



Recueil de la jurisprudence

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)

Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 18 juin 2020

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 33 – Détermination du lieu des opérations imposables – Livraison de biens avec transport – Livraison de biens expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte – Règlement (UE) n° 904/2010 – Articles 7, 13 et 28 à 30 – Coopération entre les États membres – Échange d’informations »

1. *Harmonisation des législations fiscales – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Livraison de biens – Lieu des opérations imposables – Livraisons de biens avec transport – Exigibilité de la taxe pour des prestations déjà soumises à la taxe dans d’autres États membres – Obligation de coopération des autorités fiscales des États membres – Portée – Solution commune quant au traitement d’une même opération aux fins de la taxe – Exclusion – Soumission unilatérale des opérations à un traitement fiscal différent de celui dans l’autre État membre – Admissibilité*
(Règlement du Conseil n° 904/2010 ; directive du Conseil 2006/112)

(voir points 46, 48-50, 53, disp. 1)

2. *Questions préjudicielles – Saisine de la Cour – Obligation de renvoi – Portée – Opération faisant l’objet d’un traitement différent dans deux États membres aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée – Inclusion – Condition – Décision rendue par la juridiction de renvoi non susceptible d’un recours juridictionnel en droit interne*
(Art. 267 TFUE)

(voir point 51)

3. *Harmonisation des législations fiscales – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Livraison de biens – Lieu des opérations imposables – Livraisons de biens avec transport – Contrat de transport conclu entre l’acquéreur et le transporteur – Fournisseur recommandant un transporteur mais laissant le libre choix à l’acquéreur – Transport ou expédition par le fournisseur ou pour son compte – Notion – Biens transportés ou expédiés par un*

fournisseur ayant le rôle prépondérant dans les étapes essentielles de la livraison – Inclusion – Critères de vérification – Prise en compte de la réalité économique et commerciale

(Directive du Conseil 2006/112, art. 32 et 33)

(voir points 61, 63, 66, 67, 69-73, 77, 78, 80, 82, disp. 2)

4. *Harmonisation des législations fiscales – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Opérations constitutives d’une pratique abusive – Livraison de biens transportés à partir d’un État membre autre que celui d’arrivée du transport – Contrat de transport conclu entre l’acquéreur et le transporteur – Fournisseur recommandant un transporteur mais laissant le libre choix à l’acquéreur – Transporteur recommandé indépendant et exerçant une activité économique réelle – Absence d’abus*

(Directive du Conseil 2006/112)

(voir points 84, 85, 89, 90, 96, disp. 3)

Résumé

Dans l’arrêt *KrakVet Marek Batko* (C-276/18), rendu le 18 juin 2020, la Cour a interprété, pour la première fois, l’article 33 de la directive 2006/112¹ (ci-après la « directive TVA ») et la notion de biens « expédiés ou transportés, par le fournisseur ou pour son compte », au sens de cette disposition, dans le contexte d’une double imposition due au traitement différent, par deux États membres, d’une même opération de livraison de biens impliquant une expédition ou un transport transfrontaliers. Cette qualification a une incidence sur la détermination du lieu de l’opération imposable et de l’État membre compétent aux fins de la perception de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

La Cour était également interrogée sur l’étendue de l’obligation de coopération entre les autorités fiscales des États membres quant à la détermination du lieu de livraison des biens en cause, en vertu du règlement n° 904/2010², afin de se prononcer sur la possibilité pour l’administration fiscale de l’État où les biens se trouvent au moment de l’arrivée du transport de parvenir pour une même opération à une conclusion différente de celle de l’autorité fiscale de l’État dans lequel est établi le fournisseur, avec pour résultat une double imposition de l’assujetti.

En l’espèce, *KrakVet*, société de droit polonais commercialisant des produits pour animaux, offrait à ses clients résidant en Hongrie, au moyen de son site Internet, la possibilité de confier l’acheminement des produits à un transporteur polonais qui travaille en collaboration avec elle, les clients demeurant toutefois libres de choisir un autre transporteur. Si l’acheteur choisit de faire appel au transporteur recommandé, il conclut un contrat avec ce transporteur, qui assure la livraison des produits jusqu’à un dépôt en Hongrie, à partir duquel les produits sont livrés par un transporteur hongrois aux consommateurs finals. Le règlement des produits se faisait à la livraison auprès du dépôt ou par versement anticipé sur un compte bancaire.

¹ Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

² Règlement (UE) n° 904/2010 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).

L'administration fiscale polonaise ayant considéré que le lieu d'imposition des activités commerciales de Krakvet était situé en Pologne, KrakVet s'était acquittée de la TVA dans ce pays. Toutefois, l'administration fiscale hongroise a effectué un contrôle a posteriori des déclarations de TVA et ouvert une procédure fiscale administrative contre KrakVet, dans le cadre de laquelle elle a consulté l'administration fiscale polonaise. Au terme de cette procédure, l'administration fiscale hongroise a estimé que la TVA sur les biens transportés en Hongrie devait être acquittée en Hongrie et a mis à la charge de KrakVet le paiement d'une différence d'imposition au titre de la TVA, d'une amende et d'intérêts de retard ainsi que d'une amende pour non-respect de ses obligations d'enregistrement auprès de l'administration fiscale hongroise.

KrakVet a contesté devant la juridiction de renvoi la décision rendue par l'autorité fiscale hongroise, qui la conduisait à devoir payer deux fois la TVA, ce qui serait contraire au droit de l'Union.

La Cour a d'abord jugé que la directive TVA ainsi que les dispositions pertinentes du règlement n° 904/2010 ne s'opposent pas à ce que les autorités fiscales d'un État membre puissent, unilatéralement, soumettre des opérations à un traitement fiscal en matière de TVA différent de celui en vertu duquel elles ont déjà été imposées dans un autre État membre. Elle a ainsi souligné que ledit règlement se limite à permettre une coopération administrative pour échanger des informations pouvant être nécessaires aux autorités fiscales des États membres et ne régit donc pas la compétence de ces autorités pour procéder à la qualification des opérations concernées au regard de la directive TVA. Ce règlement n'impose pas aux autorités fiscales de deux États membres de coopérer afin de parvenir à une solution commune quant au traitement d'une opération aux fins de la TVA et ne prévoit pas que les autorités fiscales d'un État membre seraient liées par la qualification donnée à cette opération par les autorités fiscales d'un autre État membre. L'application correcte de la directive TVA doit permettre d'éviter la double imposition et d'assurer la neutralité fiscale. En cas de divergence entre les États membres dans le traitement fiscal d'une opération, il appartient aux juridictions nationales de saisir la Cour de justice aux fins de l'interprétation des dispositions du droit de l'Union. S'il s'avère que la TVA a déjà été indûment versée dans un État membre, le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation des règles du droit de l'Union est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union telles qu'interprétées par la Cour. L'État membre concerné est donc tenu, en principe, de rembourser les taxes perçues en violation du droit de l'Union.

Ensuite, la Cour a examiné les règles posées par la directive TVA en ce qui concerne la détermination du lieu des opérations imposables en cas de livraison de biens avec transport. Elle a rappelé que, conformément à l'article 32 de ladite directive, lorsque le bien est expédié ou transporté soit par le fournisseur, soit par l'acquéreur, soit par un tiers, 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. De manière dérogatoire, toutefois, l'article 33 de la même directive prévoit que 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, sous certaines conditions, 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.

La prise en compte de la réalité économique et commerciale constituant un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA, la Cour a considéré que lorsque, comme en l'espèce, les biens vendus par un fournisseur établi dans un État membre à des acquéreurs résidant dans un autre État membre sont acheminés vers ces derniers par un transporteur

recommandé par ce fournisseur, mais avec lequel les acquéreurs sont libres de contracter aux fins de cet acheminement, ces biens doivent être considérés comme expédiés ou transportés « par le fournisseur ou pour son compte » et la livraison doit être considérée comme relevant de l'article 33 de la directive TVA dès lors que le rôle du fournisseur est prépondérant en ce qui concerne l'initiative ainsi que l'organisation des étapes essentielles de l'expédition ou du transport desdits biens.

Enfin, la juridiction de renvoi ayant estimé que la situation en cause au principal soulevait la question de savoir s'il est possible de tenir la pratique de KrakVet comme étant abusive, celle-ci ayant bénéficié du taux moins élevé de TVA de l'État membre où elle est établie, en ne s'étant pas vu appliquer les dispositions prévues à l'article 33 de la directive TVA, la Cour a jugé qu'il n'y a pas lieu de considérer comme étant constitutives d'un abus de droit des opérations par lesquelles les biens vendus par un fournisseur sont acheminés vers les acquéreurs par une société que ce fournisseur recommande, alors que, d'une part, ledit fournisseur et cette société sont liés et que, d'autre part, ces acquéreurs restent, toutefois, libres de recourir à une autre société ou de prendre personnellement livraison des biens, dès lors que ces circonstances ne sont pas susceptibles d'affecter le constat selon lequel le fournisseur et la société de transport qu'il recommande sont des sociétés indépendantes qui mènent, pour leur propre compte, des activités économiques réelles.