



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

14 decembrie 2017 *

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – A șasea directivă 77/388/CEE – Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) – Bază de impozitare – Articolul 17 – Drept de deducere – Articolul 27 – Măsuri speciale derogatorii – Decizia 89/534/CEE – Sistem de comercializare bazat pe livrarea de bunuri prin intermediul unor persoane neimpozabile – Impozitare la valoarea normală a bunului determinată în etapa finală de comercializare – Includerea costurilor suportate de persoanele menționate”

În cauza C-305/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit], prin decizia din 25 mai 2016, primită de Curte la 30 mai 2016, în procedura

Avon Cosmetics Ltd

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, și domnii J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby și M. Vilaras (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 31 mai 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Avon Cosmetics Ltd, de D. Scorey, QC, și de R. Cordara, QC, mandatați de A. Cook, de I. Hyde și de S. P. Porter, solicitors;
- pentru guvernul Regatului Unit, de J. Kraehling, de G. Brown și de D. Robertson, în calitate de agenți, asistați de M. Hall, QC;
- pentru Consiliul Uniunii Europene, de J. Bauerschmidt, de E. Moro și de E. Chatziioakeimidou, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: engleza.

– pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios, de R. Lyal și de A. Lewis, în calitate de agenți,
după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 septembrie 2017,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea și validitatea celei de A șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/7/CE a Consiliului din 20 ianuarie 2004 (JO 2004, L 27, p. 44) (denumită în continuare „A șasea directivă”), și a principiilor care o guvernează, în raport cu derogarea acordată prin Decizia 89/534/CEE a Consiliului din 24 mai 1989 de autorizare a Regatului Unit să aplice, în ceea ce privește anumite livrări către revânzători care nu sunt persoane impozabile, o măsură derogatorie de la articolul 11 [secțiunea A alineatul (1) litera (a)] din A șasea directivă (JO 1989, L 280, p. 54), și privind validitatea acestei decizii.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Avon Cosmetics Ltd (denumită în continuare „Avon”), pe de o parte, și Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Administrația Fiscală și Vamală, Regatul Unit, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în special în legătură cu neluarea în considerare a anumitor cheltuieli suportate de revânzători care nu sunt persoane impozabile în vederea stabilirii bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) datorate de Avon în temeiul Deciziei 89/534.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită, începând de la 1 ianuarie 2007, de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).
- 4 Articolul 2 din A șasea directivă prevedea:

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]” [traducere neoficială]
- 5 Articolul 4 alineatul (1) din această directivă prevedea:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.” [traducere neoficială]
- 6 Potrivit articolului 11 din directiva menționată:

„A. Pe teritoriul țării

(1) Baza de impozitare este constituită:

- (a) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la literele (b), (c) și (d), din toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv din subvenții legate de prețul livrării sau al prestării;

[...]” [traducere neoficială]

- 7 Articolul 17 din aceeași directivă, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, prevedea:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

- (a) [TVA-ul] datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]” [traducere neoficială]

- 8 Articolul 27 din A șasea directivă avea următorul cuprins:

„(1) Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile prezentei directive, în scopul simplificării procedurii de colectare a taxei sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă. Măsurile destinate simplificării procedurii de colectare a taxei nu pot influența, decât în mică măsură, valoarea globală a încasărilor din impozite ale statelor membre, colectate în stadiul consumului final.

(2) Statele membre care doresc să introducă măsurile prevăzute la alineatul (1) adresează o cerere Comisiei și îi prezintă toate informațiile necesare. [...]

[...]” [traducere neoficială]

- 9 Al doilea-al cincilea considerent, precum și al nouălea și al zecelea considerent ale Deciziei 89/534 au următorul cuprins:

„întrucât Regatul Unit a fost autorizat prin Decizia 85/369[...], care se consideră a fi fost adoptată la data de 13 iunie 1985, în conformitate cu procedura prevăzută la articolul 27 alineatul (4) din A șasea directivă, să introducă, pentru o perioadă de doi ani, o măsură derogatorie de la A șasea directivă pentru combaterea evaziunii fiscale;

întrucât anumite sisteme de comercializare bazate pe vânzarea efectuată de persoane impozabile către persoane neimpozabile în vederea revânzării cu amănuntul au ca rezultat evitarea aplicării taxei în etapa de consum final;

întrucât, pentru a evita o astfel de evaziune fiscală, Regatul Unit aplică o măsură care permite autorităților fiscale să adopte decizii administrative care au ca efect impozitarea livrărilor efectuate de persoanele impozabile care aplică astfel de sisteme de comercializare pe baza valorii normale a bunului în etapa vânzării cu amănuntul;

întrucât această măsură constituie o derogare de la articolul 11 [secțiunea A alineatul (1) litera (a)] din A șasea directivă, care prevede că, pe teritoriul țării, baza de impozitare pentru livrările de bunuri constă în tot ceea ce constituie contraprestația obținută sau care urmează să fie obținută în schimbul acestei operațiuni de către furnizor de la cumpărător sau de la un terț;

[...]

întrucât, în Hotărârea sa din 12 iulie 1988[, Direct Cosmetics și Laughtons Photographs (138/86 și 139/86, EU:C:1988:383)], Curtea de Justiție a declarat, printre altele, că articolul 27 din A șasea directivă permite adoptarea unei măsuri derogatorii, precum cea în cauză, cu condiția ca diferența de tratament rezultată să fie justificată de circumstanțe obiective;

întrucât, pentru a se asigura că această condiție este îndeplinită, Comisia trebuie să fie informată cu privire la orice decizii administrative adoptate de autoritățile fiscale în legătură cu măsura derogatorie în cauză;

[...]” [traducere neoficială]

10 Articolul 1 din această decizie prevede:

„Prin derogare de la articolul 11 [secțiunea A alineatul (1) litera (a)] din A șasea directivă, Regatul Unit este autorizat să prevadă, în situațiile în care un sistem de comercializare bazat pe livrarea de bunuri prin intermediul unor persoane neimpozabile conduce la o netaxare în etapa de consum final, că baza de impozitare corespunzătoare livrărilor către aceste persoane este valoarea normală a bunului determinată în această etapă.” [traducere neoficială]

Dreptul Regatului Unit

11 Articolul 1 alineatul (1) din Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea din 1994”) prevede:

„Taxa pe valoarea adăugată se percepe, în conformitate cu prevederile prezentei legi:

(a) pentru livrările de bunuri și pentru prestările de servicii în Regatul Unit [...]”

12 Articolul 4 alineatul (1) din această lege prevede:

„Taxa pe valoarea adăugată se aplică tuturor livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii efectuate în Regatul Unit dacă acestea sunt livrări sau prestări impozabile efectuate de o persoană impozabilă în cadrul activității sale economice.

[...]”

13 Potrivit articolului 19 alineatul (2) din legea menționată:

„Dacă livrarea se efectuează în schimbul unei cotraprestații în bani, valoarea sa este considerată egală cuantumului contraprestației din care se scade TVA-ul exigibil.

[...]”

14 Alineatul (2) al anexei 6 la aceeași lege prevede:

„Atunci când:

(a) întreaga operațiune efectuată de o persoană impozabilă sau o parte din aceasta constă în furnizarea, către un anumit număr de persoane, a unor bunuri destinate revânzării cu amănuntul, fie de către aceste din urmă persoane, fie de către altele și

(b) respectivele persoane nu sunt persoane impozabile,

[administrația fiscală] poate să notifice în scris persoanei impozabile faptul că valoarea oricărei livrări de acest fel efectuate de către aceasta după primirea notificării sau după data specificată în notificare va fi considerată ca fiind valoarea sa de vânzare cu amănuntul pe piață.”

15 În temeiul derogării prevăzute la punctul precedent, administrația fiscală a adresat Avon o notificare scrisă („Notice of Direction”) (denumită în continuare „notificarea individuală”) care avea următorul cuprins:

„În temeiul [alineatului (2) al anexei 6 la Legea din 1994], [administrația fiscală] decide prin prezenta că, începând de la data de 1 iulie 1985, valoarea pe baza căreia se calculează TVA-ul perceput pentru orice livrare de bunuri impozabilă:

(a) efectuată de societatea dumneavoastră unor persoane neplătitoare de TVA [...]

(b) în vederea vânzării cu amănuntul de către persoanele menționate la litera (a) sau de alte persoane, este considerată ca fiind valoarea sa de vânzare cu amănuntul pe piață.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

16 Avon desfășoară o activitate de producție și de vânzare de produse în principal de uz cosmetic. Comercializarea cu amănuntul a acestora se efectuează prin intermediul unor reprezentante independente (denumite în continuare „reprezentantele”), iar cvasitotalitatea celor care își desfășoară activitatea în Regatul Unit nu sunt persoane impozabile în scopuri de TVA, întrucât nu sunt înscrși în registrul acestei taxe și nu realizează cifre de afaceri suficiente pentru ca înregistrarea lor ca persoane impozabile să devină obligatorie.

17 Vânzările efectuate de Avon către aceste reprezentante au loc la un preț redus în raport cu prețul de vânzare cu amănuntul prevăzut de Avon și sunt supuse TVA-ului. În schimb, întrucât respectivele reprezentante nu sunt persoane impozabile, vânzările cu amănuntul pe care le realizează acestea nu sunt supuse TVA-ului.

18 Acest sistem face ca diferența dintre prețul de vânzare cu amănuntul și prețul plătit către Avon de reprezentante să nu fie supusă TVA-ului.

19 Pentru a remedia această situație, Regatul Unit a conferit administrației fiscale, în special prin Finance Act din 1977 (Legea finanțelor din 1977), competența de a adresa somații persoanelor obligate la plata TVA-ului pentru ca taxa datorată de acestea să fie calculată luându-se în considerare prețul de vânzare cu amănuntul.

- 20 În conformitate cu articolul 27 alineatul (5) din A șasea directivă, Regatul Unit a notificat această măsură Comisiei Comunităților Europene ca măsură specială derogatorie, în sensul alineatului (1) al articolului menționat, pe care intenționa să o mențină după intrarea în vigoare, la 1 ianuarie 1978, a celei de A șasea directive.
- 21 Prin Decizia 85/369/CEE a Consiliului din 13 iunie 1985, intitulată „Aplicarea articolului 27 din A șasea directivă a Consiliului din 17 mai 1977 privind [TVA-ul] (Autorizarea unei măsuri derogatorii solicitate de Regatul Unit în vederea evitării anumitor tipuri de evaziune fiscală)” (JO 1985, L 199, p. 60), măsura derogatorie a fost autorizată pentru o perioadă de doi ani, care a fost prelungită ulterior cu încă doi ani.
- 22 Fiind sesizată cu cereri de decizii preliminare privind punerea în aplicare a măsurii derogatorii autorizate prin Decizia 85/369, Curtea nu a identificat elemente de natură să afecteze validitatea acestei decizii (Hotărârea din 12 iulie 1988, Direct Cosmetics și Laughtons Photographs, 138/86 și 139/86, EU:C:1988:383).
- 23 Prin Decizia 89/534, Consiliul a prelungit autorizarea acordată Regatului Unit de a deroga de la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă cu scopul de a se evita netaxarea în etapa de consum final.
- 24 În temeiul alineatului (2) al anexei 6 la Legea din 1994, adoptată pe baza acestei decizii și a notificării individuale, baza de impozitare a TVA-ului societății Avon corespunde valorii de vânzare în etapa de consum final a bunurilor livrate de aceasta unor persoane care nu sunt persoane impozabile. Cu alte cuvinte, în temeiul acestui sistem, TVA-ul aferent produselor vândute de Avon reprezentantelor nu este calculat pe baza prețului fără TVA la care Avon le vinde produsele respective, ci pe baza prețului la care reprezentantele menționate trebuie să le revândă clienților lor, acest surplus de TVA fiind în sarcina Avon. Totuși, în practică, administrația fiscală operează două ajustări ale acestui calcul, pentru a se ține seama de faptul că unele produse sunt cumpărate de reprezentantele neplătitoare de TVA pentru uz personal și că acestea vând anumite produse cu reducere.
- 25 Avon a sesizat instanța de trimitere cu o acțiune în rambursarea unei sume reprezentând TVA plătit în plus în cuantum total de aproape 14 milioane de lire sterline (GBP) (aproximativ 15 792 000 de euro), pentru motivul că sistemul de taxare care îi este aplicabil pe baza notificării individuale nu lua în considerare taxa aferentă costului de cumpărare de către reprezentante a produselor demonstrative, destinate să le ajute să își crească volumele de vânzări și care ar fi vândute de Avon cu o reducere mai mare decât cea aplicată celorlalte articole. Astfel, potrivit Avon, întrucât cumpărarea articolelor amintite ar fi constituit cheltuieli comerciale dacă reprezentantele menționate ar fi avut calitatea de persoane impozabile, TVA-ul aferent achizițiilor respective ar fi fost deductibil de către acestea.
- 26 În consecință, notificarea individuală ar depăși ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit și ar determina plata unui excedent de TVA din cauza neajustării pentru a se lua în considerare TVA-ul suportat de reprezentante la cumpărarea produselor demonstrative. Prin urmare, ar exista o atingere adusă principiilor proporționalității, egalității de tratament și neutralității fiscale, precum și un dezavantaj concurențial pentru Avon față de operatorii care folosesc metode de vânzare tradiționale, care nu suportă această sarcină privind TVA-ul.
- 27 Avon arată de asemenea că, în cererea sa de derogare adresată Comisiei, Regatul Unit nu a furnizat toate datele utile în sensul articolului 27 alineatul (2) din A șasea directivă, deși problema diferenței de tratament în materia TVA-ului aplicabil produselor demonstrative era deja cunoscută. Prin urmare, cererea pe care a formulat-o în fața instanței de trimitere are ca obiect, cu titlu principal, ajustarea TVA-ului datorat pentru a se ține seama de cel aplicabil acestor produse demonstrative și, cu titlu subsidiar, declararea nevalidității Deciziei 89/534, a alineatului (2) al anexei 6 la Legea din 1994 și a notificării individuale.

- 28 Administrația fiscală amintește că această dispoziție urmărește evitarea unei pierderi de venituri din vânzările în cazul cărora nu se aplică TVA asupra prețului cu amănuntul. În opinia sa, neluarea în considerare a TVA-ului plătit de reprezentante pentru achiziționarea produselor demonstrative nu aduce atingere principiilor proporționalității, egalității de tratament și neutralității și nu determină nicio denaturare a concurenței, întrucât Avon a ales o structură de funcționare și o abordare a pieței diferite de cele ale revânzătorilor tradiționali și că Avon și acești revânzători își desfășoară activitatea pe piețe diferite, chiar dacă produsele vândute sunt similare. Aceste împrejurări ar justifica un tratament fiscal diferit.
- 29 În plus, potrivit acestei administrații, calcularea și perceperea TVA-ului nu ar trebui să fie complicată inutil pentru contribuabili sau pentru autoritățile fiscale. Or, acceptarea argumentelor Avon ar conduce la obligarea reprezentantelor neplătitoare de TVA să suporte o obligație administrativă semnificativă.
- 30 Administrația fiscală afirmă că nu poate interpreta alineatul (2) al anexei 6 la Legea din 1994 în sensul că Avon ar putea deduce TVA-ul achitat de reprezentante pentru achiziționarea produselor demonstrative, în caz contrar depășind limitele autorizării acordate de Consiliu, ale propriei reglementări și ale principiului potrivit căruia excepția de la mecanismul normal al TVA-ului trebuie să fie interpretată în mod strict.
- 31 Într-o hotărâre interlocutorie din 19 februarie 2014, instanța de trimitere a considerat că termenii Deciziei 89/534, preluați la alineatul (2) al anexei 6 la Legea din 1994, nu permit să se țină seama de taxa achitată de reprezentante pentru achiziționarea produselor demonstrative, generând astfel o taxă „remanentă”, mai precis o taxă achitată în amonte care nu poate fi recuperată. Ea a dedus de aici că această din urmă dispoziție genera o concurență neloială între Avon și entitățile care vând prin intermediul unor vânzători cu amănuntul care sunt persoane impozabile. Prin urmare, alineatul (2) al anexei 6 la Legea din 1994 ar depăși ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului său de a evita orice evaziune fiscală.
- 32 Întrucât apreciază că această dispoziție preia termenii folosiți de Decizia 89/534 și are îndoieli cu privire la validitatea acestei decizii în raport, printre altele, cu principiului neutralității fiscale, instanța de trimitere consideră necesar să solicite Curții să se pronunțe în această privință.
- 33 În aceste condiții, First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) În cazul în care un vânzător direct vinde bunuri (denumite în continuare «instrumente pentru sporirea vânzărilor») unor revânzatori neplătitori de TVA sau în care revânzătorul care nu este persoană impozabilă cumpără bunuri și servicii de la terți (denumite în continuare «bunuri și servicii achiziționate de la terți»), aceste bunuri fiind utilizate de revânzătorii care nu sunt persoane impozabile, în ambele cazuri, în scopul susținerii activității lor economice de vânzare a altor bunuri care sunt achiziționate de asemenea de la vânzătorul direct și care fac obiectul unor măsuri administrative instituite în temeiul unei derogări autorizate cel mai recent prin Decizia [89/534] [...], autorizațiile, legislația de punere în aplicare și/sau măsurile administrative relevante încalcă dispoziții și/sau principii de drept al Uniunii aplicabile prin faptul că impun vânzătorului direct să calculeze taxa aferentă ieșirilor pe baza prețului de vânzare încasat de revânzătorii care nu sunt persoane impozabile pentru vânzarea celorlalte bunuri, fără să deducă TVA-ul suportat de revânzătorul care nu este persoană impozabilă pentru astfel de instrumente pentru sporirea vânzărilor și/sau pentru bunuri și servicii achiziționate de la terți?
- 2) Avea Regatul Unit obligația de a informa Comisia, atunci când a solicitat Consiliului să autorizeze aplicarea derogării [prevăzute la alineatul (2) al anexei 6 la Legea din 1994], că revânzătorii care nu sunt persoane impozabile suportă TVA-ul pentru cumpărarea de instrumente pentru sporirea vânzărilor și/sau de bunuri și servicii achiziționate de la terți utilizate în scopul susținerii

activităților lor economice și, în consecință, că ar trebui prevăzută în cadrul derogării o ajustare care să reflecte această taxă aferentă intrărilor nerecuperabilă sau această taxă aferentă ieșirilor plătită în exces?

- 3) În cazul unui răspuns afirmativ la prima și/sau la a doua întrebare de mai sus, se solicită Curții să precizeze:
- a) dacă vreuna dintre autorizațiile, legislația de punere în aplicare și/sau măsurile administrative relevante poate și trebuie să fie interpretată în sensul prevederii unei ajustări care să corespundă fie (i) TVA-ului nerecuperabil pentru instrumentele pentru sporirea vânzărilor sau pentru bunuri și servicii achiziționate de la terți, suportat de revânzători care nu sunt persoane impozabile și care utilizează aceste bunuri în scopul susținerii activităților lor economice; fie (ii) cuantumului TVA-ului colectat de [administrația fiscală] în exces față de taxa evitată; fie (iii) eventualei concurențe neloiale care survine între vânzătorii direcți, revânzătorii lor care nu sunt persoane impozabile și alte întreprinderi care nu folosesc metoda vânzării directe;
 - b) dacă:
 - (i) autorizarea aplicării de către Regatul Unit a derogării de la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă a fost nelegală;
 - (ii) pe lângă derogarea de la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă [prevăzută la alineatul (2) al anexei 6 la Legea din 1994], este necesară o derogare de la articolul 17 din aceeași directivă. În cazul unui răspuns afirmativ, dacă Regatul Unit a acționat nelegal prin faptul că nu a solicitat Comisiei sau Consiliului să îl autorizeze să aplice o derogare de la [acest articol] 17;
 - (iii) Regatul Unit acționează nelegal prin faptul că nu aplică TVA-ul într-un mod care să permită vânzătorilor direcți să solicite un credit pentru instrumentele pentru sporirea vânzărilor sau pentru bunurile și serviciile achiziționate de la terți corespunzător TVA-ului suportat de revânzători care nu sunt persoane impozabile în scopul susținerii activităților lor economice;
 - (iv) toate sau o parte din autorizațiile, legislația de punere în aplicare și/sau măsurile administrative relevante sunt, prin urmare, nevalide și/sau nelegale;
 - c) dacă măsura de remediere adecvată din partea Curții [...] sau a instanței naționale competente este:
 - (i) o instrucțiune conform căreia statul membru trebuie să pună în aplicare derogarea [prevăzută la alineatul (2) al anexei 6 la Legea din 1994] în dreptul intern prin prevederea unei ajustări care să corespundă fie (a) TVA-ului nerecuperabil pentru instrumente pentru sporirea vânzărilor sau pentru bunuri și servicii achiziționate de la terți, suportat de revânzători care nu sunt persoane impozabile și care utilizează aceste bunuri în scopul susținerii activităților lor economice; fie (b) TVA-ului colectat de [administrația fiscală] în exces față de taxa evitată; fie (c) eventualei concurențe neloiale care survine între vânzătorii direcți, revânzătorii lor care nu sunt persoane impozabile și alte întreprinderi care nu folosesc metoda vânzării directe sau
 - (ii) o declarație potrivit căreia autorizarea derogării [prevăzute la alineatul (2) al anexei 6 la Legea din 1994] și, prin extensie, [această] derogare în sine sunt nevalide sau
 - (iii) o declarație conform căreia legislația internă aplicabilă este nevalidă sau
 - (iv) o declarație conform căreia [notificarea individuală] este nevalidă sau
 - (v) o declarație conform căreia Regatul Unit este obligat să solicite autorizarea în vederea aplicării unei derogări suplimentare prin care să se prevadă o ajustare adecvată care să corespundă fie (a) TVA-ului nerecuperabil pentru instrumente pentru sporirea vânzărilor sau pentru bunuri și servicii achiziționate de la terți, suportat de revânzători care nu sunt persoane impozabile și care utilizează aceste bunuri în scopul susținerii activităților lor economice; fie (b) TVA-ului colectat de [administrația fiscală] în exces față de taxa evitată; fie (c) eventualei concurențe neloiale care survine între vânzătorii direcți, revânzătorii care nu sunt persoane impozabile ai acestora și alte întreprinderi care nu folosesc metoda vânzării directe.

- 4) În temeiul articolului 27 din A șasea directivă (articolul 395 din [Directiva 2006/112]), «evaziune[a] fiscală» sau «fraud[a]» trebuie cuantificată drept echivalentul pierderii nete de venituri fiscale de către statul membru (luând în calcul atât taxa aferentă ieșirilor plătita, cât și taxa aferentă intrărilor recuperabilă în cadrul structurii care generează evaziunea sau fraudă fiscală) sau drept echivalentul pierderii brute de venituri fiscale de către statul membru (luând în calcul doar taxa aferentă ieșirilor în cadrul structurii care generează evaziunea fiscală sau fraudă)?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 34 Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere solicită în esență, pe de o parte, să se stabilească dacă articolele 17 și 27 din A șasea directivă trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei măsuri precum cea în discuție în litigiul principal, autorizată prin Decizia 89/534 în conformitate cu articolul 27 din această directivă, prin care se derogă de la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din directiva menționată, în temeiul căreia baza de impozitare în scopuri de TVA a unei societăți care efectuează vânzări directe este valoarea normală a bunurilor vândute în etapa de consum final, atunci când aceste bunuri sunt comercializate prin revânzători care nu sunt persoane impozabile, fără a se ține seama, într-un fel sau altul, de TVA-ul achitat în amonte aferent produselor demonstrative cumpărate de acești revânzători de la societatea menționată, și, pe de altă parte, să se stabilească dacă Decizia 89/534 este nevalidă pentru motivul că nu permite Regatului Unit să țină seama de TVA-ul achitat în amonte de astfel de revânzători în legătură cu aceleași produse demonstrative astfel încât această decizie ar încălca principiile proporționalității și neutralității fiscale.
- 35 În ceea ce privește în special interpretarea articolelor 17 și 27 din A șasea directivă, trebuie să se constate în prealabil că, în conformitate cu Decizia 89/534, derogarea acordată Regatului Unit în temeiul articolului 27 din A șasea directivă și care corespunde, în legislația acestui stat, alineatului (2) al anexei 6 la Legea din 1994 este destinată evitării evaziunii fiscale.
- 36 După cum Curtea a statuat deja, măsurile naționale derogatorii care sunt de natură să evite evaziunea fiscală sau fraudă sunt de strictă interpretare și nu pot deroga de la respectarea bazei de impozitare în scopuri de TVA prevăzute la articolul 11 din A șasea directivă decât în limitele strict necesare pentru atingerea acestui obiectiv (Hotărârea din 10 aprilie 1984, Comisia/Belgia, 324/82, EU:C:1984:152, punctul 29, și Hotărârea din 29 mai 1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, punctul 24).
- 37 În această privință, potrivit principiului fundamental inerent sistemului de TVA și rezultat din articolul 2 din A șasea directivă, TVA-ul se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea TVA-ului care a grevat direct operațiunile efectuate în amonte, dreptul de deducere făcând parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, neputând fi limitat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, punctele 16 și 18, precum și Hotărârea din 19 septembrie 2000, Ampafrance și Sanofi, C-177/99 și C-181/99, EU:C:2000:470, punctul 34).
- 38 În speță, în conformitate cu articolul 1 din Decizia 89/534 și în termeni similari acestuia, alineatul (2) al anexei 6 la Legea din 1994 derogă de la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, autorizând administrația fiscală să stabilească baza de impozitare a unei persoane impozabile în scopuri de TVA pentru produsele pe care le livrează unor revânzători care nu sunt persoane impozabile prin raportare la valoarea de vânzare cu amănuntul a acestor produse pe piață. De aici rezultă că, într-o situație precum cea din litigiul principal, persoana impozabilă în scopuri de TVA este, într-o anumită măsură, impozitată în locul revânzătorilor care nu sunt persoane impozabile.

- 39 Măsura derogatorie autorizată prin Decizia 89/534 nu vizează însă normele ce guvernează dreptul de deducere care figurează la articolele 17-20 din această directivă și care rămân, așadar, aplicabile în speță.
- 40 Mai precis, această măsură nu permite să se deroge de la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă, potrivit căruia persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.
- 41 În temeiul acestei dispoziții, taxa aferentă produselor demonstrative sau altor bunuri și servicii achiziționate de revânzători, indiferent dacă aceștia sunt sau nu sunt persoane impozabile în scopuri de TVA, nu poate fi dedusă din taxa datorată de o societate care efectuează vânzări directe, cum este Avon în litigiul principal, care nu a achiziționat niciun bun sau serviciu de la terți, ci, dimpotrivă, în ceea ce privește produsele demonstrative, le-a vândut acestor revânzători.
- 42 În plus, trebuie subliniat că reprezentantele în discuție în cauza principală, care comercializează produse în cadrul unui sistem de vânzare directă, nu sunt persoane impozabile în scopuri de TVA și că, prin urmare, nu au dreptul – în temeiul articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă – de a recupera în întregime sau în parte taxa care le este facturată de furnizorii lor de bunuri și servicii.
- 43 Din considerațiile care precedă rezultă că este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolele 17 și 27 din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei măsuri precum cea în discuție în litigiul principal, autorizate prin Decizia 89/534 în conformitate cu articolul 27 din această directivă, prin care se derogă de la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din directiva menționată, în temeiul căreia baza de impozitare în scopuri de TVA a unei societăți de vânzări directe este valoarea normală a bunurilor vândute în etapa de consum final, atunci când aceste bunuri sunt comercializate prin intermediul unor revânzători care nu sunt persoane impozabile, chiar dacă măsura derogatorie respectivă nu ține seama, într-un fel sau altul, de TVA-ul achitat în amonte aferent produselor demonstrative cumpărate de acești revânzători de la societatea menționată.
- 44 În ceea ce privește validitatea Deciziei 89/534, în primul rând, trebuie amintit că, pentru ca un act al Uniunii referitor la sistemul TVA-ului să fie conform principiului proporționalității, dispozițiile pe care le conține trebuie să fie considerate adecvate și necesare realizării obiectivelor pe care le urmărește și de natură să afecteze cât mai puțin posibil obiectivele și principiile celei de A șasea directive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 septembrie 2000, Ampafrance și Sanofi, C-177/99 și C-181/99, EU:C:2000:470, punctul 60, și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, punctul 46).
- 45 În speță, trebuie arătat că măsura derogatorie care figurează în Decizia 89/534 urmărește, în conformitate cu al doilea-al patrulea considerent ale acestei decizii, obiectivul de prevenire a evaziunii fiscale și că obiectul acesteia este de a permite Regatului Unit să remedieze anumite probleme specifice cauzate de sistemul de vânzare directă în materie de TVA. Astfel, datorită prezenței unor revânzători care nu sunt persoane impozabile în etapa finală de comercializare, sistemul respectiv presupune că livrările efectuate de revânzătorii menționați către consumatorul final nu sunt supuse acestei taxe.
- 46 În această privință, trebuie arătat că Curtea a statuat că noțiunea „evaziune fiscală”, în sensul articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă, corespunde unui fenomen pur obiectiv și că această dispoziție permite adoptarea unei măsuri derogatorii de la norma de bază prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă, chiar și atunci când activitățile persoanei impozabile sunt exercitate fără vreo intenție de a se obține un avantaj fiscal, ci din motive de ordin comercial (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 1988, Direct Cosmetics și Laughtons Photographs, 138/86 și 139/86, EU:C:1988:383, punctele 21 și 24).

- 47 Or, măsura derogatorie care figurează în Decizia 89/534, prin faptul că autorizează Regatul Unit să supună TVA-ului vânzările produselor unei societăți de vânzări directe către consumatorii finali, efectuate prin revânzătorii care nu sunt persoane impozabile, stabilind baza de impozitare a acestei societăți în raport cu valoarea normală sau de piață a bunurilor vândute de revânzătorii menționați, permite evitarea pierderii de venituri fiscale rezultate dintr-un asemenea sistem de comercializare. O astfel de măsură este, așadar, adecvată pentru realizarea obiectivului de combatere a evaziunii fiscale.
- 48 Desigur, Decizia 89/534 nu permite să se ia în considerare, într-un fel sau altul, TVA-ul achitat în amonte aferent produselor demonstrative achiziționate de revânzătorii care nu sunt persoane impozabile de la o societate care efectuează vânzări directe.
- 49 Cu toate acestea, după cum reiese din cuprinsul punctelor 40 și 41 din prezenta hotărâre, luarea în considerare a acestui TVA achitat în amonte în baza de impozitare a livrărilor prevăzute la articolul 1 din Decizia 89/534 ar constitui o derogare neautorizată de la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă.
- 50 În plus, luarea în considerare a acestui TVA achitat în amonte în baza de impozitare ar fi de natură să complice perceperea TVA-ului în cazul sistemelor de comercializare prevăzute de această decizie.
- 51 În consecință, este necesar să se considere că Decizia 89/534 nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de combatere a evaziunii fiscale.
- 52 În al doilea rând, trebuie amintit că principiul neutralității fiscale se opune în special posibilității ca mărfuri sau prestări de servicii similare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (Hotărârea din 10 noiembrie 2011, *The Rank Group*, C-259/10 și C-260/10, EU:C:2011:719, punctul 32 și jurisprudența citată).
- 53 Trebuie arătat în această privință că neluarea în considerare, în Decizia 89/534, a TVA-ului achitat în amonte aferent produselor demonstrative achiziționate de revânzătorii care nu sunt persoane impozabile de la o societate de vânzări directe, cum este Avon în litigiul principal, face ca lanțul de distribuție a produselor societății respective să suporte o sarcină în materie de TVA mai oneroasă decât cea care grevează produsele concurenților săi. Cu toate acestea, trebuie să se constate că o asemenea circumstanță nu este decât consecința alegerii de către o astfel de societate a sistemului de vânzare directă pentru comercializarea produselor sale.
- 54 Prin urmare și având în vedere considerațiile dezvoltate la punctele 47 și 48 din prezenta hotărâre, principiul neutralității fiscale nu poate fi interpretat în sensul că permite luarea în considerare a acestui TVA în baza de impozitare a livrărilor prevăzute la articolul 1 din Decizia 89/534.
- 55 În consecință, trebuie să se considere că Decizia 89/534 este de natură să afecteze cât mai puțin posibil principiul neutralității.
- 56 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că examinarea primei întrebări nu a evidențiat niciun element de natură să afecteze validitatea Deciziei 89/534.

Cu privire la a doua întrebare

- 57 Prin intermediul celei de a doua întrebări formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 27 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că obligă statul membru care solicită autorizarea de a deroga de la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă să informeze Comisia cu privire la faptul că revânzătorii care nu sunt persoane impozabile

suportă TVA-ul aferent achizițiilor de produse demonstrative, utilizate în scopul activității lor economice, de la o societate de vânzări directe, pentru a se ține seama, într-un fel sau altul, de această taxă achitată în amonte în modalitățile măsurii derogatorii.

Cu privire la admisibilitate

- 58 Guvernul Regatului Unit consideră că a doua întrebare este inadmisibilă, pentru motivul că, în primul rând, nu are nicio legătură cu obiectul litigiului principal, în al doilea rând, Curtea nu dispune de datele factuale sau legale necesare pentru a răspunde în mod util la această întrebare și, în al treilea rând, această întrebare este total ipotetică, întrucât cererea de derogare se referea la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, iar nu la articolul 17 din această directivă, referitor la dreptul de deducere a TVA-ului.
- 59 Trebuie amintit în această privință că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei cereri formulate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 14 iunie 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punctul 31 și jurisprudența citată).
- 60 În ceea ce privește primul și al treilea motiv de inadmisibilitate invocate de guvernul Regatului Unit, este suficient să se amintească faptul că, după cum a arătat avocatul general la punctul 97 din concluzii, dacă Curtea ar interpreta articolul 27 din A șasea directivă în sensul că obligă statul membru care solicită autorizarea de a deroga de la această directivă să prezinte, în susținerea cererii sale, informații specifice care au lipsit în speță, un astfel de răspuns ar putea avea o influență asupra validității Deciziei 89/534 și, prin urmare, asupra soluționării litigiului principal.
- 61 În ceea ce privește al doilea motiv de inadmisibilitate invocat de guvernul Regatului Unit, este necesar să se constate că, în speță, instanța de trimitere a expus cadrul juridic și factual în care se înscrie litigiul principal în mod suficient de precis pentru a permite persoanelor interesate prevăzute la articolul 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene să prezinte observații, iar Curții să răspundă în mod util la întrebările care îi sunt adresate.
- 62 Având în vedere cele care precedă, a doua întrebare trebuie să fie considerată admisibilă.

Cu privire la fond

- 63 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că Regatul Unit a solicitat o derogare, în temeiul articolului 27 din A șasea directivă, de la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din directiva menționată, care fixează normele de stabilire a bazei de impozitare a TVA-ului, pentru a se evita evaziunea fiscală rezultată din comercializarea de produse în etapa de consum final de către revânzătorii care nu sunt persoane impozabile în scopul acestei taxe.
- 64 Or, în temeiul articolului 27 alineatul (2) din directiva amintită, statul membru care dorește să introducă măsuri derogatorii de la aceasta trebuie să furnizeze Comisiei toate informațiile necesare.
- 65 În această privință, trebuie să se sublinieze că, în Hotărârea din 12 iulie 1988, Direct Cosmetics și Loughtons Photographs (138/86 și 139/86, EU:C:1988:383), referitoare printre altele la validitatea Deciziei 85/369, care între timp a fost înlocuită de Decizia 89/534, în esență identică, Curtea nu a

identificat elemente de natură să afecteze validitatea primei decizii, după ce a constatat printre altele, la punctul 36 din acea hotărâre, că notificarea adresată Comisiei făcea referire în mod suficient la nevoile cărora le răspundea măsura solicitată și cuprindea toate elementele esențiale pentru identificarea scopului urmărit.

- 66 În acest context, trebuie arătat, mai întâi, că faptul că revânzătorii care nu sunt persoane impozabile suportă TVA-ul aferent achizițiilor de produse demonstrative de la o societate de vânzări directe, cum este Avon în litigiul principal, fără a-l putea deduce, nu pare o informație care, ca atare, se raportează la obiectivul urmărit prin derogarea solicitată sau la mecanismul esențial al derogării, și anume stabilirea valorii bazei de impozitare.
- 67 În continuare, trebuie să se constate că această circumstanță este inerentă regimului TVA-ului, întrucât, după cum s-a precizat deja la punctele 42 și 48 din prezenta hotărâre, revânzătorii care nu sunt persoane impozabile în scopul acestei taxe nu pot exercita niciun drept de deducere a taxei care le este facturată. Astfel, nu se poate considera că o asemenea circumstanță ar fi trebuit să fie adusă la cunoștința Comisiei împreună cu cererea de derogare care i-a fost adresată de Regatul Unit.
- 68 În sfârșit, un stat membru nu poate fi obligat atunci când solicită, în temeiul articolului 27 din A șasea directivă, să deroge de la aceasta să precizeze toate aspectele factuale și juridice care au un anumit raport cu situația pe care caută să o remedieze, dar care nu rezultă din aceasta.
- 69 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 27 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu obligă statul membru care solicită autorizarea de a deroga de la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă să informeze Comisia cu privire la faptul că revânzătorii care nu sunt persoane impozabile suportă TVA-ul aferent achizițiilor de produse demonstrative, utilizate în scopul activității lor economice, de la o societate care efectuează vânzări directe, pentru a se ține seama, într-un fel sau altul, de această taxă achitată în amonte în modalitățile măsurii derogatorii.

Cu privire la a treia întrebare

- 70 Având în vedere răspunsurile date la prima și la a doua întrebare, nu este necesar să se răspundă la a treia întrebare.

Cu privire la a patra întrebare

- 71 Prin intermediul celei de a patra întrebări formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă cuantumul taxei nepercepute din cauza existenței unei fraude sau a unei evaziuni fiscale în sensul articolului 27 din A șasea directivă corespunde pierderii nete de venit fiscal pentru statul membru sau mai curând pierderii brute de venit fiscal pentru statul membru.
- 72 În această privință, trebuie arătat că instanța de trimitere nu menționează nicio cauză de nevaliditate a Deciziei 89/534 care să fie legată de modul de determinare a cuantumului taxei nepercepute din cauza evaziunii fiscale sau a fraudei în sensul articolului 27 din A șasea directivă. Ea nu precizează nici motivele pentru care interpretarea acestui articol, în măsura în care se referă la „evaziune fiscală sau fraudă”, ar fi pertinentă pentru soluționarea litigiului cu care este sesizată.
- 73 În lipsa acestor precizări, Curtea nu este în măsură să ofere un răspuns util la cea de a patra întrebare adresată, care este, în consecință, inadmisibilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

- 1) Articolele 17 și 27 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/7/CE a Consiliului din 20 ianuarie 2004, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei măsuri precum cea în discuție în litigiul principal, autorizată prin Decizia 89/534/CEE a Consiliului din 24 mai 1989 de autorizare a Regatului Unit să aplice, în ceea ce privește anumite livrări către revânzători care nu sunt persoane impozabile, o măsură derogatorie de la articolul 11 [secțiunea A alineatul (1) litera (a)] din A șasea directivă, în conformitate cu articolul 27 din această directivă, prin care se derogă de la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din directiva menționată, în temeiul căreia baza de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA) a unei societăți de vânzări directe este valoarea normală a bunurilor vândute în etapa de consum final, atunci când aceste bunuri sunt comercializate prin revânzători care nu sunt persoane impozabile, chiar dacă măsura derogatorie respectivă nu ține seama, într-un fel sau altul, de TVA-ul achitat în amonte aferent produselor demonstrative cumpărate de acești revânzători de la societatea menționată.
- 2) Examinarea primei întrebări nu a evidențiat niciun element de natură să afecteze validitatea Deciziei 89/534.
- 3) Articolul 27 din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/7, trebuie interpretat în sensul că nu obligă statul membru care solicită autorizarea de a deroga de la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă să informeze Comisia Europeană cu privire la faptul că revânzătorii care nu sunt persoane impozabile suportă TVA-ul aferent achizițiilor de produse demonstrative, utilizate în scopul activității lor economice, de la o societate de vânzări directe, pentru a se ține seama, într-un fel sau altul, de această taxă achitată în amonte în modalitățile măsurii derogatorii.

Semnături