



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M^{ME} ELEANOR SHARPSTON
présentées le 6 février 2020¹

Affaire C-276/18

**KrakVet Marek Batko sp.k.
contre
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

[demande de décision préjudicielle introduite par le Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(tribunal administratif et du travail de Budapest, Hongrie)]

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Article 33 – Détermination du lieu des opérations imposables – Biens expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte – Pratique abusive – Règlement (UE) n° 904/2010 – Articles 7, 13 et 28 à 30 – Coopération administrative – Double imposition »

1. La présente demande de décision préjudicielle introduite par le Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunal administratif et du travail de Budapest, Hongrie) porte sur l'interprétation de diverses dispositions de la directive 2006/112/CE² et du règlement (UE) n° 904/2010³. Dans quels cas des biens doivent-ils être dûment qualifiés de biens « expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte », au sens de l'article 33 de la directive 2006/112 ? Dans quels cas convient-il de considérer que, au titre de cette disposition, la pratique établie d'un négociant est abusive ? Dans ce contexte, en quoi consiste la coopération administrative requise des autorités fiscales de différents États membres, s'agissant de déterminer le lieu d'exécution des opérations imposables afin d'éviter la double imposition, conformément aux articles 7, 13 et 28 à 30 du règlement n° 904/2010 ?

2. La juridiction de renvoi a formulé cinq questions portant sur ces problématiques. La Cour m'a invitée à examiner uniquement les quatrième et cinquième questions préjudicielles dans les présentes conclusions. Lesdites questions concernent, respectivement, la signification de l'expression « biens expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte » figurant à l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112 et la notion de pratique abusive.

¹ Langue originale : l'anglais.

² Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2010/88/UE du Conseil, du 7 décembre 2010 (JO 2010, L 326, p. 1) (ci-après la « directive 2006/112 »). Une version consolidée est disponible sur EUR-Lex (document CELEX 02006L0112-20130101).

³ Règlement du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (JO 2010, L 268, p. 1). À la date des faits, aucune modification n'avait été apportée à ce règlement.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive 2006/112

3. La directive 2006/112 institue un cadre global pour l'application uniforme de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans toute l'Union européenne.

4. Le considérant 9 de la directive 2006/112 indique qu'« [i]l est indispensable de prévoir une période transitoire permettant une adaptation progressive des législations nationales dans des domaines déterminés ».

5. Le considérant 10 de la directive 2006/112 précise que, « [a]u cours de cette période transitoire, il convient de taxer dans les États membres de destination, aux taux et conditions de ces États membres, les opérations intracommunautaires ^[4] effectuées par des assujettis autres que les assujettis exonérés ».

6. Le considérant 11 de la directive 2006/112 ajoute qu'« [i]l convient également de taxer, au cours de cette période transitoire, dans les États membres de destination, aux taux et conditions de ces États membres, [...] certaines opérations intracommunautaires de ventes à distance ^[5] [...], dans la mesure où ces opérations, à défaut de dispositions particulières, risqueraient de conduire à d'importantes distorsions de concurrence entre les États membres ».

7. Le considérant 17 de la directive 2006/112 rappelle que « [l]a détermination du lieu des opérations imposables peut entraîner des conflits de compétence entre les États membres [...] Si le lieu des prestations de services doit en principe être fixé à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique, il convient toutefois de fixer ce lieu dans l'État membre du preneur, notamment pour certaines prestations de services effectuées entre assujettis et dont le coût entre dans le prix des biens ».

8. Pris ensemble, les considérants 61 et 62 de la directive 2006/112 précisent qu'« [i]l est essentiel d'assurer l'application uniforme du système de TVA » que, « [p]our réaliser cet objectif, il convient d'adopter des mesures d'application » et que « [c]es mesures devraient notamment concerner le problème de la double imposition des opérations transfrontalières qui peut résulter d'une application non uniforme, par les États membres, des règles régissant le lieu des opérations imposables ».

9. Au titre I (« Objet et champ d'application ») de la directive 2006/112, l'article 2 dispose :

« 1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

4 La législation de l'Union en matière de TVA conserve le terme « intracommunautaire » (plutôt que, par exemple, « intra-Union » ou « intra-UE »). Voir van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016, p. 436.

5 Dans le contexte de la réglementation en matière de TVA, la « vente à distance » a été définie pour la première fois dans la directive (UE) 2017/2455 du Conseil, du 5 décembre 2017, modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens (JO 2017, L 348, p. 7). Voir aussi points 44 et suivants des présentes conclusions.

- b) les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre :
 - i) par un assujetti agissant en tant que tel, ou par une personne morale non assujettie, lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel qui ne bénéficie pas de la franchise pour les petites entreprises prévue aux articles 282 à 292 et qui ne relève pas des dispositions prévues aux articles 33 et 36 ;

[...] »

10. L'article 9 de la directive 2006/112, qui figure en tête du titre III (« Assujettis »), est libellé dans les termes suivants :

« 1. Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

[...] »

11. Le titre IV de la directive 2006/112, relatif aux « Opérations imposables », est divisé en quatre chapitres : « Livraisons de biens » (articles 14 à 19), « Acquisitions intracommunautaires de biens » (articles 20 à 23), « Prestations de services » (articles 24 à 29) et « Importations de biens » (article 30). L'article 14, paragraphe 1, donne la définition de ce qui constitue une livraison de biens, dans le cas le plus élémentaire : « Est considéré comme "livraison de biens", le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. » L'article 20 établit la définition de base correspondante quant à l'« acquisition intracommunautaire de biens », à savoir « l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, vers un État membre autre que celui de départ de l'expédition ou du transport du bien ».

12. Le titre V (« Lieu des opérations imposables ») de la directive 2006/112 traite, en son chapitre 1, section 2, des livraisons de biens avec transport. La règle générale est énoncée à l'article 32 :

« Dans le cas où le bien est expédié ou transporté soit par le fournisseur, soit par l'acquéreur, soit par une tierce personne, le lieu de la livraison est réputé se situer à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

[...] »

13. L'article 33 de la directive 2006/112 dispose :

« 1. Par dérogation à l'article 32, le lieu d'une livraison de biens expédiés ou transportés, par le fournisseur ou pour son compte, à partir d'un État membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- a) la livraison de biens est effectuée pour un assujetti ou pour une personne morale non assujettie, dont les acquisitions intracommunautaires de biens ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, ou pour toute autre personne non assujettie ;
- b) les biens livrés sont autres que des moyens de transport neufs et autres que des biens livrés après montage ou installation, avec ou sans essai de mise en service, par le fournisseur ou pour son compte.

[...] »

14. L'article 34 de la directive 2006/112 soumet l'application de l'article 33 à un seuil minimum quantitatif. Ainsi, aux termes de l'article 34, paragraphe 1, de cette directive, les dispositions de l'article 33 ne s'appliquent pas lorsque « le montant global hors TVA des livraisons effectuées, dans les conditions prévues à l'article 33, dans l'État membre, ne dépasse pas la somme de 100 000 euros ou sa contre-valeur en monnaie nationale au cours d'une même année civile ». En vertu de l'article 34, paragraphe 2, de ladite directive, « [l]'État membre sur le territoire duquel les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur peut limiter le seuil visé au paragraphe 1 à la somme de 35 000 euros ».

15. L'article 138 de la directive 2006/112 se trouve sous le titre IX (« Exonérations »), chapitre 4 (« Exonérations liées aux opérations intracommunautaires »), section 1 (« Exonérations des livraisons de biens ») et est rédigé comme suit :

« 1. Les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans la Communauté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens.

[...] »

16. Le chapitre 2 du titre XIV (« Dispositions diverses ») de la directive 2006/112 comporte un article unique relatif au comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après le « comité de la TVA »). L'article 398, paragraphe 1, de la directive 2006/112 institue ledit comité, tandis que l'article 398, paragraphe 4, lui donne compétence, « [o]utre les points faisant l'objet de la consultation en vertu de la présente directive, [pour examiner] les questions évoquées par son président, soit à l'initiative de celui-ci, soit à la demande du représentant d'un État membre, et portant sur l'application des dispositions communautaires en matière de TVA ».

Le règlement n° 904/2010

17. Le règlement n° 904/2010 porte sur la coopération administrative entre les autorités compétentes des États membres pour lutter contre la fraude afférente à la TVA.

18. Le considérant 5 du règlement n° 904/2010 précise que « [l]es mesures d'harmonisation fiscale prises pour achever le marché intérieur devraient comporter la mise en place d'un système commun de coopération entre les États membres, en particulier en ce qui concerne l'échange d'informations, dans lequel les autorités compétentes des États membres doivent se prêter mutuellement assistance et collaborer avec la Commission en vue d'assurer l'application correcte de la TVA sur les livraisons de biens et les prestations de services, l'acquisition intracommunautaire de biens et l'importation de biens ».

19. En revanche, le considérant 6 du règlement n° 904/2010 indique que « [l]a coopération administrative ne devrait pas générer un glissement indu des charges administratives entre États membres ».

20. Le considérant 7 du règlement n° 904/2010 ajoute que, « [a]fin de collecter la taxe due, les États membres devraient coopérer afin de contribuer à l'assurance de l'établissement correct de la TVA. Par conséquent, ils doivent non seulement contrôler l'application correcte de la taxe due sur leur propre territoire mais devraient également aider les autres États membres à veiller à l'application correcte de la taxe relative à une activité exercée sur leur propre territoire mais due dans un autre État membre ».

21. Le considérant 8 du règlement n° 904/2010 souligne que « [c]ontrôler l'application correcte de la TVA sur les opérations transfrontalières imposables dans un État membre autre que celui où est établi le prestataire ou le fournisseur dépend, dans la plupart des cas, des informations détenues par l'État membre d'établissement ou pouvant être obtenues beaucoup plus facilement par ce dernier. Le contrôle effectif de ces opérations dépend donc du fait que l'État membre d'établissement collecte ou soit en mesure de collecter ces informations ».

22. Le considérant 13 du règlement n° 904/2010 ajoute que, « [a]fin de lutter efficacement contre la fraude, il est nécessaire de prévoir un échange d'informations sans demande préalable. Pour faciliter cet échange, il convient de définir les catégories pour lesquelles un échange automatique doit être mis en place ».

23. L'article 1^{er}, paragraphe 1, second alinéa, du règlement n° 904/2010 dispose que celui-ci « définit des règles et des procédures permettant aux autorités compétentes des États membres de coopérer et d'échanger entre elles toutes les informations susceptibles de permettre l'établissement correct de la TVA, de contrôler l'application correcte de la TVA, notamment sur les opérations intracommunautaires, et de lutter contre la fraude à la TVA ».

24. L'article 7 du règlement n° 904/2010, qui ouvre le chapitre II (« Échange d'informations sur demande »), est rédigé dans les termes suivants :

« 1. Sur demande de l'autorité requérante, l'autorité requise communique les informations visées à l'article 1^{er}, y compris celles qui concernent un ou plusieurs cas précis.

2. En vue de la communication visée au paragraphe 1, l'autorité requise fait effectuer s'il y a lieu les enquêtes administratives nécessaires pour obtenir ces informations.

3. Jusqu'au 31 décembre 2014, la demande visée au paragraphe 1 peut comprendre une demande motivée portant sur une enquête administrative. Si l'autorité requise décide que l'enquête administrative n'est pas nécessaire, elle informe immédiatement l'autorité requérante des raisons de cette décision.

4. À compter du 1^{er} janvier 2015, la demande visée au paragraphe 1 peut comprendre une demande motivée portant sur une enquête administrative spécifique. Si l'autorité requise décide qu'aucune enquête administrative n'est nécessaire, elle informe immédiatement l'autorité requérante des raisons de cette décision.

Nonobstant le premier alinéa, une enquête portant sur les sommes déclarées par un assujetti relatives à des livraisons de biens ou des prestations de services visées à l'annexe I qui sont effectuées par un assujetti établi dans l'État membre de l'autorité requise et sont imposables dans l'État membre de l'autorité requérante ne peut être refusée que :

- a) pour les motifs prévus à l'article 54, paragraphe 1, évalués par l'autorité requise conformément à une déclaration de bonnes pratiques relative à l'interaction entre le présent paragraphe et l'article 54, paragraphe 1, à adopter selon la procédure prévue à l'article 58, paragraphe 2 ; ou
- b) pour les motifs prévus à l'article 54, paragraphes 2, 3 et 4 ; ou
- c) parce que l'autorité requise avait déjà fourni à l'autorité requérante des informations sur le même assujetti, à la suite d'une enquête administrative effectuée moins de deux ans auparavant.

Lorsque l'autorité requise refuse une enquête administrative visée au deuxième alinéa pour les motifs visés aux points a) ou b), elle communique néanmoins à l'autorité requérante les dates et les montants de toutes les livraisons et prestations [pertinentes] effectuées au cours des deux dernières années par l'assujetti dans l'État membre de l'autorité requérante.

[...] »

25. L'article 13 du règlement n° 904/2010 ouvre le chapitre III (« Échange d'informations sans demande préalable »). L'article 13, paragraphe 1, de ce règlement dispose :

« L'autorité compétente de chaque État membre transmet, sans demande préalable, les informations visées à l'article 1^{er} à l'autorité compétente de tout autre État membre concerné dans les situations suivantes :

- a) lorsque la taxation est censée avoir lieu dans l'État membre de destination et que les informations fournies par l'État membre d'origine sont nécessaires à l'efficacité du système de contrôle de l'État membre de destination ;

[...] »

26. L'article 14 du règlement n° 904/2010 énonce le détail des modalités de l'échange automatique d'informations. L'article 15 enchaîne avec la communication spontanée d'informations et précise que « [l]es autorités compétentes [...] communiquent spontanément [...] les informations visées à l'article 13, paragraphe 1, qui n'ont pas été transmises dans le cadre de l'échange automatique visé à l'article 14, dont elles ont connaissance et dont elles estiment qu'elles peuvent être utiles auxdites autorités compétentes ».

27. Unique article du chapitre VII (« Présence dans les bureaux administratifs et participation aux enquêtes administratives »), l'article 28 du règlement n° 904/2010 fixe les modalités spécifiques permettant aux fonctionnaires d'une autorité compétente d'un État membre demandant la communication d'informations d'être présents en tant qu'observateurs pendant que les fonctionnaires d'un autre État membre effectuent des enquêtes administratives et d'avoir accès aux informations ainsi obtenues.

28. Aux termes de l'article 29 du règlement n° 904/2010, qui figure en tête du chapitre VIII (« Contrôles simultanés »), « [l]es États membres peuvent convenir de procéder à des contrôles simultanés chaque fois qu'ils jugent que de tels contrôles sont plus efficaces qu'un contrôle effectué par un seul État membre ».

29. L'article 30 du règlement n° 904/2010 fixe quant à lui les modalités nécessaires régissant la mise en œuvre de ces contrôles.

Le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011

30. Le considérant 17 du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011⁶ précise qu'« [e]n matière d'acquisition intracommunautaire de biens, l'État membre d'acquisition devrait conserver son droit de taxation quel que soit le traitement sur le plan de la TVA appliqué à l'opération dans l'État membre de départ ».

⁶ Règlement d'exécution du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2011, L 77, p. 1). À la date des faits, aucune modification n'avait été apportée à ce règlement.

31. L'article 16, premier alinéa, du règlement d'exécution n° 282/2011 dispose que, « [l]orsqu'une acquisition intracommunautaire de biens, au sens de l'article 20 de la directive 2006/112/CE, a eu lieu, l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens exerce sa compétence de taxation, quel que soit le traitement TVA qui a été appliqué à l'opération dans l'État membre de départ de l'expédition ou du transport des biens ».

32. Aux termes de l'article 16, second alinéa, du règlement d'exécution n° 282/2011, « [u]ne demande éventuelle de correction par le fournisseur des biens de la TVA qu'il a facturée et qu'il a déclarée à l'État membre de départ de l'expédition ou du transport des biens est traitée par cet État membre conformément à ses propres dispositions nationales ».

Le document de travail du comité de la TVA

33. Le 5 mai 2015, le comité de la TVA a publié le document de travail n° 855 concernant l'application des dispositions en matière de TVA sur la vente à distance (ci-après le « document de travail »)⁷.

34. La section 2 du document de travail explique que les administrations fiscales belge et britannique ont « constaté la mise en place de certains montages commerciaux en vue de séparer la fourniture des biens de leur transport et de leur livraison afin d'éviter d'avoir à déclarer et à payer la TVA dans l'État membre de destination des biens ».

35. À la section 3 du document de travail, la Commission européenne soutient que le libellé de l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112 est susceptible à la fois d'une interprétation littérale et d'une lecture plus large, dans la mesure où cette disposition peut être comprise aussi bien en ce sens qu'elle n'inclut que les cas dans lesquels le fournisseur est directement intervenu dans l'organisation du transport qu'en ce sens qu'elle s'étend également aux cas dans lesquels le fournisseur n'est intervenu que de manière indirecte.

36. La Commission a fait valoir qu'une interprétation littérale de cette disposition « a le mérite d'être très simple, si l'on tient compte uniquement de la situation juridique et des relations contractuelles, mais implique également qu'il serait assez facile de contourner la règle ». Elle laisse cependant entendre qu'« il serait possible de lutter contre [un tel contournement] à l'aide du critère de l'abus de droit », tel que dégagé par la Cour dans son arrêt *Halifax e.a.*⁸, ce qui impliquerait d'examiner « si le montage en cause aboutit à un résultat contraire à l'objectif poursuivi par les dispositions de la directive 2006/112 ; si ledit montage a pour objet principal d'aboutir à ce résultat et si tous les autres motifs d'ordre "économique" sont inexistantes ou accessoires ». À cet égard, la Commission renvoie également à l'arrêt *Part Service*⁹.

37. S'agissant de l'interprétation plus large, la Commission soutient que, « pour l'application des règles relatives à la vente à distance, il y a lieu de tenir compte non seulement des dispositions contractuelles convenues entre le fournisseur, le transporteur et l'acquéreur, mais aussi, et surtout, de la réalité économique ». En outre, elle fait valoir que, dans une déclaration commune consignée au procès-verbal lors de l'adoption de la directive 91/680/CEE¹⁰ (laquelle a introduit des dispositions relatives à la vente à distance)¹¹, le Conseil de l'Union européenne et la Commission ont précisé que « le régime particulier de ventes à distance s'appliquera[it] dans tous les cas où les biens sont expédiés ou transportés, directement ou indirectement, par le fournisseur ou pour son compte ».

⁷ Document taxud.c.1(2015)2158321.

⁸ Arrêt du 21 février 2006 (C-255/02, EU:C:2006:121, points 61 et suiv.).

⁹ Arrêt du 21 février 2008 (C-425/06, EU:C:2008:108, points 31 et 45).

¹⁰ Directive du Conseil du 16 décembre 1991 complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE (JO 1991, L 376, p. 1). Voir aussi point 89 des présentes conclusions.

¹¹ Au sujet de la valeur juridique d'une telle déclaration commune consignée au procès-verbal d'une réunion du Conseil, voir point 89 des présentes conclusions.

38. C'est dans ce contexte que le document de travail a invité les délégations « à exprimer leur point de vue sur les questions soulevées par le Royaume-Uni et la Belgique, ainsi que sur les observations formulées par les services de la Commission. En particulier, elles sont invitées à donner leur avis sur les deux approches étudiées ».

Les lignes directrices du comité de la TVA

39. Lors de sa 104^e réunion, qui s'est tenue les 4 et 5 juin 2015¹², le comité de la TVA a adopté des lignes directrices sur la vente à distance (ci-après les « lignes directrices »)¹³, aux termes desquelles « [l]e comité de la TVA convient presque à l'unanimité [¹⁴] qu'aux fins de l'article 33 de la [directive 2006/112], les biens sont considérés comme "expédiés ou transportés, par le fournisseur ou pour son compte" dans chacun des cas où le fournisseur participe directement ou indirectement au transport ou à l'expédition des biens ».

40. Les lignes directrices précisent ensuite que « [l]e comité de la TVA estime à l'unanimité que le fournisseur est réputé avoir participé indirectement au transport ou à l'expédition des biens dans chacun des cas suivants :

[...]

iii) lorsque le fournisseur facture les frais de transport à l'acquéreur et les perçoit auprès de celui-ci pour ensuite les reverser à un tiers qui assurera l'expédition ou le transport des biens. »

41. Enfin, les lignes directrices indiquent que « [l]e comité de la TVA convient en outre presque à l'unanimité que dans d'autres cas d'intervention, notamment lorsque le fournisseur promeut activement les services de livraison d'un tiers auprès de l'acquéreur, met en relation l'acquéreur et le tiers et communique au tiers les informations nécessaires à la livraison des biens, il est également considéré comme ayant participé indirectement au transport ou à l'expédition des biens ».

La directive 2017/2455

42. Le 1^{er} décembre 2016, la Commission a présenté une proposition de modification de la directive 2006/112¹⁵. L'exposé des motifs qui accompagne cette proposition précise, à la section 5, article 2, point 2, premier tiret, que « [l]a proposition clarifie également l'article 33, paragraphe 1, conformément aux lignes directrices du comité de la TVA ».

43. Cette proposition a abouti à l'adoption de la directive 2017/2455. Le considérant 9 de cette directive précise, à propos des ventes à distance intracommunautaires de biens, que, « [p]our assurer une sécurité juridique à ces entreprises, la définition de ces livraisons de biens devrait mentionner clairement qu'elle s'applique aussi lorsque les biens sont transportés ou expédiés pour le compte du fournisseur, y compris lorsque le fournisseur intervient indirectement dans le transport ou l'expédition des biens ».

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

¹³ Comme le comité de la TVA l'explique lui-même à titre liminaire dans sa publication « Lignes directrices découlant des réunions du comité de la TVA jusqu'au 12 décembre 2019 », « [p]arce qu'il est seulement un comité consultatif et n'a pas été pourvu de pouvoirs législatifs, le comité de la TVA ne peut pas prendre des décisions juridiquement contraignantes. Il peut donner des lignes directrices sur l'application de la directive qui ne sont cependant en aucun cas contraignantes pour la Commission européenne ni pour les États membres ». Le texte intégral de ces lignes directrices est disponible à l'adresse ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf. Voir aussi point 91 des présentes conclusions.

¹⁴ Dans ce contexte, l'expression « presque à l'unanimité » est utilisée pour décrire l'accord de 24 à 27 États membres sur un total possible de 28 États membres. Voir « Lignes directrices découlant des réunions du comité de la TVA jusqu'au 12 décembre 2019 ».

¹⁵ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens [COM(2016) 757 final].

44. L'article 2 de la directive 2017/2455 est rédigé dans les termes suivants :

« Avec effet au 1^{er} janvier 2021, la directive 2006/112/CE est modifiée comme suit :

1) À l'article 14, le paragraphe suivant est ajouté :

“4. Aux fins de la présente directive, on entend par :

1. ‘ventes à distance intracommunautaires de biens’ : les livraisons de biens expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte, y compris lorsque le fournisseur intervient indirectement dans le transport ou l'expédition des biens, à partir d'un État membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

a) la livraison de biens est effectuée [...] pour toute autre personne non assujettie” ;

[...] »

45. Selon l'article 2, point 3, de la directive 2017/2455, l'article 33 de la directive 2006/112 est remplacé par le texte suivant :

« Par dérogation à l'article 32 :

- a) le lieu de livraison de ventes à distance intracommunautaires de biens est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur ;

[...] »

Le droit hongrois

La loi sur la TVA

46. Aux termes de l'article 2, sous a), de l'általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (loi n° CXXVII de 2007 relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la « loi sur la TVA »)¹⁶, celle-ci s'applique aux « livraisons de biens ou les prestations de services exécutées par l'assujetti – en cette qualité – sur le territoire national, en échange d'une contrepartie ».

47. L'article 25 de la loi sur la TVA dispose :

« Lorsque les biens ne sont pas expédiés ou transportés, le lieu de livraison est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de la livraison. »

¹⁶ Dans sa version en vigueur à la date des faits.

48. L'article 29, paragraphe 1, de la loi sur la TVA est libellé comme suit :

« Par dérogation aux articles 26 et 28, lorsque les biens sont expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte et que la livraison a pour résultat que les biens arrivent dans un État membre de la Communauté autre que celui où ils se trouvaient au moment du départ de l'expédition ou du transport, le lieu de la livraison des biens est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport – à destination de l'acquéreur – lorsque les conditions suivantes sont réunies :

a) la livraison de biens :

aa) est effectuée pour un assujetti ou pour une personne morale non assujettie, dont les acquisitions intracommunautaires de biens ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 20, paragraphe 1, points a) et d), ou ab) pour une personne ou un organisme non assujettis ;

[...] »

49. L'article 82, paragraphe 1, de la loi sur la TVA prévoit que « [l]e montant de la taxe correspond à 27 % de la base d'imposition ».

Le code de procédure fiscale

50. L'article 2, paragraphe 1, de l'adózási rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (loi n° XCII de 2003 portant code de procédure fiscale, ci-après le « code de procédure fiscale »)¹⁷ dispose :

« Tous les droits exercés dans les rapports juridiques ayant pour objet la fiscalité doivent l'être conformément à leur destination. Dans l'application des lois fiscales, ne peuvent être qualifiés d'exercice des droits conforme à leur destination la conclusion de contrats ou la réalisation d'autres opérations dont la finalité est de contourner les dispositions des lois fiscales. »

51. L'article 86, paragraphe 1, du code de procédure fiscale prévoit :

« L'administration fiscale, aux fins de faire obstacle à l'érosion des recettes fiscales et aux demandes indues d'aides budgétaires et de remboursements d'impôts, procède à des contrôles réguliers des contribuables et des autres personnes impliquées dans le régime d'imposition. L'objectif des contrôles est d'établir si les obligations imposées par les lois fiscales et les autres règles de droit ont été mises à exécution ou enfreintes. Dans le cadre du contrôle, l'administration fiscale dévoile et démontre les faits, circonstances ou données qui serviront de fondement à la constatation d'une infraction ou d'un abus de droit et à la procédure administrative ouverte du fait de cette infraction ou de cet abus de droit. »

52. L'article 95, paragraphe 1, du code de procédure fiscale est libellé comme suit :

« L'administration fiscale procède au contrôle en examinant les documents, pièces justificatives, livres, et registres nécessaires à la fixation des montants qui servent d'assiette à l'impôt ou à l'aide budgétaire, y compris les données enregistrées électroniquement, les logiciels, et les systèmes informatiques utilisés par le contribuable ainsi que les calculs et les autres faits, données et circonstances relatifs à la conduite de la comptabilité et de l'enregistrement et au traitement des pièces justificatives. »

¹⁷ Dans sa version en vigueur à la date des faits.

53. L'article 108, paragraphe 1, du code de procédure fiscale dispose :

« L'estimation est un mode de preuve qui permet d'établir de manière plausible l'assiette réelle, conforme aux lois, des impôts et des aides budgétaires. »

54. L'article 170, paragraphe 1, du code de procédure fiscale prévoit :

« En cas d'insuffisance de paiement de l'imposition, il y a lieu au paiement d'une amende fiscale. Le montant de l'amende s'élève, sauf disposition contraire de la présente loi, à 50 % du montant impayé. Le montant de l'amende s'élèvera à 200 % du montant impayé si la différence par rapport au montant à payer est liée à la dissimulation de revenus, ou à la falsification ou à la destruction d'éléments de preuve, de livres comptables ou d'enregistrements. »

55. L'article 172, paragraphe 1, du code de procédure fiscale est rédigé comme suit :

« Sous réserve de la dérogation prévue au paragraphe 2, peut être sanctionné d'une amende pour défaut d'exécution, pouvant atteindre 200 000 forints pour les personnes privées et 500 000 forints pour les autres contribuables, le fait de ne pas satisfaire à leur obligation de déclaration (obligation de se déclarer et de communiquer les changements de situation), de communication de données, d'ouverture d'un compte de paiement, ainsi qu'à leur obligation d'effectuer leurs déclarations fiscales »¹⁸.

Les faits, la procédure et les questions préjudicielles

56. Dans la description ci-après, j'ai regroupé les informations contenues dans la décision de renvoi, dans les observations écrites et dans les réponses détaillées aux questions de la Cour présentées à l'audience. J'insiste cependant sur le fait que seuls les éléments qui ressortent de la décision de renvoi constituent des faits établis.

57. KrakVet Marek Batko sp.k. (ci-après « KrakVet ») est une société immatriculée et établie en Pologne. Elle ne dispose, en Hongrie, ni d'un établissement, ni d'un bureau, ni d'un entrepôt. Elle vend des produits pour animaux (principalement des aliments pour chiens et chats) dans les États membres voisins, notamment par l'intermédiaire de ses différents sites Internet « zoofast ». Elle compte de nombreux clients en Hongrie, lesquels effectuent leurs achats par l'intermédiaire du site internet www.zoofast.hu.

58. L'affaire dont est saisie la juridiction de renvoi concerne des événements qui se sont produits au cours de l'exercice 2012. À l'époque, KrakVet offrait aux acquéreurs, sur son site Internet, la possibilité de conclure un contrat avec Krzysztof Batko Global Trade (ci-après « KBGT ») pour le transport des biens achetés des locaux de KrakVet en Pologne jusqu'à l'adresse de livraison de leur choix. En guise d'alternative, les acquéreurs pouvaient avoir recours aux services de tout autre transporteur. KrakVet ne proposait pas elle-même d'effectuer le transport.

59. Pour les achats de moins de 8 990 forints hongrois (HUF) (environ 30,79 euros)¹⁹, faire transporter les biens par KBGT coûtait 1 600 HUF (environ 5,54 euros). Pour les achats dépassant ce seuil, les biens pouvaient être transportés par KBGT pour seulement 70 HUF (environ 0,24 euro), KrakVet octroyant à ces fins une remise de 1 530 HUF (environ 5,30 euros) sur le prix des biens achetés.

¹⁸ Les montants cités correspondent approximativement à 645,35 euros et 1 613,37 euros respectivement.

¹⁹ Pour convertir en euros ces montants en forints, je me suis servie du taux de change moyen de la Banque centrale européenne pour l'année 2012.

60. À l'instar de KrakVet, KBGT est une société immatriculée et établie en Pologne. Le propriétaire de KBGT, Krzysztof Batko, est le frère du propriétaire de KrakVet, Marek Batko. KBGT assurait elle-même le transport de Pologne en Hongrie. Elle sous-traitait la suite du transport sur le territoire hongrois, jusqu'à l'adresse de livraison de l'acquéreur, à deux entreprises de messagerie (ci-après les « entreprises de messagerie hongroises ») : Sprinter Futárszolgálat Kft. (ci-après « Sprinter ») et GLS General Logistics Systems Hungary Kft. (ci-après « GLS Hungary »).

61. Les acquéreurs effectuaient un paiement unique qui comprenait à la fois le prix des biens et les frais de transport. Le règlement se faisait soit à la livraison, auprès de Sprinter et de GLS Hungary, soit par virement sur un compte ouvert au nom du propriétaire de KBGT auprès de la banque CIB Bank Zrt. en Hongrie (ci-après le « compte bancaire à la CIB »), ces deux méthodes de paiement étant utilisées, à peu de choses près, à fréquence égale.

62. Les entreprises de messagerie hongroises transféraient ensuite les sommes perçues à la livraison sur le compte bancaire à la CIB, puis KBGT prenait les dispositions nécessaires pour que les fonds soient transférés dudit compte à KrakVet. Au cours de l'audience, il a été expliqué à la Cour que, à l'occasion du transfert des fonds à KrakVet, KBGT retenait sa « part ». Il n'a toutefois pas été précisé si cette « part » correspondait aux frais de transport contractuels ou à une autre somme.

63. KrakVet a soumis une demande de « décision fiscale anticipée » à l'administration fiscale polonaise, laquelle a répondu que la TVA était due en Pologne. D'après KrakVet, une telle « décision fiscale anticipée » engage la société qui en fait la demande, l'administration fiscale polonaise et les juridictions polonaises. Sur la base de cette demande et de la réponse qu'elle a reçue, KrakVet s'est acquittée de la TVA en Pologne, au taux de 8 %, au lieu de payer la TVA en Hongrie, au taux de 27 %.

64. En 2013, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya (administration fiscale hongroise) a procédé à un contrôle relatif à KrakVet au titre de l'exercice 2012 ; à cette occasion, elle lui a attribué un numéro d'identification fiscal hongrois le 14 août 2013. L'administration fiscale hongroise a également procédé à des contrôles connexes portant sur les opérations des deux entreprises de messagerie hongroises.

65. En 2014, l'administration fiscale polonaise a, elle aussi, procédé à un contrôle relatif à KrakVet au titre de l'exercice 2012. À l'issue de ce contrôle, ladite administration a confirmé sa décision fiscale anticipée antérieure. Le 23 novembre 2015, KrakVet a remis à l'administration fiscale hongroise une traduction libre de documents qui lui avaient été communiqués par l'administration fiscale polonaise.

66. En outre, le 28 janvier 2016, KrakVet a fourni une copie de ses conditions générales à l'administration fiscale hongroise, en précisant que son directeur général pouvait, si nécessaire, se porter garant de l'authenticité de cette version, la version de 2012 n'étant plus disponible sur son site Internet²⁰.

67. L'administration fiscale hongroise a demandé des informations supplémentaires à l'administration fiscale polonaise au sujet de KrakVet. L'administration fiscale polonaise lui a fait savoir que si les biens destinés au transport étaient emballés et étiquetés par KBGT dans l'entrepôt de KrakVet, ils étaient, à ce stade, la propriété de KrakVet.

²⁰ Il apparaît que l'administration fiscale hongroise, par l'intermédiaire de la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellenőrzési Főosztályt (division principale du contrôle informatique de l'administration des impôts et douanes, Hongrie), a lancé une recherche, parmi les pages Internet archivées, portant sur la version figurant sur le site Internet de KrakVet ; la Cour n'a cependant pas été informée du résultat de cette recherche.

68. Sur la base de ces informations, l'administration fiscale hongroise a conclu que, au cours de l'exercice 2012, Sprinter avait effectué des livraisons pour le compte de KBGT et pour KrakVet pour un montant de 217 087 988 HUF (environ 751 039,57 euros), les biens étant réceptionnés à l'entrepôt central de Sprinter à Budapest. De même, elle a conclu que, sur la même période, GLS Hungary avait fourni des services de livraison de colis pour le compte de GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o., pour un montant de 64 011 046 HUF (211 453,19 euros), qui lui avait été remboursé pour le compte de KrakVet et de KBGT.

69. L'administration fiscale hongroise a notifié ses conclusions à KrakVet le 25 mai 2016. Celle-ci a déposé des observations le 8 juin 2016.

70. Le 16 août 2016, l'administration fiscale hongroise a établi que KrakVet avait dépassé le seuil quantitatif de 35 000 euros fixé à l'article 34 de la directive 2006/112²¹ et que, partant, elle aurait dû s'acquitter d'un montant total de 58 910 000 HUF (environ 190 087 euros) au titre de la TVA en Hongrie²². L'administration fiscale hongroise a assorti ce montant de 117 820 000 HUF (environ 380 175 euros) d'amende et de 10 535 000 HUF (environ 36 446 euros) d'intérêts de retard, ainsi que de la somme de 500 000 HUF (environ 1 730 euros) à titre d'amende pour non-respect de son obligation de déclaration.

71. KrakVet a introduit un recours contre la décision de l'administration fiscale hongroise auprès de la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direction des recours de l'Office national des impôts et des douanes, Hongrie, ci-après dénommée la « direction des recours »). Par décision du 23 janvier 2017, la direction des recours a confirmé la décision de l'administration fiscale hongroise. KrakVet a alors saisi le Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunal administratif et du travail de Budapest, Hongrie), lequel a déferé les questions préjudicielles suivantes à la Cour :

- « 1) Faut-il interpréter les objectifs de la [directive 2006/112], et en particulier les exigences relatives à l'évitement des conflits de compétence et de la double imposition entre les États membres qui font l'objet de ses considérants 17 et 62, ainsi que les considérants 5, 7 et 8, et les articles 7, 13 et 28 à 30 du [règlement n° 904/2010] en ce sens qu'ils ne permettent pas une pratique des autorités d'un État membre en vertu de laquelle une même opération reçoit une qualification différente de celle donnée dans un autre État membre, en dépit de l'interprétation du droit par l'autorité de cet autre État membre, fondée sur des faits identiques, relativement à cette même opération, en dépit d'une décision fiscale anticipée émise par cette autorité sur cette base et en dépit de constatations faites dans le cadre d'un contrôle fiscal qui confirment cette interprétation et cette décision anticipée, avec pour résultat une double imposition de l'assujetti ?
- 2) S'il convient de répondre à la première question en ce sens qu'une telle pratique n'est pas contraire au droit communautaire, les autorités fiscales des États membres sont-elles, compte tenu de la [directive 2006/112] et du droit de l'Union, habilitées à imposer unilatéralement des obligations fiscales, en ne tenant pas compte de ce que l'administration fiscale d'un autre État membre a confirmé à plusieurs reprises, préalablement, à la demande de l'assujetti, et dans des décisions ultérieures prises à la suite d'un contrôle, la régularité du comportement de l'assujetti ?

Ou bien, au contraire, pour assurer l'application du principe de neutralité fiscale et éviter la double imposition, les autorités des deux États membres sont-elles tenues de coopérer sur le dossier de l'assujetti pour parvenir à une solution grâce à laquelle l'assujetti ne devra payer la TVA que dans un des deux États membres ?

21 Voir point 14 des présentes conclusions.

22 Pour convertir en euros ces montants en forints, je me suis servie du taux de change moyen de la Banque centrale européenne au 16 août 2016.

- 3) S'il convient de répondre à la deuxième question en ce sens que l'administration fiscale d'un État membre est habilitée à qualifier unilatéralement une opération, faut-il interpréter les dispositions de la [directive 2006/112] en ce sens que l'administration fiscale de l'autre État membre est tenue de rembourser à l'assujetti tenu au paiement de la TVA la taxe établie dans la décision fiscale anticipée par l'administration fiscale de l'autre État membre et payée en relation avec les périodes clôturées par le contrôle fiscal, et cela afin d'éviter la double imposition et d'assurer l'application du principe de neutralité fiscale ?
- 4) Comment faut-il interpréter la notion de livraison "par ou pour le compte" du vendeur au sens de l'article 33, paragraphe 1, première phrase, de la [directive 2006/112] ? La notion précitée couvre-t-elle le cas dans lequel l'assujetti, en tant que vendeur, offre, sur sa plate-forme d'achat Internet, la possibilité pour l'acquéreur de conclure un contrat avec une entreprise de logistique avec laquelle le vendeur collabore dans des opérations différentes de la vente, mais que l'acquéreur peut aussi librement choisir un autre transporteur, différent de celui qui est recommandé, que le contrat de transport est conclu entre l'acquéreur et le transporteur et que le vendeur n'est pas partie au contrat ?

En vue d'interpréter cette notion, et tenant compte en particulier du principe de sécurité juridique, peut-on considérer comme un élément pertinent le fait que les États membres doivent modifier, d'ici à 2021, la réglementation transposant les dispositions précitées de la [directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2017/2455], en ce sens que l'article 33, paragraphe 1, de la [directive 2006/112] s'applique dans le cas d'une participation indirecte au choix du transporteur ?

- 5) Le droit de l'Union, et en particulier la [directive 2006/112], doit-il être interprété en ce sens que les faits suivants sont, ensemble ou séparément, pertinents pour apprécier si des entreprises indépendantes, effectuant des opérations de vente de produits ainsi que de livraison ou de transport, ont établi une relation juridique en vue, pour l'assujetti, de contourner les dispositions de l'article 33 de la directive, commettant ainsi un abus de droit destiné à profiter de ce que le taux de la TVA est moins élevé dans l'autre État membre :
- a) l'entreprise de logistique effectuant le transport est une entreprise associée à l'assujetti et ce dernier fournit à l'assujetti d'autres prestations indépendamment du transport ;
 - b) mais en même temps, l'acquéreur peut à tout moment s'écarter de la pratique recommandée par l'assujetti qui veut qu'il ait recours au partenaire logistique qui a contracté avec lui pour le transport, l'acquéreur ayant la possibilité de confier le transport à un transporteur différent ou de prendre personnellement livraison des biens ? »

72. KrakVet, la Hongrie, la République tchèque, la République italienne, la République de Pologne et la Commission ont déposé des observations écrites. Lors de l'audience, KrakVet, la Hongrie, l'Irlande, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et la Commission ont présenté des observations orales.

73. Comme indiqué au début des présentes conclusions, je me limiterai à l'examen des quatrième et cinquième questions préjudicielles.

Sur les quatrième et cinquième questions préjudicielles

74. Les quatrième et cinquième questions soulèvent trois points concernant l'interprétation de l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112. Premièrement, qu'entend-on par l'expression « biens expédiés ou transportés, par le fournisseur ou pour son compte » figurant à l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112 antérieurement à sa modification par la directive 2017/2455 ?

(dans la suite des présentes conclusions, j'utilise à cet égard l'expression « version originale de l'article 33, paragraphe 1 »). Deuxièmement, la modification de cette disposition par la directive 2017/2455, qui a donné lieu à la nouvelle version de l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112, a-t-elle altéré ou simplement confirmé la situation juridique antérieure ? Troisièmement, eu égard à la version *originale* de l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112, le type d'opération décrit dans la décision de renvoi doit-il être considéré comme une pratique abusive ?

75. À titre préliminaire, je devrais examiner le point de savoir s'il existe une différence pertinente entre les termes « expédiés » et « transportés ». Le législateur de l'Union a clairement fait le choix d'utiliser deux verbes plutôt qu'un seul. Il est tout aussi manifeste que l'« expédition » de biens précède leur « transport ». Cependant, c'est à ce stade que la clarté disparaît, du moins dans la version originale de l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112²³.

76. Selon une interprétation très large de cette disposition, *tout* acte accompli « *par* » le fournisseur pour entamer le processus d'acheminement des biens commandés par un acquéreur se trouvant dans un autre État membre vers leur destination (leur « expédition ») suffirait à entraîner l'application de l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112. Le fait de poster le colis compte-t-il ? Qu'en est-il de l'appel téléphonique reçu du transporteur choisi par l'acquéreur au cours duquel le fournisseur lui donne instruction de se rendre à une adresse et à un horaire précis aux fins de l'enlèvement de l'envoi ? Il semble peu probable que le législateur de l'Union ait entendu conférer une signification aussi étendue à l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ; une telle lecture de cette disposition serait source de confusion, étant donné que la *règle générale* énoncée à l'article 32 utilise exactement les mêmes mots, à savoir « par le fournisseur » (voir points 80 à 82 des présentes conclusions). Où convient-il de fixer la limite ?

77. Selon moi, une approche dictée par le bon sens, traduite en langage juridique, aboutirait plus ou moins à l'interprétation suivante : « Si le fournisseur, de sa propre initiative et selon son propre choix, accomplit la plupart ou la totalité des actes essentiels requis pour préparer les biens en vue de leur transport, organise leur enlèvement et le début de leur acheminement, et renonce à la possession et au contrôle desdits biens, ceux-ci ont été expédiés *par* le fournisseur. »

78. La notion de transport « *par* » le fournisseur est peut-être moins problématique dans la mesure où son sens naturel est que le fournisseur effectue physiquement l'opération de transport, soit lui-même soit par l'intermédiaire de son mandataire, ou qu'il contrôle ou détient l'entité juridique qui l'effectue.

Biens expédiés ou transportés par ou pour le compte du fournisseur

79. Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112, la TVA est due dans l'État membre sur le territoire duquel la livraison est effectuée. De ce fait, les biens qui y sont livrés deviennent soumis aux taux de TVA appliqués par cet État membre.

80. La règle générale est énoncée à l'article 32, premier alinéa, de la directive 2006/112 : « Dans le cas où le bien est expédié ou transporté soit *par le fournisseur*, soit *par l'acquéreur*, soit *par une tierce personne*, le lieu de la livraison est réputé se situer à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur » (mise en italique par mes soins). Cette disposition n'opère aucune distinction entre les différents acteurs susceptibles d'être responsables de l'expédition ou du transport.

²³ Je constate, quelque peu à regret, que les modifications introduites par l'article 2 de la directive 2017/2455 ne règlent pas cette question.

81. Toutefois, l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112 prévoit une dérogation à cette règle générale. Aux termes de cette disposition, dans certaines circonstances spécifiques dans lesquelles des biens sont « expédiés ou transportés, *par le fournisseur ou pour son compte* » (mise en italique par mes soins), d'un État membre à un autre, le lieu de livraison « est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur ». Ces circonstances spécifiques incluent le cas dans lequel « a) la livraison de biens est effectuée pour un assujetti ou pour une personne morale non assujettie, [...] ou pour toute autre personne non assujettie ».

82. Nous verrons que l'article 32 (la règle générale) et l'article 33 (l'exception à cette règle) de la directive 2006/112 emploient des termes très similaires pour arriver à des résultats opposés. L'article 32 parle d'un « bien [...] expédié ou transporté [...] par le fournisseur [...] ». L'article 33 insère dans cette expression les mots suivants (mise en italique par mes soins) : « biens expédiés ou transportés, par le fournisseur *ou pour son compte* ». C'est comme si l'article 32 contenait les mots (invisibles) « pour le compte de l'acquéreur ». La différence entre ces deux dispositions devient alors claire²⁴.

83. Sur cette base, il me semble qu'on peut illustrer cette distinction de la manière suivante. Si un acquéreur établi en Hongrie commande des biens par Internet auprès d'une société établie en Pologne, il importe peu, en principe, qu'il se rende lui-même à l'entrepôt en Pologne pour enlever lesdits biens ou qu'une autre personne (le fournisseur ou une tierce personne) s'occupe de la logistique pour son compte. Dans ces trois cas, *pour autant que ce qui est accompli le soit pour le compte de l'acquéreur*, la livraison intervient en Pologne et la TVA y est due aux taux appliqués par les autorités polonaises. Toutefois, si ces actes sont accomplis *pour le compte du fournisseur*, alors la livraison intervient au lieu de destination (en Hongrie) et c'est là que la TVA est due, aux taux appliqués par les autorités hongroises.

84. L'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112 prévoit explicitement les conséquences en matière de TVA lorsque l'acquéreur est un assujetti ou une personne morale non assujettie. Dans les deux cas, l'État membre d'origine « exonère les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de [son territoire] mais dans la Communauté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte ». (Je constate à cet égard que cette disposition *n'opère aucune distinction* entre les cas dans lesquels l'expédition ou le transport est effectué « par le vendeur [...] ou pour [son] compte » et ceux dans lesquels ces opérations sont effectuées pour le compte de « l'acquéreur ».) Puisque, en vertu de l'article 33 de cette directive, le lieu d'une livraison est réputé se situer là où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport, la TVA est due dans l'État membre de destination. Cependant, il n'existe aucune disposition équivalente imposant clairement à l'État membre d'origine, toutes choses étant égales par ailleurs, d'exonérer la livraison intracommunautaire de biens de (sa propre) TVA lorsque ladite livraison est effectuée pour « *toute autre personne non assujettie* ».

85. Les considérants 9 à 11 de la directive 2006/112 indiquent que l'imposition dans l'État membre de destination, telle que matérialisée, notamment, aux articles 33 et 138, n'était censée s'appliquer que pendant la « période transitoire ». Néanmoins, lesdits articles ont continué à faire partie de la législation de l'Union en matière de TVA et, lorsqu'ils s'appliquent, ils mettent l'accent sur l'imposition sur le lieu de consommation²⁵. Cela dit, il convient de garder à l'esprit que ces dispositions *ne* sont *pas* censées représenter la situation par défaut. La règle générale régissant le lieu

²⁴ Il est toujours plus facile de critiquer la rédaction d'autrui que de mener soi-même l'exercice à bien. Dans l'idéal, il conviendrait probablement aussi de remplacer l'expression « par le fournisseur ou pour son compte » à l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112 par les termes « pour le compte du fournisseur », afin que la distinction entre la règle et l'exception soit sans équivoque.

²⁵ Voir aussi arrêts du 8 décembre 2016, A et B (C-453/15, EU:C:2016:933, point 25) ; du 29 juin 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, point 19), et du 8 novembre 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887, point 34). Il convient de noter que ces trois affaires portaient toutes sur l'exonération prévue à l'article 146, paragraphe 1, de la directive 2006/112, ainsi que sur la fourniture de services.

de livraison lorsque le bien est expédié ou transporté (que ce soit par le fournisseur, par l'acquéreur ou par une tierce personne) demeure celle prévue à l'article 32 de la directive 2006/112. Selon cette règle, le lieu de la livraison « est réputé se situer à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur ».

86. En l'espèce, les clients de KrakVet étaient des consommateurs établis en Hongrie (à savoir des personnes non assujetties) qui effectuaient des achats par l'intermédiaire de son site Internet. Le transport depuis l'entrepôt situé en Pologne jusqu'à la frontière hongroise était assuré par KBGT. La suite du transport sur le territoire hongrois était effectuée par les entreprises de messagerie hongroises.

87. À mon sens, l'on peut raisonnablement supposer que les clients de KrakVet étaient et sont intéressés principalement par l'achat d'aliments pour animaux de compagnie. Le service de transport chargé d'acheminer lesdits aliments de l'entrepôt de KrakVet en Pologne à l'adresse de livraison des acquéreurs en Hongrie constitue un élément essentiel de l'opération, mais il est peu probable qu'il focalise, en tant que tel, l'intérêt desdits acquéreurs. Leur choix concernant le mode de transport aura probablement été dicté essentiellement par des critères de commodité et de coût²⁶.

88. Eu égard à ces circonstances, KrakVet, la République italienne et la République de Pologne soutiennent que la version originale de l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112 (autrement dit, la version en vigueur tant à l'époque des opérations litigieuses qu'aujourd'hui) devrait être interprétée uniquement sur la base de son libellé actuel²⁷, afin de respecter les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime²⁸. La Hongrie, la République tchèque, l'Irlande, le Royaume-Uni et la Commission font valoir qu'il y a lieu d'interpréter ledit article 33, paragraphe 1, en ce sens qu'il inclut d'ores et déjà les cas dans lesquels le fournisseur intervient indirectement dans l'organisation du transport. Ils soutiennent que leur interprétation privilégiée est conforme à la réalité économique²⁹, car dans des circonstances telles qu'en l'espèce, la probabilité que l'acquéreur choisisse un transporteur différent de celui que le fournisseur des biens lui recommande sur son site Internet est, au mieux, faible et, en réalité, probablement purement hypothétique.

89. Comme elle l'a déjà fait dans le document de travail³⁰, la Commission se réfère également à la déclaration consignée au procès-verbal du Conseil dressé lors la session au cours de laquelle a été adoptée la directive 91/680, selon laquelle le régime particulier de ventes à distance doit s'appliquer dans tous les cas où les biens sont expédiés ou transportés, directement ou indirectement, par le fournisseur ou pour son compte. [Je m'interromps afin d'expliquer que la directive 91/680 (faisant partie d'une série de directives modifiant la directive 77/388/CEE³¹) a introduit, notamment, un nouvel article 28 ter complexe, intitulé « Lieu des opérations » et composé de cinq sections. Le premier point de la section A (« Lieu des acquisitions intracommunautaires de biens ») dispose que « [l]e lieu d'une

26 À mon avis, le coût réel du transport des biens commandés, de l'entrepôt jusqu'au consommateur, devait être considérablement supérieur aux montants facturés aux acquéreurs ayant choisi d'avoir recours à KBGT en qualité de transporteur (voir point 61 des présentes conclusions). Après tout, outre les frais propres à KBGT, il faudrait également prendre en compte le coût du transport par les entreprises de messagerie hongroises sur le segment du trajet situé en Hongrie et non en Pologne. La Cour n'est (heureusement) pas tenue d'examiner l'aspect économique de l'opération. Je me contenterai de noter que la différence des taux de TVA (8 % en Pologne, 27 % en Hongrie) a dû jouer un rôle significatif dans la rentabilité de l'exercice pour KrakVet et/ou pour KBGT. En soi, cela *ne* suffit *pas* à faire de cet exercice une opération de nature frauduleuse ou illicite.

27 Arrêts du 17 décembre 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, points 41 et 44), et du 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, point 43).

28 Arrêts du 19 décembre 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, point 29), et du 6 juillet 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, point 36).

29 Arrêts du 20 juin 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, point 42), et du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, points 43 à 45).

30 Voir point 37 des présentes conclusions.

31 Sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1).

acquisition intracommunautaire de biens est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur ». Le premier point de la section B (« Lieu des livraisons de biens ») contient le texte précurseur de la version originale de l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112³².]

90. Cela dit, l'on peut prestement écarter l'argument avancé par la Commission. Dans son arrêt Antonissen, la Cour a clairement jugé qu'« une telle déclaration ne saurait être retenue pour l'interprétation d'une disposition du droit dérivé lorsque, comme dans la présente affaire, le contenu de la déclaration ne trouve aucune expression dans le texte de la disposition en cause et n'a, dès lors, pas de portée juridique »³³.

91. Les lignes directrices publiées par le comité de la TVA sont également citées, aux termes desquelles « les biens sont considérés comme "expédiés ou transportés, par le fournisseur ou pour son compte" dans chacun des cas où le fournisseur participe directement ou indirectement au transport ou à l'expédition des biens ». Cependant, cette position a été adoptée par le comité de la TVA trois ans après les opérations à l'origine de la présente affaire ; en outre, les lignes directrices elles-mêmes indiquent explicitement, au bas de chaque page, qu'elles n'ont aucune force contraignante³⁴.

92. Dans ce contexte, en appliquant les principes d'interprétation ordinaires au libellé de la version originale de l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112, je ne vois aucun élément permettant de conclure, comme le soutiennent la Hongrie, la République tchèque, l'Irlande, le Royaume-Uni et la Commission, que cette disposition s'applique également dans les cas où, faisant suite à une instruction de l'acquéreur, le fournisseur intervient *indirectement* afin d'expédier ou de transporter des biens au profit d'une personne non assujettie établie dans un autre État membre.

93. Toutefois, la Cour a également été invitée à se pencher sur la question de savoir si les modifications apportées par la directive 2017/2455, qui ont donné lieu à l'ajout d'un quatrième paragraphe à l'article 14 de la directive 2006/112, ainsi que la nouvelle version de l'article 33, paragraphe 1, de cette directive, ont altéré ou simplement confirmé la situation juridique antérieure. Si l'on devait considérer les modifications de 2017 comme de simples « clarifications » de la situation juridique antérieure, cela pourrait avoir une incidence sur l'interprétation qu'il conviendrait de communiquer à la juridiction de renvoi pour application en l'espèce.

Les modifications apportées à la directive 2006/112

94. L'article 2, paragraphe 1, de la directive 2017/2455 précise qu'un quatrième paragraphe est « ajouté » à l'article 14 de la directive 2006/112. Cet ajout donne une *nouvelle définition* des « ventes à distance intracommunautaires de biens ». Selon cette nouvelle définition, cette notion couvre certains cas spécifiques de « livraisons de biens expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte,

32 « 1. Par dérogation à l'article 8 paragraphe 1 point a) et paragraphe 2, le lieu d'une livraison de biens expédiés ou transportés, par le fournisseur ou pour son compte, à partir d'un État membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acheteur, lorsque les conditions suivantes sont réunies : - la livraison des biens est effectuée pour un assujetti ou pour une personne morale non assujettie qui bénéficient de la dérogation prévue à l'article 28 bis paragraphe 1 point a) deuxième alinéa, ou pour toute autre personne non assujettie, [...] » L'article 32 de la directive 2006/112 correspond en substance à l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive 77/388.

33 Arrêt du 26 février 1991, Antonissen (C-292/89, EU:C:1991:80, point 18).

34 « [L]es lignes directrices émises par le comité de la TVA ne sont que des vues d'un comité consultatif. Elles ne constituent pas une interprétation officielle du droit communautaire et n'ont pas nécessairement l'accord de la Commission européenne. Elles ne lient pas la Commission européenne ni les États membres qui sont libres de ne pas les suivre. La reproduction de ce document est soumise à la mention de cette mise en garde. »

y compris lorsque le fournisseur intervient indirectement dans le transport ou l'expédition des biens, à partir d'un État membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur » (mise en italique par mes soins). Parmi les cas visés figure le cas où « a) la livraison de biens est effectuée [...] pour toute autre personne non assujettie ».

95. Ni les considérants ni les dispositions matérielles de la directive 2017/2455 n'explicitent davantage la portée prévue de cette (nouvelle) notion d'« intervention indirecte » du fournisseur ou les raisons qui ont motivé son introduction. Dans son exposé des motifs, la Commission se contente de renvoyer, de façon générique, aux « lignes directrices ». Il convient de rappeler ici que, si lesdites lignes directrices, datant des 4 et 5 juin 2015, précisent quelque peu ce qui, selon le comité de la TVA, est censé constituer une « intervention indirecte » du fournisseur³⁵, le document de travail précédant ces lignes directrices, datant du 5 mai 2015, laisse entièrement ouverte la question de savoir si cette notion doit être interprétée de façon littérale ou de manière élargie. En outre, le degré de détail des lignes directrices ne se retrouve pas dans le nouveau texte.

96. La République tchèque renvoie la Cour à son arrêt *Welmory*³⁶. Dans cet arrêt, la Cour a jugé qu'il ressortait des considérants du règlement en cause dans cette affaire que « la volonté du législateur de l'Union a été de préciser certains concepts nécessaires à la détermination des critères relatifs au lieu des opérations imposables, tout en tenant compte de la jurisprudence de la Cour en la matière » et que « [d]ans cette mesure, même si ledit règlement n'était pas encore en vigueur à l'époque des faits au principal, il convient d'y avoir néanmoins égard ». Cependant, comme je viens de le relever, les considérants de la directive 2017/2455 ne fournissent pas d'éclaircissements équivalents et la « jurisprudence de la Cour en la matière » reste encore à écrire, dans le cadre de la présente procédure. (Il devrait être clair, à la lumière de mes propos, qu'à mon sens, les modifications introduites par la directive 2017/2455 n'apportent pas nécessairement de réponse au problème sous-jacent. Heureusement, toutefois, ni la Cour ni moi-même n'avons à nous prononcer définitivement sur ce point.)

97. Dans le même ordre d'idées, le Royaume-Uni s'appuie sur l'arrêt *Mensing*³⁷, dans lequel la Cour a estimé que « conformément à une jurisprudence constante, il y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie ».

98. En effet, ce principe résume une jurisprudence constante et ne prête pas à controverse. Cependant, lorsqu'on l'applique au cas d'espèce, l'on constate que les premiers mots de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2017/2455 indiquent *expressément* que la nouvelle définition de l'article 14, paragraphe 4, de la directive 2006/112 et le remplacement du texte existant de l'article 33 de cette directive par le nouvel article 33, sous a), doivent s'appliquer « [a]vec effet au 1^{er} janvier 2021 », c'est-à-dire que *leur effet juridique doit être reporté* de deux ans par rapport à diverses autres modifications introduites par la directive 2017/2455.

99. À mes yeux, ce report délibéré de l'effet juridique est inconciliable avec la déclaration contenue dans l'exposé des motifs, selon laquelle la proposition se contente de « clarifie[r] » l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112. Si la proposition ne faisait que clarifier ce qui a toujours été le véritable sens juridique de l'article 33, paragraphe 1, de cette directive, reporter son application n'aurait pas de sens. Par conséquent, en toute logique, il convient de conclure que le texte introduit était effectivement une modification de la disposition concernée et que ce texte *ne* représente *pas* l'interprétation qui aurait dû, en tout état de cause, être faite du texte existant.

³⁵ Voir points 42 à 44 des présentes conclusions.

³⁶ Arrêt du 16 octobre 2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298, points 45 et 46).

³⁷ Arrêt du 29 novembre 2018 (C-264/17, EU:C:2018:968, point 24).

100. Il est également important de garder à l'esprit que la discussion qui ressort du document de travail a eu lieu trois années *après* la date des opérations en cause en l'espèce³⁸. Naturellement, il convient de garder à l'esprit le principe de sécurité juridique lors de l'interprétation de l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112³⁹. En effet, les considérants de la directive 2017/2455 font expressément référence audit principe, en précisant que l'expression « par le fournisseur ou pour son compte » doit être définie dans la directive 2006/112 de manière à inclure également l'intervention indirecte du fournisseur, précisément pour assurer une sécurité juridique. Dire que les termes « directement ou indirectement » sont sous-entendus dans la version originale de l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112, alors qu'ils n'y figurent pas, va directement à l'encontre de ce principe.

101. Je conclus donc que, en attendant l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2021, des modifications introduites par la directive 2017/2455, il y a lieu de procéder à une interprétation littérale de l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112. Par conséquent, cette disposition *ne doit pas* être lue à la lumière de la nouvelle définition des « ventes à distance intracommunautaires de biens », comportant les termes « y compris lorsque le fournisseur intervient "indirectement" dans le transport ou l'expédition des biens », ou comme si elle avait déjà été remplacée par le nouvel article 33, sous a), qui renvoie à cette nouvelle définition.

L'interprétation littérale de l'expression « biens expédiés ou transportés, par le fournisseur ou pour son compte »

102. J'ai déjà proposé, aux points 76 à 78 des présentes conclusions, des définitions pratiques de l'« expédition » par le fournisseur et du « transport » par le fournisseur, respectivement. Permettez-moi maintenant d'y ajouter une définition pratique de l'expression « pour le compte de ». Selon moi, les biens sont expédiés ou transportés « pour le compte du fournisseur » si c'est celui-ci, plutôt que l'acquéreur, qui prend effectivement les décisions régissant la façon dont lesdits biens doivent être expédiés ou transportés.

103. Il appartient à la juridiction nationale, en tant que seul juge des faits, de déterminer si, à la lumière des faits précédemment exposés dans la décision de renvoi et de tous autres éléments que les parties choisiraient de lui soumettre, les biens concernés en l'espèce ont en réalité été « expédiés ou transportés, par le fournisseur ou pour son compte ». En parvenant à sa conclusion, la juridiction de renvoi devra garder à l'esprit que « la prise en compte de la réalité économique et commerciale constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA »⁴⁰.

104. À cet égard, les éléments suivants, dont la liste n'est pas exhaustive, me paraissent être directement ou indirectement pertinents : i) l'éventail des options de transport potentielles offertes par le fournisseur aux acquéreurs sur son site Internet ; ii) le degré de connexité (éventuel) entre le fournisseur et les sociétés proposant chacune de ces options ; iii) la question de savoir si l'acquisition des biens et l'acquisition des services de transport sont régies par un contrat unique ou par des contrats distincts ; iv) la date à laquelle est née l'obligation de payer le prix des biens ; v) la date et le lieu de transfert de la propriété des biens et des risques afférents à ladite propriété ; vi) les modalités de paiement du prix des biens et des services de transport utilisés. En fin de compte, il appartiendra à la juridiction de renvoi de décider, à la lumière de tous les éléments dont elle dispose, si, en pratique, c'est KrakVet (ou une société détenue ou contrôlée par celle-ci) qui a pris les décisions régissant l'expédition ou le transport des biens ou si ces décisions ont été prises par les clients individuels de KrakVet.

38 Voir point 91 des présentes conclusions.

39 Arrêt du 19 décembre 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, point 29).

40 Arrêt du 20 juin 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, point 42).

105. En l'espèce, les éléments de fait connus ne vont pas tous dans le même sens et l'on n'en sait pas suffisamment quant aux éléments pertinents de l'affaire⁴¹. Je souligne que seuls les éléments contenus dans la décision de renvoi constituent des faits établis. Les autres éléments présentés à la Cour (que ce soit dans le cadre d'observations écrites ou oralement, lors de l'audience) sont des éléments que la juridiction de renvoi pourra, si elle le souhaite, approfondir et soumettre à vérification lorsque l'affaire sera renvoyée devant elle.

106. Premièrement, il apparaît que, sur son site Internet, KrakVet proposait une seule entreprise de transport, tout en laissant aux acquéreurs potentiels la liberté d'organiser le transport de façon autonome. Elle ne mettait pas de liens à leur disposition afin de leur permettre de contacter une série d'entreprises de transport potentielles. (Je note, en passant, que la décision de renvoi dans l'affaire KrakVet II⁴² indique clairement que, dans cette affaire, diverses entreprises de transport *étaient* proposées par l'intermédiaire du site Internet et que les acquéreurs concluaient des contrats distincts pour les biens en tant que tels et pour leur transport.) En tant que telle, KrakVet ne proposait pas de services de transport. Deuxièmement, les propriétaires respectifs de KrakVet et KBGT sont frères⁴³ ; il existe donc des liens familiaux étroits entre ces deux sociétés. Troisièmement, il semble que l'acquisition des biens et la fourniture des services de transport aient pu être régies par des contrats distincts. Quatrièmement, la juridiction de renvoi n'a pas établi avec précision le moment auquel est née l'obligation de payer le prix des biens. Cinquièmement, il en est de même concernant la date (et le lieu) du transfert, du fournisseur à l'acquéreur, de la propriété des biens et du risque en cas d'endommagement ou de perte partielle ou totale de ceux-ci. [Je m'interromps pour observer à cet égard que, à l'audience, KrakVet a déclaré vendre ses produits « à la sortie de l'usine » (*ex works*). Par conséquent, l'acquéreur demeurerait tenu au paiement du prix en cas d'endommagement, de destruction, de perte ou de vol des biens en cours de route.] Sixièmement, il apparaît que, lorsque les biens étaient transportés par KBGT, les acquéreurs payaient à la fois pour les biens et pour le transport, ce paiement étant ensuite transféré par les entreprises de messagerie hongroises sur le compte bancaire à la CIB, puis réparti entre KrakVet et KBGT. Alors que, pour les achats de moins de 8 990 HUF, faire transporter les biens par KBGT coûtait 1 600 HUF, pour les achats dépassant ce seuil, les biens pouvaient être transportés par KBGT pour 70 HUF (un montant qui semble si faible qu'il en devient purement symbolique), cette opération étant financée par une remise de 1 530 HUF accordée par KrakVet sur le prix des biens achetés.

107. La juridiction de renvoi devra décider, à la lumière de ces faits et de tous autres éléments qui lui seraient présentés, si les décisions régissant l'expédition ou le transport des biens étaient en réalité prises par KrakVet (ou une société détenue ou contrôlée par celle-ci) ou par les clients hongrois individuels de KrakVet.

108. Je propose à la Cour d'apporter la réponse suivante à la quatrième question préjudicielle :

- Il convient d'interpréter l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112 en ce sens qu'il s'applique uniquement aux situations dans lesquelles les biens sont expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte. Cette disposition ne traite pas de situations où le fournisseur n'intervient qu'indirectement dans le transport ou l'expédition des biens.
- Si, de sa propre initiative et selon son propre choix, le fournisseur accomplit la plupart ou la totalité des démarches essentielles nécessaires pour préparer les biens en vue du transport, organise leur enlèvement et le début de leur acheminement, et renonce à la possession et au contrôle desdits biens, ceux-ci ont été « expédiés » par le fournisseur.

41 Voir points 58 à 62 des présentes conclusions.

42 Demande de décision préjudicielle introduite par la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest, Roumanie) dans l'affaire en cours C-108/19, KrakVet (KrakVet II).

43 À cet égard, je constate que l'article 80, paragraphe 1, de la directive 2006/112 permet la prise en considération de liens familiaux étroits pour que « la base d'imposition soit constituée par la valeur normale de l'opération ».

- Si le fournisseur effectue physiquement l'opération de transport lui-même ou par l'intermédiaire de son mandataire, ou s'il détient ou contrôle l'entité juridique qui l'effectue, il s'agit alors d'un « transport » par le fournisseur.
- Les biens sont expédiés ou transportés « pour le compte » du fournisseur si ce dernier, plutôt que l'acquéreur, prend effectivement les décisions régissant la façon dont lesdits biens doivent être expédiés ou transportés.

La notion de pratique abusive

109. Par sa cinquième question préjudicielle, la juridiction de renvoi souligne deux éléments de fait dans l'affaire dont elle a été saisie. Premièrement, KBGT est « liée » à KrakVet (ce par quoi je comprends que la juridiction de renvoi se réfère au fait que les propriétaires de ces deux sociétés sont des frères) et fournit d'autres services, indépendants du transport (l'emballage des biens en vue de leur expédition, si je comprends bien). Deuxièmement, en revanche, le client est libre de choisir d'autres options pour le transport des biens achetés. La juridiction de renvoi cherche à savoir si ces deux éléments factuels spécifiques sont pertinents pour déterminer si la conduite de KrakVet constitue une pratique abusive aux fins du droit de l'Union en matière de TVA, justifiant par conséquent l'imposition de lourdes sanctions pécuniaires à son égard.

110. Si la juridiction de renvoi aboutit à la conclusion que l'expédition et/ou le transport étaient effectués « pour le compte » du fournisseur, KrakVet, et non pour le compte des acquéreurs individuels, elle devra alors effectivement examiner si le paiement de la TVA dans l'État membre d'origine (la Pologne), plutôt que dans l'État membre de destination (la Hongrie), doit être considéré non seulement comme étant erroné, mais aussi comme étant abusif. Je rappelle que, dans son arrêt *Part Service*⁴⁴, la Cour explique qu'« il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer, à la lumière des éléments d'interprétation fournis par le présent arrêt, si, aux fins de l'application de la TVA, des opérations telles que celles en cause dans le litige au principal peuvent être considérées comme relevant d'une pratique abusive ». Ainsi, pour pouvoir répondre à la cinquième question préjudicielle, il est à mon avis nécessaire de s'intéresser plus largement aux circonstances de l'affaire.

111. Comme je l'explique ci-après, un élément clé, à cet égard, est le fait que KrakVet a sollicité l'*avis des autorités polonaises compétentes*, sous la forme d'une demande de « décision fiscale anticipée », sur le point de savoir si la TVA était due dans l'État membre d'origine ou dans l'État membre de destination⁴⁵. Au cours de la procédure devant la Cour, personne n'a contesté l'affirmation de KrakVet selon laquelle cette décision fiscale anticipée était juridiquement contraignante à la fois pour KrakVet et pour l'administration fiscale polonaise. Les autorités polonaises compétentes ont informé KrakVet que la TVA était due en Pologne ; en d'autres termes, il convenait d'appliquer la règle générale de l'article 32 de la directive 2006/112, et non la dérogation prévue à l'article 33 de celle-ci. Il n'est pas davantage contesté que KrakVet a dûment déclaré et payé la TVA en Pologne au cours de la période en cause. L'administration fiscale polonaise a procédé à un contrôle relatif à KrakVet en 2014. À l'issue de ce contrôle, ladite administration a confirmé la décision fiscale anticipée précédemment adressée à KrakVet.

⁴⁴ Arrêt du 21 février 2008 (C-425/06, EU:C:2008:108, point 63).

⁴⁵ Voir points 63 et 65 des présentes conclusions.

112. Citant l'arrêt *WebMindLicenses*⁴⁶, *KrakVet* et la République de Pologne soutiennent qu'un assujetti est en droit de tirer parti des différences existant entre les différents taux de TVA nationaux. Elles font valoir que les assujettis sont généralement libres de choisir les structures organisationnelles et les modalités transactionnelles qu'ils estiment les plus appropriées pour leurs activités économiques et aux fins de limiter leurs charges fiscales⁴⁷ et de choisir les structures organisationnelles qu'ils estiment les plus appropriées pour leurs activités⁴⁸.

113. La République italienne soutient que les assujettis ne peuvent pas abusivement se prévaloir des normes communautaires⁴⁹, tandis que la Hongrie, la République tchèque, l'Irlande et la Commission font valoir que la pratique commerciale de *KrakVet* constitue un abus, car elle vise à tirer un avantage de la différence entre les taux de TVA des États membres, faussant de ce fait la concurrence⁵⁰. Le Royaume-Uni ne s'est pas exprimé à ce sujet.

114. Je rappelle que, dans son arrêt *Halifax e.a.*⁵¹, la Cour indique clairement que « [l]orsque l'assujetti a le choix entre deux opérations, la [directive 2006/112] ne lui impose pas de choisir celle qui implique le paiement du montant de la TVA le plus élevé. Au contraire, ainsi que l'a rappelé M. l'avocat général au point 85 de ses conclusions, l'assujetti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale »⁵². Par conséquent, « dans le domaine de la TVA, la constatation de l'existence d'une pratique abusive exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la [directive 2006/112] et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat *l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions*. D'autre part, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le *but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal* » (mise en italique par mes soins). Ces conditions (ci-après les « critères de l'arrêt *Halifax* ») sont cumulatives⁵³. Dans l'arrêt *Part Service*⁵⁴, la Cour explique qu'« une pratique abusive peut être retenue lorsque la recherche d'un avantage fiscal constitue le *but essentiel* de l'opération ou des opérations en cause » (mise en italique par mes soins). Cette jurisprudence est également évoquée dans le document de travail.

115. En l'espèce, il est clair que l'opération principale est la vente d'aliments pour animaux de compagnie. C'est en cela que consiste l'activité de *KrakVet*, et c'est cela qui intéresse ses clients. L'acquisition des services de transport nécessaires pour acheminer lesdits aliments depuis l'entrepôt de *KrakVet* en Pologne jusqu'à l'adresse de livraison de l'acquéreur en Hongrie est secondaire

46 Arrêt du 17 décembre 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, points 27 et 40).

47 Arrêt du 22 décembre 2010, *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810, point 53). Voir aussi conclusions de l'avocat général Bobek dans l'affaire *SEB bankas* (C-532/16, EU:C:2017:1019), dans lesquelles mon collègue suggère, aux points 83 et 84, que les autorités fiscales compétentes ont l'obligation de rechercher, dans chaque cas individuel, un juste équilibre entre la nécessité d'une application uniforme du droit et les circonstances particulières de l'affaire individuelle qui ont pu faire naître des attentes légitimes dans l'esprit de l'assujetti.

48 Arrêt du 22 décembre 2010, *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, EU:C:2010:810, point 53), ainsi que conclusions de l'avocat général Bobek dans l'affaire *SEB bankas* (C-532/16, EU:C:2017:1019, point 83).

49 Citant arrêts du 12 mai 1998, *Kefalas e.a.* (C-367/96, EU:C:1998:222, point 20) ; du 23 mars 2000, *Diamantis* (C-373/97, EU:C:2000:150, point 33), et du 3 mars 2005, *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, point 32).

50 Citant arrêts du 21 février 2006, *Halifax e.a.* (C-255/02, EU:C:2006:121, point 74) ; du 17 décembre 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, points 35 et 36), et du 22 novembre 2017, *Cussens e.a.* (C-251/16, EU:C:2017:881, point 27).

51 Arrêt du 21 février 2006 (C-255/02, EU:C:2006:121, points 73 à 75).

52 Conclusions de l'avocat général Poiras Maduro dans l'affaire *Halifax e.a.* (affaires jointes C-255/02, C-419/02 et C-223/03, EU:C:2005:200).

53 Ces critères ont en effet fait l'objet de nombreux débats en doctrine. Voir Vanistendael, F., « *Halifax and Cadbury Schweppes : one single European theory of abuse in tax law ?* », *EC Tax Review*, vol. 15, 2006, n° G, p. 192 à 195 ; Pistone, P., « *Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation : From (before) Emsland-stärke 1 to Halifax (and beyond)* », *Prohibition of abuse of Law : A new German principle of EU Law ?*, 1^{re} édition, 2011, Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies, Oxford ; De la Feria, R., « *Giving themselves extra VAT ? The ECJ ruling in Halifax* », *British Tax Review*, n° 2, 2006, p. 119 à 123 ; De la Feria, R., « *Prohibition of abuse of (community) law : the creation of a new general principle of EC law through tax* », *Common Market Law Review*, vol. 45, 2008, n° 2, p. 395 à 441.

54 Arrêt du 21 février 2008 (C-425/06, EU:C:2008:108, point 45).

(ou accessoire) par rapport à cette opération principale. Par conséquent, les circonstances de l'espèce ne s'apparentent pas au type de montage entièrement artificiel par lequel une société structure son activité dans le seul but de minimiser sa dette fiscale, ce qui constitue le cas d'école de l'abus en matière de TVA.

116. Néanmoins, il est également clair que KrakVet a accumulé un avantage financier considérable en raison de la différence entre les taux de TVA applicables en Pologne (8 %) et en Hongrie (27 %). Tel est le cas, peu importe que cet avantage prenne la forme d'une hausse de ses bénéfices ou d'une augmentation de sa part de marché, résultant de son aptitude à proposer des prix plus bas au consommateur final.

117. Dans les développements qui suivent, je *présumerai* que, lorsque cette affaire reviendra devant la juridiction de renvoi, celle-ci conclura, en définitive, que les opérations en cause relèvent de l'article 33 et non de l'article 32 de la directive 2006/112.

118. Dans ce cas, la TVA sur lesdites opérations, dont le montant était bien supérieur au seuil quantitatif fixé à l'article 34 de la directive 2006/112, aurait dû être payée en Hongrie. Il s'agit d'une erreur de droit commise par l'assujetti (KrakVet) et aussi, effectivement, par l'administration fiscale polonaise dans sa décision fiscale anticipée.

119. Les première et deuxième questions préjudicielles portent sur le point de savoir si l'État membre de destination est lié par l'appréciation faite en matière de TVA par l'État membre d'origine. Il me semble que, en effectuant une telle appréciation, l'État membre d'origine a dû nécessairement, peut-être implicitement, examiner en cours de route si le montage proposé constituait une conduite abusive et conclure que tel *n'était pas* le cas et que ledit montage relevait légitimement de l'article 32 de la directive 2006/112. Dans la mesure où, dans les présentes conclusions, je me limite à l'examen des quatrième et cinquième questions préjudicielles, je laisse en suspens la question de la réponse qu'il conviendrait d'apporter aux première et deuxième questions déferées. Dans la suite des présentes conclusions, je pars du principe que l'État membre de destination *est bien libre* de se pencher sur la question de savoir s'il convient de sanctionner la conduite en cause en tant qu'abus de droit, au sens des critères de l'arrêt Halifax.

120. Je commencerai par relever que le règlement n° 904/2010 ne comporte pas de disposition relative aux décisions fiscales anticipées émises à la demande d'un fournisseur. Ce règlement ne précise pas davantage la valeur que l'administration fiscale d'un État membre doit accorder à une décision fiscale anticipée contraignante émise par l'administration fiscale d'un autre État membre ou au résultat d'un contrôle effectué par celle-ci.

121. Cependant, ledit règlement insiste à plusieurs reprises sur l'importance de la coopération entre les administrations fiscales des États membres. Cette coopération, considérée comme essentielle pour une application correcte de la législation en matière de TVA et la prévention de la fraude, est attestée, notamment, aux considérants 7 et 13, à l'article 1^{er}, paragraphe 1 (qui définit la portée générale de cette coopération), à l'article 7, paragraphe 3 (qui permet à l'État membre de destination de demander à l'État membre d'origine d'ouvrir une « enquête administrative »), à l'article 13, paragraphe 1 (qui oblige l'État membre d'origine à communiquer des informations sans aucune demande préalable) et dans les modalités relatives aux contrôles simultanés, prévues aux articles 29 et 30 du règlement n° 904/2010. Par conséquent, ce règlement peut être considéré comme une mise en œuvre pratique du devoir de coopération loyale consacré à l'article 4, paragraphe 3, TUE, selon lequel « les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités »⁵⁵.

⁵⁵ Arrêt du 17 décembre 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, point 41).

122. Il me semble qu'il serait directement contraire à ce principe de permettre aux autorités compétentes d'un autre État membre, *en sus* de l'application de toutes les rectifications permises en termes de TVA due et d'intérêts de retard y afférents, de sanctionner sévèrement, en tant qu'abus de droit (au sens des critères de l'arrêt Halifax), la conduite d'un assujetti qui a été expressément approuvée comme étant légitime, dans une appréciation juridiquement contraignante effectuée par leurs homologues au sein de l'État membre dans lequel ledit assujetti est enregistré aux fins de la TVA.

123. Je nourris également de sérieux doutes quant à la compatibilité d'un tel résultat avec le principe de protection de la confiance légitime.

124. Dans son arrêt Kreuzmayr⁵⁶, la Cour a jugé que le principe de protection de la confiance légitime « s'étend à tout justiciable à l'égard duquel une autorité administrative a fait naître des espérances fondées du fait d'assurances précises qu'elle lui aurait fournies ». Selon moi, une « décision fiscale anticipée » (soit une décision qui, pour faire bonne mesure, était juridiquement contraignante tant pour l'assujetti que pour les autorités compétentes) constitue justement une telle assurance précise.

125. J'insiste tout de suite sur le fait que KrakVet *ne pouvait pas* légitimement s'attendre à ce que la décision fiscale anticipée émise par l'administration fiscale polonaise à sa demande représente une constatation inattaquable et exacte de la véritable situation juridique. Il était toujours possible que les autorités compétentes d'un autre État membre adoptent un point de vue différent et que, comme en l'espèce, justement, l'affaire soit portée devant les juridictions nationales et que la Cour soit invitée à prononcer une décision faisant autorité.

126. Il me semble toutefois que KrakVet *était bien* en droit de présumer que, si elle exerçait ses activités en stricte conformité avec la proposition soumise à l'administration fiscale polonaise dans le cadre de sa demande de décision fiscale anticipée, elle ne s'exposerait pas au risque de lourdes sanctions pour abus de droit au cas où cette décision juridiquement contraignante s'avérerait, en fin de compte, erronée sur le plan juridique.

127. L'« abus de droit » n'est pas un fait anodin. S'il est établi, il est, à juste titre, passible de sanctions sévères. Le concept d'abus de droit ne devrait pas être galvaudé et dénaturé en étant étendu à une situation dans laquelle l'assujetti a prudemment sollicité l'avis, non pas d'un conseiller commercial privé, mais des autorités compétentes de l'État membre dans lequel il est enregistré aux fins de la TVA, quant à la qualification juridique exacte, sous l'angle de la TVA, de la ligne de conduite qu'il se proposait d'adopter.

128. À supposer que la Cour ne partage pas ma position sur cette question de principe, je me permets de formuler deux remarques supplémentaires.

129. Premièrement, il me semble que, à tout le moins, les autorités compétentes au sein de l'État membre de destination (la Hongrie) devraient être tenues de fournir à KrakVet un exposé détaillé des motifs pour lesquels, *nonobstant* la décision fiscale anticipée émise par l'administration fiscale polonaise, elles ont considéré que la conduite adoptée par KrakVet à la suite de ladite décision fiscale anticipée constituait un abus de droit⁵⁷.

⁵⁶ Arrêt du 21 février 2018 (C-628/16, EU:C:2018:84, point 46).

⁵⁷ Voir notamment arrêt du 9 novembre 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839), dans lequel la Cour a estimé, au point 40, que « l'obligation de motivation des décisions adoptées par les autorités nationales revêt une importance toute particulière, dès lors qu'elle met leur destinataire en mesure de défendre ses droits dans les meilleures conditions possibles et de décider en pleine connaissance de cause s'il est utile d'introduire un recours contre celles-ci. Elle est également nécessaire pour permettre aux juridictions d'exercer le contrôle de la légalité desdites décisions ».

130. Secondement, je rappelle que, dans son arrêt *Farkas*⁵⁸, la Cour a jugé que, « en l'absence d'harmonisation de la législation de l'Union dans le domaine des sanctions applicables en cas d'inobservation des conditions prévues par un régime institué par [la législation en matière de TVA], les États membres demeurent compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées. Ils sont toutefois tenus d'exercer leur compétence dans le respect du droit de l'Union et de ses principes généraux et, par conséquent, dans le respect du principe de proportionnalité ». Il s'ensuit que le fait que KrakVet a agi en s'appuyant sur la décision fiscale anticipée émise par l'administration fiscale polonaise à sa demande serait un facteur pertinent afin de déterminer si une quelconque sanction devrait être infligée à KrakVet par les autorités fiscales hongroises et, le cas échéant, quel en serait le niveau approprié.

131. Par conséquent, je propose à la Cour de répondre de la manière suivante à la cinquième question préjudicielle :

Lorsqu'un assujetti interroge les autorités compétentes de l'État membre dans lequel il est inscrit aux fins de la TVA quant à la qualification juridique exacte, sous l'angle de la TVA, de la ligne de conduite qu'il a l'intention d'adopter (présentant en détail le mécanisme qu'il se propose de mettre en place), qu'il reçoit une réponse juridiquement contraignante pour lui-même et pour lesdites autorités, et qu'il exerce ensuite ses activités en stricte conformité avec le *modus operandi* décrit dans sa demande (ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier), le principe de coopération loyale consacré à l'article 4, paragraphe 3, TUE ainsi que le principe de protection de la confiance légitime font obstacle à ce que les autorités compétentes d'un autre État membre qualifient ses actions d'abus de droit, au titre des critères dégagés dans l'arrêt du 21 février 2006, *Halifax e.a.* (C-255/02, EU:C:2006:121), et sanctionnent cette conduite en conséquence.

⁵⁸ Arrêt du 26 avril 2017 (C-564/15, EU:C:2017:302, point 59).

Conclusion

132. Sans préjudice des réponses de la Cour aux première, deuxième et troisième questions formulées par le Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunal administratif et du travail de Budapest, Hongrie), je propose à la Cour de répondre de la manière suivante aux quatrième et cinquième questions préjudicielles :

- 1) Il convient d'interpréter l'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en ce sens qu'il s'applique uniquement aux situations dans lesquelles les biens sont expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte. Cette disposition ne traite pas de situations où le fournisseur n'intervient qu'indirectement dans le transport ou l'expédition des biens.

Si, de sa propre initiative et selon son propre choix, le fournisseur accomplit la plupart ou la totalité des démarches essentielles nécessaires pour préparer les biens en vue du transport, organise leur enlèvement et le début de leur acheminement, et renonce à la possession et au contrôle desdits biens, ceux-ci ont été « expédiés » par le fournisseur.

Si le fournisseur effectue physiquement l'opération de transport lui-même ou par l'intermédiaire de son mandataire, ou s'il détient ou contrôle l'entité juridique qui l'effectue, il s'agit alors d'un « transport » par le fournisseur.

Les biens sont expédiés ou transportés « pour le compte » du fournisseur si ce dernier, plutôt que l'acquéreur, prend effectivement les décisions régissant la façon dont lesdits biens doivent être expédiés ou transportés.

- 2) Lorsqu'un assujetti interroge les autorités compétentes de l'État membre dans lequel il est inscrit aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) quant à la qualification juridique exacte, sous l'angle de la TVA, de la ligne de conduite qu'il a l'intention d'adopter (présentant en détail le mécanisme qu'il se propose de mettre en place), qu'il reçoit une réponse juridiquement contraignante pour lui-même et pour lesdites autorités, et qu'il exerce ensuite ses activités en stricte conformité avec le *modus operandi* décrit dans sa demande (ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier), le principe de coopération loyale consacré à l'article 4, paragraphe 3, TUE ainsi que le principe de protection de la confiance légitime font obstacle à ce que les autorités compétentes d'un autre État membre qualifient ses actions d'abus de droit, au titre des critères dégagés dans l'arrêt du 21 février 2006, *Halifax e.a.* (C-255/02, EU:C:2006:121), et sanctionnent cette conduite en conséquence.