus aisément qu'un petit commerçant polonais (en réalité, un tel montant peut même représenter un obstacle insurmontable pour ce dernier).

28. En effet, l'obligation de constituer une caution à concurrence de 250 000 PLN et l'option alternative d'obtenir le remboursement de l'excédent de TVA seulement dans un délai de 180 jours peuvent en pratique représenter un obstacle pour les petites et moyennes entreprises qui souhaitent opérer sur le marché communautaire. En tout cas, je rejoins la Commission lorsqu'elle fait valoir qu'exiger automatiquement un montant fixe de 250 000 PLN [18] de tous les assujettis TVA-UE nouvellement enregistrés pour que ceux-ci puissent se prévaloir du délai de 60 jours va, en règle générale, au-delà de ce qui est nécessaire pour éviter la fraude fiscale et protéger les intérêts du Trésor public.

29. S'agissant de l'argument selon lequel un délai de 180 jours (ou, subsidiairement, le dépôt d'une caution) est nécessaire pour contrôler les transactions intracommunautaires [19], il convient d'abord de noter que le gouvernement polonais n'a pas convenablement expliqué les raisons pour lesquelles il doit, à titre de règle, s'octroyer un délai de 180 jours. Même si, comme il le prétend, le temps nécessaire aux autorités polonaises pour obtenir une réponse des autres États membres dépasse trois mois dans 60 % des cas, il ne s'ensuit pas automatiquement qu'un délai de 180 jours (c'est-à-dire six mois complets) est le délai le moins contraignant que l'on puisse imposer pour éviter la fraude et l'évasion fiscales.

30. Rappelons que les autorités des États membres ont à leur disposition les instruments communautaires de coopération et d'assistance administratives adoptés pour permettre l'établissement correct de la TVA et lutter contre la fraude ainsi que l'évasion fiscales en ce domaine, tels que les mesures prévues par le règlement (CE) nº 1798/2003 du Conseil [20], ainsi que par le règlement (CE) nº 1925/2004 de la Commission [21].

31. En outre, me référant par analogie à l'argument avancé par l'avocat général Kokott dans l'affaire N, j'estime que, même si dans la pratique ces instruments de coopération peuvent ne pas toujours fonctionner de

17 — Il est manifeste en effet qu'un tel montant constitue une charge financière.

18 — Les autorités fiscales n'ont aucun pouvoir pour adapter le montant de la caution à un cas particulier.

19 — Le gouvernement polonais fait valoir que le délai de 180 jours est nécessaire pour vérifier les transactions intracommunautaires, notamment dans le cadre du système «VIES» (échange d'informations sur la TVA) qui, selon lui, prend du temps.

20 — Règlement du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) nº 218/92 (JO L 264, p. 1).

21 — Règlement du 29 octobre 2004 fixant les modalités d'application de certaines dispositions du règlement nº 1798/2003 (JO L 331, p. 13). Voir, à cet égard, arrêt du 28 juin 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, Rec. p. I-5655, point 48).

façon satisfaisante et sans heurts, les États membres ne sauraient cependant tirer des carences dans la coopération entre leurs administrations fiscales une justification pour restreindre un principe aussi fondamental du système commun de la TVA que le droit à déduction [22].

32. En tout cas, de manière plus fondamentale, il apparaît que cette nécessité — disposer d'un délai suffisant à des fins de contrôle — a déjà été prise en considération dans les dispositions de l'article 87, paragraphes 2 et 3, ainsi que dans les dispositions de l'article 97, paragraphe 5, de la loi sur la TVA [23]. Par conséquent, les arguments du gouvernement polonais pour instaurer un délai de 180 jours (ou, subsidiairement, la constitution de la caution) ne sont pas particulièrement irréfutables.

33. Dans de telles circonstances, et bien que les États membres ne soient en principe pas empêchés d'arrêter des mesures de précaution visant à garantir l'exactitude d'un excédent apparent de TVA ressortant des informations figurant dans la déclaration de l'assujetti, les modalités nationales en cause sont, à mon avis, disproportionnées en ce qu'elles alourdissent considérablement les obligations de l'assujetti TVA-UE nouvellement enregistré. Elles ne lui permettent pas de récupérer la totalité de l'excédent de TVA dans des conditions appropriées et, en particulier, dans un délai raisonnable.

34. À mon avis, les États membres ne devraient pas pouvoir se protéger de l'évasion ou de la fraude fiscales en reportant la charge de la TVA sur tous les assujettis TVA-UE nouvellement enregistrés, ou même seulement sur quelques-uns d'entre eux. En cas de délais trop longs, les assujettis doivent supporter, même si ce n'est que partiellement, la charge de la TVA, ce qui met en danger la neutralité du système. Au contraire, ce devrait être l'État qui supporte i) la responsabilité de la gestion de son système de taxation, y compris la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales et ii) les risques correspondants.

35. J'ajouterais que, «[s]ans qu'il appartienne à la Cour de se prononcer sur l'adéquation d'autres moyens de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales qui pourraient être envisagés» [24], il doit certainement exister des mesures moins lourdes et moins restrictives pour sauvegarder les intérêts du Trésor public. Par exemple, il devrait être possible de proportionner le montant de la caution à l'excédent de TVA [25] à rembourser ou de

22 — Même si l'avocat général Kokott fait application de cet argument à propos des restrictions des libertés fondamentales. Voir conclusions dans l'affaire N (arrêt du 7 septembre 2006, C-470/04, Rec. p. I-7409), point 114.

23 — C'est-à-dire lorsque les motifs du remboursement requièrent une enquête supplémentaire. Aucun délai n'est fixé pour cette prolongation. Lorsque le remboursement est finalement qualifié de régulier, les autorités fiscales sont tenues d'en payer le montant à l'assujetti augmenté des intérêts.

24 — Voir arrêt Ampafrance et Sanofi, précité à la note 11, point 62.

25 — Il semble que cette solution ait été prévue à l'origine à propos de la caution dans une proposition de modification relativement récente de la loi sur la TVA. De telles considérations (proportionner la caution au montant de l'excédent de TVA) surgissent compte tenu du fait que le montant de la caution (tel qu'il est prévu) ne correspond en aucune manière au risque effectif ou réel auquel est exposé le Trésor public à l'égard de l'assujetti nouvellement enregistré. Voir, par exemple, arrêt du 12 juillet 2001, Louloudakis (C-262/99, Rec. p. I-5547, point 69). J'ajouterai que, à l'heure actuelle, une caution de 250 000 PLN est en réalité exigée même dans l'hypothèse d'une livraison intracommunautaire de valeur tout à fait insignifiante. De plus, en l'espèce, le montant de la caution est quatre fois plus élevé que l'excédent de TVA indiqué comme remboursable à la requérante.

faire dépendre ce dernier de la taille économique et/ou de la capacité de payer de l'assujetti, compte tenu de son activité; ce que l'on pourrait déduire de sa déclaration. Subsidiairement, certains seuils pourraient être appliqués.

36. En conclusion, l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive s'oppose, en principe, à toute mesure nationale disproportionnée, comme celle en cause en l'espèce, qui porte atteinte à la mise en œuvre des principes fondamentaux du système commun de TVA, et en particulier le droit à déduction.

37. Compte tenu des considérations qui précèdent, il appartient à la juridiction nationale de déterminer et de vérifier, en tenant compte de toutes les circonstances pertinentes de l'affaire dont elle est saisie, si les mesures nationales en cause sont compatibles avec les principes de neutralité et de proportionnalité et d'écarter, le cas échéant, toute disposition contraire de droit national [26].

26 — Concernant la question de la non-application d'une disposition contraire de droit national, voir arrêts du 18 décembre 2007, Frigerio Luigi & C. (C-357/06, Rec. p. I-12311, point 28), qui renvoie aux arrêts du 4 février 1988, Murphy e.a. (157/86, Rec. p. 673, point 11), et du 11 janvier 2007, ITC (C-208/05, Rec. p. I-181, points 68 et 69).

B — *Deuxième question*

38. Par sa deuxième question, la juridiction nationale souhaite savoir si les modalités nationales en cause peuvent néanmoins être considérées comme des mesures particulières visant à éviter certaines fraudes ou évasions fiscales, conformément à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive.

39. À mon avis, la deuxième question n'appelle qu'une réponse succincte. Que les modalités nationales en cause constituent ou pas des mesures particulières de ce type, elles ne peuvent être considérées comme telles pour la simple raison que — comme il ressort des documents produits devant la Cour et indirectement des arguments avancés par le gouvernement polonais [27] — la République de Pologne n'a pas eu recours à la procédure formelle expressément prévue à l'article 27 de la sixième directive et n'a pas obtenu l'autorisation mentionnée à l'article 27, paragraphe 1 [28].

27 — Lorsque le gouvernement polonais soutient que les mesures en cause ne peuvent pas être considérées comme des «mesures particulières» au sens de l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive au motif que ledit article ne règle pas la question des délais et des procédures applicables au remboursement d'un excédent de TVA. Il s'agit de questions qui relèvent de l'appréciation des États membres.

28 — Voir arrêt du 21 septembre 1988, Commission/France (50/87, Rec. p. 4797, point 22); conclusions de l'avocat général Slynn dans l'affaire Jeunehomme et EGI (arrêt du 14 juillet 1988, 123/87 et 330/87, Rec. p. 4517), ainsi qu'aux arrêts du 13 février 1985, Direct Cosmetics (5/84, Rec. p. 617, point 37), et du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795, points 33 à 35). Voir, également, arrêt du 10 avril 1984, Commission/Belgique (324/82, Rec. p. 1861).

IV — Conclusion

40. Par conséquent, j'estime que la Cour devrait répondre comme suit aux questions préjudicielles déférées par le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Wrocławiu:

«1) L'article 18, paragraphe 4, 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, s'oppose, en principe, à des mesures nationales, telles que celles en cause dans la procédure au fond, qui sont disproportionnées et, en tant que telles, portent atteinte à la mise en œuvre des principes fondamentaux du système commun de la TVA, et notamment du droit à déduction.

2) Les règles fixées dans les mesures nationales du type de celles en cause en l'espèce ne peuvent pas être considérées comme constituant des mesures particulières visant à éviter certaines fraudes et évasions fiscales, au sens de l'article 27, paragraphe 1, de la directive 77/388, lorsque la procédure formelle expressément prévue à l'article 27 de ladite directive n'a pas été respectée.»