Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL PRIIT PIKAMÄE
prezentate la 26 septembrie 2024[1]

Cauza C-596/23 [Pohjanri][i]

B UG
cu participarea
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

[cerere de decizie preliminară formulată de Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki, Finlanda)]

„Trimitere preliminară – Accize – Directiva 2008/118/CE – Articolul 36 – Achiziție online de produse accizabile în alt stat membru – Produse expediate sau transportate direct sau indirect de către vânzător sau în numele acestuia – Transport de către o societate de transport recomandată de vânzător – Reglementare națională care consideră vânzătorul ca fiind obligat la plata accizelor exigibile în statul membru de destinație”

1. În prezenta cauză, Curtea este sesizată de Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki, Finlanda) cu o cerere de decizie preliminară privind interpretarea articolului 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE[2].

2. Pentru prima dată, aceasta va avea oportunitatea de a se pronunța cu privire la domeniul de aplicare al acestei dispoziții din Directiva 2008/118, indicând gradul de implicare a vânzătorului în transportul de produse accizabile care permite identificarea unei „vânzări la distanță” pentru a concluziona astfel că vânzătorul datorează accize în statul membru de destinație a acestor produse.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3. Sunt relevante în prezenta cauză articolele 32, 33, 34 și 36 din Directiva 2008/118, precum și articolul 33 din Directiva 2006/112/CE[3].

[1] Limba originală: franceza.

[i] Numele prezentei cauze este un nume fictiv. El nu corespunde numelui real al niciuneia dintre părțile la procedură.

[2] JO 2009, L 9, p. 12.

[3] 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).

Dreptul finlandez

Cadrul juridic în vigoare în anul 2020

4. Directiva 2008/118 a fost transpusă în Finlanda prin valmisteverotuslaki (182/2010) [Legea (182/2010) privind accizele] (denumită în continuare „Legea privind accizele”). În prezenta cauză, această lege se aplică în versiunea în vigoare în anul 2020.

5. Principiile de stabilire a taxei pe alcool și băuturi alcoolice datorate statului și cuantumul acestei taxe sunt definite în laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) [Legea privind acciza pe alcool și băuturi alcoolice].

6. În temeiul articolului 1 al doilea paragraf din Legea privind accizele, această lege se aplică perceperii accizelor printre altele pe alcool și băuturi alcoolice, cu excepția cazului în care o lege în materie de accize specifică prevede altfel.

7. Potrivit articolului 6 punctul 11 din legea menționată, prin „vânzare la distanță” în sensul aceleiași legi se înțelege vânzarea prin care o altă persoană decât un antrepozitar autorizat sau un destinatar înregistrat ori un destinatar înregistrat provizoriu, care are sediul în Finlanda și care nu desfășoară o activitate economică independentă, a achiziționat produse accizabile eliberate pentru consum într-un alt stat membru, care au fost expediate sau transportate în Finlanda, direct sau indirect, de vânzătorul la distanță sau pe seama acestuia.

8. Potrivit articolului 6 punctul 12 din Legea privind accizele, prin „vânzător la distanță” se înțelege vânzătorul care vinde produse în Finlanda în condițiile prevăzute la punctul 11 al acestui articol.

9. Articolul 72 primul paragraf din această lege prevede că nu se datorează accize pentru produsele care au fost eliberate pentru consum într-un alt stat membru și care sunt cumpărate de o persoană privată pentru uz propriu și transportate de ea însăși în Finlanda.

10. Articolul 74 primul paragraf din legea menționată prevede că, dacă o persoană privată achiziționează produse accizabile pentru uz propriu dintr-un alt stat membru, în alte condiții decât cele prevăzute la articolul 72 din aceeași lege sau în alt mod decât prin vânzarea la distanță, iar produsele sunt transportate în Finlanda de o altă persoană privată sau de un operator economic profesionist, acesteia îi revine obligația de a plăti acciza. Orice persoană care a participat la transportul produselor menționate sau care deține produsele în Finlanda răspunde, de asemenea, pentru plata accizelor datorate de persoana privată care a achiziționat produsele accizabile ca pentru o obligație fiscală proprie.

11. Potrivit articolului 79 primul paragraf din Legea privind accizele, acciza este datorată pentru produsele vândute în Finlanda prin intermediul vânzării la distanță. Potrivit celui de al doilea paragraf al acestui articol, acciza este datorată de vânzătorul la distanță. Dacă vânzătorul la distanță are un reprezentat fiscal, acesta din urmă datorează acciza în locul vânzătorului la distanță. Vânzătorul la distanță răspunde pentru plata accizei datorate de reprezentantul fiscal ca pentru o obligație fiscală proprie. Potrivit celui de al treilea paragraf al articolului menționat, obligația de plată a accizei se naște la momentul predării produselor accizabile în Finlanda. Acciza se plătește potrivit dispozițiilor în vigoare la data predării produselor în Finlanda.

Lucrările pregătitoare ale articolului 74 din Legea privind accizele

12. Motivele care au justificat adoptarea articolului 74 din Legea privind accizele, astfel cum reies din proiectul guvernului pentru Legea privind accizele (HE 263/2009 vp, p. 46), au următorul cuprins:

„Acest articol reglementează situația în care o persoană privată achiziționează produse accizabile dintr-un alt stat membru pentru uzul propriu în alte condiții decât cele prevăzute la articolul 72 sau pe altă cale decât vânzarea la distanță. În acest caz, persoana privată nu aduce ea însăși produsele în Finlanda, acestea fiind transportate de o altă persoană privată sau de un distribuitor profesionist. Aceasta înseamnă că o persoană privată poate achiziționa pe internet, de exemplu, produse dintr-un alt stat membru și asigura ea însăși transportul acestor produse în Finlanda, fără ca vânzătorul sau o altă persoană care acționează pe seama acestuia să participe la organizarea transportului.

[…]

Produsele sunt taxate independent de aspectul dacă au fost introduse în Finlanda de un operator economic profesionist, cum ar fi o întreprindere de transport sau un serviciu de poștă, ori de o altă persoană privată. Diferența fundamentală față de vânzarea la distanță constă în faptul că vânzătorul sau o altă persoană care acționează pe seama sa nu poate să participe în niciun mod la transportarea produselor sau la organizarea transportului. În schimb, dacă, de exemplu, vânzătorul ar sugera clientului pe site-ul său web să folosească serviciile anumitor întreprinderi de transport, acest lucru ar constitui o vânzare la distanță, pentru care vânzătorul la distanță sau reprezentantul său fiscal datorează acciza în statul membru de destinație.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

13. Societatea B UG a exploatat un site internet, disponibil de asemenea în limba finlandeză, prin intermediul căruia clienții puteau cumpăra, într-un magazin virtual, diferite mărci de băuturi ușor sau puternic alcoolizate.

14. La 20 aprilie 2020, autoritatea vamală a confiscat, în Finlanda, un colet conținând diferite băuturi alcoolice, care fusese expediat de B UG din Germania în Finlanda către o persoană privată. Produsele expediate au fost confiscate în temeiul articolului 103 din Legea privind accizele, pentru a se stabili dacă la importul acestor băuturi alcoolice au fost aplicate dispozițiile acestei legi.

15. Administrația fiscală a solicitat cumpărătorului care a plasat comanda pe site-ul internet al B UG explicații cu privire la desfășurarea comenzii și la organizarea transportului.

16. Potrivit explicațiilor furnizate de această persoană privată la 25 iunie 2020, la plasarea comenzii în magazinul virtual al B UG, au fost promovate publicitar serviciile de transport ale întreprinderilor X, Y și Z. Astfel, greutatea comenzii și prețul de transport s-au actualizat de fiecare dată după adăugarea de produse în coșul de cumpărături. După plata comenzii conținând produse alcoolice, pe site-ul internet al B UG a apărut o notificare privind organizarea transportului. Potrivit acestei persoane private, notificarea respectivă conținea linkuri directe către site-urile internet ale întreprinderilor de transport. Persoana privată a selectat societatea X pentru transportul comenzii sale. Prin clic pe linkul „X”, aceasta a fost redirecționată direct pe

site-ul internet al societății X. Pe acest site, aceasta și-a introdus datele de contact, însă nu a furnizat nicio informație despre comanda sa, de exemplu numărul comenzii. Persoana în cauză a plătit transportul direct către societatea X pe site-ul internet al acesteia.

17. În susținerea argumentelor sale, Administrația fiscală a prezentat o captură de ecran datată 16 iunie 2020 care conținea instrucțiuni referitoare la modalitatea de livrare de pe site-ul internet al B UG și o captură de ecran din 24 iunie 2020 care conținea condițiile de livrare de pe acest site. Din aceste capturi de ecran ar reieși că B UG nu organizează ea însăși transportul produselor, ci oferă clienților săi posibilitatea de a ridica comanda sau de a alege un transportator, iar anumiți transportatori au fost menționați pe site-ul internet al B UG ca posibile opțiuni. În plus, din aceste capturi de ecran ar reieși că societatea respectivă a indicat clienților săi că le revine obligația de a plăti impozite în Finlanda.

18. Prin decizia din 21 august 2020, Administrația fiscală a aplicat B UG, pentru băuturile alcoolice confiscate în ziua anterioară, acciza pe alcool și băuturi alcoolice și o amendă fiscală în cuantum total de 1 645,83 de euro. Ea a considerat că băuturile alcoolice în cauză au fost expediate sau transportate în Finlanda, direct sau indirect, de societatea respectivă sau de o persoană care acționează în numele său și că, în consecință, societatea menționată a acționat ca vânzător la distanță și era obligată să plătească accize în Finlanda.

19. B UG a formulat o contestație la Administrația fiscală împotriva deciziei de impunere. Prin decizia din 1 iunie 2021, Administrația fiscală a respins această contestație.

20. B UG a sesizat Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki) cu o acțiune împotriva deciziei din 1 iunie 2021 a Administrației fiscale. Societatea menționată a solicitat anularea deciziei Administrației fiscale și să se constate că nu datorează accizele pe alcool și băuturi alcoolice care i-au fost impuse.

21. Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki) ridică problema dacă B UG a participat la transportul băuturilor alcoolice pe care le-a vândut pe site-ul său internet, astfel încât trebuie să se considere că datorează accize în Finlanda în calitate de vânzător la distanță al acestor băuturi alcoolice. Acesta precizează că persoana privată care a achiziționat produsele respective în Germania le-a cumpărat de la B UG pentru uz propriu și a plătit costurile de transport al produselor menționate direct întreprinderii de transport.

22. Potrivit acestei instanțe, jurisprudența Curții nu oferă nicio soluție pentru interpretarea expresiei „expediate sau transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia” utilizate la articolul 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118.

23. Instanța menționată consideră că prezenta cauză implică examinarea în special a aspectului dacă B UG a participat, direct sau indirect, la transportul produselor în alt stat membru în sensul articolului 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118, dat fiind că site-ul internet al acestei societăți menționează diferite întreprinderi de transport și furnizează informații cu privire la costurile de transport suportate de cumpărători. În plus, instanța de trimitere observă că site-ul internet al vânzătorului conținea un link către site-ul internet al întreprinderilor de transport și că, odată ce acest link era accesat, datele privind mărfurile care trebuiau transportate erau transmise automat acestui site internet de la cel al vânzătorului.

24. În aceste condiții, Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Directiva 2008/118, în special articolul 36 referitor la vânzarea la distanță, se opune unei interpretări a legislației naționale în sensul că un vânzător de produse accizabile, stabilit într-un alt stat membru, participă la transportul produselor în statul membru de destinație și este considerat în statul membru de destinație ca debitor al accizelor pentru vânzarea la distanță pentru simplul motiv că sugerează cumpărătorului pe site-ul său web să apeleze la serviciile unei anumite întreprinderi de transport?

2) Vânzătorul produselor accizabile în sensul articolului 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118 a expediat sau a transportat, direct sau indirect, produse într-un alt stat membru și datorează accize pentru vânzarea la distanță în sensul directivei, în cazul în care pe site-ul său web a recomandat anumite întreprinderi de transport și a indicat costurile de transport pe care trebuie să le suporte cumpărătorul și pe care le-a facturat întreprinderea de transport căreia i-au fost transmise, fără intervenția cumpărătorului, datele privind produsele transportate? Împrejurarea că cumpărătorul a încheiat un contract de transport al produselor cu întreprinderea de transport menționată pe site-ul web al vânzătorului este importantă pentru aprecierea acestui aspect?”

Analiză

Cu privire la domeniul de aplicare al întrebărilor preliminare

25. Trebuie arătat de la bun început că a doua întrebare adresată de instanța de trimitere privește interpretarea articolului 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118 având în vedere împrejurările de fapt ale speței, în timp ce prima întrebare, cu un domeniu de aplicare mai restrâns, pare să vizeze compatibilitatea interpretării articolului 74 din Legea privind accizele, astfel cum figurează în proiectul de lege al guvernului finlandez, cu acest articol 36 alineatul (1), pentru care primul constituie transpunerea în dreptul național.

26. Întrucât aceste două întrebări acoperă în realitate aceeași problemă referitoare la domeniul de aplicare al articolului 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118, în special al expresiei „expediate sau transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia”, ele pot, în opinia noastră, să fie examinate împreună.

Cu privire la fond

27. Directiva 2008/118 are drept obiectiv garantarea bunei funcționări a pieței interne prin libera circulație a mărfurilor supuse accizelor în Uniunea Europeană. În acest scop, directiva menționată impune o armonizare a legislațiilor naționale care reglementează aceste tipuri de impozite pentru a asigura că noțiunea de „exigibilitate” a accizelor și condițiile de exigibilitate a acestora sunt identice în toate statele membre [4].

28. Regimul general al accizelor instituit prin această directivă se aplică numai produselor enumerate la articolul 1 alineatul (1) din aceasta, printre care figurează băuturile alcoolice.

[4] A se vedea în special considerentul (8) al Directivei 2008/118.

29. Eficacitatea acestui regim impune ca supunerea la accize să aibă loc în momentul apariției unuia dintre aceste produse pe piața internă, în timp ce exigibilitatea accizelor trebuie să se situeze cât mai aproape posibil de consumatorul final.

30. Legiuitorul Uniunii a tradus aceste cerințe după cum urmează. Articolul 2 din Directiva 2008/118 prevede că faptul impozabil al accizelor constă în producerea sau importul produselor menționate pe teritoriul Uniunii. Articolul 7 alineatul (1) din această directivă stabilește regula generală potrivit căreia accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum[5], iar articolul 9 primul paragraf din directiva menționată prevede că condițiile de exigibilitate și nivelul accizelor aplicabile sunt cele în vigoare la data la care accizele devin exigibile în statul membru în care are loc eliberarea pentru consum.

31. Dispozițiile capitolului V din Directiva 2008/118 („Deplasarea și impozitarea produselor accizabile după eliberarea pentru consum”) privesc situațiile în care, ca urmare a punerii în consum a produsului și a achitării accizelor aferente, produsul respectiv a făcut obiectul unei deplasări în cadrul Uniunii. Aceste dispoziții răspund cerinței de a garanta respectarea principiului teritorialității fiscale, potrivit căruia plata accizelor trebuie să se realizeze în țara de consum reală, și de a evita dubla impunere a produsului în cauză.

32. În timp ce articolul 32 din Directiva 2008/118 prevede că accizele sunt exigibile numai în statul membru în care se achiziționează produsele accizabile în cazul în care achiziția este efectuată de o persoană privată pentru uz propriu și aceste produse sunt transportate personal de aceasta dintr-un stat membru în altul, articolele 33 și 36 din această directivă conțin excepții de la regula generală prevăzută la articolul 7 din directiva menționată, în măsura în care stabilesc că accizele referitoare la un produs deja eliberat pentru consum sunt exigibile la un moment *ulterior* celui al eliberării pentru consum.

33. Articolul 33 din Directiva 2008/118 prevede că, fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 36 din aceasta, în cazul în care produsele care au fost deja eliberate pentru consum într-un stat membru sunt deținute în scopuri comerciale în alt stat membru pentru a fi livrate sau utilizate pe teritoriul acestuia, accizele devin exigibile în acest alt stat membru. Într-o asemenea ipoteză, persoana plătitoare de accize este cea care efectuează livrarea sau care deține produsele destinate livrării sau căreia îi sunt livrate produsele în cel de al doilea stat membru.

34. Articolul 36 din această directivă, a cărui interpretare este solicitată în prezenta cauză, privește vânzarea la distanță și prevede că produsele accizabile deja eliberate pentru consum într-un stat membru, achiziționate de o persoană, alta decât un antrepozitar autorizat sau un destinatar înregistrat, stabilit în alt stat membru, care nu exercită o activitate economică independentă, și expediate sau transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia, sunt supuse accizelor în statul membru de destinație. În această ipoteză, persoana plătitoare de accize este vânzătorul.

[5] Articolul 7 alineatul (2) din Directiva 2008/18 definește noțiunea de „eliberare pentru consum” după cum urmează: „(a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize; (b) deținerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize în cazul în care accizele nu au fost percepute în conformitate cu dispozițiile aplicabile din dreptul comunitar și din legislația națională; (c) producerea de produse accizabile, inclusiv neregulamentară, în afara unui regim suspensiv de accize; (d) importul de produse accizabile, chiar și neregulamentar, cu excepția cazului în care produsele accizabile sunt plasate, imediat după import, în regim suspensiv de accize”.

35. Articolul 32 din Directiva 2008/118 nu este aplicabil în speță. Astfel, deși este cert că persoana privată care a cumpărat produsele în cauză le-a achiziționat pentru uz propriu, este la fel de cert că aceste produse nu au fost transportate de ea însăși din Germania în Finlanda [6].

36. Instanța de trimitere este chemată să stabilească dacă coletul cu băuturi alcoolice confiscat de autoritățile vamale finlandeze făcea obiectul unei „vânzări la distanță" în sensul articolului 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118, caz în care B UG ar fi obligată să plătească accizele, precum și amenda fiscală care rezultă din decizia de impunere adoptată de Administrația fiscală finlandeză la 21 august 2020. În caz contrar, ar fi vorba în mod necesar despre o achiziție la distanță, care intră sub incidența articolului 33 din această directivă, astfel încât clienții B UG, iar nu această societate, ar fi obligați la plata accizelor în discuție.

37. Cum trebuie interpretată, așadar, expresia „expediate sau transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia" și în special intervenția *indirectă* a vânzătorului?

38. Modul de redactare a articolului 36 din Directiva 2008/118 nu furnizează elemente care să permită clarificarea unei astfel de întrebări, iar Curtea nu a fost chemată să se pronunțe cu privire la aceasta până în prezent.

39. Trebuie arătat, cu toate acestea, că în Hotărârea din 2 aprilie 1998, EMU Tabac și alții (C-296/95, EU:C:1998:152), Curtea a stabilit principiile fundamentale de interpretare a acestei dispoziții [7].

40. Cauza aflată la originea acestei hotărâri prezenta o situație de fapt în care MLB, o societate cu sediul în Regatul Unit, solicita și executa comenzi de țigări și de tutun efectuate de persoane private cu domiciliul în Regatul Unit. MLB cumpăra aceste produse de la EMU, o societate cu sediul în Luxemburg care aparținea aceluiași grup, și organiza importul acestora în Regatul Unit prin intermediul unui transportator privat în numele și pe seama persoanelor private respective, în schimbul plății unui comision.

41. În hotărârea sa, Curtea a considerat că o astfel de situație constituia o vânzare la distanță, iar nu o achiziție realizată de persoane private, pentru motivul, în primul rând, că MLB (iar nu persoanele private pe care le reprezenta) lua inițiativa în ceea ce privește comenzile plasate la vânzător și suporta riscurile inerente evoluției cursurilor de schimb valutar și, în al doilea rând, că EMU și MLB făceau parte din aceeași entitate economică.

42. În opinia Curții, această concluzie se explică prin faptul că articolul 10 alineatul (2) din Directiva 92/12 „a fost redactat astfel încât să acopere nu numai ipoteza transportului sau a expedierii de către vânzător însuși, ci și, în mod mult mai larg, toate ipotezele de expediere sau de

[6] A se vedea în această privință Hotărârea din 23 noiembrie 2006, Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733).

[7] În această cauză, Curții i s-a solicitat să se pronunțe cu privire la interpretarea articolului 10 alineatul (1) din Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO 1992, L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129), iar nu a articolului 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118. Cu toate acestea, deși această din urmă directivă, singura aplicabilă *ratione temporis* litigiului principal, a abrogat și a înlocuit Directiva 92/12 de la 1 aprilie 2010, rezultă din textul articolului 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118 și al articolului 10 alineatul (1) din Directiva 92/12 că, în esență, conținutul acestor dispoziții nu este diferit. Trebuie dedus de aici că jurisprudența Curții referitoare la această din urmă dispoziție rămâne aplicabilă în ceea ce privește articolul 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118. A se vedea în acest sens Hotărârea din 5 martie 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, punctul 34).

transport în numele vânzătorului” și că „formula utilizată în această dispoziție atestă în mod clar că legiuitorul comunitar este mai interesat de natura obiectivă a tranzacțiilor decât de forma juridică care îi este conferită” [8].

43. Aceasta implică în același timp că expresiei „expediate sau transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia” trebuie să i se confere un domeniu de aplicare larg și că interpretarea acesteia trebuie să reflecte realitatea economică a tranzacției examinate, făcând abstracție de orice formalism. Această constatare nu constituie însă decât punctul de plecare al efortului exegetic impus de instanța de trimitere.

44. Ca ajutor pentru interpretare, Comisia Europeană propune, în observațiile sale scrise, o aplicare prin analogie cu Hotărârea KrakVet Marek Batko [9].

45. În această hotărâre, Curtea s-a pronunțat, în domeniul taxei pe valoarea adăugată (TVA), cu privire la interpretarea unei dispoziții foarte asemănătoare cu articolul 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118, și anume articolul 33 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Acest articol prevedea că 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 anumite condiții.

46. Ipoteza factuală prezentată de instanța de trimitere era cea a produselor vândute de un furnizor stabilit într-un stat membru unor clienți care aveau reședința în alt stat membru și transportate către aceștia din urmă de o societate recomandată de furnizorul menționat, însă cu care clienții aveau libertatea de a contracta în scopul efectuării transportului respectiv. Aceste bunuri trebuiau considerate expediate sau transportate „de furnizor sau în numele acestuia”?

47. Luarea în considerare a realității economice și comerciale, care constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului, conduce, în opinia Curții, la concluzia că bunurile sunt expediate sau transportate în numele furnizorului atunci când acesta din urmă, iar nu clientul, ia efectiv deciziile care guvernează expedierea sau transportul bunurilor. Rolul furnizorului trebuie, așadar, să fie *„preponderent* în ceea ce privește inițiativa, precum și organizarea etapelor esențiale ale expedierii sau ale transportului bunurilor” [10].

48. În continuare, Curtea a indicat patru criterii care permit să se verifice dacă aceasta este situația.

49. *Primo*, trebuie să se țină seama de importanța pe care o are aspectul transportului bunurilor menționate către clienți în raport cu practicile comerciale ce caracterizează activitatea desfășurată de furnizorul în cauză. *Secundo*, trebuie să se stabilească cui îi pot fi imputate alegerile referitoare la modalitățile de expediere sau de transport al bunurilor în cauză. O expediere sau un transport al bunurilor în numele furnizorului lor poate fi identificată atunci când clienții nu fac decât să consimtă la alegerile efectuate de furnizor, indiferent dacă privesc desemnarea societății însărcinate cu transportul bunurilor în cauză sau modalitățile potrivit cărora bunurile menționate au fost expediate sau transportate. O astfel de concluzie s-ar putea întemeia în special pe elemente precum posibilitatea de alegere redusă dintre societățile recomandate de furnizor în scopul transportării menționate. *Tertio*, este necesar să se ridice

[8] Hotărârea din 2 aprilie 1998, EMU tabac și alții (C-296/95, EU:C:1998:152, punctele 45 și 46).

[9] Hotărârea din 18 iunie 2020 (C-276/18, denumită în continuare „Hotărârea KrakVet”, EU:C:2020:485, punctele 61-63).

[10] Hotărârea KrakVet, punctul 63 (sublinierea noastră).

problema dacă sarcina riscului legat de expedierea și de livrarea bunurilor în cauză revine furnizorului sau clientului. *Quarto*, trebuie apreciate modalitățile de plată referitoare atât la livrarea acestor bunuri, cât și la expedierea sau la transportul lor. O singură tranzacție financiară pentru achiziționarea, precum și pentru expedierea și transportul bunurilor menționate constituie un indiciu al implicării semnificative a furnizorului în transportul acestora [11].

50. În ceea ce ne privește, constatăm lipsa premiselor necesare pentru a proceda la o aplicare prin analogie în prezenta cauză a criteriilor enunțate în Hotărârea KrakVet, astfel cum a preconizat Comisia în observațiile sale scrise.

51. Deși acceptăm fără ezitare ideea potrivit căreia dispozițiile de drept derivat referitoare la accize și cele corespunzătoare referitoare la TVA pot impune aceeași interpretare, considerăm că acest lucru nu este justificat în speță, având în vedere conținutul articolului 33 alineatul (1) din Directiva 2006/112, în versiunea examinată în Hotărârea KrakVet, și al articolului 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118. Astfel, în timp ce din acest din urmă articol rezultă că o intervenție indirectă a vânzătorului în expedierea sau în transportul bunurilor în cauză este suficientă pentru a caracteriza o „vânzare la distanță”, aceeași intervenție nu era o condiție necesară pentru a stabili existența unei „vânzări intracomunitare de bunuri la distanță” în sensul acestui articol 33 alineatul (1) anterior modificării aduse Directivei 2006/112 prin articolul 2 din Directiva (UE) 2017/2455 [12].

52. Astfel cum a arătat Curtea în Hotărârea KrakVet, această modificare, potrivit căreia bunurile trebuie considerate ca fiind „expediate sau transportate de furnizor sau în contul acestuia”, chiar și în cazul în care furnizorul intervine *în mod indirect* în transportul sau expedierea lor, nu era însă aplicabilă *ratione temporis* litigiului principal [13].

53. În consecință, criteriile stabilite de Curte în această hotărâre nu pot fi utilizate în speță, în măsura în care sunt concepute pentru a interpreta articolul 33 alineatul (1) din Directiva 2006/112 *în versiunea anterioară modificării introduse prin Directiva 2017/2455*.

54. În schimb, elementele de interpretare a articolului 33 alineatul (1) din Directiva 2006/112, *în versiunea rezultată din această modificare*, pot servi, în opinia noastră, la definirea domeniului de aplicare al articolului 36 din Directiva 2008/118 prin intermediul unui raționament prin analogie.

55. Printre aceste elemente, trebuie să se țină seama de articolul 5a primul paragraf din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 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 [14], care a fost adăugat la acest regulament de punere în aplicare tocmai pentru a clarifica și a defini criteriul intervenției indirecte în contextul TVA-ului [15].

[11] Hotărârea KrakVet, punctele 69-78.

[12] Directiva 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).

[13] Hotărârea KrakVet, punctele 55 și 56. A se vedea de asemenea Concluziile avocatei generale Sharpston prezentate în cauza KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, punctul 99), potrivit cărora textul introdus prin Directiva 2017/2455 „corespunde într-adevăr unei modificări, iar nu interpretării care ar trebui dată în orice caz textului existent”.

[14] JO 2011, L 77, p. 1.

[15] A se vedea considerentul (4) al Regulamentului de punere în aplicare (UE) 2019/2026 al Consiliului din 21 noiembrie 2019 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii facilitate de interfețe electronice și regimurile speciale pentru persoanele impozabile care prestează servicii către persoane neimpozabile și efectuează vânzări de bunuri la distanță și anumite livrări interne de bunuri (JO 2019, L 313, p. 14).

56. Această dispoziție indică situațiile în care se consideră că bunurile sunt expediate sau transportate de către furnizor sau în contul acestuia, inclusiv în cazul în care furnizorul intervine în mod indirect în expedierea sau transportul acestor bunuri. Primele trei situații sunt cele în care (i) expedierea sau transportul bunurilor este subcontractat(ă) de furnizor unei terțe părți care predă bunurile către client, (ii) expedierea sau transportul bunurilor este efectuat(ă) de o terță parte, dar furnizorul are răspunderea totală sau parțială pentru predarea bunurilor către client și (iii) furnizorul facturează și încasează taxele de transport de la client și le transferă ulterior unei terțe părți care va organiza expedierea sau transportul bunurilor. A patra situație, care ne pare a avea o relevanță deosebită pentru răspunsul la întrebările adresate de instanța de trimitere, este cea în care „furnizorul promovează prin orice mijloace serviciile de livrare ale unei terțe părți către client, pune în contact clientul cu o parte terță sau furnizează în alt mod unei părți terțe informațiile necesare pentru livrarea bunurilor către consumator”.

57. Astfel, legiuitorul Uniunii a încorporat în regulamentul menționat orientările Comitetului TVA cu privire la interpretarea expresiei „expediate sau transportate de furnizor sau în contul acestuia” în scopul aplicării articolului 33 din Directiva 2006/112. După cum rezultă din Documentul de lucru nr. 855 privind aplicarea dispozițiilor în materie de TVA pentru vânzările la distanță [16], aceste orientări au fost furnizate la cererea autorităților fiscale din Regatul Unit și din Belgia, care constataseră punerea în aplicare de către anumite societăți a unor aranjamente comerciale prin care se urmărea separarea furnizării bunurilor de transportul și de livrarea lor pentru a evita obligația de a declara și de a plăti TVA-ul în statul membru de destinație a bunurilor. Interpretarea sugerată de acest comitet reflecta necesitatea combaterii *practicilor abuzive* sau, mai precis, a tranzacțiilor care au ca rezultat obținerea unui avantaj de natură fiscală, precum aplicarea nivelului accizei probabil mai puțin ridicat din statul de expediere a bunurilor în cauză sau neaplicarea accizelor ca urmare a calificării operațiunii drept achiziționare la distanță, și care contravin obiectivului urmărit de dispozițiile relevante, și anume acela de a evita denaturarea concurenței create prin aplicarea principiului statului de origine în privința operațiunilor transfrontaliere.

58. Inspirată de necesitatea de a combate practicile abuzive, această interpretare extensivă a determinat o scădere a gradului de implicare necesar pentru ca o expediere sau un transport de bunuri să fie imputabil furnizorului. Cu alte cuvinte, promovarea prin orice mijloace către cumpărător a serviciilor de livrare ale unui terț, punerea în contact a cumpărătorului cu un terț sau comunicarea către un terț a informațiilor necesare pentru livrarea bunurilor către cumpărător sunt suficiente pentru a concluziona că bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor sau în contul acestuia.

59. În opinia noastră, același domeniu de aplicare ar trebui conferit expresiei „expediate sau transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia”, care figurează la articolul 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118.

60. Interpretarea prin analogie pe care o propunem este posibilă datorită faptului că articolul 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118 exprimă *aceeași normă privind supunerea la plata impozitului* precum cea care rezultă din articolul 33 alineatul (1) din Directiva 2006/112 (vânzătorul este obligat la plata accizelor în statul membru de destinație a bunurilor atunci când este vorba despre o vânzare la distanță) și are *același conținut* ca articolul 33 alineatul (1) din Directiva 2006/112, având în vedere versiunea acestuia din urmă care este ulterioară modificării aduse prin Directiva 2017/2455. În plus, această interpretare pare justificată având în vedere că

[16] Documentul taxud.c.1 (2015) 2158321.

Directiva 2008/118 are în comun cu Directiva 2006/112 obiectivul privind lupta împotriva abuzurilor, Curtea recunoscând în mod repetat că o astfel de luptă, împreună cu combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, ține de dimensiunea teleologică a Directivei 2008/118, așa cum reiese din articolul 11 primul paragraf și din articolul 39 alineatul (3) primul paragraf, precum și din considerentul (31) al acesteia [17].

61. Rezultă că o intervenție indirectă în sensul articolului 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118 are loc printre altele atunci când vânzătorul acționează într-un mod care *ghidează* alegerea cumpărătorului în ceea ce privește societatea însărcinată cu expedierea și/sau transportul produselor în cauză. Într-o asemenea ipoteză, ar trebui să se concluzioneze că vânzătorul datorează accize în statul membru de destinație a acestor produse.

62. În speță, din decizia de trimitere reiese că pagina de internet a B UG, prin intermediul căreia care au fost vândute băuturi alcoolice unor cumpărători stabiliți în Finlanda, recomandă anumite societăți de transport. În plus, acest site internet furnizează informații cu privire la costurile de transport suportate de cumpărătorul care a ales una dintre aceste societăți și conține un link către site-ul internet al fiecăreia dintre acestea, către care, odată ce linkul a fost accesat de cumpărător, sunt transmise, fără intervenția ulterioară a acestuia, informații cu privire la produsele care trebuie transportate.

63. Ținând seama de aceste informații și sub rezerva unei verificări de către instanța de trimitere, ar fi posibil să se considere, în opinia noastră, că băuturile alcoolice în cauză au fost transportate în Finlanda indirect de către B UG, în sensul articolului 36 din Directiva 2008/118, astfel încât aceasta din urmă datorează accize în acest stat membru.

64. Aceasta este, de altfel, singura interpretare conformă cu realitatea economică și comercială, din moment ce, în împrejurări precum cele din speță, posibilitatea ca clienții să aleagă o societate de transport diferită de cele pe care vânzătorul le recomandă pe site-ul său internet este, în cel mai bun caz, redusă și, în realitate, probabil pur ipotetică.

65. Întrucât această interpretare implică în mod necesar „înlăturarea vălului” de pe forma juridică a tranzacției pentru a evita eventuale abuzuri de drept [18], este de la sine înțeles că încheierea de către cumpărător a două contracte separate, cu vânzătorul și cu societatea de transport, nu este relevantă pentru a stabili dacă produsele în cauză trebuie considerate ca fiind expediate sau transportate indirect de vânzător sau în numele acestuia.

66. În sfârșit, trebuie precizat că argumentul invocat de B UG în observațiile sale scrise, întemeiat pe propunerea Comisiei privind Directiva 2008/118 [19], nu poate repune în discuție concluzia la care am ajuns.

67. Mai precis, B UG a arătat că, potrivit Propunerii de directivă privind accizele, dispoziția referitoare la vânzarea la distanță „prevede procedurile aplicabile vânzărilor realizate de operatori care își asumă, direct sau indirect, transportul produselor accizabile către persoane private

[17] Cu privire la Directiva 2008/118, a se vedea printre altele Hotărârea din 21 decembrie 2023, CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, punctul 39 și jurisprudența citată). În ceea ce privește Directiva 2006/112, a se vedea Hotărârea din 7 martie 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, punctul 33 și jurisprudența citată).

[18] A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Ruiz-Jarabo Colomer prezentate în cauza EMU Tabac și alții (C-296/95, EU:C:1997:203, punctul 88).

[19] Propunerea de directivă a Consiliului privind regimul general al accizelor [COM(2008) 78 final].

stabilite în alt stat membru”. Această formulare ar implica faptul că vânzătorul trebuie considerat *responsabil* pentru transportul produselor supuse accizelor pentru ca norma prevăzută la articolul 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118 să fie aplicabilă.

68. În realitate, o astfel de formulare se explică, în opinia noastră, numai prin voința legiuitorului Uniunii de a evidenția mai mult unul dintre elementele care diferențiază vânzarea la distanță de achiziționarea la distanță, astfel cum s-a confirmat într-un raport publicat în cadrul procedurii legislative care a condus la adoptarea Directivei 2008/118 [20], iar nu prin voința de a condiționa aplicarea acestui articol 36 alineatul (1) de existența unei forme de răspundere, în special civilă, a vânzătorului.

69. Având în vedere cele de mai sus, apreciem că articolul 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118 ar trebui interpretat în sensul că produsele accizabile trebuie considerate ca fiind „expediate sau transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia”, astfel încât acesta din urmă datorează accize în acest alt stat membru, printre altele atunci când vânzătorul acționează într-un mod care ghidează alegerea cumpărătorului în ceea ce privește societatea însărcinată cu transportul produselor în cauză, aspect care trebuie verificat de instanța națională. În acest sens, constituie printre altele elemente relevante faptul că site-ul internet al vânzătorului recomandă una sau mai multe societăți anumite de transport, că furnizează informații cu privire la costurile de transport suportate de cumpărătorul care a ales una dintre aceste societăți și că conține un link către site-ul internet al fiecăreia dintre acestea, către care, odată accesat link-ul respectiv, sunt transmise, fără intervenția ulterioară a cumpărătorului, informații cu privire la produsele care trebuie transportate. În schimb, încheierea de către cumpărător a două contracte separate, cu vânzătorul și, respectiv, cu societatea de transport, nu este un element relevant pentru aprecierea menționată.

Concluzie

70. În lumina considerațiilor care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki, Finlanda) după cum urmează:

Articolul 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE

trebuie interpretat în sensul că

produsele accizabile trebuie considerate ca fiind „expediate sau transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia”, astfel încât acesta din urmă datorează accize în acest alt stat membru, printre altele atunci când vânzătorul acționează într-un mod care ghidează alegerea cumpărătorului în ceea ce privește societatea însărcinată cu expedierea și/sau transportul produselor în cauză, aspect care trebuie verificat de instanța națională ținând seama de ansamblul elementelor litigiului principal.

[20] Raportul Comisiei către Parlamentul European, Consiliu și Comitetul Economic și Social European privind aplicarea articolelor 7-10 din Directiva 92/12/CEE (prezentat în temeiul articolului 27 din Directiva 92/12/CEE) [COM(2004) 227 final].