

Downloaded via the EU tax law app / web

62018CJ0276

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

18 iunie 2020 (*1)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 33 – Stabilirea locului efectuării operațiunilor taxabile – Livrarea de bunuri cu transport – Livrarea de bunuri expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia – Regulamentul (UE) nr. 904/2010 – Articolele 7, 13 și 28-30 – Cooperare între statele membre – Schimb de informații”

În cauza C-276/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria), prin decizia din 1 martie 2018, primită de Curte la 24 aprilie 2018, în procedura

KrakVet Marek Batko sp.k.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan (raportor), președinte de cameră, și domnii I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič și C. Lycourgos, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna R. Šereš, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 20 iunie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

–

pentru KrakVet Marek Batko sp.k., de P. Jalsovszky, de T. Fehér și de Á. Fischer, ügyvédek;

–

pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér, de M. M. Tátrai și de Zs. Wagner, în calitate de agenți;

–

pentru guvernul ceh, de M. Smolek, de J. Vlášil și de O. Serdula, în calitate de agenți;

–

pentru Irlanda, de A. Joyce și de J. Quaney, în calitate de agenți, asistați de N. Travers, SC;

–

pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de G. De Socio, avvocato dello Stato;

–

pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;

–

pentru guvernul Regatului Unit, de S. Brandon și de Z. Lavery, în calitate de agenți, asistați de R. Hill, barrister;

–

pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios, de J. Jokubauskaitė și de L. Havas, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 6 februarie 2020,

pronunțată prezenta

Hotărâre

1

Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), în special a articolului 33 din aceasta, precum și a articolelor 7, 13 și 28-30 din Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată (JO 2010, L 268, p. 1).

2

Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între KrakVet Marek Batko sp.k. (denumită în continuare „KrakVet”), o societate de drept polonez, pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria), pe de altă parte, în legătură cu plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru vânzarea de produse prin intermediul site-ului internet al acestei societăți unor clienți cu reședință în Ungaria.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112

3

Considerentele (17), (61) și (62) ale Directivei 2006/112 enunță:

„(17)

Stabilirea locului efectuării operațiunilor taxabile poate conduce la conflicte între statele membre privind jurisdicția, în special în ceea ce privește livrarea de bunuri care necesită montaj sau prestarea de servicii. 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 fizice al căror cost este inclus în prețul bunurilor.

[...]

(61)

Este esențial să se asigure aplicarea uniformă a sistemului privind TVA. Este necesar să se adopte măsuri de punere în aplicare pentru realizarea acestui obiectiv.

(62)

Este 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.”

4

Titlul V din această directivă, denumit „Locul operațiunilor taxabile”, conține un capitol 1, intitulat la rândul său „Locul livrării de bunuri”, care cuprinde o secțiune 2, referitoare la „Livrarea de bunuri cu transport”. Secțiunea menționată conține printre altele articolele 32 și 33 din respectiva directivă.

5

Articolul 32 din Directiva 2006/112 prevede:

„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 expediția sau transportul bunurilor către client.

[...]”

6

Articolul 33 alineatul (1) din această directivă prevede:

„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 expediția sau transportul bunurilor este considerat a fi locul unde se află bunurile la momentul la care se încheie expediția sau transportul bunurilor la client, în cazul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

(a)

livrarea de bunuri este efectuată pentru o persoană fizică sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei achiziții intracomunitare de bunuri nu sunt supuse TVA în temeiul

articolului 3 alineatul (1) sau pentru orice alt? persoan? neimpozabil?;

(b)

bunurile livrate nu sunt mijloace de transport noi sau bunuri livrate dup? asamblare sau instalare, cu sau f?r? func?ionare de prob?, de c?tre furnizor sau în numele acestuia.”

Regulamentul nr. 904/2010

7

Considerentele (5), (7) ?i (8) ale Regulamentului nr. 904/2010 enun??:

„(5)

M?surile de armonizare fiscal? luate în vederea realiz?rii pie?ei interne trebuie s? includ? instituirea unui sistem comun de cooperare între statele membre, în special în ceea ce prive?te schimbul de informa?ii, prin care autorit??ile competente ale statelor membre urmeaz? s? se sprijine reciproc ?i s? coopereze cu Comisia pentru a asigura aplicarea corect? a TVA la livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii, achizi?ia intracomunitar? de bunuri ?i importul de bunuri.

[...]

(7)

În vederea colect?rii taxei datorate, statele membre ar trebui s? coopereze pentru a contribui la garantarea faptului c? TVA este stabilit? corect. Prin urmare, statele membre trebuie nu numai s? controleze aplicarea corect? a taxei datorate pe propriul teritoriu, ci ar trebui, în egal? m?sur?, s? furnizeze asisten?? altor state membre pentru garantarea aplic?rii corecte a taxei datorate în alt stat membru ca urmare a unei activit??i desf??urate pe teritoriul propriu.

(8)

Controlul aplic?rii corecte a TVA opera?iunilor transfrontaliere impozabile într?un stat membru diferit de cel în care este stabilit furnizorul depinde în multe situa?ii de informa?iile care sunt de?inute de statul membru de stabilire sau care pot fi ob?inute cu mult mai mult? u?urin?? de acesta din urm?. Prin urmare, supravegherea eficace a unor astfel de opera?iuni presupune ca statul membru de stabilire s? colecteze sau s? fie în m?sur? s? colecteze informa?iile în cauz?.”

8

Articolul 1 alineatul (1) din acest regulament prevede:

„Prezentul regulament stabile?te condi?iile în care autorit??ile competente din statele membre responsabile pentru aplicarea legisla?iei privind TVA trebuie s? coopereze între ele ?i cu Comisia pentru a asigura respectarea respectivei legisla?ii.

În acest scop, prezentul regulament stabile?te norme ?i proceduri care s? permit? autorit??ilor competente ale statelor membre s? coopereze ?i s? schimbe reciproc orice informa?ii care ar putea ajuta la efectuarea unei determin?ri corecte a TVA, la controlul aplic?rii corecte a TVA, mai ales în cazul tranzac?iilor intracomunitare, ?i la combaterea fraudei în domeniul TVA. Prezentul regulament stabile?te în special normele ?i procedurile care permit statelor membre s? colecteze ?i s? fac? schimb de astfel de informa?ii pe cale electronic?.”

Secțiunea 1, intitulată „Cererea de informații și de anchete administrative”, care figurează în capitolul II din regulamentul menționat, intitulat „Schimbul de informații la cerere”, cuprinde articolul 7 din același regulament, care 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 ancheta administrativă nu este necesară, aceasta informează de îndată autoritatea solicitantă cu privire la motivele acestei decizii.

[...]”

10

În capitolul III din Regulamentul nr. 904/2010, intitulat „Schimbul de informații fără cerere prealabilă”, articolul 13 din acest regulament prevede:

„(1) Autoritatea 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;

(b)

atunci când un stat membru are motive să creadă că s-a comis sau că este posibil să se fi comis o încălcare a legislației referitoare la TVA în celălalt stat membru;

(c)

atunci când există un risc de pierderi fiscale în celălalt stat membru.

(2) Schimbul de informații fără cerere prealabilă se face fie automat, în conformitate cu articolul 14, fie spontan, în conformitate cu articolul 15.

(3) Informațiile se transmit prin intermediul unor formulare tip adoptate în conformitate cu procedura menționată la articolul 58 alineatul (2).”

11

Articolul 28 din regulamentul menționat, care figurează în capitolul VII din acesta, prevede:

„(1) Prin acord între autoritatea solicitantă și autoritatea solicitată și în conformitate cu

modalitățile stabilite de aceasta din urmă, funcționarii autorizați de autoritatea solicitantă pot fi prezenți, în vederea schimbului de informații prevăzute la articolul 1, în birourile autorităților administrative ale statului membru solicitat sau în orice alt loc în care își desfășoară activitatea respectivele autorități. În cazul în care informațiile solicitate sunt incluse în documente la care funcționarii autorităților solicitate au acces, funcționarii autorităților solicitante primesc copii ale acestora.

(2) Prin acord între autoritatea solicitantă și autoritatea solicitată și în conformitate cu modalitățile stabilite de aceasta din urmă, funcționarii autorizați de autoritatea solicitantă pot fi prezenți, în vederea schimbului de informații prevăzute la articolul 1, la anchetele administrative desfășurate pe teritoriul statului membru solicitat. Astfel de anchete administrative sunt efectuate exclusiv de către funcționarii autorităților solicitate. Funcționarii autorităților solicitante nu exercită competențele de control conferite funcționarilor autorităților solicitate. Cu toate acestea, ei pot avea acces în aceleași cazuri și la aceleași documente ca și aceștia din urmă, prin intermediul funcționarilor autorităților solicitate și numai în scopul efectuării anchetei administrative.

(3) Funcționarii autorităților solicitante prezenți într-un alt stat membru, în conformitate cu alineatele (1) și (2), trebuie să fie în măsură să prezinte în orice moment o împuternicire scrisă în care le sunt indicate identitatea și calitatea oficială.”

12

Capitolul VIII din Regulamentul nr. 904/2010, intitulat „Controale simultane”, cuprinde articolele 29 și 30 din acest regulament.

13

Articolul 29 din regulamentul menționat are următorul cuprins:

„Statele membre pot conveni să efectueze controale simultane de fiecare dată când consideră că astfel de controale sunt mai eficiente decât controalele realizate de un singur stat membru.”

14

Potrivit articolului 30 din același regulament:

„(1) Un stat membru identifică în mod independent persoanele impozabile pe care intenționează să le propună pentru un control simultan. Autoritatea competentă a statului membru respectiv notifică autoritatea competentă a celuilalt stat membru în cauză cazurile propuse pentru controalele simultane. Aceasta își motivează alegerea, în măsura posibilului, prin furnizarea informațiilor care au condus la decizia acesteia. Ea indică perioada în care trebuie efectuate aceste controale.

(2) Autoritatea competentă a statului membru care primește o propunere de control simultan confirmă autoritatea competentă a celuilalt stat membru acordul său sau îi comunică refuzul său motivat, în principiu în termen de două săptămâni, dar nu mai târziu de o lună, de la primirea propunerii.

(3) Fiecare autoritate competentă a statelor membre în cauză numește un reprezentant însărcinat cu supravegherea și coordonarea operațiunii de control.”

Directiva (UE) 2017/2455

15

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 prestațiile de servicii și vânzările de bunuri la distanță (JO 2017, L 348, p. 7) prevede la articolul 2, intitulat „Modificări ale Directivei 2006/112/CE cu efect de la 1 ianuarie 2021”:

„Cu efect de la 1 ianuarie 2021, Directiva 2006/112/CE se modifică după cum urmează:

1.

La articolul 14, se adaugă următorul alineat:

«(4) În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

1.

„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 o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei achiziții intracomunitare de bunuri nu fac obiectul 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 contul acestuia.

[...]»

[...]

3.

Articolul 33 se înlocuiește cu următorul text:

«Articolul 33

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;

(b)

locul livrării în cazul vânzărilor la distanță de bunuri importate din teritoriile terțe sau țări terțe într-un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor către

client este considerat a fi locul unde se află bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul acestora către client;

(c)

locul livrării în cazul vânzărilor la distanță de bunuri importate din teritorii terțe sau țări terțe în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor către client este considerat a fi statul membru respectiv, cu condiția ca TVA pentru aceste bunuri să fie declarat în cadrul regimului special de la titlul XII capitolul 6 secțiunea 4.»

[...]

Dreptul maghiar

16

Articolul 2 din általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„Sunt supuse taxei prevăzute de această lege:

a)

livrările de bunuri sau prestațiile de servicii efectuate pe teritoriul național de o persoană impozabilă care acționează ca atare, în schimbul unei contraprestații,

[...]

17

Potrivit articolului 25 din Legea privind TVA-ul:

„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.”

18

Articolul 29 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul are următorul cuprins:

„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 lor la client, în cazul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a)

livrarea de bunuri:

aa)

este efectuat? pentru o persoan? impozabil? sau pentru o persoan? juridic? neimpozabil? ale c?rei achizi?ii intracomunitare de bunuri nu sunt supuse TVA?ului în temeiul articolului 20 alineatul (1) literele a) ?i d), sau

ab)

pentru o persoan? sau un organism neimpozabile ?i

b)

bunurile livrate sunt:

ba)

altele decât mijloace de transport noi ?i

bb)

altele decât bunuri livrate care fac obiectul unei asambl?ri sau al unei instal?ri, cu sau f?r? func?ionare de prob?.

[...]"

19

Articolul 82 alineatul (1) din Legea privind TVA?ul prevede:

„Valoarea taxei este egal? cu 27 % din baza de impozitare.”

20

Articolul 2 alineatul (1) din adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind Codul de procedur? fiscal?), în versiunea aplicabil? litigiului principal (denumit? în continuare „Codul de procedur? fiscal?”), prevede:

„În scopuri fiscale, toate drepturile în cadrul raporturilor juridice se exercit? în conformitate cu scopul lor. În temeiul legisla?iei fiscale, încheierea de contracte sau realizarea altor opera?iuni al c?ror scop const? în eludarea dispozi?iilor legisla?iei fiscale nu pot fi considerate drept exercitare a drepturilor în conformitate cu scopul lor.”

21

Articolul 6 alineatul (1) din Codul de procedur? fiscal? prevede:

„«Contribuabil sau persoan? impozabil?» înseamn? orice persoan? c?reia îi revine o obliga?ie fiscal? sau o obliga?ie de plat? a unui impozit în temeiul unei legi privind stabilirea unui impozit sau a unui sprijin bugetar sau în temeiul prezentei legi.”

22

Potrivit articolului 86 alineatul (1) din acest cod:

„Pentru a preveni erodarea veniturilor fiscale, precum ?i cererile inadecvate de sprijin bugetar ?i de ramburs?ri ale impozitelor, administra?ia fiscal? are obliga?ia de a efectua controale regulate

ale contribuabililor și ale celorlalte persoane care participă la regimul de impozitare. Scopul controalelor este de a stabili dacă obligațiile impuse de legislația fiscală și de alte reglementări au fost respectate sau încălcate. În cadrul realizării unui control, administrația fiscală dezvoltă 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.”

23

Articolul 95 alineatul (1) din codul menționat prevede:

„Administrația fiscală efectuează controlul prin examinarea înscrisurilor, a documentelor justificative, a documentelor contabile și a registrelor necesare pentru a stabili sumele care servesc drept bază pentru impozit sau pentru sprijinul bugetar, inclusiv datele electronice, programele informatice și sistemele informatice utilizate de contribuabil, precum și calculele și celelalte elemente de fapt, informații și împrejurări legate de ținerea contabilității și de înregistrarea și procesarea documentelor justificative.”

24

Articolul 170 alineatul (1) din Codul de procedură fiscală prevede:

„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. [...]”

25

Articolul 178 punctul 3 din acest cod prevede:

„[...] se aplică următoarele definiții:

[...]

«diferență de impozitare» înseamnă diferența dintre, pe de o parte, cuantumul impozitului sau al sprijinului bugetar declarat (notificat), nedeclarat (care nu a fost notificat) sau stabilit ori aplicat pe baza unei declarații (notificare) și, pe de altă parte, cuantumul impozitului sau al sprijinului bugetar stabilit ulterior de administrația fiscală, fără a include diferența de sold care trebuie raportată în perioadele următoare.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

26

KrakVet este o societate cu sediul în Polonia. Ea nu deține nici birou, nici depozit în Ungaria, iar autoritățile fiscale maghiare nu contestă că aceasta nu dispune de o unitate în scopuri de TVA.

27

Activitatea sa constă în vânzarea de produse pentru animale pe care le comercializează în special prin intermediul site-ului său internet, a cărui adresă este www.zoofast.hu. Ea avea mai mulți clienți în Ungaria prin intermediul acestui site.

28

În cursul anului 2012, pe site-ul internet menționat, aceasta oferea clienților posibilitatea de a încheia un contract cu o societate de transport cu sediul în Polonia, în scopul transportării produselor pe care le comercializează, fără a fi ea însăși parte la acest contract. Totuși, clienții puteau, pe lângă ridicarea produselor cumpărate direct de la depozitul KrakVet, să aleagă în mod liber un alt transportator decât cel recomandat. Pe de altă parte, KrakVet încredința societății de transport menționate unele dintre propriile nevoi logistice.

29

După caz, produsele în cauză erau transportate de societatea de transport respectivă până la depozitele a două societăți de curierat cu sediul în Ungaria, care le distribuiau ulterior clienților maghiari. Plata prețului produselor cumpărate era efectuată la livrare către serviciul de curierat sau prin plată anticipată într-un cont bancar.

30

Nefiind sigur în ceea ce privește statul membru competent pentru colectarea TVA-ului aferent activităților sale, KrakVet a sesizat administrația fiscală de la sediul său pentru ca aceasta din urmă să se pronunțe în acest sens. Prin decizie fiscală anticipată, administrația fiscală poloneză a considerat că locul de executare a operațiunilor societății KrakVet era situat în Polonia și că societatea menționată trebuia să achite TVA-ul în statul membru respectiv.

31

Autoritatea fiscală maghiară de prim grad a efectuat o inspecție la sediul KrakVet, în scopul verificării a posteriori a declarațiilor privind TVA-ul pentru anul 2012. În acest context, societăți menționate, în calitate de persoană impozabilă, i s-a atribuit un cod de identificare fiscală tehnic de către autoritatea fiscală respectivă.

32

Având în vedere puținele informații cu privire la KrakVet și la modul său de funcționare din punct de vedere fiscal, autoritatea fiscală maghiară de prim grad nu era în măsură să stabilească dacă această societate avea sediul în Ungaria din punctul de vedere al TVA-ului. Autoritatea fiscală menționată a efectuat, așadar, verificări în legătură cu activitatea desfășurată de societatea respectivă.

33

În cadrul acestei proceduri fiscale administrative, autoritatea fiscală maghiară de prim grad, printre altele, a solicitat opinia autorităților fiscale poloneze pe baza normelor de cooperare prevăzute de dreptul Uniunii în materie fiscală.

34

Prin decizia din 16 august 2016, autoritatea fiscală maghiară de prim grad a stabilit în sarcina KrakVet plata unei diferențe de impozitare cu titlu de TVA, a unei amenzi și a unor dobânzi de

întârziere, precum și a unei amenzi pentru nerespectarea obligațiilor sale de înregistrare la administrația fiscală maghiară.

35

KrakVet a formulat o cale de atac împotriva acestei decizii la pârâta din litigiul principal, care acționează în calitate de autoritate fiscală de gradul al doilea și care a confirmat decizia autorităților fiscale maghiare de prim grad prin decizia din 23 ianuarie 2017. Această din urmă decizie este contestată de KrakVet în fața instanței de trimitere.

36

Instanța menționată apreciază că soluționarea litigiului principal depinde, pe de o parte, de întinderea obligației de cooperare dintre autoritățile statelor membre în temeiul Regulamentului nr. 904/2010 și, pe de altă parte, de interpretarea noțiunii de livrare de bunuri expediate sau transportate „de furnizor sau în numele acestuia”, în sensul articolului 33 din Directiva 2006/112.

37

În special, ea ridică problema posibilității administrației fiscale maghiare, având în vedere principiul neutralității fiscale și obiectivul de evitare a dublei impuneri, de a adopta o poziție diferită de cea a administrației fiscale poloneze. Dacă este cazul, ea consideră că este necesar să se precizeze, pe de o parte, cerințele care decurg din obligația de cooperare dintre autoritățile fiscale ale statelor membre în ceea ce privește stabilirea locului de livrare a bunurilor în discuție în litigiul principal și, pe de altă parte, condițiile privind eventualul drept la rambursarea TVA-ului plătit fără să fie datorat.

38

În plus, ar trebui să se clarifice dacă operațiunile în discuție în litigiul principal intră sub incidența articolului 33 din Directiva 2006/112, ceea ce ar avea drept consecință faptul că locul livrării trebuie considerat a fi în statul membru unde se află bunurile la momentul la care se încheie expedierea sau transportul bunurilor către client. În acest sens, instanța de trimitere ridică problema eventualelor implicații pentru o astfel de interpretare ale modificărilor dreptului Uniunii care intră în vigoare la 1 ianuarie 2021, în conformitate cu Directiva 2017/2455, în temeiul căreia transportul efectuat în numele vânzătorului ar acoperi și cazurile în care transportul sau expedierea bunurilor ar fi efectuate indirect în numele vânzătorului.

39

Pe de altă parte, situația în discuție în litigiul principal ar ridica problema dacă, având în vedere împrejurările aferente acesteia, practica KrakVet poate fi considerată abuzivă.

40

În aceste condiții, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1)

Obiectivele Directivei [2006/112], în special cerințele privind prevenirea conflictelor între statele membre privind jurisdicția și evitarea dublei impuneri, menționate în cuprinsul considerentelor (17) și (62), și Regulamentul [nr. 904/2010], în special considerentele (5), (7) și (8) și articolele 7,

13 și 28-30, trebuie interpretate în sensul că se opun practicii autorităților fiscale ale unui 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 a unui 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 confirmă atât interpretarea, cât și decizia anticipată, dă naștere unei duble impuneri 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 [2006/112], administrația fiscală a unui stat membru poate stabili în mod unilateral obligații fiscale, fără să ia în considerare faptul că administrația fiscală a unui alt stat membru a confirmat deja în mai multe rânduri, 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 ale celor două state membre trebuie să coopereze și să ajungă la un acord pentru a asigura respectarea principiului neutralității fiscale și prevenirea dublei impuneri, astfel încât persoana impozabilă să plătească TVA numai în unul dintre aceste state membre?

3)

În cazul în care din răspunsul dat la a doua întrebare rezultă că administrația fiscală a unui stat membru poate schimba în mod unilateral calificarea fiscală, dispozițiile Directivei [2006/112] trebuie interpretate în sensul că administrația fiscală a unui 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 perioadele care s-au finalizat printr-o inspecție, pentru a asigura astfel atât prevenirea dublei impuneri, cât și respectarea principiului neutralității fiscale?

4)

Cum trebuie interpretată expresia care figurează la articolul 33 alineatul (1) prima teză din Directiva [2006/112], 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 clientul să încheie un contract cu o întreprindere de logistică cu care vânzătorul respectiv colaborează pentru alte operațiuni decât vânzarea, în cazul în care clientul poate alege de asemenea, în mod liber, alt transportator decât cel propus, iar contractul de transport este încheiat între client 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 [2006/112], astfel că articolul 33 alineatul (1) din directiva respectivă trebuie aplicat de asemenea în cazul colaborării indirecte pentru alegerea transportatorului?

5)

Dreptul Uniunii, mai concret Directiva [2006/112], 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 operațiuni de vânzare, precum și livrarea sau transportul de produse, prin care persoana

impozabil? s? profite de faptul c? cota de TVA este mai mic? în alt stat membru, cu scopul de a eluda articolul 33 din Directiva [2006/112] ?i de a s?vâr?i astfel un abuz de drept:

5.1)

întreprinderea de logistic? ce efectueaz? transportul are o rela?ie contractual? cu persoana impozabil? ?i presteaz? în favoarea acesteia alte servicii pe lâng? transport,

5.2)

în acela?i timp, clientul poate în orice moment s? refuze op?iunea propus? de persoana impozabil?, ?i anume de a încredin?a transportul întreprinderii de logistic? cu care are o rela?ie contractual?, ?i s? încredin?eze transportul unui alt transportator sau s? ridice personal produsele?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la primele trei întreb?ri

41

Prin intermediul primelor trei întreb?ri, care trebuie analizate împreun?, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? Directiva 2006/112, precum ?i articolele 7, 13 ?i 28-30 din Regulamentul nr. 904/2010 trebuie interpretate în sensul c? se opun ca autorit??ile fiscale ale unui stat membru s? poat? aplica în mod unilateral unor opera?iuni un alt tratament fiscal în materie de TVA decât cel în temeiul c?ruia au fost deja impozitate în alt stat membru.

42

Trebuie amintit c? titlul V din Directiva 2006/112 cuprinde dispozi?iile consacrate stabilirii locului opera?iunilor taxabile, care au ca scop printre altele, conform considerentelor (17) ?i (62) ale acestei directive, s? evite conflictele de competen?? susceptibile s? conduc? atât la situa?ii de dubl? impunere, cât ?i la neimpunerea veniturilor (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C?111/05, EU:C:2007:195, punctul 43).

43

În această privin??, este necesar s? se arate c?, astfel cum reiese din considerentele (5) ?i (7) ale Regulamentului nr. 904/2010, acesta are ca obiectiv, prin instituirea unui sistem comun de cooperare între statele membre, în special în ceea ce prive?te schimbul de informa?ii, s? contribuie la garantarea faptului c? TVA?ul este stabilit corect, în special în ceea ce prive?te activit??ile desf??urate pe teritoriul unuia dintre acestea, dar pentru care TVA?ul aferent este datorat în alt stat membru. Or, astfel cum a recunoscut legiuitorul Uniunii în considerentul (8) al acestui regulament, controlul aplic?rii corecte a TVA?ului opera?iunilor transfrontaliere imposibile într?un stat membru diferit de cel în care este stabilit furnizorul depinde în multe situa?ii de informa?iile care sunt de?inute de statul membru de stabilire sau care pot fi ob?inute cu mult mai mult? u?urin?? de acesta din urm?.

44

Astfel, regulamentul men?ionat, conform articolului 1 alineatul (1) din acesta, stabile?te condi?iile în care autorit??ile competente din statele membre responsabile cu aplicarea legisla?iei privind TVA?ul trebuie s? coopereze între ele ?i cu Comisia pentru a asigura respectarea respectivei legisla?ii ?i, în acest scop, stabile?te norme ?i proceduri care s? permit? autorit??ilor competente

ale statelor membre să coopereze și să schimbe reciproc orice informații care ar putea ajuta la efectuarea unei determinări corecte a TVA-ului, la controlul aplicării corecte a TVA-ului, mai ales în cazul tranzacțiilor intracomunitare, și la combaterea fraudei în domeniul TVA-ului.

45

În acest sens, articolele 7 și 13 din Regulamentul nr. 904/2010 privesc, în conformitate cu titlul capitolelor II și, respectiv, III în care sunt cuprinse, schimbul de informații dintre autoritățile competente ale statelor membre, fie ca urmare a unei cereri adresate de una dintre ele, fie fără cerere prealabilă. În ceea ce privește articolul 28 din regulamentul menționat, acesta se referă, astfel cum reiese din titlul capitolului VII în care este cuprins, la problema prezenței funcționarilor autorizați de autoritatea solicitantă în birourile administrative ale statului membru solicitat și a participării lor la anchetele administrative efectuate pe teritoriul acestui stat membru. Pe de altă parte, articolele 29 și 30 din regulamentul respectiv, în conformitate cu titlul capitolului VIII din care fac parte, se referă la controalele simultane pe care statele membre pot conveni să le efectueze.

46

Regulamentul nr. 904/2010 permite, așadar, instituirea unui sistem comun de cooperare prin intermediul căruia administrația fiscală a unui stat membru poate adresa o cerere autorităților fiscale a unui alt stat membru, în special atunci când, având în vedere obligația de cooperare pentru a contribui la garantarea faptului că TVA-ul este stabilit corect, potrivit considerentului (7) al acestui regulament, o asemenea cerere se poate dovedi oportună sau chiar necesară (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 57).

47

Aceasta poate fi situația în special atunci când administrația fiscală a unui stat membru țintă sau trebuie să țină în mod normal că administrația fiscală a unui alt stat membru dispune de informații care sunt utile sau chiar indispensabile pentru a stabili dacă TVA-ul este exigibil în primul stat membru (Hotărârea din 17 decembrie 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 58).

48

Cu toate acestea, trebuie să se constate că Regulamentul nr. 904/2010 se limitează la a permite o cooperare administrativă în scopul schimbului de informații care pot fi necesare autorităților fiscale ale statelor membre. Regulamentul menționat nu reglementează, așadar, competența acestor autorități de a proceda, având în vedere astfel de informații, la calificarea operațiunilor vizate în raport cu Directiva 2006/112 (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 ianuarie 2009, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, punctele 62 și 63, precum și jurisprudența citată).

49

Rezultă că Regulamentul nr. 904/2010 nu stabilește nici o obligație care să impună autorităților fiscale a două state membre să coopereze pentru a ajunge la o soluție comună în ceea ce privește tratamentul unei operațiuni în scopuri de TVA, nici o cerință în temeiul căreia autoritățile fiscale ale unui stat membru ar fi ținute de calificarea dată acestei operațiuni de autoritățile fiscale ale unui alt stat membru.

50

În plus, trebuie precizat că aplicarea corectă a Directivei 2006/112 permite să se evite dubla

impunere și se asigure neutralitatea fiscală și, astfel, să se realizeze obiectivele amintite la punctul 42 din prezenta hotărâre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punctul 43). Prin urmare, existența, în unul sau în mai multe alte state membre, a unor abordări diferite de cea care prevalează în statul membru vizat nu poate, în orice caz, să conducă la o aplicare eronată a dispozițiilor acestei directive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punctul 65).

51

Atunci când constată că aceeași operațiune face obiectul unui tratament fiscal diferit în alt stat membru, instanțele unui stat membru sesizate cu un litigiu care ridică probleme ce presupun o interpretare a dispozițiilor de drept al Uniunii care necesită o decizie din partea lor au posibilitatea sau chiar obligația de a sesiza Curtea cu o cerere de decizie preliminară, după cum deciziile lor sunt sau nu sunt susceptibile să facă obiectul unei cereri de atac juridicțional potrivit dreptului intern (Hotărârea din 5 iulie 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punctele 64 și 66).

52

În aceste condiții, în cazul în care rezultă, dacă este cazul în urma unei decizii a Curții prin care se statuează cu titlu preliminar, că TVA-ul a fost deja plătit într-un stat membru fără să fie datorat, trebuie subliniat că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul de a obține restituirea taxelor percepute într-un stat membru cu încălcarea normelor de drept al Uniunii este urmarea și completarea drepturilor conferite justițiabililor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte. Prin urmare, statul membru este obligat, în principiu, să restituie impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii. Cererea de rambursare a TVA-ului achitat fără să fie datorat face parte din sfera dreptului la restituirea plății nedatorate, care, potrivit unei jurisprudențe constante, urmează să remedieze consecințele incompatibilității impozitului cu dreptul Uniunii prin neutralizarea sarcinii economice pe care acesta i-a impus-o în mod nejustificat operatorului care, în final, a suportat-o efectiv (Hotărârea din 14 iunie 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punctele 29 și 30, precum și jurisprudența citată).

53

Având în vedere cele ce preced, este necesar să se răspundă la prima, la a doua și la a treia întrebare că Directiva 2006/112, precum și articolele 7, 13 și 28-30 din Regulamentul nr. 904/2010 trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca autoritățile fiscale ale unui stat membru să poată aplica în mod unilateral unor operațiuni un tratament fiscal în materie de TVA diferit de cel în temeiul căruia acestea au fost deja impozitate în alt stat membru.

Cu privire la a patra întrebare

54

Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 33 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care bunurile vândute de un furnizor stabilit într-un stat membru unor clienți care au reședința în alt stat membru sunt transportate către aceștia din urmă de o societate recomandată de furnizorul menționat, însă cu care clienții au libertatea de a contracta în scopul efectuării transportului respectiv, aceste bunuri trebuie considerate expediate sau transportate „de furnizor sau în numele acestuia”.

55

Cu titlu introductiv, este necesar s? se arate c? articolul 2 din Directiva 2017/2455 prevede c? bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor sau ?n contul acestuia inclusiv ?n cazul ?n care furnizorul intervine ?n mod indirect ?n transportul sau expedierea bunurilor.

56

Cu toate acestea, astfel cum reiese at?t din titlul, c?t ?i din modul de redactare a dispozi?iei men?ionate, modificarea Directivei 2006/112 pe care o prevede va produce efecte numai de la 1 ianuarie 2021.

57

Prin urmare, dat fiind c? aceast? modificare nu este aplicabil? ratione temporis litigiului principal, nu este necesar s? se ?in? seama de criteriul privind interven?ia indirect? a furnizorului ?n scopul stabilirii condi?iilor ?n care trebuie s? se considere c? bunurile sunt expediate sau transportate „de furnizor sau ?n numele acestuia”, ?n sensul articolului 33 din directiva men?ionat?.

58

Odat? f?cut? aceast? precizare, trebuie remarcat c?, ?n conformitate cu articolul 32 din directiva respectiv?, atunci c?nd bunurile sunt expediate sau transportate fie de furnizor, fie de client, fie de o ter?? persoan?, locul livr?rii este considerat a fi locul unde se g?desc bunurile la momentul la care ?ncepe expedierea sau transportul bunurilor c?tre client.

59

Cu toate acestea, prin derogare, articolul 33 din aceea?i directiv? prevede c? locul livr?rii de bunuri expediate sau transportate de furnizor sau ?n numele acestuia dintr?un alt stat membru dec?t cel ?n care se ?nceie expedierea sau transportul bunurilor este considerat a fi locul unde se afl? bunurile la momentul la care se ?nceie expedierea sau transportul bunurilor la client, sub rezerva ?ndeplinirii anumitor condi?ii enumerate de dispozi?ia men?ionat?.

60

?n aceast? privin??, de?i constituie o derogare de la articolul 32 din Directiva 2006/112, articolul 33 din aceasta urm?re?te s? garanteze c?, ?n conformitate cu logica ce st? la baza dispozi?iilor directivei men?ionate privind locul livr?rii de bunuri, ?n m?sura posibilului, impozitarea se efectueaz? la locul ?n care sunt consumate bunurile (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 13 martie 2019, Srf konsulterna, C?647/17, EU:C:2019:195, punctul 29 ?i jurispruden?a citat?).

61

Pentru a stabili ce trebuie s? se ?neleag? printr?o expediere sau o livrare „de furnizor sau ?n numele acestuia”, ?n sensul articolului 33 din directiva men?ionat?, trebuie amintit c? luarea ?n considerare a realit??ii economice ?i comerciale constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA?ului (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 2 mai 2019, Budimex, C?224/18, EU:C:2019:347, punctul 27 ?i jurispruden?a citat?).

62

Av?nd ?n vedere aceast? realitate economic? ?i comercial?, astfel cum a ar?tat doamna avocat? general? la punctul 102 din concluziile sale, bunurile sunt expediate sau transportate ?n numele furnizorului dac? acesta din urm?, iar nu clientul, ia efectiv deciziile care guverneaz? expedierea

sau transportul bunurilor menționate.

63

Prin urmare, este necesar să se considere că o livrare de bunuri într-o sub incidența articolului 33 din Directiva 2006/112 atunci când rolul furnizorului este preponderent în ceea ce privește inițiativa, precum și organizarea etapelor esențiale ale expedierii sau ale transportului bunurilor.

64

Deși revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă aceasta este situația în cadrul litigiului aflat pe rolul său, ținând seama de ansamblul elementelor în discuție în litigiul principal, Curtea consideră util să îi furnizeze următoarele indicații în vederea unei astfel de aprecieri.

65

Astfel cum reiese din informațiile transmise de instanța de trimitere, reclamanta din litigiul principal arată în special că nu se poate considera că bunurile în cauză au fost expediate sau transportate în numele său, dat fiind că, deși recomandă o societate de transport clienților care cumpărau bunuri de la ea, acești clienți erau cei care mandatau societatea de transport menționat prin intermediul unui contract la care ea nu era parte.

66

În ceea ce privește valoarea prevederilor contractuale în cadrul calificării unei operațiuni taxabile, trebuie amintit că, în măsura în care situația contractuală reflectă în mod normal realitatea economică și comercială a operațiunilor, prevederile contractuale relevante reprezintă un element care trebuie luat în considerare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 43).

67

Cu toate acestea, poate să se dovedească uneori că anumite prevederi contractuale nu reflectă în totalitate realitatea economică și comercială a operațiunilor (Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 44).

68

În speță, nu se poate considera că prevederi contractuale precum cele în discuție în litigiul principal reflectă realitatea economică și comercială a operațiunilor în cauză dacă, prin intermediul acestora, clienții nu fac decât să confirme alegerile efectuate de furnizor, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere printr-o analiză de ansamblu a împrejurărilor din litigiul principal.

69

În această privință, pentru a stabili dacă bunurile în cauză au fost expediate sau transportate în numele furnizorului, este necesar să se țină seama, primo, de importanța pe care o are aspectul transportului bunurilor menționate către clienți în raport cu practicile comerciale care caracterizează activitatea desfășurată de furnizorul în cauză. Se poate considera în special că, deși această activitate constă în a propune în mod activ bunuri, cu titlu oneros, unor clienți care au reședința într-un alt stat membru decât cel în care este stabilit acest furnizor și pe teritoriul cărui nu dispune de o unitate sau de un depozit, organizarea de către furnizorul menționat a mijloacelor care permit efectuarea transportului bunurilor în cauză la clienții lor constituie, în

principiu, o parte esențială a activității respective.

70

Pentru a aprecia dacă furnizorul propune în mod activ bunuri unor clienți care au reînnoit un stat membru, instanța de trimitere va putea printre altele să verifice seama de extensia adresei site-ului internet pe care sunt propuse bunurile în cauză, precum și de limba în care este accesibil acest site.

71

Secundo, trebuie să se aprecieze cui, dintre furnizor sau client, îi pot fi imputate efectiv alegerile referitoare la modalitățile de expediere sau de transport al bunurilor în cauză.

72

În acest sens, o expediere sau un transport al bunurilor în cauză în numele furnizorului lor nu pot fi deduse ca urmare a simplului fapt că încheierea contractului de către clienți în scopul transportării bunurilor menționate este efectuată cu o societate care colaborează cu furnizorul respectiv pentru alte activități decât vânzarea produselor sale.

73

În schimb, situația ar fi diferită dacă, prin acest contract, clienții nu fac decât să consimtă la alegerile efectuate de furnizor, indiferent dacă privesc desemnarea societății înscrinată cu transportul bunurilor în cauză sau modalitățile potrivit cărora bunurile menționate sunt expediate sau transportate.

74

O apreciere în acest sens ar putea fi dedusă în special din elemente precum posibilitatea de alegere redusă dintre societățile recomandate de furnizor sau chiar limitată la o singură societate, în scopul transportării bunurilor în cauză, sau faptul că contractele privind expedierea sau transportul acestor bunuri pot fi încheiate direct pe site-ul internet al furnizorului menționat, fără ca clienții să fie nevoiți să efectueze demersuri autonome pentru a contacta societățile înscrinate cu transportul respectiv.

75

Tertio, este necesar să se analizeze cui agent economic îi revine sarcina riscului legat de expedierea și de livrarea de bunuri în cauză.

76

În această privință, reclamanta din litigiul principal arată că prevederile contractuale care leagă clientul și societatea de transport indică faptul că o asemenea sarcină îi revine celei din urmă și deduce din elementul menționat că bunurile în discuție în litigiul principal nu erau expediate sau transportate în numele său. Or, trebuie să se observe că faptul că sarcina riscului legat de transportul bunurilor în cauză este suportată de societatea de transport nu implică în sine consecințe cu privire la aspectul dacă transportul bunurilor respective este efectuat în numele furnizorului sau în cel al clientului.

77

În aceste condiții, s-ar putea considera că, în pofida prevederilor contractuale care atribuie sarcina riscului societății înscrinate cu transportul bunurilor menționate, expedierea sau transportul lor se efectuează în numele furnizorului dacă el suportă efectiv, în fine, costurile legate de repararea prejudiciilor survenite cu ocazia acestei expediții sau a acestui transport.

78

Quarto, trebuie apreciate modalitățile de plată referitoare atât la livrarea bunurilor în cauză, cât și la expedierea sau la transportul lor. Deși, în timp ce clienții sunt în mod formal legați de furnizor și de societatea de transport prin contracte distincte, achiziționarea acestor bunuri, precum și expedierea sau transportul lor fac obiectul unei singure tranzacții financiare, trebuie să se considere că o asemenea împrejurare este un indiciu al implicării semnificative a furnizorului în transportul bunurilor menționate.

79

În această privință, astfel cum a recunoscut reclamanta din litigiul principal în cadrul ședinței în fața Curții, constituie o practică curentă faptul că clienții achită la primirea bunurilor în cauză, către transportatorul lor, atât valoarea bunurilor menționate, cât și pe cea a transportului acestora.

80

O astfel de implicare a furnizorului s-ar constata de asemenea având în vedere realitatea economică și comercială a operațiunilor în cauză, dacă ar trebui să se stabilească faptul că, din principiu sau sub rezerva îndeplinirii anumitor condiții precum atingerea unei sume minime de cumpărare, valoarea costurilor de expediere sau de transport nu prezintă decât un caracter simbolic sau că furnizorul acordă o reducere a prețului produselor care conduce la același efect.

81

Prin urmare, potrivit informațiilor de care dispune Curtea și sub rezerva unei verificări de către instanța de trimitere, ar fi posibil să se considere că reclamanta din litigiul principal a jucat un rol preponderent având în vedere atât inițiativa, cât și organizarea etapelor esențiale ale expediției sau ale transportului bunurilor în discuție în litigiul principal, astfel încât este necesar să se considere că aceste bunuri au fost transportate în numele furnizorului, în sensul articolului 33 din Directiva 2006/112.

82

Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se răspundă la a patra întrebare că articolul 33 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care bunurile vândute de un furnizor stabilit într-un stat membru unor clienți care au reședința în alt stat membru sunt transportate către aceștia din urmă de o societate recomandată de furnizorul menționat, însă cu care clienții au libertatea de a contracta în scopul efectuării transportului respectiv, aceste bunuri trebuie considerate expediate sau transportate „de furnizor sau în numele acestuia” atunci când rolul furnizorului menționat este preponderent în ceea ce privește inițiativa, precum și organizarea etapelor esențiale ale expediției sau ale transportului bunurilor respective, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, ținând seama de toate elementele litigiului principal.

Cu privire la a cincea întrebare

83

Prin intermediul celei de a cincea întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii și în special Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că este necesar să se constate că operațiuni prin care bunurile vândute de un furnizor sunt transportate către clienți de o societate recomandat de acest furnizor, în timp ce, pe de o parte, între furnizorul menționat și această societate există o legătură, în sensul că, independent de transportul respectiv, societatea menționată acoperă anumite nevoi logistice ale aceluiași furnizor, și, pe de altă parte, clienții menționați rămân, cu toate acestea, liberi să recurgă la o altă societate sau să ridice personal bunurile, constituie un abuz de drept.

84

În această privință, trebuie amintit că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de directiva menționată și că principiul interzicerii practicilor abuzive, care se aplică în domeniul TVA-ului, determină interzicerea aranjamentelor pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal (Hotărârea din 17 decembrie 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 35 și jurisprudența citată).

85

Dintr-o jurisprudență constantă a Curții reiese că, pentru constatarea unei practici abuzive în domeniul TVA-ului, este necesară întrunirea a două condiții, mai precis, pe de o parte, ca, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din directiva respectivă și din legislația națională de transpunere a acesteia, operațiunile în cauză să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal (Hotărârea din 10 iulie 2019, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, punctul 35 și jurisprudența citată).

86

Cu titlu introductiv, trebuie, prin urmare, să se precizeze că, întrucât existența unei practici abuzive presupune aplicarea formală a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante ale Directivei 2006/112, instanța de trimitere nu poate ridica problema caracterului eventual abuziv al acțiunilor reclamantei din litigiul principal în cazul în care concluzionează, având în vedere indicațiile furnizate în cadrul răspunsului la a patra întrebare, că această reclamantă a încalcat articolul 33 din directiva menționată, dat fiind că este necesar să se considere că bunurile în discuție în litigiul principal au fost transportate în numele furnizorului, în sensul dispoziției respective.

87

Odată făcută această precizare, este necesar să se arate că instanța menționată consideră că furnizorul în discuție în litigiul principal, întrucât nu și-a aplicat dispozițiile prevăzute la articolul 33 din directiva respectivă, consacrate livrărilor de bunuri expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia, a beneficiat de cota mai mică de TVA a statului membru în care este stabilit.

88

În ceea ce privește, în primul rând, problema dacă operațiunile în cadrul cărora un furnizor stabilit într-un stat membru livrează bunuri cu titlu oneros unor clienți care au reședința pe teritoriul unui

alt stat membru, recomandându-le totodată o societate de transport în scopul transportării acestor bunuri, au ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal contrar obiectivelor Directivei 2006/112, este necesar să se observe, pe de o parte, că, în cazul în care derogarea prevăzută la articolul 33 din directiva menționată nu se aplică operațiunilor respective, acestea din urmă intră sub incidența articolului 32 din directiva menționată, care prevede că locul livrării este considerat a fi locul unde se găsesc bunurile la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor către client.

89

Pe de altă parte, diferențele dintre cotele normale de TVA aplicate de statele membre rezultă din lipsa unei armonizări complete efectuate de Directiva 2006/112, care stabilește doar cota minimă. În aceste condiții, faptul de a beneficia într-un stat membru de o cotă normală de TVA mai scăzută decât cea în vigoare într-un alt stat membru nu poate fi considerat în sine drept avantaj fiscal a cărui acordare este contrară obiectivelor acestei directive (Hotărârea din 17 decembrie 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punctele 39 și 40).

90

În ceea ce privește, în al doilea rând, problema dacă scopul esențial al unei operațiuni se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal, trebuie amintit că, în materie de TVA, Curtea a statuat deja că, în cazul în care persoana impozabilă poate să aleagă între două operațiuni, nu este obligată să o aleagă pe cea care implică plata valorii celei mai mari a TVA-ului, ci, dimpotrivă, are dreptul să aleagă structura activității sale astfel încât să își limiteze datoria fiscală. Persoanele impozabile sunt astfel 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 (Hotărârea din 17 decembrie 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 42).

91

Prin urmare, pentru a constata dacă împrejurările în discuție în litigiul principal constituie o practică abuzivă, trebuie să se stabilească faptul că distincția dintre furnizorul bunurilor în cauză și transportatorul pe care îl recomandă intră sub incidența unui aranjament pur artificial care disimulează faptul că aceste două societăți constituie, în realitate, o singură entitate economică.

92

În vederea unei astfel de aprecieri, este necesar să se observe, pe de o parte, că nu prezintă importanță dacă persoanele care achiziționează bunurile au posibilitatea de a încredinșa transportul lor unui transportator diferit de cel recomandat de furnizor.

93

Pe de altă parte, faptul că între furnizor și societatea de transport există o legătură, în sensul că această societate efectuează în beneficiul furnizorului respectiv alte servicii logistice independente de transportul bunurilor acestuia, nu este decisiv în sine.

94

Cu toate acestea, ar fi posibil să se concluzioneze în sensul unui aranjament pur artificial dacă serviciile de expediție sau de transport al bunurilor vizate de societatea recomandată de furnizor nu sunt furnizate în cadrul unei activități economice reale.

Or, trebuie să se constate că niciun element prezentat Curții nu este de natură să demonstreze că societatea de transport recomandat de furnizorul în discuție în litigiul principal nu desfășura o activitate economică reală, care nu se limita la acoperirea anumitor nevoi logistice ale acestui furnizor și la livrarea unor bunuri ale acestuia din urmă. Rezultă, așadar, că societatea de transport menționată exercita o activitate în numele său și pe seama sa, pe propria răspundere și pe propriile riscuri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 45).

Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se răspundă la a cincea întrebare că dreptul Uniunii și în special Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că nu este necesar să se constate că operațiuni prin care bunurile vândute de un furnizor sunt transportate către clienți de o societate recomandat de acest furnizor, în timp ce, pe de o parte, între furnizorul menționat și această societate există o legătură, în sensul că, independent de transportul respectiv, societatea menționată acoperă anumite nevoi logistice ale aceluiași furnizor, și, pe de altă parte, clienții menționați rămân totuși liberi să apeleze la o altă societate sau să ridice personal bunurile, în condițiile în care aceste împrejurări nu sunt susceptibile să afecteze constatarea potrivit căreia furnizorul și societatea de transport recomandat de acesta sunt societăți independente, care desfășoară în nume propriu activități economice reale, iar, ca urmare a acestui fapt, operațiunile respective nu pot fi calificate drept abuzive, constituie un abuz de drept.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

1)

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și articolele 7, 13 și 28-30 din Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca autoritățile fiscale ale unui stat membru să poată aplica în mod unilateral unor operațiuni un tratament fiscal în materia taxei pe valoarea adăugată diferit de cel în temeiul căruia au fost deja impozitate în alt stat membru.

2)

Articolul 33 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care bunurile vândute de un furnizor stabilit într-un stat membru unor clienți care au reședința în alt stat

membru sunt transportate către aceștia din urmă de o societate recomandată de furnizorul menționat, însă cu care clienții au libertatea de a contracta în scopul efectuării transportului respectiv, aceste bunuri trebuie considerate expediate sau transportate „de furnizor sau în numele acestuia” atunci când rolul furnizorului menționat este preponderent în ceea ce privește inițiativa, precum și organizarea etapelor esențiale ale expedierii sau ale transportului bunurilor respective, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, ținând seama de toate elementele litigiului principal.

3)

Dreptul Uniunii și în special Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că nu este necesar să se constate că operațiuni prin care bunurile vândute de un furnizor sunt transportate către clienți de o societate recomandată de acest furnizor, în condițiile în care, pe de o parte, între furnizorul menționat și această societate există o legătură, în sensul că, independent de transportul respectiv, societatea menționată acoperă anumite nevoi logistice ale aceluiași furnizor, și, pe de altă parte, clienții menționați rămân totuși liberi să apeleze la o altă societate sau să ridice personal bunurile, iar aceste împrejurări nu sunt susceptibile să afecteze constatarea potrivit căreia furnizorul și societatea de transport recomandată de acesta sunt societăți independente, care desfășoară în nume propriu activități economice reale, și, ca urmare a acestui fapt, operațiunile respective nu pot fi calificate drept abuzive, constituie un abuz de drept.

Semnături

(*1) Limba de procedură: maghiara.