CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOAMNA ELEANOR SHARPSTON
prezentate la 6 februarie 2020[1]

Cauza C-276/18

KrakVet Marek Batko sp. K.
împotriva
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[cerere de decizie preliminară formulată de
Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria)]

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 33 – Stabilirea locului efectuării operațiunilor taxabile – Bunuri expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia – Practică abuzivă – Regulamentul (UE) nr. 904/2010 – Articolele 7, 13 și 28-30 – Cooperare administrativă – Dublă impozitare”

1. Prezenta cerere de decizie preliminară formulată de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria) privește interpretarea a diferite dispoziții ale Directivei 2006/112/CE (denumită în continuare „Directiva TVA”)[2] și ale Regulamentului (UE) nr. 904/2010 (denumit în continuare „Regulamentul privind combaterea fraudei în domeniul TVA”)[3]. În ce situație pot fi niște bunuri calificate în mod corespunzător drept „expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia” în sensul articolului 33 din Directiva TVA? În ce situație practica constantă a comerciantului adoptată în temeiul acestei dispoziții trebuie considerată abuzivă? Și în ce constă, în acest context, cooperarea administrativă impusă autorităților fiscale din diferite state membre în scopul stabilirii locului efectuării operațiunilor taxabile, în vederea evitării dublei impozitări, în temeiul articolelor 7, 13 și 28-30 din Regulamentul privind combaterea fraudei în domeniul TVA?

2. Instanța de trimitere a formulat cinci întrebări referitoare la aceste aspecte. Curtea ne-a solicitat să analizăm, în cadrul prezentelor concluzii, numai a patra și a cincea întrebare preliminară. Acestea se referă la semnificația expresiei „bunuri expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia”, care figurează la articolul 33 alineatul (1) din Directiva TVA și, respectiv, la noțiunea de practică abuzivă.

1 Limba originală: engleza.

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). Această directivă, la data faptelor din cauza principală, fusese modificată prin Directiva 2006/138/CE a Consiliului din 19 decembrie 2006 (JO 2006, L 384, p. 92, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 134); Directiva 2007/75/CE a Consiliului din 20 decembrie 2007 (JO 2007, L 346, p. 13); Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11); Directiva 2008/117/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 (JO 2009, L 14, p. 7); Directiva 2009/47/CE a Consiliului din 5 mai 2009 (JO 2009, L 116, p. 18); Directiva 2009/69/CE a Consiliului din 25 iunie 2009 (JO 2009, L 175, p. 12); Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009 (JO 2010, L 10, p. 14); Directiva 2010/23/UE a Consiliului din 16 martie 2010 (JO 2010, L 72, p. 1); Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1); Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010 (JO 2010, L 326, p. 1). O versiune consolidată a textului este disponibilă pe EUR-Lex (document CELEX) sub numărul 02006L0112-20130101.

3 Regulamentul Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată (JO 2010, L 268, p. 1). La data faptelor din cauza principală, acest regulament nu făcuse obiectul unor modificări.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3. Directiva TVA stabilește un cadru global pentru aplicarea uniformă a TVA-ului în întreaga Uniune Europeană.

4. Considerentul (9) precizează că „[e]ste esențial a se prevedea o perioadă de tranziție care să permită adaptarea treptată a legislațiilor naționale în domeniile menționate”.

5. Considerentul (10) precizează că, „[î]n respectiva perioadă de tranziție, operațiunile intracomunitare[4] efectuate de persoane impozabile, altele decât persoanele scutite de la plata impozitului, sunt impozitate în statul membru de destinație, în conformitate cu respectivele cote și în condițiile stabilite de către statul membru respectiv”.

6. Considerentul (11) adaugă că, „[d]e asemenea, este necesar ca, în perioada de tranziție respectivă […] anumite vânzări intracomunitare la distanță[5] […] să fie impozitate în statul membru de destinație, în conformitate cu respectivele cote și în condițiile stabilite de către statul membru respectiv, în măsura în care operațiunile respective pot cauza, în absența unor dispoziții speciale, denaturări semnificative ale concurenței între statele membre”.

7. Considerentul (17) amintește că „[s]tabilirea locului efectuării operațiunilor taxabile poate conduce la conflicte între statele membre privind jurisdicția […] Deși locul unde se desfășoară o prestare de servicii este considerat în principiu ca fiind locul unde prestatorul și-a stabilit locul de desfășurare a activității sale economice, acesta este definit ca aflându-se în statul membru al clientului, în special în cazul anumitor servicii prestate între persoane impozabile al căror cost este inclus în prețul bunurilor”.

8. Considerentul (61) coroborat cu considerentul (62) precizează că „[e]ste esențial a se asigura aplicarea uniformă a sistemului privind TVA”, că „este necesar să se adopte măsuri de punere în aplicare pentru realizarea acestui obiectiv” și că „[e]ste necesar ca măsurile respective să abordeze, în special, problema dublei impozitări a operațiunilor transfrontaliere care poate apărea ca urmare a divergențelor dintre statele membre în aplicarea normelor care reglementează locul efectuării operațiunilor taxabile”.

9. În cadrul titlului I („Obiect și sferă de aplicare”), articolul 2 prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

4 Legislația Uniunii în materie de TVA a păstrat termenul „intracomunitare” (în locul, de exemplu, al expresiilor „în interiorul Uniunii” sau „intra-Uniune”). A se vedea van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016, p. 436.

5 „Vânzările la distanță” în contextul regimului TVA au fost definite pentru prima dată în Directiva (UE) 2017/2455 a Consiliului din 5 decembrie 2017 de modificare a Directivei 2006/112/CE și a Directivei 2009/132/CE în ceea ce privește anumite obligații privind taxa pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii și vânzările de bunuri la distanță (JO 2017, L 348, p. 7). A se vedea de asemenea punctul 44 și următoarele de mai jos.

(b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:

(i) o persoană impozabilă care acționează ca atare sau o persoană juridică neimpozabilă, în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare și care nu poate beneficia de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282-292 și care nu este reglementată de articolul 33 sau 36;"

10. Articolul 9, cu care începe titlul III („Persoane impozabile"), prevede că „(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. […]"

11. Titlul IV se referă la „operațiuni taxabile" și se împarte în patru capitole: „Livrarea de bunuri" (articolele 14-19), „Achiziția intracomunitară de bunuri" (articolele 20-23), „Prestarea de servicii" (articolele 24-29) și „Importul de bunuri" (articolul 30). Articolul 14 alineatul (1) conține definiția a ceea ce, în cele mai simple împrejurări, constituie livrarea de bunuri: „«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar." Articolul 20 prevede definiția de bază a „achiziției intracomunitare de bunuri", și anume „obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către persoana care achiziționează aceste bunuri, de către furnizor sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, într-un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor".

12. Titlul V („Locul operațiunilor taxabile") reglementează, la capitolul 1 secțiunea 2, livrarea de bunuri cu transport. Articolul 32 cuprinde următoarea regulă generală: „Atunci când bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor sau de client sau de o terță persoană, locul livrării este considerat a fi locul unde se găsesc bunurile la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor către client. […]"

13. Articolul 33 prevede:

„(1) Prin derogare de la articolul 32, locul livrării de bunuri expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia dintr-un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor este considerat a fi locul unde se află bunurile la momentul la care se încheie expedierea sau transportul bunurilor la client, în cazul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

(a) livrarea de bunuri este efectuată pentru o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei achiziții intracomunitare de bunuri nu sunt supuse TVA în temeiul articolului 3 alineatul (1) sau pentru orice altă persoană neimpozabilă;

(b) bunurile livrate nu sunt mijloace de transport noi sau bunuri livrate după asamblare sau instalare, cu sau fără funcționare de probă, de către furnizor sau în numele acestuia

[…]"

14. Articolul 34 condiționează aplicarea articolului 33 de un prag cantitativ minim. Astfel, articolul 34 alineatul (1) prevede că articolul 33 nu se aplică în cazul în care „[v]aloarea totală, fără TVA, a livrărilor respective efectuate în condițiile stabilite la articolul 33 în statul membru în cauză nu depășește în niciun an calendaristic 100 000 EUR sau echivalentul acestei sume în moneda națională". Potrivit articolului 34 alineatul (2), „[s]tatul membru pe teritoriul căruia se află bunurile în momentul la care se încheie expedierea sau transportul acestora la client poate limita plafonul prevăzut la alineatul (1) la 35 000 EUR […]".

15. Articolul 138 face parte din titlul IX, intitulat „Scutiri”, capitolul 4 („Scutiri pentru operațiunile intracomunitare”), secțiunea 1 („Scutiri legate de livrarea de bunuri”). Acesta prevede că „(1) Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor”.

16. Titlul XIV („Dispoziții diverse”) conține, în capitolul 2, un articol unic care se referă la comitetul consultativ privind taxa pe valoare adăugată (denumit în continuare „Comitetul TVA”). Articolul 398 alineatul (1) instituie Comitetul TVA, în timp ce articolul 398 alineatul (4) conferă acestui comitet următoarea competență: „în afară de punctele care fac obiectul consultării în temeiul prezentei directive [Comitetul TVA] examinează problemele semnalate de președinte, din proprie inițiativă sau la cererea reprezentantului unui stat membru, care se referă la aplicarea dispozițiilor comunitare privind TVA”.

Regulamentul privind combaterea fraudei în domeniul TVA-ului

17. Regulamentul privind combaterea fraudei în domeniul TVA-ului se referă la cooperarea administrativă dintre autoritățile statelor membre competente pentru combaterea fraudei aferente TVA-ului.

18. Considerentul (5) precizează că „[m]ăsurile de armonizare fiscală luate în vederea realizării pieței interne trebuie să includă instituirea unui sistem comun de cooperare între statele membre, în special în ceea ce privește schimbul de informații, prin care autoritățile competente ale statelor membre urmează să se sprijine reciproc și să coopereze cu Comisia pentru a asigura aplicarea corectă a TVA la livrările de bunuri și prestările de servicii, achiziția intracomunitară de bunuri și importul de bunuri”.

19. Considerentul (6) arată însă că „[c]ooperarea administrativă nu ar trebui să determine un transfer nejustificat al sarcinilor administrative între statele membre”.

20. Considerentul (7) precizează că, „[î]n vederea colectării taxei datorate, statele membre ar trebui să coopereze pentru a contribui la garantarea faptului că TVA este stabilită corect. Prin urmare, statele membre trebuie nu numai să controleze aplicarea corectă a taxei datorate pe propriul teritoriu, ci ar trebui, în egală măsură, să furnizeze asistență altor state membre pentru garantarea aplicării corecte a taxei datorate în alt stat membru ca urmare a unei activități desfășurate pe teritoriul propriu”.

21. Considerentul (8) stabilește că „[c]ontrolul aplicării corecte a TVA operațiunilor transfrontaliere impozabile într-un stat membru diferit de cel în care este stabilit furnizorul depinde în multe situații de informațiile care sunt deținute de statul membru de stabilire sau care pot fi obținute cu mult mai multă ușurință de acesta din urmă. Prin urmare, supravegherea eficace a unor astfel de operațiuni presupune ca statul membru de stabilire să colecteze sau să fie în măsură să colecteze informațiile în cauză”.

22. Potrivit considerentului (13), „[î]n vederea combaterii fraudei în mod eficient, este necesar să se prevadă un schimb de informații fără solicitare prealabilă. Pentru a facilita schimbul de informații, ar trebui specificate categoriile pentru care este necesară stabilirea unui schimb automat”.

23. Articolul 1 alineatul (1) al doilea paragraf prevede că regulamentul „[s]tabilește norme și proceduri care să permită autorităților competente ale statelor membre să coopereze și să schimbe reciproc orice informații care ar putea ajuta la efectuarea unei determinări corecte a TVA, la controlul aplicării corecte a TVA, mai ales în cazul tranzacțiilor intracomunitare, și la combaterea fraudei în domeniul TVA”.

24. Articolul 7 se află la începutul capitolului II („Schimbul de informații la cerere”). Acesta prevede:

„(1) La cererea unei autorități solicitante, autoritatea solicitată comunică informațiile menționate la articolul 1, inclusiv orice informații cu privire la unul sau mai multe cazuri specifice.

(2) În scopul comunicării informațiilor menționate la alineatul (1), autoritatea solicitată asigură efectuarea oricăror anchete administrative necesare pentru obținerea acestor informații.

(3) Până la 31 decembrie 2014, cererea menționată la alineatul (1) poate conține o cerere motivată pentru o anchetă administrativă. În cazul în care autoritatea solicitată consideră că nicio anchetă administrativă nu este necesară, acesta informează de îndată autoritatea solicitantă cu privire la motivele acestei decizii.

(4) Începând cu 1 ianuarie 2015, cererea menționată la alineatul (1) poate conține o cerere motivată pentru o anchetă administrativă specifică. În cazul în care autoritatea solicitată consideră că nicio anchetă administrativă nu este necesară, aceasta informează de îndată autoritatea solicitantă cu privire la motivele acestei decizii.

Prin derogare de la primul paragraf, [a se citi «o anchetă privind sumele»] declarate de o persoană impozabilă în legătură cu livrările de bunuri sau prestările de servicii enumerate în anexa I, realizate de o persoană impozabilă stabilită în statul membru al autorității solicitate și care sunt taxabile în statul membru al autorității solicitante, [a se citi «poate fi refuzată»] numai:

(a) pentru motivele prevăzute la articolul 54 alineatul (1), evaluate de autoritatea solicitată în conformitate cu o declarație privind cele mai bune practici referitoare la interacțiunea între prezentul alineat și articolul 54 alineatul (1) care urmează să fie adoptată conform procedurii prevăzute la articolul 58 alineatul (2);

(b) pentru motivele prevăzute la articolul 54 alineatele (2), (3) și (4) sau

(c) pe motivul că autoritatea solicitată a furnizat deja autorității solicitante informații privind aceeași persoană impozabilă, ca urmare a unei anchete administrative efectuate cu mai puțin de doi ani înainte.

În cazul în care autoritatea solicitată refuză o anchetă administrativă menționată la al doilea paragraf din motivele prevăzute la litera (a) sau (b), autoritatea solicitată pune totuși la dispoziția autorității solicitante datele și valorile tuturor livrărilor și prestărilor relevante efectuate de către persoana impozabilă în statul membru al autorității solicitante în cursul celor doi ani precedenți.”

25. Articolul 13 se află la începutul capitolului III („Schimbul de informații fără cerere prealabilă”). Articolul 13 alineatul (1) prevede că „[a]utoritatea competentă a fiecărui stat membru transmite autorității competente a oricărui alt stat membru în cauză, fără cerere prealabilă, informațiile menționate la articolul 1, în următoarele cazuri: (a) atunci când se consideră că impozitarea are loc în statul membru de destinație, iar informațiile furnizate de statul membru de origine sunt necesare pentru eficacitatea sistemului de control al statului membru de destinație; […]”

26. Articolul 14 cuprinde modalități detaliate pentru schimbul automat de informații. În continuare, articolul 15 se referă la schimbul spontan de informații și prevede că „[a]utoritățile competente […] comunică prin schimb spontan […] informațiile menționate la articolul 13 alineatul (1), care nu au fost comunicate în baza schimbului automat menționat la articolul 14, pe care le dețin și despre care consideră că pot fi utile celorlalte autorități competente”.

27. Articolul 28 (singura dispoziție care figurează în capitolul VII: „Prezența în birourile administrative și participarea la anchetele administrative”) prevede modalități specifice care permit funcționarilor unei autorități competente dintr-un stat membru care solicită informații să fie prezenți, ca observatori, în timp ce funcționarii din celălalt stat membru efectuează anchete administrative, precum și să aibă acces la informațiile astfel obținute.

28. Articolul 29 (cu care începe capitolul VIII, intitulat „Controale simultane”) prevede că „[s]tatele membre pot conveni să efectueze controale simultane de fiecare dată când consideră că astfel de controale sunt mai eficace decât controalele realizate de un singur stat membru”.

29. În continuare, articolul 30 enunță modalitățile necesare în ceea ce privește desfășurarea unor astfel de controale.

Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011

30. Considerentul (17) al Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului [6] precizează că, „[î]n cazul achiziției intracomunitare de bunuri, dreptul statului membru de achiziție de a impozita achiziția ar trebui să rămână neafectat de regimul TVA din statul membru de origine aplicat operațiunii”.

31. Articolul 16 primul paragraf prevede că, „[î]n cazul în care a avut loc o achiziție intracomunitară de bunuri în înțelesul articolului 20 din [Directiva TVA], statul membru în care se încheie expediția sau transportul își exercită competența de impozitare, indiferent de regimul TVA aplicat operațiunii în statul membru în care a început expediția sau transportul”.

32. Potrivit articolului 16 al doilea paragraf, „[o]rice cerere a unui furnizor de bunuri de corectare a TVA facturate de acesta și declarate de acesta statului membru în care a început expediția sau transportul bunurilor este tratată de statul membru respectiv în conformitate cu propria legislație națională”.

Documentul de lucru al Comitetului TVA

33. La 5 mai 2015, Comitetul TVA a emis Documentul de lucru nr. 855 privind aplicarea dispozițiilor în materie de TVA pentru vânzările la distanță (denumit în continuare „documentul de lucru”) [7].

34. Punctul 2 din documentul de lucru explică faptul că administrațiile fiscale din Belgia și din Regatul Unit au „[o]bservat că au fost instituite anumite modalități de desfășurare a activităților pentru a separa furnizarea bunurilor de transportul și de livrarea acestora pentru a evita declararea și achitarea TVA-ului în statul membru de destinație a bunurilor”.

6 Regulamentul de punere în aplicare al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2011, L 77, p. 1). Acest regulament nu făcuse obiectul niciunor modificări la data faptelor din cauza principală.

7 Document taxud.c.1(2015)2158321.

35. La punctul 3 din documentul de lucru, Comisia susține că textul articolului 33 alineatul (1) din Directiva TVA se pretează atât la o interpretare literală, cât și la o interpretare mai largă, în măsura în care acesta poate fi înțeles ca reglementând doar situațiile în care furnizorul este direct implicat în organizarea transportului sau ca extinzându-se și la situațiile în care implicarea furnizorului este doar indirectă.

36. Comisia a arătat că interpretarea literală „[p]rezintă avantajul de a fi foarte simplă dacă se iau în considerare exclusiv situația juridică și raporturile contractuale, dar implică și că dispoziția ar fi destul de ușor de eludat". Comisia sugerează că o astfel de eludare „[a]r putea fi înlăturată prin intermediul criteriului privind «abuzul de drept»", astfel cum a fost stabilit de Curte în Hotărârea Halifax [8], ceea ce ar presupune analizarea aspectului „dacă aceste modalități conduc la un rezultat contrar obiectivului urmărit de dispozițiile Directivei TVA; și dacă modalitățile respective au ca scop principal atingerea acestui rezultat, orice alte motive «economice» fiind inexistente sau reziduale". În continuare, Comisia face trimitere, în această privință, la Hotărârea Part Service [9].

37. În ceea ce privește interpretarea mai largă, Comisia susține că, „în vederea aplicării normelor privind vânzările la distanță, trebuie luate în considerare nu numai elementele stabilite între furnizor, transportator și client, ci și, mai ales, realitatea economică". În plus, Comisia arată că, într-o declarație comună cuprinsă în procesul-verbal întocmit cu ocazia adoptării Directivei 91/680/CEE [10] (care a introdus dispoziții în materie de vânzări la distanță) [11], Consiliul și Comisia au precizat că „regimul special al vânzărilor la distanță va fi aplicabil în toate cazurile în care bunurile sunt expediate sau transportate, fie indirect, fie direct, de furnizor sau în numele acestuia".

38. În acest context, în documentul de lucru, delegațiile au fost invitate „să își prezinte punctul de vedere cu privire la întrebările adresate de Regatul Unit și de Belgia, precum și cu privire la observațiile formulate de serviciile Comisiei. Acestea sunt invitate, printre altele, să își exprime opinia cu privire la cele două abordări examinate."

Orientările Comitetului TVA

39. Cu ocazia ședinței 104 care a avut loc în perioada 4-5 iunie 2015 [12], comitetul TVA a adoptat orientări privind vânzările la distanță [13] în care se arată că, „cu aproape unanimitate de voturi, comitetul TVA[[14]] convine că, în sensul articolului 33 din Directiva TVA, bunurile sunt considerate «expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia» în toate cazurile în care furnizorul intervine în mod direct sau indirect în transportul sau [în] expedierea bunurilor".

8 Hotărârea din 21 februarie 2006 (C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 61 și 62).

9 Hotărârea din 21 februarie 2008 (C-425/06, EU:C:2008:108, punctele 31 și 45).

10 Directiva Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO 1991, L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110). A se vedea punctul 89 de mai jos.

11 În ceea ce privește valoarea juridică a unei astfel de declarații comune cuprinse în procesul-verbal al unei reuniuni a Consiliului, a se vedea punctul 89 din prezentele concluzii.

12 Document C – taxud.c.1(2015)4820441-876.

13 Astfel cum precizează însuși Comitetul TVA cu titlu introductiv în cadrul publicației sale „Orientări adoptate ca urmare a ședințelor Comitetului TVA organizate până la 12 decembrie 2019", „[î]ntrucât nu este decât un comitet consultativ și întrucât nu i s-a atribuit nicio competență normativă, Comitetul TVA nu poate adopta decizii obligatorii din punct de vedere juridic. Acesta poate oferi orientări cu privire la aplicarea directivei, care însă nu sunt în niciun fel obligatorii pentru Comisia Europeană sau pentru statele membre." Textul complet este disponibil la adresa ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf. A se vedea punctul 91 de mai jos.

14 Expresia „cu aproape unanimitate de voturi" este utilizată în acest context pentru a descrie un acord între 24 și 27 de state membre din totalul de 28 de state membre. A se vedea *Orientări adoptate ca urmare a ședințelor Comitetului TVA organizate până la 12 decembrie 2019.*

40. Orientările precizează în continuare că „comitetul TVA convine în unanimitate asupra faptului că se consideră că furnizorul a intervenit în mod indirect în transportul sau în expedierea bunurilor în oricare dintre următoarele cazuri: […] (iii) în cazul în care furnizorul facturează și încasează contravaloarea transportului de la client și ulterior o remite unui terț care asigură expedierea sau transportul bunurilor”.

41. În sfârșit, orientările precizează că, „în plus, comitetul TVA convine, cu aproape unanimitate de voturi, că în alte cazuri de intervenție, în special atunci când furnizorul, în relația cu clientul, promovează în mod activ serviciile de livrare ale unui terț, pune clientul în contact cu terțul și furnizează terțului informațiile necesare pentru livrarea mărfurilor, se consideră de asemenea că acesta a intervenit în mod indirect în transportul sau în expedierea bunurilor”.

Directiva 2017/2455

42. La 1 decembrie 2016, Comisia a prezentat o propunere de modificare a Directivei TVA [15]. Expunerea de motive anexată la aceasta arată, în secțiunea 5, articolul 2 punctul 2, că „[p]ropunerea clarifică de asemenea articolul 33 alineatul (1) în conformitate cu orientările Comitetului TVA”.

43. Această propunere a condus la adoptarea Directivei 2017/2455. Considerentul (9) al acestei directive explică, în ceea ce privește vânzările intracomunitare de bunuri la distanță, că, „[p]entru a asigura securitatea juridică pentru astfel de întreprinderi, definiția furnizărilor respective de bunuri ar trebui să indice în mod clar faptul că se aplică și atunci când bunurile sunt transportate sau expediate în contul furnizorului, inclusiv când furnizorul intervine în mod indirect în transportul sau expedierea bunurilor”.

44. Articolul 2 prevede că, „[c]u efect de la 1 ianuarie 2021, [Directiva TVA] se modifică după cum urmează: 1. La articolul 14, se adaugă următorul alineat: «(4) În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții: „vânzări intracomunitare de bunuri la distanță” înseamnă livrări de bunuri expediate sau transportate de furnizor sau în contul acestuia, inclusiv în cazul în care furnizorul intervine în mod indirect în transportul sau expedierea bunurilor, dintr-un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor către client, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: (a) livrarea de bunuri este efectuată […] pentru orice altă persoană neimpozabilă» […]”.

45. Articolul 2 punctul 3 prevede că articolul 33 din Directiva TVA se înlocuiește cu următorul text: „Prin derogare de la articolul 32: (a) locul livrării în cazul vânzărilor intracomunitare de bunuri la distanță este considerat a fi locul în care se află bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor către client; […]”

Dreptul național

Legea privind TVA-ul

46. Articolul 2 litera (a) din Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) [16] prevede că aceasta reglementează „livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

15 Propunere de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE și a Directivei 2009/132/CE în ceea ce privește anumite obligații privind taxa pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii și vânzările de bunuri la distanță [COM(2016) 757 final].

16 În versiunea aplicabilă la data faptelor din cauza principală.

47. Articolul 25 precizează: „În cazul în care bunurile nu sunt expediate sau transportate, locul livrării este considerat a fi locul unde se găsesc bunurile la momentul la care este efectuată livrarea.”

48. Articolul 29 alineatul (1) prevede: „Prin derogare de la articolele 26 și 28, în cazul în care bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia, iar ca urmare a livrării, bunurile ajung într-un alt stat membru al Comunității decât cel din care au fost expediate sau transportate, locul livrării este considerat a fi locul unde se află bunurile la momentul la care se încheie expedierea sau transportul bunurilor la client, în cazul în care sunt îndeplinite următoarele condiții: (a) livrarea de bunuri: (aa) este efectuată pentru o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei achiziții intracomunitare de bunuri nu sunt supuse TVA-ului în temeiul articolului 20 alineatul (1) literele (a) și (d) sau (ab) pentru o persoană sau un organism neimpozitabile; […]”

49. Articolul 82 alineatul (1) prevede: „Valoarea taxei este egală cu 27 % din baza impozabilă”.

Codul de procedură fiscală

50. Articolul 2 alineatul (1) din Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind Codul de procedură fiscală, denumită în continuare „Codul de procedură fiscală”) [17] prevede: „În scopuri fiscale, toate drepturile în cadrul raporturilor juridice se exercită în conformitate cu scopul lor. În temeiul legislației fiscale, încheierea de contracte sau realizarea altor operațiuni al căror scop constă în eludarea dispozițiilor legislației fiscale nu pot fi considerate drept exercitare a drepturilor în conformitate cu scopul lor.”

51. Articolul 86 alineatul (1) prevede: „Pentru a preveni erodarea veniturilor fiscale, precum și cererile inadecvate de sprijin bugetar și de rambursări a impozitelor, administrația fiscală are obligația de a verifica în mod regulat persoanele impozabile și alte persoane care participă la sistemul fiscal. Scopul verificărilor este de a stabili dacă obligațiile impuse de legislația fiscală și de alte reglementări au fost respectate sau încălcate. În cadrul realizării unei verificări, administrația fiscală dezvăluie și demonstrează faptele, împrejurările sau informațiile care trebuie să servească drept temei pentru constatarea unei încălcări sau a unui abuz de drept, precum și pentru procedura administrativă inițiată ca urmare a respectivei încălcări sau a respectivului abuz de drept.”

52. Articolul 95 alineatul (1) prevede: „Administrația fiscală realizează verificarea prin examinarea înscrisurilor, a documentelor justificative, a documentelor contabile și a registrelor necesare pentru a stabili sumele care servesc drept bază pentru ajutorul fiscal sau bugetar, inclusiv datele electronice, programele informatice și sistemele informatice utilizate de persoanele impozabile, precum și calculele și celelalte elemente de fapt, informații și împrejurări legate de gestionarea conturilor și a evidențelor contabile și de procesarea documentelor justificative.”

53. Articolul 108 alineatul (1) prevede: „Estimarea constituie un mijloc de probă care stabilește în mod plauzibil baza reală, conform legii, a impozitelor și a ajutoarelor bugetare.”

54. Articolul 170 alineatul (1) are următorul conținut: „În cazul unei plăți insuficiente a impozitului, se plătește o amendă fiscală. Cu excepția unei dispoziții contrare a prezentei legi, cuantumul amenzii se ridică la 50 % din suma neplătită. Cuantumul amenzii se ridică la 200 % din suma neplătită dacă diferența în raport cu suma care trebuie plătită este legată de disimularea veniturilor sau de falsificarea ori de distrugerea unor elemente de probă, a registrelor contabile sau a înregistrărilor.”

17 În versiunea aplicabilă la data faptelor din cauza principală.

55. Articolul 172 alineatul (1) prevede: „Sub rezerva alineatului (2), se poate aplica o amendă de până la [200 000 de forinți unguresti [(HUF)] în cazul persoanelor fizice și de până la 500 000 HUF în cazul altor persoane impozabile, în cazul în care acestea nu respectă obligația de a se înregistra (înregistrarea inițială și comunicarea oricărei modificări), de a furniza date, de a deschide un cont curent sau de a depune declarații fiscale”[18].

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

56. În descrierea care urmează, am reunit informațiile disponibile în ordonanța de trimitere, în observațiile scrise și în răspunsurile detaliate la întrebările adresate de Curte în ședință. Subliniem totuși că doar informațiile cuprinse în ordonanța de trimitere constituie constatări de fapt.

57. KrakVet Marek Batko sp. K. (denumită în continuare „KrakVet”) este o societate înregistrată și cu sediul în Polonia. Aceasta nu deține în Ungaria nicio unitate și niciun birou sau depozit. KrakVet vinde produse destinate animalelor, în principal hrană pentru câini și pentru pisici, în statele membre vecine, în special prin intermediul diferitelor sale site-uri internet „zoofast”. Aceasta are numeroși clienți în Ungaria care efectuează achiziții prin intermediul www.zoofast.hu.

58. Cauza principală privește evenimente care au avut loc în cursul exercițiului fiscal 2012. La momentul respectiv, KrakVet oferea clienților, pe site-ul său internet, o opțiune care le permitea să încheie un contract cu Krzysztof Batko Global Trade (denumită în continuare „KBGT”) pentru transportul bunurilor achiziționate de la sediul KrakVet din Polonia la adresa de livrare dorită. Alternativ, clientul putea recurge la serviciile oricărui alt transportator. Oferta KrakVet nu cuprindea posibilitatea ca ea însăși să efectueze transportul.

59. Pentru achizițiile mai mici de 8 990 HUF (aproximativ 30,79 euro)[19], transportul efectuat de KBGT costa 1 600 HUF (aproximativ 5,54 euro). Pentru achizițiile care depășeau acest prag, transportul prin intermediul KBGT putea fi efectuat la prețul de numai 70 HUF (aproximativ 0,24 euro), KrakVet acordând în acest sens o reducere de 1 530 HUF din prețul bunurilor achiziționate.

60. KBGT este și ea o societate înregistrată și cu sediul în Polonia. Aceasta este deținută de Krzysztof Batko, fratele lui Marek Batko, care deține KrakVet. KBGT asigura ea însăși transportul din Polonia în Ungaria, apoi subcontracta transportul în Ungaria la adresa clientului în favoarea a două societăți de curierat (denumite în continuare „societățile de curierat din Ungaria”): Sprinter Futárszolgálat Kft. (denumită în continuare „Sprinter”) și GLS General Logistics Systems Hungary Kft. (denumită în continuare „GLS Hungary”).

61. Clienții efectuau o plată unică ce acoperea atât contravaloarea bunurilor, cât și contravaloarea transportului. Această plată era efectuată, în mod aproximativ egal, fie la livrarea mărfurilor către Sprinter și către GLS Hungary, fie prin virament bancar într-un cont deschis la CIB Bank Zrt. în Ungaria (denumit în continuare „contul bancar CIB”) pe numele proprietarului KBGT.

62. Societățile de curierat maghiare transferau plățile încasate la momentul livrării în contul bancar CIB. KBGT dispunea ulterior transferul fondurilor din contul bancar CIB către KrakVet. Curtea a fost informată în ședință că, atunci când fondurile erau transferate către KrakVet, KBGT își reținea „partea” sa. Nu a fost explicat însă dacă această „parte” corespundea costurilor de transport contractuale sau unui alt cuantum.

18 Aceste sume corespund unui cuantum de aproximativ 645,35 euro și, respectiv, de 1 613,37 euro.

19 Pentru a converti HUF în EUR am utilizat cursul mediu de schimb al Băncii Centrale Europene pentru anul 2012.

63. KrakVet a solicitat administrației fiscale poloneze o „decizie fiscală anticipată”, aceasta răspunzând că TVA-ul era datorat în Polonia. Potrivit KrakVet, o astfel de „decizie fiscală anticipată” este obligatorie pentru societatea care formulează cererea, pentru administrația fiscală poloneză și pentru instanțele poloneze. Pe baza acestei solicitări și a răspunsului primit, KrakVet a plătit în Polonia o cotă de TVA de 8 %, iar nu o cotă de 27% în Ungaria.

64. În 2013, Nemzeti Adó – és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya (administrația fiscală maghiară) a efectuat o inspecție la sediul KrakVet pentru exercițiul fiscal 2012 și, cu această ocazie, a atribuit KrakVet un număr de înregistrare în scopuri de TVA la 14 august 2013. Administrația fiscală maghiară a efectuat de asemenea verificări în legătură cu operațiunile celor două societăți de curierat maghiare.

65. În anul 2014, administrația fiscală poloneză a efectuat și ea o inspecție la sediul KrakVet pentru exercițiul fiscal 2012. În urma acesteia, a confirmat decizia fiscală anticipată pe care o emisese anterior. La 23 noiembrie 2015, KrakVet a prezentat administrației fiscale maghiare o traducere neoficială a documentelor primite de la administrația fiscală poloneză.

66. La 28 ianuarie 2016, KrakVet a prezentat, în plus, administrației fiscale maghiare o copie a condițiilor sale generale și a propus ca directorul general să garanteze pentru autenticitatea acestei versiuni, din moment ce versiunea din 2012 de pe site-ul său internet nu mai era disponibilă [20].

67. Administrația fiscală maghiară a solicitat administrației fiscale poloneze informații suplimentare cu privire la KrakVet. Aceasta a fost informată că, deși KBGT era cea care ambala și eticheta bunurile pentru a fi transportate la depozitul KrakVet, la momentul respectiv bunurile erau deja proprietatea KrakVet.

68. Pe baza acestor elemente, administrația fiscală maghiară a concluzionat că Sprinter a efectuat în cursul exercițiului fiscal 2012 livrări în numele KBGT și pentru KrakVet în valoare de 217 087 988 HUF (aproximativ 751 039,57 euro), mărfurile fiind primite la depozitul central al Sprinter din Budapesta. De asemenea, administrația fiscală maghiară a concluzionat că, în aceeași perioadă, GLS Hungary a furnizat, în numele GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o., servicii de coletărie în cuantum de 64 011 046 HUF (211 453,19 euro), cuantum care îi fusese rambursat pe seama KrakVet și a KBGT.

69. La 25 mai 2016, administrația fiscală maghiară a notificat concluziile sale societății KrakVet. Aceasta și-a prezentat observațiile în acest sens la 8 iunie 2016.

70. La 16 august 2016, administrația fiscală maghiară a stabilit că KrakVet depășise pragul cantitativ de 35 000 de euro prevăzut la articolul 34 din Directiva TVA [21] și că, prin urmare, ar fi trebuit să achite în Ungaria un cuantum total de TVA de 58 910 000 HUF (aproximativ 190 087 de euro) [22]. Prin urmare, administrația fiscală maghiară a aplicat o sancțiune în cuantum de 117 820 000 HUF (aproximativ 380 175 de euro), la care s-au adăugat penalități de întârziere în cuantum de 10 535 000 HUF (aproximativ 36 446 de euro), precum și o amendă în cuantum de 500 000 HUF (aproximativ 1 730 de euro) pentru nerespectarea obligației de declarare a TVA-ului.

20 Se pare că administrația fiscală maghiară, prin intermediul Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellenőrzési Főosztály (divizia principală de control informatic a Administrației taxelor și impozitelor, Ungaria) a efectuat o căutare a acestei versiuni pe paginile de internet arhivate, însă Curtea nu a fost informată cu privire la rezultatul acestei căutări.

21 A se vedea punctul 14 de mai sus.

22 Pentru aceste conversii din HUF în EUR a fost utilizat cursul mediu de schimb al Băncii Centrale Europene din 16 august 2016.

71. KrakVet a contestat decizia administrației fiscale maghiare la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția pentru contestații din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumită în continuare „Direcția pentru contestații”). Prin decizia din 23 ianuarie 2017, Direcția pentru contestații a confirmat decizia administrației fiscale maghiare. În aceste condiții, KrakVet a sesizat Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta), care a adresat Curții următoarele cinci întrebări preliminare.

„1) Obiectivele [Directivei TVA], în special cerințele privind prevenirea conflictelor între statele membre privind jurisdicția și evitarea dublei impozitări, menționate în cuprinsul considerentelor (17) și (62), și [Regulamentul privind combaterea fraudei în domeniul TVA], în special considerentele (5), (7) și (8) și articolele 7, 13 și 28-30, trebuie interpretate în sensul că se opun practicii unei autorități fiscale dintr-un stat membru care, atribuind unei operațiuni o calificare ce diferă atât de interpretarea juridică privind operațiunea respectivă și situația de fapt realizată de administrația fiscală dintr-un alt stat membru, cât și de răspunsul dat de aceasta din urmă pe baza interpretării respective, la o cerere de eliberare a unei decizii fiscale anticipate, precum și de concluzia la care ajunge autoritatea respectivă în cadrul inspecției fiscale efectuate, care le confirmă pe amândouă, dă naștere unei duble impozitări a persoanei impozabile?

2) În cazul în care din răspunsul dat la prima întrebare preliminară rezultă că o astfel de practică nu este contrară dreptului Uniunii, având în vedere [Directiva TVA] și dreptul Uniunii, administrația fiscală dintr-un stat membru poate stabili în mod unilateral obligația fiscală, fără să ia în considerare faptul că administrația fiscală dintr-un alt stat membru a confirmat deja în mai multe ocazii, inițial la cererea persoanei impozabile, iar ulterior în deciziile sale adoptate ca urmare a unei inspecții, conformitatea legală a modului în care a acționat persoana impozabilă respectivă?

   Sau autoritățile fiscale din cele două state membre trebuie să coopereze și să ajungă la un acord pentru a asigura respectarea principiului neutralității fiscale și prevenirea dublei impozitări, astfel încât persoana impozabilă să plătească [TVA] numai în una dintre aceste țări?

3) În cazul în care din răspunsul dat la a doua întrebare preliminară rezultă că administrația fiscală dintr-un stat membru poate schimba în mod unilateral calificarea fiscală, dispozițiile [Directivei TVA] trebuie interpretate în sensul că administrația fiscală dintr-un alt stat membru are obligația să restituie persoanei impozabile obligate la plata TVA-ului taxa stabilită de aceasta în decizia fiscală anticipată și achitată pentru o perioadă care s-a finalizat printr-o inspecție, pentru a asigura astfel atât prevenirea dublei impozitări, cât și respectarea principiului neutralității fiscale?

4) Cum trebuie interpretată expresia care figurează la articolul 33 alineatul (1) prima teza din [Directiva TVA], conform căreia transportul este efectuat «de furnizor sau în numele acestuia»? Expresia respectivă include situația în care persoana impozabilă oferă, în calitate de vânzător, pe o platformă de cumpărături online, posibilitatea ca cumpărătorul să încheie un contract cu o întreprindere de logistică cu care vânzătorul respectiv colaborează pentru alte operațiuni decât vânzarea, în cazul în care cumpărătorul poate alege de asemenea, în mod liber, alt transportator decât cel propus, iar contractul de transport este încheiat între cumpărător și transportator, fără intervenția vânzătorului?

   Este relevant în vederea interpretării – luând în considerare în special principiul securității juridice – faptul că, până în anul 2021, statele membre trebuie să modifice reglementarea care transpune dispoziția menționată din [Directiva TVA astfel cum a fost modificată prin Directiva 2017/2455], astfel încât articolul 33 alineatul (1) din directiva respectivă trebuie aplicat de asemenea în cazul colaborării indirecte pentru alegerea transportatorului?

5) Dreptul Uniunii, mai concret [Directiva TVA], trebuie interpretat în sensul că situația de fapt menționată în continuare, în tot sau în parte, este relevantă pentru a verifica dacă persoana impozabilă a stabilit raporturi juridice cu anumite întreprinderi independente care efectuează

livrarea, expedierea sau transportul de produse, prin care să profite de faptul că cota de impozitare este mai mică în alt stat membru, cu scopul de a eluda articolul 33 din [Directiva TVA] și de a săvârși astfel un abuz de drept:

5.1) întreprinderea de logistică ce efectuează transportul are o relație contractuală cu persoana impozabilă și prestează în favoarea acesteia alte servicii decât transportul,

5.2) în același timp, clientul poate în orice moment să refuze opțiunea propusă de persoana impozabilă, și anume de a încredința transportul întreprinderii de logistică cu care are o relație contractuală, și să încredințeze transportul unui alt transportator sau să ridice personal produsele?"

72. Au depus observații scrise KrakVet, Republica Cehă, Ungaria, Italia, Republica Polonă și Comisia Europeană. În ședință, KrakVet, Irlanda, Ungaria, Regatul Unit, precum și Comisia au prezentat observații orale.

73. Astfel cum am menționat la începutul prezentelor concluzii, ne vom limita la examinarea celei de a patra și a celei de a cincea întrebări preliminare.

Cu privire la a patra și la a cincea întrebare preliminară

74. Cea de patra și cea de a cincea întrebare ridică trei aspecte referitoare la interpretarea articolului 33 alineatul (1) din Directiva TVA. În primul rând, ce se înțelege prin sintagma „bunuri expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia", care figura la articolul 33 alineatul (1) din Directiva TVA înainte de modificarea sa prin Directiva 2017/2455? [Ne vom referi la această dispoziție utilizând sintagma „versiunea originală a articolului 33 alineatul (1)".] În al doilea rând, modificarea adusă acestei dispoziții prin Directiva 2017/2455, care a generat noua versiune a articolului 33 alineatul (1), corespunde unei modificări sau pur și simplu unei confirmări a situației juridice anterioare? În al treilea rând, având în vedere versiunea originală a articolului 33 alineatul (1), tipul de operațiune descris în decizia de trimitere trebuie considerat o practică abuzivă?

75. Cu titlu introductiv, ar trebui să analizăm dacă există o diferență pertinentă între termenii „expediat" și „transportat". Or, trebuie să se constate că legiuitorul Uniunii a ales să utilizeze două verbe în loc de unul. Este la fel de evident că „expedierea" bunurilor precedă „transportul" acestora. Acesta este însă punctul la care – cel puțin în versiunea originală a articolului 33 alineatul (1) – lucrurile nu mai sunt evidente [23].

76. Potrivit unei interpretări foarte largi a acestei dispoziții, *orice* act întreprins „*de*" furnizor pentru a demara procesul de transfer al bunurilor comandate de un client într-un alt stat membru către destinația lor („expedierea" acestora) ar fi suficient să determine aplicarea articolului 33 alineatul (1) din directivă. Poate fi luată în considerare și transmiterea coletelor prin poștă? Dar apelul telefonic primit de transportatorul ales de client și transmiterea către acesta a unor instrucțiuni din partea furnizorului pentru a se deplasa la o anumită adresă la un anumit moment în vederea preluării pachetului care trebuie transportat? Pare puțin probabil ca intenția legiuitorului să fi fost aceea de a dea o interpretare atât de largă articolului 33 alineatul (1), cu atât mai mult cu cât o asemenea interpretare ar genera o confuzie, dat fiind că *norma generală* cuprinsă la articolul 32 utilizează exact aceiași termeni „de furnizor" (a se vedea punctele 82-80). Dar unde trebuie trasă linia?

23 Observăm, oarecum cu regret, că modificările introduse prin articolul 2 din Directiva 2017/2455 nu abordează această problemă.

77. În opinia noastră, trebuie adoptată o abordare dictată de bunul simț care, odată tradusă în limbajul juridic, ar conduce mai mult sau mai puțin la interpretarea potrivit căreia, „în cazul în care furnizorul, din inițiativa și la alegerea sa, efectuează totalitatea sau majoritatea demersurilor esențiale necesare în vederea pregătirii bunurilor pentru transport, organizează ridicarea acestora și prima parte a transportului și renunță la posesia și la controlul asupra bunurilor, atunci «transportul» este efectuat de furnizor".

78. Transportul efectuat „*de*" furnizor este probabil mai puțin problematic, în sensul că, potrivit sensului firesc al sintagmei, furnizorul, fie el însuși, fie prin intermediul agentului său, realizează efectiv operațiunea de transport sau deține ori controlează entitatea juridică ce efectuează respectiva operațiune.

Bunuri expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia

79. Articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că TVA-ul este datorat în statul membru în care are loc livrarea. Prin urmare, mărfurile furnizate în statul membru respectiv devin astfel supuse cotelor de TVA aplicate de acest stat membru.

80. În acest sens, articolul 32 primul paragraf formulează următoarea regulă generală: „atunci când bunurile sunt expediate sau transportate *de furnizor* sau *de client* sau *de o terță persoană*, locul livrării este considerat a fi locul unde se găsesc bunurile la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor către client […]" (sublinierea noastră). Nu se face nicio distincție între diferiții actori care pot fi însărcinați cu expedierea sau cu transportul.

81. Cu toate acestea, articolul 33 alineatul (1) conține o derogare de la această regulă generală. Acesta prevede că, în anumite împrejurări specifice în care bunurile sunt „expediate sau transportate *de furnizor sau în numele acestuia*" (sublinierea noastră) între state membre, locul livrării este „considerat a fi locul unde se află bunurile la momentul la care se încheie expedierea sau transportul bunurilor la client". Printre aceste împrejurări specifice se numără situația în care „(a) livrarea de bunuri este efectuată pentru o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă […] sau pentru orice altă persoană neimpozabilă".

82. Astfel cum se poate observa, articolul 32 (regula generală) și articolul 33 (excepția de la această regulă) utilizează termeni foarte similari pentru a ajunge la rezultate opuse. Articolul 32 cuprinde sintagma „bunurile […] expediate sau transportate de furnizor […]". Articolul 33 inserează în această sintagmă termenii suplimentari (sublinierea noastră): „bunuri expediate sau transportate de furnizor *sau în numele acestuia* […]". Este ca și cum articolul 32 ar cuprinde mențiunea (invizibilă) „*în numele clientului*". În acest caz, diferența dintre cele două dispoziții devine evidentă [24].

83. Din acest motiv, considerăm că această distincție poate fi ilustrată în modul prezentat în continuare. Dacă un client stabilit pe teritoriul Ungariei comandă bunuri pe internet de la o societate cu sediul în Polonia, nu contează, în principiu, dacă clientul însuși se deplasează la depozitul din Polonia pentru a prelua aceste bunuri sau dacă altcineva (furnizorul sau un terț) se ocupă de partea logistică în numele clientului. În cele trei cazuri, *cu condiția ca acțiunile să fie întreprinse în numele clientului*, livrarea are loc în Polonia, iar TVA-ul este datorat în această țară la cotele aplicate de autoritățile poloneze. Dacă, cu toate acestea, acțiunile sunt întreprinse *în numele furnizorului*, livrarea are loc la locul de destinație (în Ungaria), iar TVA-ul este datorat în această țară la cotele stabilite de autoritățile maghiare.

24 Este întotdeauna mai ușor de criticat modul de redactare al altcuiva decât a pune personal în practică cu succes un astfel de exercițiu. În mod ideal, s-ar putea probabil [înlocui expresia „de furnizor sau în numele acestuia" cu expresia „în numele furnizorului"] de la articolul 33 alineatul (1) pentru ca distincția dintre regulă și excepție să fie foarte clară.

84. Articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112 precizează în mod explicit consecințele în materie de TVA atunci când clientul este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă. În ambele cazuri, statele membre de origine „scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara [teritoriului lor], dar în cadrul Comunității, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora […]”. (Observăm că *nu se face nicio distincție* aici între cazurile în care expedierea sau transportul sunt efectuate „de către vânzător […] sau în numele acestora” și cazurile în care aceste operațiuni sunt efectuate pentru „persoana care achiziționează bunurile”.) Dat fiind că, în temeiul articolului 33 din această directivă, locul de livrare este considerat locul unde se găsesc bunurile la momentul la care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, TVA-ul este datorat în statul membru de destinație. În schimb, nu există nicio dispoziție echivalentă care să impună în mod clar statului membru de origine, în condiții de egalitate, să scutească de la aplicarea cotei (sale) de TVA livrarea de bunuri intracomunitară atunci când această livrare este efectuată pentru „*orice altă persoană neimpozabilă*”.

85. Considerentele (9)-(11) ale Directivei 2006/112 indică faptul că impozitarea în statul membru de destinație (astfel cum este materializată, printre altele, prin articolele 33 și 138) ar fi trebuit să fie aplicabilă numai pe parcursul „perioadei de tranziție”. Aceste articole au rămas însă parte a legislației Uniunii în materie de TVA și, după caz, pun accentul pe impozitarea la locul de consum [25]. Acestea fiind spuse, trebuie amintit că ele *nu* sunt menite să reprezinte poziția implicită. Regula generală privind locul de livrare unde sunt expediate sau transportate bunurile (fie de furnizor, de client sau de un terț) rămâne cea prevăzută la articolul 32 din Directiva TVA. Potrivit acestei reguli, locul livrării „este considerat a fi locul unde se găsesc bunurile la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor către client”.

86. În prezenta cauză, clienții KrakVet erau consumatori situați în Ungaria (respectiv persoane neimpozabile), care făceau cumpărături prin intermediul site-ului internet al KrakVet. KBGT asigura transportul între depozitul din Polonia și frontiera maghiară. Pe teritoriul Ungariei, transportul era efectuat de societățile de curierat maghiare.

87. În opinia noastră, se poate considera pe bună dreptate că clienții KrakVet erau și sunt interesați în principal de achiziționarea de hrană pentru animalele de companie. Serviciul de transport necesar pentru transportul hranei respective de la depozitul KrakVet din Polonia la adresa de livrare a clienților din Ungaria constituie un element esențial al tranzacției, dar este improbabil ca acesta să se afle, ca atare, în prim-planul interesului clienților. Probabil, componentele esențiale care au determinat alegerea modalității de transport de către aceștia au fost comoditatea și costul [26].

88. În acest context, KrakVet, Italia și Polonia susțin că, în vederea interpretării versiunii originale a articolului 33 alineatul (1) (respectiv versiunea în vigoare atât la data faptelor din cauza principală, cât și astăzi), ar trebui utilizată numai formularea sa actuală [27], pentru a respecta principiile securității juridice și protecției încrederii legitime [28]. Republica Cehă, Irlanda, Ungaria, Regatul Unit și Comisia susțin că articolul 33 alineatul (1) trebuie interpretat în sensul că reglementează deja situația în care

25 A se vedea de asemenea Hotărârea din 8 decembrie 2016, A și B (C-453/15, EU:C:2016:933, punctul 25), Hotărârea din 29 iunie 2017, L. Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, punctul 19), și Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887, punctul 34). Trebuie menționat că toate cele trei cauze priveau scutirea prevăzută la articolul 146 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și prestarea de *servicii*.

26 În opinia noastră, costul real al transportului de la depozit la consumatori a bunurilor comandate trebuie să fi depășit în mod semnificativ sumele facturate clienților care au ales să utilizeze KBGT în calitate de transportator (a se vedea punctul 61 de mai sus). Astfel, în plus față de costurile proprii ale KBGT, ar fi existat de asemenea costurile societăților maghiare de curierat pentru segmentul de transport efectuat în Ungaria, iar nu în Polonia. Din fericire, Curtea nu trebuie să analizeze în ce a constat exact economia operațiunii. Este suficient să se constate că diferența de cotă de TVA (8 % în Polonia, 27 % în Ungaria) trebuie să fi jucat un rol important în rentabilitatea exercițiului pentru KrakVet și/sau KBGT. Această împrejurare *nu* face, în sine, ca acțiunile întreprinse să aibă un caracter fraudulos sau nelegal.

27 Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctele 41 și 44), și Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punctul 43).

28 Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punctul 29), și Hotărârea din 6 iulie 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punctul 36).

furnizorul intervine în mod indirect în organizarea transportului. Acestea susțin că interpretarea spre care tind respectă realitatea economică [29], din moment ce posibilitatea ca, în împrejurări precum cele din speță, clientul să aleagă un alt transportator decât cel care i-a fost propus pe site-ul de internet de către furnizorul bunurilor este, în cel mai bun caz, redusă și cel mai probabil pur ipotetică.

89. Comisia face trimitere, astfel cum a procedat deja în documentul său de lucru [30], și la declarația care figurează în procesul-verbal al Consiliului întocmit cu ocazia reuniunii la care s-a adoptat Directiva 91/680, în sensul că regimul special al vânzărilor la distanță trebuie să se aplice în toate cazurile în care bunurile sunt expediate sau transportate, indirect sau direct, de furnizor sau în numele acestuia. [Trebuie precizat că Directiva 91/680, una dintre directivele de modificare a celei de A șasea directive TVA [31], a introdus, printre altele, un nou articol 28b detaliat (intitulat „Locul tranzacțiilor"), compus din cinci secțiuni. Primul paragraf al secțiunii A, „Locul achiziției intracomunitare de bunuri", precizează: „(1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul în care se află bunurile în momentul sosirii expedierii sau a transportului la achizitor". Primul paragraf al secțiunii B, „Locul livrării bunurilor", conținea dispoziția care a precedat versiunea inițială a articolului 33 alineatul (1) din Directiva TVA [32].]

90. În aceste condiții, argumentul formulat de Comisie poate fi respins cu ușurință. În Hotărârea Antonissen, Curtea a statuat în mod clar că „o astfel de declarație nu poate fi reținută pentru interpretarea unei dispoziții de drept derivat în cazul în care, precum în prezenta cauză, conținutul acesteia nu este deloc exprimat în textul dispoziției respective și, în consecință, nu are valoare juridică" [33].

91. Sunt citate de asemenea orientările emise de Comitetul TVA, potrivit cărora „se consideră că bunurile au fost «expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia» în cazul în care furnizorul intervine în mod direct sau indirect în transportul sau în expedierea bunurilor". Cu toate acestea, respectiva poziție a fost adoptată de Comitetul TVA la trei ani de la efectuarea operațiunilor aflate la originea prezentei cauze, iar orientările însești precizează în mod explicit, în partea de jos a fiecărei pagini, lipsa forței obligatorii a acestora [34].

92. În acest context și aplicând principiile de interpretare obișnuite în cazul versiunii originale a articolului 33 alineatul (1), nu găsim niciun temei pentru a concluziona, astfel cum susțin Republica Cehă, Irlanda, Ungaria, Regatul Unit și Comisia, că această dispoziție reglementează și cazurile în care furnizorul intervine *în mod indirect*, ca răspuns la o instrucțiune dată de client, în expedierea sau în transportul bunurilor către o persoană neimpozabilă situată într-un alt stat membru.

29 Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 42), și Hotărârea din 22 noiembrie 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punctele 43-45).

30 A se vedea punctul 37 de mai sus.

31 A șasea 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 (JO 1977, L 145, p. 1).

32 „(1) Prin derogare de la articolul 8 alineatul (1) litera (a) și articolul 8 alineatul (2), locul livrării bunurilor expediate sau transportate de către sau în numele furnizorului dintr-un alt stat membru decât cel de sosire a expedierii sau a transportului este considerat a fi locul în care se află bunurile în momentul sosirii expedierii sau a transportului la achizitor, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: – livrarea de bunuri este efectuată pentru o persoană impozabilă eligibilă pentru derogarea prevăzută la articolul 28a alineatul (1) litera (a) al doilea paragraf, pentru o persoană juridică neimpozabilă care este eligibilă pentru aceeași derogare sau pentru orice altă persoană neimpozabilă […]" Articolul 32 din Directiva 2006/112 corespunde în esență articolului 8 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă TVA.

33 Hotărârea din 26 februarie 1991 (C-292/89, EU:C:1991:80, punctul 18).

34 „Orientările emise de Comitetul TVA nu reprezintă decât opinii ale unui comitet consultativ. Ele nu constituie o interpretare oficială a dreptului Uniunii și nu sunt în mod necesar avizate de Comisia Europeană. Ele nu sunt obligatorii pentru Comisia Europeană sau pentru statele membre care sunt libere să nu le respecte. Reproducerea acestui document este condiționată de includerea acestei mențiuni."

93. Totuși, Curtea a fost invitată să examineze dacă modificările aduse prin Directiva 2017/2455, care au constat în adăugarea unui al patrulea alineat la articolul 14 din Directiva TVA, precum și noua versiune a articolului 33 alineatul (1) corespund unei modificări sau unei simple confirmări a situației juridice anterioare. Dacă modificările aduse în 2017 ar fi considerate simple „clarificări" ale situației juridice anterioare, acest lucru ar putea avea o incidență asupra interpretării care trebuie furnizată instanței de trimitere în vederea aplicării sale în prezenta cauză.

Modificările aduse Directivei TVA

94. Articolul 2 punctul 1 din Directiva 2017/2455 precizează că la articolul 14 din Directiva TVA „se adaugă" un nou alineat (4). Prin această adăugare, s-a introdus o *nouă definiție* a „vânzărilor intracomunitare de bunuri la distanță". Potrivit acestei noi definiții, noțiunea respectivă include anumite cazuri specifice de „livrări de bunuri expediate sau transportate de furnizor sau în contul acestuia, *inclusiv în cazul în care furnizorul intervine în mod indirect în transportul sau expedierea bunurilor*, dintr-un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor către client" (sublinierea noastră). Printre situațiile prevăzute se află și cea în care „(a) livrarea de bunuri este efectuată […] pentru orice altă persoană neimpozabilă".

95. Nici considerentele, nici dispozițiile materiale ale Directivei 2017/2455 nu explică mai departe sfera de aplicabilitate a (noii) noțiuni de „intervenție indirectă" din partea furnizorului sau motivele care au stat la baza introducerii sale. Astfel, expunerea de motive a Comisiei se limitează la o trimitere, fără alte detalii, la „orientările Comitetului TVA". În acest context, trebuie amintit că, deși orientările Comitetului TVA din 4-5 iunie 2015 prezintă anumite informații cu privire la ceea ce, în opinia comitetului respectiv, ar constitui o „intervenție indirectă" a furnizorului [35], documentul de lucru care a precedat orientările menționate, din data de 5 mai 2015, a lăsat complet neclarificat aspectul dacă această noțiune trebuia interpretată în mod literal sau extins. Detaliile stabilite în orientări nu au fost preluate în noul text.

96. Republica Cehă face trimitere la Hotărârea Welmory [36]. În această hotărâre, Curtea a statuat că din considerentele regulamentului în cauză reiese că „voința legiuitorului Uniunii a fost de a preciza anumite concepte necesare pentru a stabili criterii referitoare la locul operațiunilor impozabile, luând totodată în considerare jurisprudența Curții în materie" și că, „în această măsură, deși regulamentul menționat nu era încă în vigoare la data faptelor din cauza principală, acesta trebuie totuși să fie avut în vedere". Or, astfel cum tocmai am arătat, nu există indicații echivalente care să decurgă în acest caz din considerentele Directivei 2017/2455, iar „jurisprudența Curții în materie" urmează să fie elaborată în cadrul prezentei proceduri. (Ar trebui să fie clar, în lumina celor afirmate, că, în opinia noastră, modificările respective nu permit neapărat să se rezolve problematica subiacentă. Însă, din fericire, nici Curtea, nici noi nu trebuie să ne pronunțăm în mod definitiv cu privire la acest aspect cu această ocazie.)

97. În aceeași ordine de idei, Regatul Unit a invocat Hotărârea Mensing [37], în care Curtea a statuat că, „conform unei jurisprudențe constante, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție".

35 A se vedea punctele 42-44 de mai sus.

36 Hotărârea din 16 octombrie 2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298, punctele 45 și 46).

37 Hotărârea din 29 noiembrie 2018 (C-264/17, EU:C:2018:968, punctul 24).

98. Acest principiu rezumă într-adevăr o jurisprudență constantă și nu se pretează la nicio controversă. Cu toate acestea, atunci când îl aplicăm în situația actuală, constatăm că articolul 2 punctul 1 din Directiva 2017/2455 precizează *în mod explicit* că noua definiție care figurează la articolul 14 alineatul (4), precum și noul articol 33 litera (a) care înlocuiește textul existent al articolului 33 din Directiva TVA urmează să se aplice „cu efect de la 1 ianuarie 2021”: astfel, *se stabilește amânarea efectului lor juridic* cu doi ani comparativ cu diferite alte modificări introduse prin Directiva 2017/2455.

99. Această amânare intenționată a efectului juridic a dispozițiilor menționate nu poate fi, în opinia noastră, în acord cu afirmația care figurează în expunerea de motive, potrivit căreia propunerea doar „clarifică […] articolul 33 alineatul (1)”. Dacă propunerea doar clarifică ceea ce a constituit dintotdeauna adevăratul sens juridic al articolului 33 alineatul (1) din această directivă, nu ar avea sens să se amâne aplicarea sa. Așadar, din motive logice, trebuie să se concluzioneze că textul introdus corespunde într-adevăr unei modificări, iar nu interpretării care ar trebui dată în orice caz textului existent.

100. Trebuie amintit, în această privință, că discuția reflectată în documentul de lucru a avut loc la trei ani *de la* operațiunile vizate de prezenta cauză [38]. În mod firesc, trebuie luat în considerare principiul securității juridice în cadrul interpretării articolului 33 alineatul (1) din Directiva TVA [39]. Astfel, considerentele Directivei 2017/2455 face trimitere în mod expres la acest principiu, precizând că noțiunea „de furnizor sau în contul acestuia” trebuie definită în Directiva TVA astfel încât să includă și o intervenție indirectă a furnizorului, tocmai pentru a asigura securitatea juridică. Introducerea implicită a termenilor „în mod direct sau indirect” în versiunea originală a articolului 33 alineatul (1) din Directiva TVA în condițiile în care acest articol nu cuprinde acești termeni contravine în mod direct acestui principiu.

101. Concluzionăm, așadar, că, până la intrarea în vigoare a modificărilor introduse prin Directiva 2017/2455, la 1 ianuarie 2021, articolul 33 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în mod literal. Prin urmare, el *nu* trebuie interpretat în lumina noii definiții a „vânzărilor intracomunitare de bunuri la distanță”, care conține expresia „inclusiv în cazul în care furnizorul intervine «în mod indirect» în transportul sau expedierea bunurilor” sau ca și cum ar fi deja înlocuit cu articolul 33 litera (a), care formulează această nouă definiție.

Interpretarea literală a articolului 33 alineatul (1) din Directiva TVA: „bunuri expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia”

102. Am sugerat deja, la punctele 76-78 de mai sus, o definiție practică a termenilor „expediere” și, respectiv, „transport” efectuate de furnizor. Adăugăm acum o propunere de definiție practică pentru „în numele”. În opinia noastră, expedierea sau transportul bunurilor se efectuează „în numele acestuia”, dacă furnizorul, iar nu clientul, ia efectiv deciziile care reglementează expedierea sau transportul acestor bunuri.

103. Revine instanței naționale, în calitate de unică instanță care se poate pronunța asupra fondului cauzei, sarcina de a verifica dacă, pe baza elementelor de fapt deja expuse în decizia de trimitere și a altor eventuale elemente pe care părțile decid să i le prezinte, bunurile vizate de prezenta procedură au fost în realitate „expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia”. La adoptarea concluziei sale, instanța de trimitere ar trebui să țină seama de faptul că „luarea în considerare a realității economice și comerciale constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului” [40].

38 A se vedea punctul 1 de mai sus.

39 Hotărârea din 19 decembrie 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punctul 29).

40 Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 42).

104. În această privință, în opinia noastră, următoarele elemente (neexhaustive) sunt relevante în mod direct sau indirect: (i) gama de potențiale opțiuni de transport oferite de furnizor clienților pe site-ul său internet, (ii) gradul de conexiune (dacă este cazul) dintre furnizor și societățile care oferă fiecare dintre aceste opțiuni, (iii) împrejurarea dacă achiziționarea bunurilor și achiziționarea serviciilor de transport erau reglementate printr-un singur contract sau prin contracte separate, (iv) momentul la care a luat naștere obligația de a plăti bunurile, (v) momentul și locul în care au fost transferate proprietatea și riscul legat de bunurile în cauză, (vi) care erau modalitățile de plată a bunurilor și a serviciilor de transport utilizate. În final, instanța națională va trebui să decidă, pe baza tuturor elementelor de care dispune, dacă KrakVet (sau o societate deținută ori controlată de aceasta) a adoptat, în practică, deciziile referitoare la expedierea sau la transportul bunurilor sau dacă aceste decizii au fost luate de clienții individuali ai KrakVet.

105. În prezenta cauză, nu toate elementele de fapt cunoscute conduc la aceeași concluzie și nu există suficiente informații cu privire la elementele pertinente ale cauzei [41]. Subliniem că numai informațiile conținute în decizia de trimitere constituie constatări de fapt. Celelalte elemente prezentate Curții (fie în observațiile scrise, fie oral în ședință) constituie elemente pe care instanța națională are competența de a le analiza în continuare și de a le verifica la momentul la care va trebui să se pronunțe în cauză.

106. În primul rând, rezultă că KrakVet a propus pe site-ul său internet o singură societate de transport potențială, lăsându-le în același timp potențialilor clienți posibilitatea de a încheia acorduri separate. Aceasta nu oferea linkuri care să permită clienților să se adreseze unei serii de societăți de transport potențiale. (Astfel, subliniem că, în cauza Kraket II [42], decizia de trimitere precizează că pe site-ul internet *erau într-adevăr propuse* serviciile a diferite societăți de transport și că respectivii clienți încheiau contracte distincte pentru produse și pentru transportul produselor respective.) KrakVet nu oferea ea însăși servicii de transport. În al doilea rând, KrakVet și KBGT sunt deținute de doi frați [43]; există, așadar, legături familiale strânse între cele două societăți. În al treilea rând, se pare că au existat contracte distincte care au reglementat achiziționarea de bunuri și furnizarea de servicii de transport. În al patrulea rând, instanța de trimitere nu a efectuat nicio constatare de fapt pentru a stabili cu precizie momentul la care a luat naștere obligația de a plăti bunurile. În al cincilea rând, situația este aceeași și în ceea ce privește data și locul transferului de la furnizor la client al proprietății bunurilor și al riscului în caz de deteriorare sau de pierdere parțială sau totală a acestora. (Ne permitem să remarcăm în această privință că, în cadrul ședinței, KrakVet a declarat că își vinde produsele „ex works”. Astfel, clientul rămânea ținut la plata prețului în caz de prejudicii, de distrugere, de pierdere sau de furt al bunurilor în timpul transportului.) În al șaselea rând, se pare că, atunci când bunurile erau transportate de KBGT, clienții plăteau societății KrakVet în avans atât contravaloarea bunurilor, cât și a transportului, plata fiind transferată ulterior de societatea maghiară de curierat în contul bancar CIB deschis pe numele proprietarului KBGT, iar ulterior distribuită între KrakVet și KBGT. Dacă, în cazul achizițiilor cu o valoare mai mică de 8 990 HUF, costul transportului asigurat de KBGT era de 1 600 HUF, peste acest prag valoric KBGT asigura transportul în schimbul sumei de 70 HUF (sumă care pare atât de mică încât este pur simbolică), sub forma unei reduceri de 1 530 HUF acordate de KrakVet din prețul bunurilor achiziționate.

107. Pe baza acestor elemente și a oricărui alt element prezentat în fața sa, instanța de trimitere va trebui să se pronunțe cu privire la aspectul dacă deciziile individuale cu privire la expedierea sau la transportul bunurilor au fost luate în realitate de KrakVet (sau de o societate deținută sau controlată de aceasta) sau de clienții maghiari individuali ai KrakVet.

41 A se vedea punctele 58-62 de mai sus.

42 Cauza C-108/19, KrakVet (denumită în continuare „KrakVet II”), care face obiectul cererii de decizie preliminară formulate de Curtea de Apel București (România), aflată pe rolul Curții.

43 În această privință, subliniem că articolul 80 alineatul (1) din Directiva 2006/112 permite să se ia în considerare legăturile strânse de familie pentru a garanta că „baza de impozitare este considerată valoarea de piață”.

108. În consecință, propunem Curții să răspundă la a patra întrebare preliminară după cum urmează:

„Articolul 33 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că vizează doar situațiile în care bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia. El nu vizează situațiile în care furnizorul intervine doar indirect în expedierea sau în transportul bunurilor.

În cazul în care furnizorul, din proprie inițiativă și la alegerea sa, efectuează totalitatea sau majoritatea demersurilor esențiale necesare în vederea pregătirii bunurilor pentru transport, organizează ridicarea acestora și prima parte a transportului și renunță la posesia și la controlul asupra bunurilor, atunci «transportul» este efectuat de furnizor.

În cazul în care furnizorul, fie el însuși, fie prin intermediul agentului său, realizează efectiv operațiunea de transport sau deține ori controlează entitatea juridică care efectuează respectiva operațiune, «transportul» este efectuat de furnizor.

Bunurile sunt expediate sau transportate «în numele» furnizorului dacă furnizorul, iar nu clientul, ia efectiv decizia privind modul de expediere sau de transport al acestor bunuri."

Noțiunea de practică abuzivă

109. Prin intermediul celei de a cincea întrebări, instanța de trimitere evidențiază două elemente de fapt în cauza cu care este sesizată: (1) KBGT „are o relație contractuală" cu KrakVet (în opinia noastră, instanța de trimitere se referă la faptul că cele două societăți sunt deținute de frați) și prestează alte servicii decât transportul (în opinia noastră, ambalarea bunurilor care trebuie expediate); însă (2) clientul este liber să aleagă alte opțiuni pentru transportul bunurilor pe care le achiziționează. Instanța de trimitere ridică problema dacă aceste două elemente de fapt specifice sunt pertinente pentru a stabili dacă comportamentul KrakVet constituie o practică abuzivă în sensul dreptului Uniunii în materie de TVA, justificând astfel impunerea unor sancțiuni pecuniare severe în privința KrakVet.

110. În ipoteza în care instanța de trimitere ar ajunge la concluzia că expedierea și/sau transportul au fost efectuate „în numele" furnizorului, respectiv KrakVet, iar nu în numele clientului, îi va reveni ulterior sarcina de a examina dacă plata TVA-ului în statul membru de origine (Polonia), iar nu în statul membru de destinație (Ungaria) ar trebui să fie considerată nu numai eronată, ci și abuzivă. Amintim că, în Hotărârea Part Service[44], Curtea a precizat că „este de competența instanței de trimitere să determine, în lumina elementelor de interpretare furnizate prin prezenta hotărâre, dacă, în scopul aplicării TVA-ului, se poate considera că operațiuni precum cele în cauză în acțiunea principală reprezintă o practică abuzivă". Astfel, pentru a răspunde la a cincea întrebare, considerăm necesar să ne referim în sens mai larg la împrejurările speței.

111. Astfel cum vom arăta în continuare, un element esențial în speță este acela că KrakVet a solicitat *îndrumări autorității poloneze competente*, sub forma unei „decizii fiscale anticipate", cu privire la aspectul dacă TVA-ul este datorat în statul membru de origine sau în statul membru de destinație[45]. În cursul procedurii în fața Curții, susținerea KrakVet potrivit căreia această decizie fiscală anticipată era obligatorie din punct de vedere juridic atât pentru KrakVet, cât și pentru administrația fiscală poloneză nu a fost contestat. KrakVet a fost informată de autoritatea poloneză competentă că TVA-ul era datorat în Polonia – cu alte cuvinte, că era aplicabilă norma generală care figurează la articolul 32

44 Hotărârea din 21 februarie 2008 (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 63).

45 A se vedea punctele 63 și 65 de mai sus.

din Directiva TVA, iar nu derogarea prevăzută la articolul 33 din această directivă. Este cert că KrakVet a declarat și a achitat în mod corespunzător TVA-ul în Polonia în perioada relevantă. Administrația fiscală poloneză a efectuat, în cursul anului 2014, o inspecție la sediul KrakVet în urma căreia a confirmat răspunsul pe care îl dăduse anterior societății KrakVet.

112. KrakVet și Polonia susțin, citând Hotărârea WebMindLicenes [46], că o persoană impozabilă are dreptul să obțină profit din diferențele dintre cotele naționale de TVA. Acestea subliniază că persoanele impozabile sunt în general libere să aleagă structurile organizatorice și modalitățile operaționale pe care le apreciază ca fiind cele mai adecvate pentru activitățile lor economice și în vederea limitării sarcinilor lor fiscale [47], precum și structurile comerciale pe care le apreciază ca fiind cele mai adecvate pentru activitățile lor [48].

113. Italia susține că persoanele impozabile nu au dreptul să se prevaleze de normele dreptului Uniunii în mod abuziv [49], în timp ce Republica Cehă, Irlanda, Ungaria și Comisia susțin că practica comercială a KrakVet constituie un abuz, întrucât scopul constă în obținerea de avantaje din diferența dintre cotele de TVA ale statelor membre care denaturează concurența [50]. Regatul Unit nu a făcut referire la acest aspect.

114. Amintim că, în Hotărârea Halifax [51], Curtea a precizat că, „în cazul în care persoana impozabilă poate să aleagă între două operațiuni, [Directiva TVA] nu îi impune să o aleagă pe cea care implică plata valorii celei mai mari a TVA-ului. Dimpotrivă, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 85 din concluziile sale, „persoana impozabilă are dreptul să aleagă structura activității sale astfel încât să își limiteze datoria fiscală” [52]. În consecință, „pentru constatarea unei practici abuzive în domeniul TVA-ului, este necesar, pe de o parte, ca, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante ale [Directivei TVA] și ale legislației naționale de transpunere a acestei directive, operațiunile în cauză să aibă ca rezultat *obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții*”. Pe de altă parte, trebuie să rezulte de asemenea dintr-un ansamblu de elemente obiective că *scopul esențial al operațiunilor în cauză este obținerea unui avantaj fiscal*” (sublinierea noastră). Aceste condiții (denumite în continuare „criteriile Halifax”) sunt cumulative [53]. În Hotărârea Part Service [54], Curtea a precizat că „poate fi constatată o practică abuzivă în cazul în care urmărirea unui avantaj fiscal constituie *scopul esențial* al operațiunii sau al operațiunilor în cauză” (sublinierea noastră). Această jurisprudență este menționată de asemenea în documentul de lucru al Comitetului TVA.

46 Hotărârea din 17 decembrie 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, punctele 27 și 40).

47 Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punctul 53). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Bobek prezentate în cauza SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019), în care colegul nostru sugerează că autoritățile fiscale competente sunt obligate să urmărească în fiecare situație în parte un echilibru corect între necesitatea aplicării uniforme a legii și împrejurările concrete care ar fi putut genera o încredere legitimă pentru persoana impozabilă (punctele 83 și 84 din concluziile menționate).

48 Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punctul 53), și Concluziile avocatului general Bobek prezentate în cauza SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019, punctul 83).

49 Citând Hotărârea din 12 mai 1998, Kefalas și alții (C-367/96, EU:C:1998:222, punctul 20), Hotărârea din 23 martie 2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, punctul 33), și Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punctul 32).

50 Citând Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 74), Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctele 35 și 36), și Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 27).

51 Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 73-75).

52 Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate în cauza Halifax și alții (cauzele conexate C-255/02, C-419/02 și C-223/03, EU:C:2005:200).

53 Aceste criterii au făcut obiectul multor discuții la nivel doctrinar. A se vedea Vanistendael, F., „Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?” în *EC Tax and Review*, vol. 15, 2006, nr. G, p. 192-195, Pistone, P., „Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (before) Emsland-stärke 1 to Halifax (and beyond)” în *Prohibition of abuse of Law: A new German principle of EU Law*?, prima ediție, 2011, Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies, Oxford, De la Feria, R., „Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax” în *British Tax Review*, nr. 2, 2006, p. 119-123, De la Feria, „Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax” în *Common Market Law Review*, vol. 45, 2008, nr. 2, p. 395-441.

54 Hotărârea din 21 februarie 2008 (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 45).

115. În speță, trebuie să se constate că operațiunea principală constă în vânzarea de hrană pentru animale. În aceasta constă activitatea desfășurată de KrakVet, care constituie obiectul interesului clienților săi. În raport cu această operațiune principală, achiziționarea serviciilor de transport necesare pentru transportul hranei pentru animale de la depozitul KrakVet din Polonia la adresa de livrare a clientului din Ungaria este secundară (accesorie). Prin urmare, împrejurările cauzei nu au legătură cu măsurile pur artificiale prin care o întreprindere își structurează activitățile cu unicul scop de a-și minimiza obligațiile fiscale, ceea ce constituie cazul clasic de abuz în domeniul TVA.

116. Cu toate acestea, trebuie să se constate că KrakVet a obținut un important avantaj financiar din diferența dintre cotele de TVA din Polonia (8 %) și Ungaria (27 %). Lucrurile stau astfel independent de aspectul dacă avantajul ia forma unei creșteri a profitului sau a unei cote de piață crescute ca urmare a posibilității de a oferi prețuri mai scăzute consumatorului final.

117. În considerațiile care urmează, exprimăm *opinia* potrivit căreia, atunci când instanța de trimitere va trebui să se pronunțe în cauză, aceasta va concluziona că operațiunile în discuție intră în domeniul de aplicare al articolului 33 din Directiva TVA, iar nu al articolului 32 din această directivă.

118. În această ipoteză, TVA-ul pentru operațiunile respective, care avea o valoare ce depășea cu mult pragul cantitativ prevăzut la articolul 34, ar fi fost datorat în Ungaria. Ar fi vorba despre o eroare de drept săvârșită atât de persoana impozabilă (KrakVet), cât și de administrația fiscală poloneză în cadrul deciziei fiscale anticipate emise la cererea KrakVet.

119. Prima și a doua întrebare preliminară se referă la aspectul dacă statul membru de destinație este legat de aprecierea situației fiscale efectuată de statul membru de origine. Considerăm că, în cadrul unei asemenea aprecieri, trebuie ca statul membru de origine să ia în considerare în mod necesar, poate implicit, aspectul dacă modalitățile propuse constituiau un comportament abuziv, concluzia fiind că *nu* aceasta era situația, ci că acestea intrau în mod legitim în sfera de aplicare a articolului 32 din Directiva TVA. Dat fiind că prezentele concluzii se limitează la examinarea celei de a patra și a celei de a cincea întrebări preliminare, nu ne vom pronunța cu privire la posibilele răspunsuri la prima și la a doua întrebare. În considerațiile care urmează pornim de la premisa potrivit căreia statul membru de destinație *este* liber să stabilească dacă să sancționeze comportamentul în cauză drept abuz de drept în sensul criteriilor Halifax.

120. Subliniem, cu titlu introductiv, că Regulamentul nr. 904/2010 nu conține dispoziții care să reglementeze deciziile fiscale anticipate la cererea furnizorilor. Acesta nu stabilește nici modul în care trebuie considerate de autoritățile fiscale ale unui alt stat membru deciziile fiscale anticipate obligatorii eliberate de autoritățile fiscale ale unui stat membru sau rezultatul controalelor efectuate de autoritățile fiscale respective.

121. În schimb, acest regulament subliniază în mai multe rânduri importanța cooperării dintre autoritățile fiscale ale statelor membre. Această cooperare, considerată esențială pentru corecta aplicare a legislației în materie de TVA și pentru combaterea fraudei, reiese în special din considerentele (7) și (13), din articolul 1 alineatul (1) (care enunță aplicabilitatea generală a cooperării), din articolul 7 alineatul (3) (care permite statului membru de destinație să solicite statului membru de origine să deschidă o „anchetă administrativă”), din articolul 13 alineatul (1) (care obligă statul membru de destinație să furnizeze informații fără o cerere prealabilă) și din modalitățile de control simultan cuprinse la articolele 29 și 30 din Regulamentul nr. 904/2010. Așadar, acest regulament poate fi considerat o punere în aplicare practică a obligației de cooperare loială consacrate la articolul 4 alineatul (3) TUE, în temeiul căruia „statele membre se respectă și se ajută reciproc în îndeplinirea misiunilor care decurg din tratate” [55].

55 Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 41).

122. Considerăm că posibilitatea autorităților competente ale unui alt stat membru ca, *pe lângă* aplicarea eventualelor rectificări permise pentru TVA-ul datorat și a dobânzilor aferente acestuia, să poată sancționa sever ca abuz de drept (în sensul criteriilor Halifax) însuși comportamentul considerat a fi legitim printr-o apreciere obligatorie din punct de vedere juridic a colegilor lor din statul membru în care persoana impozabilă s-a înregistrat în scopuri de TVA ar contraveni în mod direct acestui principiu.

123. Avem de asemenea îndoieli serioase cu privire la compatibilitatea unei astfel de posibilități cu principiul protecției încrederii legitime.

124. În Hotărârea Kreuzmayr [56], Curtea a statuat că dreptul de a se prevala de principiul protecției încrederii legitime „aparține oricărui justițiabil pe care o autoritate administrativă l-a determinat să nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise". În opinia noastră, o „decizie fiscală anticipată" (respectiv o decizie care, pentru mai multă precizie, obligă atât persoana impozabilă, cât și autoritățile competente) constituie o astfel de asigurare precisă.

125. Insistăm asupra faptului că KrakVet *nu* ar fi putut să nutrească speranța legitimă ca decizia fiscală anticipată eliberată la cererea sa de administrația fiscală poloneză să constituie o descriere exactă și inatacabilă a realității juridice efective. Exista mereu posibilitatea ca autoritățile competente ale unui alt stat membru să adopte o poziție diferită și, astfel cum s-a întâmplat în mod efectiv în speță, ca litigiul să fie deferit instanțelor naționale, iar Curții să i se solicite să pronunțe o hotărâre care să tranșeze acest aspect.

126. Cu toate acestea, considerăm că KrakVet *era* îndreptățită să se bazeze pe faptul că, dacă și-ar fi desfășurat activitatea în strictă conformitate cu propunerea pe care a prezentat-o administrației fiscale în cererea sa privind decizia fiscală anticipată, nu ar fi fost expusă riscului unor sancțiuni severe pentru un abuz de drept în ipoteza în care respectiva decizie obligatorie s-ar fi dovedit în final eronată din punct de vedere juridic.

127. „Abuzul de drept" constituie o faptă gravă. În cazul în care este dovedit, el atrage în mod întemeiat sancțiuni severe. Prin urmare, acesta nu ar trebui devalorizat și denaturat prin extinderea sa la o situație în care persoana impozabilă a solicitat în mod prudent orientări cu privire la calificarea juridică corectă, din punctul de vedere al TVA-ului, a conduitei pe care urma să o adopte, nu unui consilier comercial privat, ci unei autorități competente a statului membru în care s-a înregistrat în scopuri de TVA.

128. În ipoteza în care Curtea nu va împărtăși opinia noastră cu privire la această chestiune de principiu, facem următoarele două observații suplimentare.

129. În primul rând, considerăm că autoritățile competente din statul membru de destinație (Ungaria) ar fi obligate să furnizeze KrakVet cel puțin o motivare detaliată în care să explice de ce, *în pofida* deciziei fiscale anticipate eliberate de administrația fiscală poloneză la cererea KrakVet, acestea au considerat că comportamentul adoptat de KrakVet în temeiul acestui răspuns constituia un abuz de drept [57].

56 Hotărârea din 21 februarie 2018 (C-628/16, EU:C:2018:84, punctul 46).

57 A se vedea printre altele Hotărârea din 9 noiembrie 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839), în care Curtea a statuat că „obligația de motivare a deciziilor adoptate de autoritățile naționale are o importanță deosebită, întrucât permite destinatarului lor să își apere drepturile în cele mai bune condiții posibile și să decidă în deplină cunoștință de cauză dacă este util să formuleze o acțiune împotriva acestora. Aceasta este de asemenea necesară pentru a permite instanțelor să își exercite controlul asupra legalității deciziilor menționate" (punctul 40).

130. În al doilea rând, amintim că, în Hotărârea Farkas [58], Curtea a statuat că, „în lipsa unei armonizări a legislației Uniunii în domeniul sancțiunilor aplicabile în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de un regim instituit prin această legislație [legislația în materie de TVA], statele membre rămân competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate. Ele sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității". În consecință, faptul că KrakVet a acționat prevalându-se de decizia fiscală obligatorie eliberată de administrația fiscală poloneză este un factor care ar permite administrației fiscale maghiare să stabilească dacă este necesar să impună o sancțiune KrakVet, iar în cazul unui răspuns afirmativ, nivelul adecvat al sancțiunii respective.

131. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la a cincea întrebare preliminară după cum urmează:

„În cazul în care o persoană impozabilă solicită autorităților competente din statul membru în care este înregistrată în scopuri de TVA să se pronunțe cu privire la calificarea juridică corectă, în scopuri de TVA, a liniei de conduită pe care urmează să o adopte (prezentând în detaliu măsurile pe care dorește să le instituie) și primește un răspuns care este obligatoriu din punct de vedere juridic atât pentru persoana în cauză, cât și pentru administrația fiscală, iar ulterior își desfășoară activitatea în strictă conformitate cu această decizie fiscală anticipată (aspect a cărui verificare este de competența instanței naționale), principiul cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE, precum și principiul protecției încrederii legitime se opun posibilității ca autoritățile competente dintr-un alt stat membru să trateze acțiunile sale drept abuz de drept în temeiul criteriilor stabilite în Hotărârea Halifax și să sancționeze în consecință comportamentul respectiv."

Concluzie

132. Fără a aduce atingere răspunsurilor Curții la prima, la a doua și la a treia întrebare preliminară adresate de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria), propunem Curții să răspundă la a patra și la a cincea întrebare preliminară după cum urmează:

Întrebarea 4:

„Articolul 33 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că vizează doar situațiile în care bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia. El nu vizează situațiile în care furnizorul intervine doar indirect în expedierea sau în transportul bunurilor.

În cazul în care furnizorul, din inițiativa și la alegerea sa, efectuează totalitatea sau majoritatea demersurilor esențiale necesare în vederea pregătirii bunurilor pentru transport, organizează ridicarea acestora și prima parte a transportului și renunță la posesia și la controlul asupra bunurilor, atunci «transportul» este efectuat *de* furnizor.

În cazul în care furnizorul, fie el însuși, fie prin intermediul agentului său, realizează efectiv operațiunea de transport sau deține ori controlează entitatea juridică ce efectuează respectiva operațiune, «transportul» este efectuat de furnizor.

Bunurile sunt expediate sau transportate «în numele» furnizorului dacă furnizorul, iar nu clientul, ia efectiv deciziile privind modul de expediere sau de transport al acestor bunuri."

58 Hotărârea din 26 aprilie 2017 (C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 59).

Întrebarea 5:

„În cazul în care o persoană impozabilă solicită autorităților competente din statul membru în care este înregistrată pentru plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) să se pronunțe cu privire la calificarea juridică corectă, în scopuri de TVA, a liniei de conduită pe care urmează să o adopte (prezentând în detaliu măsurile pe care dorește să le instituie) și primește un răspuns care este obligatoriu din punct de vedere juridic atât pentru persoana în cauză, cât și pentru administrația fiscală, iar ulterior își desfășoară activitatea în strictă conformitate cu propunerea pe care a prezentat-o administrației fiscale în cererea sa privind decizia fiscală anticipată (aspect a cărui verificare este de competența instanței naționale), principiul cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE, precum și principiul protecției încrederii legitime se opun posibilității ca autoritățile competente dintr-un alt stat membru să trateze acțiunile sale drept abuz de drept în temeiul criteriilor stabilite în Hotărârea Halifax și să sancționeze în consecință comportamentul respectiv.”