

Downloaded via the EU tax law app / web

62016CJ0544

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

5 iulie 2018 (*1)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 punctul 1 litera (c) – Emitere de «credite» care permit să se liciteze în cadrul unor vânzări la licitație online – Prestare de servicii cu titlu oneros – Operațiune prealabilă – Articolul 73 – Bază de impozitare”

În cauza C-544/16,

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 17 octombrie 2016, primită de Curte la 28 octombrie 2016, în procedura

Marcandi Ltd, acționând sub denumirea comercială Madbid,

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, domnii E. Levits și A. Borg Barthet (raportor), doamna M. Berger și domnul F. Biltgen, judecători,

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 13 decembrie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

–

pentru Marcandi Ltd, de J. Brinsmead și Stockham, barrister, de C. Van Zyl, solicitor, și de A. Brown, advocate;

–

pentru guvernul Regatului Unit, de D. Robertson și de Z. Lavery, în calitate de agenți, asistați de P. Mantle, barrister;

–

pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 martie 2018,

pronun?? prezenta

Hot?r?re

1

Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 2 alineatul (1), a articolelor 14, 24, 62, 63, 65 ?i 73, precum ?i a articolului 79 litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7, denumit? ?n continuare „Directiva TVA”).

2

Aceast? cerere a fost formulat? ?n cadrul unui litigiu ?ntre Marcandi Ltd, ac?ion?nd sub denumirea comercial? Madbid, pe de o parte, ?i Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Administra?ia Fiscal? ?i Vamal?, Regatul Unit) (denumit? ?n continuare „administra?ia fiscal?”), pe de alt? parte, ?n leg?tur? cu regimul de tax? pe valoarea ad?ugat? (TVA) aplicabil v?nz?rii de „credite” care permit participarea la v?nz?ri la licita?ie online.

Cadrul juridic

3

Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA:

„Urm?toarele opera?iuni sunt supuse TVA:

(a)

livrarea de bunuri efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare;

[...]

(c)

prestarea de servicii efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare;

[...]”

4

Articolul 14 alineatul (1) din aceast? directiv? define?te livrarea de bunuri ca fiind „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale ?n calitate de proprietar”.

5

Potrivit articolului 24 alineatul (1) din directiva men?ionat?:

„«Prestare de servicii» ?nseamn? orice opera?iune care nu constituie o livrare de bunuri.”

6

Articolul 62 din aceeași directivă prevede:

„În sensul prezentei directive:

1.

«fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA să devină exigibil;

2.

TVA devine «exigibil» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

7

Articolul 63 din Directiva TVA prevede:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

8

Articolul 65 din această directivă are următorul cuprins:

„În cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, TVA devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată.”

9

Articolul 73 din directiva menționată prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include 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 subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

10

Articolul 79 din aceeași directivă prevede:

„Baza de impozitare nu cuprinde următoarele elemente:

[...]

(b)

reduceri de preț și rabaturi acordate clientului și obținute de acesta la momentul livrării;

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11

Marcandi este o societate cu sediul în Regatul Unit care exercită activități de vânzare online sub denumirea comercială Madbid (denumită în continuare „Madbid”). Majoritatea bunurilor vândute de Madbid sunt produse numite „high tech”, cum ar fi telefoane mobile, tablete, calculatoare, televizoare. Madbid vinde în mod ocazional bunuri de o valoare mai mare, ca de exemplu, printre altele, mașini.

12

Site-ul internet al Madbid permite utilizatorilor săi să cumpere bunuri vândute de Madbid fie pentru un preț determinat, prin intermediul magazinului online, fie prin vânzare la licitație online.

13

În perioada vizată de litigiul principal, Madbid era înregistrată ca persoană impozabilă în scopuri de TVA în Regatul Unit, precum și în mai multe alte state membre, printre care Germania.

14

Potrivit clauzei 1.2 din condițiile sale generale, Madbid „exploatează un site cu plată de vânzare la licitație pentru participanții la licitații”. Utilizatorii care doresc să participe la vânzările la licitație organizate de Madbid sunt obligați să achiziționeze de la aceasta, contra cost, „credite”, care sunt necesare pentru a licita și care nu pot fi folosite în alt scop. În special, aceste „credite” nu pot fi utilizate pentru cumpărarea bunurilor vândute în magazinul online. Ele nici nu pot fi schimbate în numerar.

15

Fiecare dintre paginile site-ului internet al Madbid conține un buton care permite utilizatorului să acceseze o pagină pe care sunt vândute „credite”. Atunci când sunt cumpărate, acestea trec în creditul contului utilizatorului. Fiecare „credit” este identificat printr-un cod unic și i se atribuie o valoare monetară care corespunde sumei plătite de utilizator. Uneori, sunt alocate „credite gratuite” utilizatorilor. În valoare de 0,00 lire sterline (GBP), acestea permit utilizatorilor doar să participe la vânzările la licitație organizate de Madbid. Aceste „credite gratuite” expiră după o perioadă de 30 de zile, în timp ce „creditele” plătite sunt valabile 180 de zile.

16

Pentru fiecare vânzare la licitație, prețul de pornire este stabilit la 0,00 GBP, numărul de oferte invers fiind adaptat la timpul maxim acordat pentru a licita, care este în general de un minut. La fiecare nouă licitație, numărul de oferte invers se reia, cu aceeași durată ca cea stabilită inițial. Pentru fiecare vânzare, este necesar pentru a licita un anumit număr de „credite”, cuprins între 1 și 8, iar utilizatorul, dând un click pe butonul „ofertă”, își utilizează „creditele” în aceste limite. Oferta astfel propusă de utilizator este cu 0,01 GBP mai mare decât oferta precedentă și devine oferta cea mai mare pentru vânzarea respectivă. Prețul de vânzare afișat al bunului crește de asemenea cu 0,01 GBP.

17

Utilizatorul care câștigă o licitație beneficiază de dreptul de a cumpăra bunul la prețul la care și-l-a adjudecat, majorat cu cheltuielile de transport și de manipulare. Valoarea „creditelor” utilizate pentru a licita la această vânzare este epuizată și nu este, prin urmare, imputată asupra prețului

bunului adjudecat. Atât timp cât bunul nu i?a fost expediat, utilizatorul are dreptul de a anula comanda. Dacă este necesar, i se va restitui pre?ul la care a câ?tigat licita?ia.

18

Pe de alt? parte, o func?ie „cump?r? acum” permite utilizatorului s? cumpere un bun identic cu cel care face obiectul vânz?rii la licita?ie la care particip?, pentru un pre? care, în cursul acesteia, scade, în raport cu valoarea „creditelor” pe care le?a utilizat pentru a licita în cadrul acestei vânz?ri. Utilizatorul care cump?r? un bun prin intermediul func?iei „cump?r? acum” în cursul unei vânz?ri la licita?ie nu mai poate licita în cadrul acesteia.

19

În sfâr?it, func?ia „reducere cumulat?” permite utilizatorului care nu a câ?tigat licita?ia ?i care nu a utilizat nici func?ia „cump?r? acum” s? ob?in? o reducere pe care o va putea utiliza ulterior, la cump?rarea unui bun disponibil în magazinul online al Madbid. O „reducere cumulat?”, a c?rei valoare corespunde contravalorii „creditelor” care i?au permis utilizatorului s? liciteze în cadrul vânz?rii men?ionate, expir? dup? un termen de 365 de zile.

20

În cazul în care utilizatorul care a efectuat o achizi?ie prin intermediul func?iilor „reducere cumulat?” sau „cump?r? acum” î?i anuleaz? comanda, el beneficiaz? de o rambursare a sumei pl?tite pentru bunurile respective, dar care nu cuprinde contravaloarea „creditelor” care au fost luate în considerare pentru a se ajunge la pre?ul final la care i?au fost vândute bunurile.

21

Într?o decizie din 9 decembrie 2013, administra?ia fiscal? a considerat c? suma pl?tit? de clien?ii Madbid în schimbul „creditelor” reprezenta contrapartida unei prest?ri de servicii realizate în Regatul Unit, ?i anume acordarea dreptului de a participa la vânz?rile la licita?ie online organizate de Madbid.

22

Madbid a introdus o ac?iune împotriva acestei decizii în fa?a First?tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Prim? Instan?? (Camera fiscal?), Regatul Unit], sus?inând c? emiterea de „credite” în beneficiul clien?ilor s?i nu constituie o prestare de servicii, ci o simpl? „opera?iune prealabil?” în sensul Hot?rârii din 16 decembrie 2010, MacDonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780, punctul 24). Madbid deduce astfel c? datoreaz? TVA nu din cauza emiterii de „credite” în beneficiul clien?ilor s?i, ci numai pentru livr?rile de bunuri. Contrapresta?ia pentru aceste livr?ri cuprindea atât pre?ul pl?tit de client pentru bunul pe care l?a achizi?ionat, cât ?i contravaloarea „creditelor” epuizate la achizi?ionarea acestui bun. În subsidiar, Madbid a sus?inut în fa?a instan?ei de trimitere c?, dac? aceasta ar trebui s? statueze c? emiterea de „credite” constituie o prestare de servicii, trebuie s? se considere c? o astfel de prestare nu este furnizat? cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) ?i al articolului 73 din Directiva TVA.

23

Administra?ia fiscal? a sus?inut în fa?a instan?ei men?ionate c?, atunci când Madbid acord? „credite” utilizatorilor s?i, le acord? dreptul, de care utilizatorul profit? imediat, de a participa la vânz?rile la licita?ie pe care le organizeaz?. Ar fi vorba despre o prestare de servicii. În plus, func?iile „cump?r? acum” ?i „reducere cumulat?” ar constitui mecanisme promo?ionale în cadrul c?ror Madbid admite o reducere de pre?, în sensul articolului 79 litera (b) din Directiva TVA, la

prețul de vânzare a bunurilor sale.

24

Instanța de trimitere arată în plus că, într-o decizie din 9 iulie 2014, Finanzamt Hannover-Nord (Administrația fiscală din Hanovra-Nord, Germania) a estimat că vânzarea de „credite” de către Madbid nu constituia nici o livrare de bunuri, nici o prestare de servicii în scopuri de TVA. Potrivit acestei administrații, Madbid datorează TVA în Germania pentru livrările de bunuri pe care le efectuează pentru utilizatori stabiliți în acest stat membru. Contraprestația pentru aceste livrări de bunuri ar cuprinde nu numai prețul plătit de client pentru bunurile achiziționate, și anume prețul la care bunul a fost adjudecat, prețul care rezultă din utilizarea funcției „cumpără acum” sau prețul după deducerea „reducerii cumulate”, ci și valoarea „creditelor” utilizate pentru achiziționarea acestui bun, și anume valoarea „creditelor” care au permis câștigarea licitației sau generarea unei reduceri de preț prin intermediul funcției „cumpără acum” sau „reducere cumulată”. În ceea ce privește utilizatorii care au cumpărat „credite” și au participat la o licitație furtivă sau o câștigat, Administrația fiscală din Hanovra-Nord consideră că o prestare de servicii a fost realizată în beneficiul acestora numai dacă nu efectuează nicio achiziție utilizând contravaloarea „creditelor” care le-au permis să liciteze. Contrapartida acestei prestări de servicii, supusă TVA-ului în Regatul Unit, ar corespunde valorii „creditelor” respective.

25

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)

Pe baza interpretării corecte a articolului 2 alineatul (1) și a articolelor 24, 62, 63, 65 și 73 din [Directiva TVA], în împrejurări precum cele din litigiul principal,

a)

emiterea de credite pentru utilizatori de către Madbid în schimbul plății unei sume trebuie considerată:

i)

o «operațiune prealabilă» care nu intră sub incidența articolului 2 alineatul (1) [din Directiva TVA], astfel cum sunt cele identificate de Curte în [Hotărârea din 16 decembrie 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780)], la punctele 23-42, sau

ii)

o prestare de servicii efectuată de Madbid, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) [din această directivă], și anume acordarea unui drept de a participa la licitații online;

b)

În cazul în care acordarea unui drept de a participa la licitații online este o prestare de servicii efectuată de Madbid, este vorba în acest caz despre o prestare de servicii efectuată «cu titlu oneros» în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) [din Directiva menționată], și anume în schimbul plății pentru aceasta (cu alte cuvinte suma primită de Madbid de la un utilizator în schimbul unor credite);

c)

se răspunde diferit la [prima întrebare litera b)] în cazul în care plata pentru credite autorizează de asemenea utilizatorul să achiziționeze bunuri de aceeași valoare în situația în care utilizatorul nu câștigă licitația;

d)

În cazul în care Madbid nu efectuează o prestare de servicii cu titlu oneros atunci când acordă credite utilizatorilor și în schimbul plății unei sume, efectuează o astfel de prestare în orice alt moment

și care sunt principiile care se aplică pentru a stabili răspunsul la aceste întrebări?

2)

Pe baza interpretării corecte a articolului 2 alineatul (1), a articolelor 14, 62, 63, 65 și 73, precum și a articolului 79 litera (b) din [Directiva TVA], care este, în împrejurări precum cele din litigiul principal, contrapartida obținută de Madbid în schimbul livrării de bunuri pe care le asigură utilizatorilor, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) și al articolului 73?

În special, având în vedere răspunsul la prima întrebare:

a)

suma plătită de un utilizator societății Madbid pentru credite este o «plată [care] este făcută înainte» pentru o livrare de bunuri în sensul articolului 65 [din Directiva TVA], astfel încât TVA-ul devine «exigibil» la încasarea plății, iar plata primită de Madbid de la utilizator reprezintă contrapartida pentru livrarea de bunuri;

b)

În cazul în care utilizatorul cumpără bunuri prin intermediul opțiunilor «cumpără acum» sau «reducere cumulată», valoarea creditelor utilizate la depunerea de oferte la licitații și care, în cazul în care nu este declarat câștigătorul licitației, are efectul generării unei reduceri obținute sau al reducerii prețului de tip «cumpără acum» reprezintă:

i)

o «reducere de preț», în sensul articolului 79 litera (b) [din Directiva TVA], astfel încât contrapartida pentru livrarea de bunuri efectuată de Madbid include doar suma plătită efectiv societății Madbid de utilizator în momentul achiziționării bunurilor, sau

ii)

partea din contrapartidă pentru livrarea de bunuri, astfel încât contrapartida pentru livrarea de bunuri efectuată de Madbid include atât suma plătită Madbid de utilizator în momentul achiziționării bunurilor, cât și suma plătită de utilizator pentru creditele utilizate la depunerea unor

oferte necâ?tig?toare la licita?ii;

c)

în cazul în care un utilizator î?i exercit? dreptul de a cump?ra bunuri dup? câ?tigarea unei licita?ii online, contrapartida pentru livrarea bunurilor respective este doar pre?ul câ?tig?tor al licita?iei stabilit (inclusiv cheltuielile de transport ?i de manipulare) sau valoarea creditelor pe care câ?tig?torul le?a utilizat pentru a depune oferta la licita?ia respectiv? este de asemenea inclus? în contrapartida pentru livrarea bunurilor respective de c?tre Madbid utilizatorului

sau care sunt principiile care se aplic? pentru a se stabili r?spunsul la aceste întreb?ri?

3)

Atunci când dou? state membre trateaz? o opera?iune în mod diferit în scopuri de TVA, în ce m?sur? instan?ele unuia dintre statele membre în cauz? ar trebui s? ?in? seama, la interpretarea dispozi?iilor relevante ale dreptului Uniunii ?i ale dreptului na?ional, de oportunitatea evit?rii:

a)

dublei impuneri a opera?iunii ?i/sau

b)

neimpunerii opera?iunii

?i în ce fel afecteaz? principiul neutralit??ii fiscale această întrebare?"

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

26

Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? emiterea de „credite” precum cele în discu?ie în litigiul principal, ca o contrapresta?ie pentru o plat?, constituie o „prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA sau trebuie considerat? „opera?iune prealabil?” livr?rii de bunuri în sensul punctului 24 din Hot?rârea din 16 decembrie 2010, MacDonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780).

27

Trebuie amintit c? Curtea a statuat în această hot?râre c? cump?rarea de drepturi contractuale, denumite „drepturi la puncte”, care permit primirea de puncte care pot fi transformate, printre altele, în dreptul de a ocupa temporar o locuin?? în complexurile turistice ale prestatorului de servicii nu era o opera?iune supus? TVA?ului, ci o opera?iune prealabil? efectuat? în scopul de a putea pretinde un drept de folosin?? temporar? a unei locuin?e, a unei camere într?un hotel sau a unui alt serviciu. Curtea a considerat astfel c? „drepturile la puncte” nu erau un scop în sine pentru client, în m?sur?a în care acesta nu încheia contractul ini?ial cu inten?ia de a colec?iona puncte, ci pentru a folosi temporar o locuin?? sau pentru a ob?ine alte servicii selec?ionate ulterior (Hot?rârea din 16 decembrie 2010, MacDonald Resorts, C?270/09, EU:C:2010:780, punctele 24 ?i 32).

28

Curtea a concluzionat c? adev?rata presta?ie în vederea c?reia sunt dobândite „drepturile la puncte” este reprezentat? de serviciul care const? în punerea la dispozi?ia participan?ilor la acest program a diferitor contrapartide posibile care pot fi ob?inute datorit? punctelor rezultate din drepturile respective (Hot?rârea din 16 decembrie 2010, MacDonald Resorts, C?270/09, EU:C:2010:780, punctul 27).

29

În cauza principal?, este cert c? „creditele” permit exclusiv licitarea în cadrul vânz?rilor la licita?ie organizate de Madbid. În consecin??, utilizatorul care cump?r? „credite” o face în mod necesar cu inten?ia de a participa la vânz?rile men?ionate.

30

Or, acest serviciu prezint? pentru utilizatori un interes autonom în raport cu achizi?ionarea de bunuri din magazinul online al Madbid (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 2 decembrie 2010, Everything Everywhere, C?276/09, EU:C:2010:730, punctul 27). Astfel, dup? cum a ar?tat avocatul general la punctul 39 din concluzii, participarea la licita?iile organizate de Madbid le ofer? utilizatorilor posibilitatea de a achizi?iona bunuri la un pre? sub valoarea lor de pia??.

31

Din moment ce, totu?i, „creditele” emise de Madbid nu pot servi pentru plata la cump?rarea de bunuri vândute în magazinul s?u online ?i, astfel cum rezult? din cuprinsul punctului 30 din prezenta hot?râre, de la achizi?ionarea lor aceste „credite” sunt identificate ca reprezentând contrapresta?ia pentru ?ansa acordat? utilizatorilor de a cump?ra bunuri la pre?uri mai mici decât valoarea lor de pia??, iar „creditele” utilizate pentru participarea la o licita?ie nu sunt imputate asupra pre?ului de cump?rare stabilit la încheierea unei licita?ii, emiterea lor nu poate fi calificat? drept „opera?iune prealabil?” livr?rii unui bun în sensul punctului 24 din Hot?rârea din 16 decembrie 2010, MacDonalds Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780).

32

În consecin??, dreptul recunoscut utilizatorilor care au cump?rat aceste „credite” de participare la vânz?rile la licita?ie organizate de Madbid constituie în sine o prestare de servicii în totalitate, care nu se poate confunda cu livrarea de bunuri care poate interveni la finalul vânz?rilor men?ionate.

33

O asemenea concluzie se impune cu atât mai mult atunci când utilizatorul „creditelor” dobânde?te un bun activând op?iunile „cump?r? acum” sau „reducere cumulată”, întrucât, dac? a f?cut uz de serviciul pe care îl permit „creditele” achizi?ionate, cump?rarea realizat? prin activarea acestor op?iuni reprezint? o opera?iune independent? de acest serviciu furnizat în contrapresta?ie pentru achizi?ionarea „creditelor”.

34

Cu toate acestea, Madbid sus?ine c?, de?i emiterea de „credite” ar trebui s? fie considerat? o prestare de servicii, aceasta nu ar fi efectuat? cu titlu oneros.

35

În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA, este supus TVA-ului prestarea de servicii efectuată „cu titlu oneros” pe teritoriul unui stat membru de o persoană impozabilă care acționează ca atare.

36

În temeiul unei jurisprudențe constante, o prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul acestei dispoziții, decât în cazul în care între autorul acestei prestații și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de autorul prestației respective constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (Hotărârea din 16 decembrie 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, punctul 16 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 40).

37

Curtea a decis că aceasta este situația atunci când există o legătură directă între serviciul prestat și contraprestația primită, sumele plătite constituind o contrapartidă efectivă a unui serviciu individualizabil furnizat în cadrul unui astfel de raport juridic (Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punctele 13 și 14, Hotărârea din 16 decembrie 2010, Macdonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, punctele 16 și 26, precum și Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 28).

38

În cauza principală, reiese din clauza 1.2 din condițiile generale ale Madbid că aceasta „exploatează un site de vânzări la licitație cu plată pentru participarea la licitație”.

39

Utilizatorii care doresc să participe la licitațiile organizate de Madbid sunt astfel obligați să achiziționeze „credite” de la aceasta, contra cost. Aceste „credite” sunt necesare pentru a licita și nu pot servi în alte scopuri. Numărul de „credite” necesar pentru a licita variază în funcție de vânzări. Atunci când un utilizator face o ofertă, „creditele” sale sunt debitate corespunzător acestui număr, iar prețul bunului scos la licitație crește cu 0,01 GBP. Utilizatorul care câștigă o licitație beneficiază de dreptul de a cumpăra bunul la prețul la care a fost adjudecat, majorat cu cheltuielile de transport și de manipulare. Valoarea „creditelor” folosite pentru a licita în cursul acestei vânzări este însă epuizată. În sfârșit, atunci când utilizatorul care a câștigat vânzarea menționată cumpără bunul scos la licitație și ulterior își anulează cumpărarea, i se rambursează numai cuantumul prețului la care a fost adjudecat bunul, cu excluderea valorii „creditelor” pe care le-a utilizat pentru a licita.

40

Aceste elemente indică faptul că plata percepută de Madbid în schimbul „creditelor” pe care le emite constituie contraprestația efectivă pentru serviciul pe care îl furnizează utilizatorilor și, care constă în atribuirea dreptului de a participa la vânzările la licitație pe care le organizează.

41

Această concluzie nu este repusă în discuție de împrejurarea că, datorită funcției „reducere cumulată”, utilizatorilor care nu câștigă licitația li se convertește valoarea „creditelor” în reducere

de care s? beneficieze ulterior, la cump?rarea unui bun disponibil în magazinul online al Madbid.

42

De asemenea, este lipsit de inciden?? în această privin?? faptul c? utilizatorul care a dat click pe butonul „cump?r? acum” are posibilitatea de a cump?ra un bun identic cu cel care a f?cut obiectul vânz?rii la licita?ie la un pre? redus cu contravaloarea „creditelor” pe care le?a utilizat pentru a licita în cadrul acestei vânz?ri.

43

Pe de o parte, astfel, numai valoarea „creditelor” care au fost utilizate în prealabil pentru a licita poate fi imputat? asupra pre?ului bunurilor cump?rate prin intermediul func?iilor „cump?r? acum” ?i „reducere cumulata?”.

44

Pe de alt? parte, utilizatorului care decide s? anuleze o cump?rare efectuat? prin intermediul func?iilor „cump?r? acum” sau „reducere cumulata?” nu i se ramburseaz? decât pre?ul dup? reducere, majorat cu cheltuielile de livrare, cu excluderea contravalorii „creditelor” de care s?a ?inut seama la calculul pre?ului pe care l?a pl?tit pentru bunuri.

45

Prin urmare, argumenta?ia Madbid, potrivit c?reia emiterea de „credite” reprezint? dreptul utilizatorului de a cump?ra bunuri în limita contravalorii acestor „credite”, nu corespunde realit??ii economice ?i comerciale, care constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA?ului (Hot?rârea din 20 iunie 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, punctul 42 ?i jurispruden?a citat?).

46

Decurge din considera?iile care preced? c? plata perceput? de Madbid în schimbul „creditelor” pe care le emite reprezint? contrapartida efectiv? a presta?iei pe care o constituie atribuirea dreptului de participare la vânz?rile la licita?ie pe care aceasta le organizeaz?, care se distinge de livrarea unui bun achizi?ionat pe site?ul s?u.

47

În această privin??, trebuie precizat c?, în cauza principal?, utilizatorii pot cump?ra bunuri vândute în magazinul online al Madbid pl?tindu??i cump?r?turile cu card de credit sau de debit, mai exact f?r? a participa la vânz?rile la licita?ie organizate de aceasta. În plus, nu orice participare la o licita?ie organizat? de Madbid se încheie neap?rat cu o livrare de bunuri, fie pentru c? utilizatorul care a câ?tigat licita?ia alege s? nu cumpere bunul care i?a fost adjudecat, fie pentru c?, deoarece nu a câ?tigat?o ?i nici nu a utilizat func?ia „cump?r? acum”, ob?ine o reducere pe care nu o valorific? imediat.

48

În consecință, după cum arată avocatul general la punctul 58 din concluzii, emiterea de „credite” și livrarea de bunuri nu pot fi considerate o prestație unică, în măsura în care nu constituie o singură prestație economică indisociabilă. Din aceleași motive și ținând seama de regula potrivit căreia fiecare operațiune trebuie considerată distinctă și independentă de cealaltă, emiterea de „credite” și livrarea de bunuri nu pot fi calificate nici ca accesorii una în raport cu cealaltă.

49

Având în vedere toate considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că emiterea de „credite” precum cele în discuție în cauza principală, care permit clienților unui operator să liciteze în vânzările la licitație organizate de acesta, constituie o prestare de servicii cu titlu oneros, a cărei contrapartidă este reprezentată de suma plătită în schimbul „creditelor” menționate.

Cu privire la a doua întrebare

50

Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 73 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că valoarea „creditelor” utilizate pentru a licita este cuprinsă în contraprestația percepută de persoana impozabilă în schimbul livrării de bunuri pe care le efectuează în beneficiul utilizatorilor care au câștigat o licitație organizată de aceasta sau al celor care au cumpărat un bun prin intermediul funcțiilor „cumpără acum” sau „reducere cumulată”.

51

Conform articolului 73 din Directiva TVA, baza de impozitare pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, efectuată cu titlu oneros, este constituită de „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”.

52

În această privință, trebuie amintit de la bun început că, astfel cum rezultă din răspunsul la prima întrebare, plata efectuată de un utilizator în schimbul „creditelor” emise de Madbid reprezintă contrapartida pentru acordarea dreptului de a participa la vânzările la licitație organizate de aceasta.

53

Or, după cum subliniază avocatul general la punctul 79 din concluzii, suma plătită în contrapartida unei operațiuni nu poate constitui contrapartida unei alte operațiuni, nici un avans la plata contrapartidei pentru o altă operațiune.

54

Astfel, trebuie să se indice, ca răspuns la o întrebare adresată de instanța de trimitere, că plata efectuată de un utilizator în schimbul unor „credite” nu poate fi calificată drept avans plătit înainte de livrarea de bunuri, în sensul articolului 65 din Directiva TVA.

55

În plus, contrapartida pentru livrarea unui bun adjudecat la o vânzare la licitație nu poate include suma plătită în schimbul emiterii de „credite” utilizate în cadrul acestei vânzări, ci cuprinde numai prețul la care a fost adjudecat bunul, precum și cheltuielile de transport și de manipulare.

56

În sfârșit, suma menționată nu poate fi cuprinsă nici în contrapartida pentru livrarea ulterioară de bunuri cumpărate prin intermediul funcțiilor „cumpăr acum” sau „reducere cumulată”.

57

Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 92 din concluzii, valoarea „creditelor” utilizate pentru a licita, care este imputată asupra prețului inițial care rezultă din utilizarea funcției „cumpăr acum” sau asupra prețului afișat în magazinul online, trebuie să fie considerată o reducere a prețului bunurilor cumpărate utilizând funcțiile „cumpăr acum” sau „reducere cumulată”. În consecință, conform articolului 79 litera (b) din Directiva TVA, valoarea acestor „credite” nu poate fi cuprinsă în baza de impozitare pentru livrarea de bunuri.

58

Aceasta este situația inclusiv atunci când, în cadrul cumpărării de bunuri prin intermediul funcțiilor „cumpăr acum” sau „reducere cumulată”, valoarea „creditelor” utilizate pentru a licita acoperă în totalitate prețul inițial care rezultă din utilizarea funcției „cumpăr acum” sau prețul afișat în magazinul online.

59

Astfel, după cum a arătat avocatul general la punctul 102 din concluzii, bunurile cumpărate într-un astfel de caz, contrar situației în discuție în Hotărârea din 27 aprilie 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203), nu pot fi considerate că au făcut obiectul unui transfer cu titlu gratuit, întrucât sunt livrate în schimbul unei contrapartide identificabile, și anume prețul inițial care rezultă din utilizarea funcției „cumpăr acum” sau, respectiv, prețul afișat în magazinul online.

60

Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 73 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări precum cele din cauza principală, valoarea „creditelor” utilizate pentru a licita nu este cuprinsă în contrapartida percepută de persoana impozabilă în schimbul livrării de bunuri pe care le efectuează în beneficiul utilizatorilor care au câștigat o licitație organizată de aceasta sau al celor care au cumpărat prin intermediul funcțiilor „cumpăr acum” sau „reducere cumulată”.

Cu privire la a treia întrebare

61

Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, atunci când două state membre tratează în mod diferit aceeași operațiune în scopuri de TVA, instanțele unuia dintre aceste state membre sunt obligate, atunci când interpretează dispozițiile relevante ale dreptului Uniunii și ale dreptului național, să ia în considerare necesitatea evitării dublei impunerii sau a dublei neimpunerii a operațiunii în raport în special cu

principiul neutralității fiscale.

62

În această privință, trebuie amintit că articolul 267 TFUE instituie un mecanism de trimitere preliminară care urmărește tocmai să prevină apariția unor divergențe în interpretarea dreptului Uniunii pe care instanțele naționale trebuie să îl aplice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iulie 2011, Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, punctul 60 și jurisprudența citată).

63

Astfel, articolul 267 TFUE conferă instanțelor naționale posibilitatea, iar în anumite circumstanțe, le impune obligația efectuării unei trimiteri preliminare, după cum deciziile lor sunt sau nu sunt susceptibile să facă obiectul unei căi de atac jurisdicționale potrivit dreptului intern, din moment ce consideră că o cauză pendinte ridică probleme privind interpretarea unor dispoziții de drept al Uniunii care necesită pronunțarea unei decizii de către acestea (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iulie 2011, Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, punctul 61 și jurisprudența citată).

64

Prin urmare, atunci când constată că aceeași operațiune face obiectul unui tratament fiscal diferit în alt stat membru, instanțele unui stat membru sesizate cu un litigiu care ridică probleme ce presupun o interpretare a dispozițiilor de drept al Uniunii care necesită o decizie din partea lor au posibilitatea sau chiar obligația de a sesiza Curtea cu o cerere de decizie preliminară.

65

În plus, trebuie precizat că existența, în unul sau în mai multe alte state membre, a unor abordări diferite de cea care prevalează în statul membru vizat nu poate, în orice caz, să conducă instanțele din acest din urmă stat la interpretarea în mod eronat a dispozițiilor Directivei TVA.

66

Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că, atunci când interpretează dispozițiile relevante ale dreptului Uniunii și ale dreptului național, instanțele unui stat membru care constată că aceeași operațiune face, în alt stat membru, obiectul unui tratament diferit în scopuri de TVA au posibilitatea sau chiar obligația de a sesiza Curtea cu o cerere de decizie preliminară, după cum deciziile lor sunt sau nu sunt susceptibile să facă obiectul unei căi de atac jurisdicționale potrivit dreptului intern.

Cu privire la cheltuielile de judecată

67

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

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

1)

Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că emiterea de „credite” precum cele în discuție în cauza principală, care permit clienților unui operator să liciteze în vânzările la licitație organizate de acesta, constituie o prestare de servicii cu titlu oneros, a cărei contrapartidă este reprezentată de suma plătită în schimbul „creditelor” menționate.

2)

Articolul 73 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări precum cele din cauza principală, valoarea „creditelor” utilizate pentru a licita nu este cuprinsă în contrapartida percepută de persoana impozabilă în schimbul livrării de bunuri pe care le efectuează în beneficiul utilizatorilor care au câștigat o licitație organizată de aceasta sau al celor care au cumpărat prin intermediul funcțiilor „cumpără acum” sau „reducere cumulată”.

3)

Atunci când interpretează dispozițiile relevante ale dreptului Uniunii și ale dreptului național, instanțele unui stat membru care constată că aceeași operațiune face, în alt stat membru, obiectul unui tratament diferit în scopuri de taxă pe valoarea adăugată au posibilitatea sau chiar obligația de a sesiza Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu o cerere de decizie preliminară, după cum deciziile lor sunt sau nu sunt susceptibile să facă obiectul unei căi de atac juridicționale potrivit dreptului intern.

Semnături

(*1) Limba de procedură: engleza.