

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

28 februarie 2023(*)

„Trimitere preliminară – Competență de executare a Consiliului Uniunii Europene – Articolul 291 alineatul (2) TFUE – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 28 și 397 – Persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane – Furnizorul de servicii prestate pe cale electronică – Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 – Articolul 9a – Prezumție – Validitate”

În cauza C-695/20,

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 15 decembrie 2020, primită de Curte la 22 decembrie 2020, în procedura

Fenix International Ltd

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte, domnul L. Bay Larsen, vicepreședinte, domnul A. Arabadjev, doamna A. Prechal, domnii C. Lycourgos și M. Safjan, doamna L. S. Rossi (raportoare), domnul D. Gratsias și doamna M. L. Arastey Sahún, președinți de cameră, domnii J.-C. Bonichot, S. Rodin, J. Passer, M. Gavalec și Z. Csehi și doamna O. Spineanu-Matei, judecători,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: doamna C. Strömholm, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 3 mai 2022,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Fenix International Ltd, de O. Bartholomew, S. Gilchrist și D. Greene, solicitors, și T. Johnson, M. Schofield și V. Sloane, barristers;
- pentru guvernul Regatului Unit, de F. Shibli, în calitate de agent, asistat de A. Macnab, barrister;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de A. Maddalo, avvocato dello Stato;
- pentru Consiliul Uniunii Europene, de E. Chatziioakeimidou, M. Chavrier și E. d'Ursel, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitis și C. Perrin, în calitate de agenți,
după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 15 septembrie 2022,
pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește validitatea articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2011, L 77, p. 1), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 (JO 2013, L 284, p. 1) (denumit în continuare „Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Fenix International Ltd (denumit în continuare „Fenix”), pe de o parte, și Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (administrația fiscală și vamală, Regatul Unit), pe de altă parte, în legătură cu decizia de impunere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) emisă de aceasta din urmă pentru lunile iulie 2017-ianuarie 2020, precum și pentru luna aprilie 2020.

Cadrul juridic

Acordul de retragere

3 Prin Decizia (UE) 2020/135 din 30 ianuarie 2020 referitoare la încheierea Acordului privind retragerea Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord din Uniunea Europeană și din Comunitatea Europeană a Energiei Atomice (JO 2020, L 29, p. 1, denumit în continuare „Acordul de retragere”), Consiliul Uniunii Europene, în numele Uniunii Europene și al Comunității Europene a Energiei Atomice (CEEa), a aprobat acest acord, care a fost anexat la decizia menționată (JO 2020, L 29, p. 7).

4 Articolul 86 din Acordul de retragere, intitulat „Cauzele aflate pe rolul Curții de Justiție a Uniunii Europene”, prevede la alineatele (2) și (3):

„(2) Curtea de Justiție a Uniunii Europene este în continuare competentă să se pronunțe cu privire la cererile de decizie preliminară introduse de instanțe judecătorești din Regatul Unit înainte de încheierea perioadei de tranziție.

(3) În sensul prezentului capitol, o procedură este considerată ca fiind inițiată în fața Curții de Justiție a Uniunii Europene, iar o cerere de decizie preliminară este considerată ca fiind introdusă, în momentul în care actul de sesizare a fost înregistrat de grefa Curții de Justiție [...]”

5 Conform articolului 126 din Acordul de retragere, perioada de tranziție a început la data intrării în vigoare a acestui acord și s-a încheiat la 31 decembrie 2020.

Directiva TVA

6 Având în vedere data deciziilor de impunere privind TVA-ul în discuție în litigiul principal, acesta este guvernat de dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p/7), astfel cum a fost modificat prin Directiva (UE) 2017/2455 a Consiliului din 5 decembrie 2017 (JO 2017, L 348, p. 7) (denumit în continuare „Directiva TVA”).

7 Considerentele (61)-(64) ale Directivei TVA sunt formulate după cum urmează:

„(61) Este esențial a se asigura aplicarea uniformă a sistemului privind TVA. Este necesar să se adopte măsuri de punere în aplicare pentru realizarea acestui obiectiv.

(62) Este necesar ca măsurile respective să abordeze, în special, problema dublei impozitări a operațiunilor transfrontaliere care poate apărea ca urmare a divergențelor dintre statele membre în aplicarea normelor care reglementează locul efectuării operațiunilor taxabile.

(63) Cu toate că sfera de aplicare a măsurilor respective este limitată, aceste măsuri pot avea un impact bugetar care poate fi semnificativ pentru unul sau mai multe state membre. Prin urmare, este justificat dreptul Consiliului de a-și exercita competențele de executare.

(64) Ținând seama de sfera lor limitată de aplicare, măsurile de punere în aplicare este necesar să fie adoptate de către Consiliu hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei [Europene].”

8 Titlul IV din această directivă, intitulat „Operațiuni taxabile”, cuprinde capitolul 3, referitor la „[p]restarea de servicii”, în care figurează articolul 28 din aceasta.

9 Articolul 28 din Directiva TVA prevede:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

10 Titlul V din această directivă, intitulat „Locul operațiunilor taxabile”, cuprinde capitolul 3, referitor la „[l]ocul de prestare a serviciilor”. Secțiunea 3 din acest capitol enumeră, în cele nouă subsecțiuni, diferite tipuri de prestări de servicii, printre care figurează, în subsecțiunea 8, de la 1 ianuarie 2015, serviciile de telecomunicații, radiodifuziune și televiziune, precum și serviciile prestate pe cale electronică către o persoană neimpozabilă. Această subsecțiune este compusă din articolul 58 din directiva menționată, care prevede la alineatul (1) că serviciile respective sunt impozabile în statul membru în care această persoană este stabilită, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

11 Subsecțiunea menționată a fost modificată, începând cu 1 ianuarie 2015, prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11), al cărei considerent (1) enunță că „realizarea pieței interne, globalizarea, dereglementarea și schimbările tehnologice au contribuit la producerea unor schimbări de proporții în volumul și natura comerțului cu servicii. Posibilitatea prestării la distanță a unui număr de servicii este din ce în ce mai mare”.

12 Articolul 220 din Directiva TVA prevede:

„Orice persoană impozabilă se asigură că o factură este emisă fie de propria persoană sau de clientul său, fie de un terț, în numele său și pe seama sa, în următoarele cazuri:

1. pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe care le-a efectuat către altă persoană fizică sau persoană juridică neimpozabilă;

[...]"

13 Potrivit articolului 226 din această directivă:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

(5) numele și adresa complete ale persoanei impozabile și ale clientului;

(6) cantitatea și natura bunurilor livrate sau volumul și natura serviciilor prestate;

[...]"

14 Articolul 397 din directiva menționată prevede:

„Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, adoptă măsurile necesare pentru punerea în aplicare a prezentei directive.”

Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011

15 Considerentele (2), (4) și (5) ale Regulamentului nr. 282/2011 au următorul cuprins:

„(2) Directiva [TVA] conține norme privind [TVA-ul] care, în unele cazuri, sunt supuse interpretării de către statele membre. Adoptarea unor dispoziții comune de punere în aplicare a Directivei [TVA] ar trebui să asigure o conformitate sporită a aplicării sistemului TVA cu obiectivul pieței interne, în cazurile în care au apărut sau pot apărea divergențe de aplicare incompatibile cu buna funcționare a unei astfel de piețe interne. Aceste măsuri de punere în aplicare sunt obligatorii din punct de vedere juridic numai de la data intrării în vigoare a prezentului regulament și nu aduc atingere valabilității legislației și interpretării adoptate anterior de statele membre.

[...]

(4) Prezentul regulament urmărește să asigure aplicarea uniformă a actualului sistem TVA prin adoptarea unor norme de punere în aplicare a Directivei [TVA], în special în ceea ce privește persoanele impozabile, livrarea de bunuri și prestarea de servicii și locul operațiunilor impozabile. În conformitate cu principiul proporționalității prevăzut la articolul 5 alineatul (4) din Tratatul privind Uniunea Europeană, prezentul regulament nu depășește ceea ce este necesar pentru realizarea acestui obiectiv. Întrucât este obligatoriu și se aplică direct în toate statele membre, aplicarea în mod uniform va fi cel mai bine asigurată printr-un regulament.

(5) Respectivele dispoziții de punere în aplicare conțin reguli specifice care răspund anumitor probleme legate de aplicare și sunt menite să asigure un tratament uniform în întreaga Uniune numai pentru circumstanțele specifice în cauză. Prin urmare, acestea nu pot fi incidente în alte cazuri și, având în vedere formularea lor, trebuie aplicate în mod restrictiv.”

16 Articolul 1 din acest Regulament de punere în aplicare nr. 282/2011 prevede:

„Prezentul regulament stabilește măsuri de punere în aplicare a anumitor dispoziții din titlurile I și V

[...] din Directiva [TVA].”

17 Considerentele (1) și (4) ale Regulamentului de punere în aplicare nr. 1042/2013, care a modificat, începând cu 1 ianuarie 2015, Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, au următorul cuprins:

„(1) Directiva [TVA] prevede că, de la 1 ianuarie 2015, toate serviciile de telecomunicații, serviciile de radiodifuziune și televiziune și serviciile prestate pe cale electronică către o persoană neimpozabilă se impozitează în statul membru în care clientul este stabilit, îşi are domiciliul stabil sau reşedinţa obişnuită, indiferent de locul în care este stabilită persoana impozabilă care prestează aceste servicii. Majoritatea celorlalte servicii prestate către o persoană neimpozabilă continuă să fie impozitate în statul membru în care este stabilit prestatorul.

[...]

(4) Este necesar să se precizeze cine este prestatorul în scopul [TVA-ului] în cazul în care serviciile prestate pe cale electronică sau serviciile de telefonie furnizate prin internet sunt prestate către client prin reţele de telecomunicații sau printr-o interfaţă ori un portal.”

18 Potrivit articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, introdus prin Regulamentul de punere în aplicare nr. 1042/2013:

„(1) În aplicarea articolului 28 din Directiva [TVA], în cazul în care se prestează servicii prestate pe cale electronică printr-o reţea de telecomunicații, o interfaţă ori un portal, cum ar fi un magazin online de aplicații, se prezumă că o persoană impozabilă care participă la prestarea respectivă acţionează în nume propriu, dar pe seama furnizorului serviciilor respective, cu excepţia cazului în care furnizorul este indicat în mod explicit ca prestator de către respectiva persoană impozabilă și acest lucru se reflectă în dispoziţiile contractuale dintre părţi.

Pentru a considera că furnizorul de servicii prestate pe cale electronică este indicat în mod explicit ca prestatorul serviciilor respective de către persoana impozabilă, este necesară îndeplinirea următoarelor condiţii:

(a) factura emisă sau pusă la dispoziţie de către fiecare persoană impozabilă care participă la prestarea serviciilor prestate pe cale electronică trebuie să identifice serviciile respective și prestatorul acestora;

(b) nota de plată sau chitanţa emisă sau pusă clientului la dispoziţie trebuie să identifice serviciile prestate pe cale electronică și prestatorul acestora.

În sensul prezentului alineat, o persoană impozabilă care, în legătură cu prestarea unor servicii prestate pe cale electronică, autorizează plata sau livrarea serviciilor ori stabileşte termenii și condiţiile generale ale prestării nu poate indica în mod explicit o altă persoană ca fiind prestatorul serviciilor respective.

(2) Alineatul (1) se aplică și în cazul în care serviciile de telefonie furnizate prin internet, inclusiv protocolul de telefonie prin internet (VoIP), sunt prestate printr-o reţea de telecomunicații, o interfaţă sau un portal cum ar fi un magazin online de aplicații și sunt prestate în aceleași condiții cu cele prevăzute la alineatul respectiv.

(3) Prezentul articol nu se aplică unei persoane impozabile care se ocupă numai de prelucrarea plătitorilor legate de servicii prestate pe cale electronică sau de servicii de telefonie furnizate pe internet, inclusiv protocolul de telefonie prin internet (VoIP), și care nu participă la prestarea serviciilor prestate pe cale electronică sau a serviciilor de telefonie respective.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

19 Fenix, o societate înregistrată în scopuri de TVA în Regatul Unit, exploatează pe internet o platformă de rețea socială cunoscută sub denumirea de Only fans (denumită în continuare „platforma Only fans”). Această platformă este propusă „utilizatorilor” întregii lumi, care se împart în „creatori” și în „fani”.

20 Fiecare autor dispune de un „profil” pe care încarcă și publică conținuturi precum fotografii, materiale video și mesaje. Fanii pot avea acces la conținutul descărcat de creatori pe care doresc să îi urmărească sau cu care doresc să interacționeze, prin efectuarea de plăți punctuale sau prin plata unui abonament lunar. În plus, fanii pot plăti „bacșiuri” sau donații care nu dau naștere furnizării niciunui conținut în schimbul lor.

21 Fiecare creator stabilește cuantumul abonamentului lunar, însă Fenix stabilește cuantumul minim atât pentru abonamente, cât și pentru „bacșiuri”.

22 Fenix furnizează nu numai platforma Only fans, ci și dispozitivul care permite efectuarea tranzacțiilor financiare. Fenix este responsabil de colectarea și de distribuirea plăților efectuate de fani, recurgând la o entitate terță, prestatoare de servicii de plată. Fenix stabilește de asemenea condițiile generale de utilizare a platformei Only fans.

23 Fenix percepe 20 % din orice sumă plătită unui creator cărui îi facturează cuantumul corespunzător. La suma pe care o percepe astfel, Fenix aplică TVA-ul la o cotă de 20 %, care figurează pe facturile pe care le emite.

24 Toate plățile figurează în extrasul de cont bancar al fanului respectiv ca reprezentând o plată efectuată în favoarea Fenix.

25 La 22 aprilie 2020, administrația fiscală și vamală a adresat societății Fenix decizii de impunere privind TVA-ul care trebuia plătit pentru lunile iulie 2017-ianuarie 2020, precum și pentru luna aprilie 2020, apreciind că trebuia să se considere că Fenix acționează în nume propriu în temeiul articolului 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011. În consecință, această administrație a considerat că Fenix trebuie să achite TVA-ul pentru întreaga sumă primită de la un fan, iar nu doar pentru cei 20 % din această sumă, pe care îi colecta cu titlu de remunerație.

26 La 27 iulie 2020, Fenix a formulat o acțiune la First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit], care este instanța de trimitere. Prin această acțiune, Fenix contestă în esență validitatea temeiului juridic al deciziilor de impunere, și anume articolul 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, precum și cuantumul lor respective.

27 În fața instanței de trimitere, Fenix arată că articolul 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 are ca efect modificarea și/sau completarea articolului 28 din Directiva TVA, adăugând norme noi. Articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 ar merge astfel dincolo de dispozițiile articolului 28 din Directiva TVA, prevăzând că mandatarul care participă la o prestare de servicii pe cale electronică este considerat că a primit și

a prestat serviciile menționate, chiar dacă identitatea furnizorului, care este mandantul, este cunoscută. O astfel de dispoziție ar priva părțile de autonomia lor contractuală și ar face abstracție de realitatea comercială și economică. Aceasta ar modifica fundamental răspunderea mandatarului în domeniul TVA-ului, transferând sarcina fiscală asupra platformelor exploatate pe internet, din moment ce s-ar dovedi imposibilă, în practică, răsturnarea prezumției stabilite la articolul 9a alineatul (1) al treilea paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011. În consecință, potrivit Fenix, acest articol 9a depășește limitele competențelor de executare conferite Consiliului în temeiul articolului 397 din Directiva TVA.

28 Instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește validitatea articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011.

29 Întemeindu-se pe Hotărârea din 15 octombrie 2014, Parlamentul/Comisia (C-65/13, EU:C:2014:2289), instanța de trimitere subliniază că o dispoziție de punere în aplicare a unui act legislativ nu este licită decât dacă această dispoziție respectă obiectivele generale esențiale urmărite de actul respectiv, este necesară sau utilă pentru punerea în aplicare a acestuia și nu îl modifică și nici nu îl completează, nici măcar în ceea ce privește elementele sale neesențiale. Or, deși articolul 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 ar trebui să constituie o măsură de aplicare a articolului 28 din Directiva TVA, s-ar putea totuși susține că, prin adoptarea acestui articol 9a, Consiliul nu a respectat competența de executare care îi este conferită.

30 În special, instanța de trimitere arată că prezumția stabilită la articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 s-ar putea aplica tuturor persoanelor impozabile care participă la prestarea de servicii, ceea ce nu ar constitui o măsură tehnică, ci o modificare radicală a cadrului juridic rezultat din articolul 28 din Directiva TVA. În plus, prezumția stabilită la articolul 9a alineatul (1) din acest regulament de punere în aplicare și în special cea care figurează la al treilea paragraf al acestei dispoziții ar putea să elimine obligația de a examina concret situația economică și comercială a persoanei impozabile, care rezultă însă din articolul 28 din Directiva TVA, astfel cum a fost precizat de Curte în Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții (C-464/10, EU:C:2011:489).

31 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:

„Articolul 9a din [Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011] este lipsit de validitate ca urmare a faptului că depășește competența sau obligația de executare conferite Consiliului prin articolul 397 din [Directiva TVA] în măsura în care completează și/sau modifică articolul 28 din [această directivă]?”

Cu privire la competența Curții

32 Din cuprinsul articolului 86 alineatul (2) din Acordul de retragere, care a intrat în vigoare la 1 februarie 2020, rezultă că Curtea este în continuare competentă să se pronunțe cu privire la cererile de decizie preliminară introduse de instanțe judecătorești din Regatul Unit înainte de încheierea perioadei de tranziție care a fost stabilită, conform articolului 126 din acest acord, la 31 decembrie 2020. Pe de altă parte, potrivit articolului 86 alineatul (3) din acordul menționat, o cerere de decizie preliminară este considerată ca fiind introdusă, în sensul alineatului (2) al acestui articol, în momentul în care actul de sesizare a fost înregistrat de grefa Curții de Justiție.

33 În spe??, cererea de decizie preliminar?, formulat? de o instan?? din Regatul Unit, a fost înregistrat? de grefa Cur?ii la 22 decembrie 2020, respectiv înainte de sfâr?itul perioadei de tranzi?ie.

34 În consecin??, Curtea este competent? s? se pronun?e cu titlu preliminar cu privire la această cerere.

Cu privire la întrebarea preliminar?

35 Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere urm?re?te în esen?? s? afle dac? articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 este nevalid în m?sura în care Consiliul ar fi completat sau modificat articolul 28 din Directiva TVA, dep??ind astfel competen?ele de executare care îi sunt conferite de articolul 397 din această directiv?, în temeiul articolului 291 alineatul (2) TFUE.

Observa?ii introductive

36 În primul rând, trebuie amintit c?, potrivit articolului 291 alineatul (1) TFUE, punerea în aplicare a actelor obligatorii din punct de vedere juridic ale Uniunii revine statelor membre. Cu toate acestea, potrivit articolului 291 alineatul (2) TFUE, în cazul în care sunt necesare condi?ii unitare de punere în aplicare a unor astfel de acte ale Uniunii, aceste acte confer? Comisiei competen?e de executare sau, în cazuri speciale ?i temeinic justificate, precum ?i în cazurile prev?zute la articolele 24 ?i 26 TUE, Consiliului.

37 În ceea ce prive?te, mai precis, această cerin?? de a justifica în mod corespunz?tor atribuirea unei astfel de competen?e de executare Consiliului, Curtea a constatat deja c? articolul 291 alineatul (2) TFUE impune prezentarea în mod detaliat a motivelor pentru care acestei institu?ii se încredin?eaz? adoptarea unor m?suri de punere în aplicare a unui act obligatoriu din punct de vedere juridic al Uniunii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 1 martie 2016, National Iranian Oil Company/Consiliul, C?440/14 P, EU:C:2016:128, punctele 49 ?i 50, precum ?i jurispruden?a citat?).

38 În spe??, articolul 397 din Directiva TVA confer? Consiliului o competen?? de executare în sensul articolului 291 alineatul (2) TFUE. Astfel, articolul 397 men?ionat prevede c? Consiliul, hot?rând în unanimitate la propunerea Comisiei, adopt? m?surile necesare pentru aplicarea Directivei TVA.

39 În această privin??, din considerentele (61)-(63) ale Directivei TVA rezult? c? legiuitorul Uniunii a considerat c?, pe de o parte, era necesar ca m?surile de punere în aplicare a acestei directive s? fie uniforme, în special pentru a remedia problema dublei impozitari a opera?iunilor transfrontaliere care poate ap?rea ca urmare a divergen?elor dintre statele membre în aplicarea normelor care reglementeaz? locul efectu?rii opera?iunilor taxabile, ?i, pe de alt? parte, trebuia s? se rezerve Consiliului competen?a de a adopta astfel de m?suri de punere în aplicare dat fiind impactul, care uneori este semnificativ, pe care aceste m?suri îl pot avea asupra bugetelor statelor membre.

40 Aceste motive justific? abilitarea Consiliului, rezultat? din articolul 397 din Directiva TVA, de a adopta m?surile necesare pentru aplicarea acestei directive, printre care figureaz? articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, care urm?re?te în mod concret s? asigure aplicarea uniform? a articolului 28 din directiva men?ionat?.

41 În al doilea rând, în ceea ce prive?te limitele competen?elor de executare prev?zute la

articolul 291 alineatul (2) TFUE, trebuie amintit c? adoptarea normelor esen?iale ale unei materii precum TVA?ul este rezervat? competen?ei legiuitorului Uniunii. În consecin??, dispozi?iile care stabilesc elementele esen?iale ale unei reglement?ri de baz?, a c?ror adoptare necesit? efectuarea unor alegeri politice care se num?r? printre sarcinile proprii ale acestui legiuitor, nu pot fi adoptate în acte de punere în aplicare ?i nici în acte delegate prev?zute la articolul 290 TFUE (a se vedea în acest sens Hot?rârea Parlamentul/Consiliul, C?363/14, EU:C:2015:579, punctul 46 ?i jurispruden?a citat?).

42 Pe de alt? parte, identificarea elementelor unei materii care trebuie considerate esen?iale trebuie s? se întemeieze pe elemente obiective care pot face obiectul unui control jurisdic?ional ?i impune luarea în considerare a caracteristicilor ?i a particularit??ilor domeniului vizat (Hot?rârea din 10 septembrie 2015, Parlamentul/Consiliul, C?363/14, EU:C:2015:579, punctul 47 ?i jurispruden?a citat?).

43 În consecin??, atunci când, în temeiul unui act obligatoriu din punct de vedere juridic al Uniunii precum Directiva TVA, Consiliul dispune de competen?a de a adopta m?suri de punere în aplicare, precum articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, institu?ia men?ionat? nu poate, în cadrul unei astfel de competen?e, s? adopte norme esen?iale în materie, acestea din urm? trebuind s? fie adoptate cu respectarea procedurii legislative aplicabile, ?i anume, în ceea ce prive?te Directiva TVA, procedura special? instituit? prin articolul 113 TFUE.

44 În plus, Curtea a statuat deja c?, în cazul în care sunt conferite competen?e de executare Comisiei, aceasta este chemat? s? precizeze con?inutul actului legislativ în cauz?, pentru a asigura punerea sa în aplicare în condi?ii uniforme în toate statele membre. Astfel, dispozi?iile unui act de punere în aplicare adoptat de Comisie trebuie, pe de o parte, s? respecte obiectivele generale esen?iale urm?rite de actul legislativ pe care aceste dispozi?ii trebuie s? le precizeze ?i, pe de alt? parte, s? fie necesare sau utile pentru punerea în aplicare a acestuia f?r s? îl completeze sau s? îl modifice, chiar ?i în ceea ce prive?te elementele sale neesen?iale.

45 Aceste considera?ii referitoare la limitele competen?elor de executare ale Comisiei sunt valabile ?i atunci când, în temeiul articolului 291 alineatul (2) TFUE, asemenea competen?e sunt atribuite Consiliului.

46 Astfel, pe de o parte, trebuie ar?tat c?, referindu?se atât la Comisie, cât ?i la Consiliu, articolul 291 alineatul (2) TFUE nu face nicio distinc?ie în ceea ce prive?te natura ?i întinderea competen?elor de executare în func?ie de institu?ia investit? cu aceasta.

47 Pe de alt? parte, din economia articolelor 290 ?i 291 TFUE rezult? c? exercitarea de c?tre Consiliu a competen?elor de executare nu poate fi reglementat? prin condi?ii diferite de cele impuse Comisiei atunci când este chemat? s? î?i exercite competen?a de executare.

48 Astfel, f?când distinc?ie între actele de punere în aplicare ?i actele delegate, pe care numai Comisia este abilitat? s? le adopte în condi?iile prev?zute la articolul 290 TFUE ?i care îi permit acesteia s? completeze sau s? modifice anumite elemente neesen?iale ale unui act legislativ al Uniunii, articolele 290 ?i 291 TFUE garanteaz? c?, atunci când Consiliului i se încredin?eaz? de legiuitorul Uniunii adoptarea unor acte de punere în aplicare, el nu dispune de competen?ele rezervate Comisiei în cadrul adopt?rii unor acte delegate. Prin urmare, Consiliul nu poate, prin acte de punere în aplicare, s? completeze sau s? modifice actul legislativ, nici m?car în ceea ce prive?te elementele sale neesen?iale.

49 Din ansamblul acestor considera?ii rezult? c? competen?ele de executare conferite Comisiei ?i Consiliului în temeiul articolului 291 alineatul (2) TFUE presupun în esen??

competen?ă de a adopta m?sur?i care sunt necesare sau utile pentru punerea ?n aplicare uniformă a dispozi?iilor actului legislativ ?n temeiul c?ruia sunt adoptate ?i care se limiteaz? la a preciza con?inutul acestora, cu respectarea obiectivelor generale esen?iale urm?rite de acest act, f?r? a?i modifica sau a?i completa, ?n ceea ce prive?te elementele sale esen?iale sau neesen?iale.

50 ?n special, trebuie s? se considere c? o m?sur? de punere ?n aplicare se limiteaz? la a preciza dispozi?iile actului legislativ ?n cauz? atunci c?nd ea urm?re?te numai, ?n mod general sau pentru anumite cazuri particulare, s? clarifice domeniul de aplicare al acestor dispozi?ii sau s? stabileasc? modalit??ile de aplicare ale acestora, cu condi?ia totu?i ca, proced?nd astfel, aceast? m?sur? s? evite orice contradic?ie cu obiectivele dispozi?iilor men?ionate ?i s? nu modifice, ?n vreun fel, con?inutul normativ al actului respectiv sau domeniul de aplicare al acestuia.

51 ?n consecin??, pentru a determina dac?, prin adoptarea articolului 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere ?n aplicare nr. 282/2011, Consiliul a respectat limitele competen?elor de executare care ?i-au fost conferite, ?n temeiul articolului 291 alineatul (2) TFUE, de articolul 397 din Directiva TVA, trebuie s? se verifice dac? acest articol 9a alineatul (1) se limiteaz? la a preciza con?inutul articolului 28 din directiva men?ionat?, ceea ce presupune s? se examineze dac? articolul 9a alineatul (1) men?ionat, ?n primul r?nd, respect? obiectivele generale esen?iale ale directivei respective ?i ?n special pe cele ale articolului 28 din aceasta, ?n al doilea r?nd, este necesar sau util pentru facilitarea punerii ?n aplicare uniforme a aceluia?i articol 28 ?i, ?n al treilea r?nd, nu completeaz? ?i nici nu modific? ?n vreun fel acest din urm? articol.

Cu privire la respectarea de articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere ?n aplicare nr. 282/2011 a obiectivelor generale esen?iale urm?rite de Directiva TVA

52 ?n primul r?nd, trebuie amintit c? Directiva TVA urm?re?te s? instituie un sistem comun de TVA. ?n scopul unei aplic?ri uniforme a sistemului men?ionat, care figureaz? printre obiectivele acestei directive, astfel cum subliniaz? ?n special considerentul (61) al acesteia, no?iunile care definesc acest domeniu de aplicare, precum cele de „opera?iuni taxabile”, de „persoane impozabile” ?i de „activit??i economice”, trebuie s? primeasc? o interpretare autonomă ?i uniformă (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 29 septembrie 2015, Gmina Wroc?aw, C?276/14, EU:C:2015:635, punctul 26 ?i jurispruden?a citat?).

53 ?n temeiul articolului 28 din Directiva TVA, care face parte din titlul IV din aceast? directiv?, intitulat „Opera?iuni taxabile”, atunci c?nd o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ?n nume propriu, dar ?n contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consider? c? ea a primit ?i a prestat ea ?nsu?i serviciile respective.

54 Acest articol, care este formulat ?n termeni generali, f?r? a con?ine limit?ri privind domeniul s?u de aplicare ?i care acoper?, a?adar, toate categoriile de servicii (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 14 iulie 2011, Henfling ?i al?ii, C?464/10, EU:C:2011:489, punctul 36), creeaz? fic?iunea juridic? a dou? prest?ri de servicii identice furnizate consecutiv, ?n temeiul c?reia se consider? c? operatorul, care ia parte la prestarea de servicii ?i are calitatea de comisionar, a primit, ?ntr-o prim? etap?, serviciile ?n cauz? de la operatorul ?n contul c?ruia ac?ioneaz?, care are calitatea de comitent, ?nainte de a furniza personal aceste servicii clientului, ?ntr-o a doua etap? (Hot?r?rea din 21 ianuarie 2021, UCMR?ADA, C?501/19, EU:C:2021:50, punctul 43 ?i jurispruden?a citat?).

55 Articolul 28 din Directiva TVA stabile?te astfel c? persoana impozabil? care, ?n cadrul prest?rii de servicii, ac?ioneaz? ?n calitate de intermediar ?n nume propriu, dar ?n contul unei alte persoane, este prezumat? a fi prestatorul acestor servicii.

56 ?n al doilea r?nd, din considerentele (2), (4) ?i (5) ale Regulamentului de punere ?n aplicare

nr. 282/2011 reiese c?, în m?sura în care normele prev?zute de Directiva TVA fac, în anumite cazuri, obiectul unor aplic?ri divergente între statele membre, incompatibile cu buna func?ionare a pie?ei interne, obiectivul acestui regulament de punere în aplicare este de a garanta o aplicare uniform? a sistemului actual al TVA?ului prin adoptarea unor dispozi?ii de punere în aplicare a Directivei TVA în ceea ce prive?te printre altele prest?rile de servicii, dispozi?ii care trebuie s? r?spund? unor probleme de aplicare ?i s? fie menite s? asigure un tratament uniform în întreaga Uniune numai pentru circumstan?ele specifice în cauz? reglementate de aceasta.

57 În ceea ce prive?te, mai precis, articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, introdus prin Regulamentul de punere în aplicare nr. 1042/2013, din considerentele (1) ?i (4) ale acestui din urm? regulament rezult? c?, având în vedere evolu?ia care, în cadrul Directivei TVA, caracterizeaz? în special impozitarea serviciilor prestate pe cale electronic? c?tre o persoan? neimpozabil? care, începând cu 1 ianuarie 2015, se impoziteaz? în statul membru în care clientul este stabilit, are domiciliul stabil sau re?edin?a obi?nuit?, indiferent de locul în care este stabilit? persoana impozabil? care presteaz? aceste servicii, Consiliul a considerat c? este necesar s? se clarifice cine este prestatorul de servicii în scopuri de TVA în cazul în care aceste servicii sunt prestate printr-o re?ea de telecomunica?ii, printr-o interfa?? ori printr-un portal.

58 Acesta este contextul în care articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 indic?, „în aplicarea articolului 28 din Directiva [TVA]” ?i în cazul în care se presteaz? servicii pe cale electronic? printr-o re?ea de telecomunica?ii, o interfa?? ori un portal, cum ar fi un magazin online de aplica?ii, în ce condi?ii trebuie s? se considere c? persoana impozabil?, care particip? la prestarea respectiv?, ac?ioneaz? în nume propriu, dar pe seama furnizorului.

59 În acest mod, articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 urm?re?te s? asigure, începând de la 1 ianuarie 2015, o aplicare uniform? a prezum?iei stabilite la articolul 28 din Directiva TVA în privin?a unor astfel de persoane impozabile ?i, astfel, a sistemului comun al TVA?ului instituit prin această directiv? serviciilor vizate la articolul 9a alineatul (1) men?ionat, care intr? în domeniul de aplicare al respectivului articol 28, acesta acoperind, astfel cum rezult? din cuprinsul punctului 54 din prezenta hot?râre, toate categoriile de servicii.

60 Rezult? c? dispozi?iile articolului 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 respect? obiectivele generale esen?iale ale Directivei TVA ?i în special pe cele ale articolului 28 din aceasta.

Cu privire la necesitatea sau utilitatea articolului 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 pentru punerea în aplicare uniform? a articolului 28 din Directiva TVA

61 Trebuie s? se constate c? rezult? printre altele din expunerea de motive a propunerii Comisiei de regulament al Consiliului de modificare a Regulamentului de punere în aplicare nr. 282/2011 în ceea ce prive?te locul prest?rii serviciilor [COM(2012) 763 final], aflat? la originea introducerii articolului 9a în acest regulament de punere în aplicare, c?, având în vedere modific?rile aduse Directivei TVA începând cu 1 ianuarie 2015 în ceea ce prive?te locul de impozitare a anumitor prest?ri de servicii, printre care serviciile de telecomunica?ii ?i serviciile electronice, devenise esen?ial, pentru a garanta securitatea juridic? a prestatorilor de servicii ?i pentru a evita dubla impozitare sau neimpozitarea care ar fi rezultat din modalit??ile divergente de punere în aplicare între statele membre, s? se modifice respectivul regulament de punere în aplicare pentru a stabili modul în care ar trebui aplicate dispozi?iile relevante din Directiva TVA.

62 În aceste condi?ii, trebuie s? se considere c? articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de

punere în aplicare nr. 282/2011 este util ?i chiar necesar pentru punerea în aplicare uniform? a articolului 28 din Directiva TVA.

Cu privire la respectarea de c?tre articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 a interdic?iei de a completa sau de a modifica con?inutul articolului 28 din Directiva TVA

63 Potrivit Fenix, cele trei paragrafe ale alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 completeaz? sau modific? articolul 28 din Directiva TVA, astfel încât acestea încalc? limitele competen?ei de executare recunoscute Consiliului.

64 Mai întâi, în ceea ce prive?te primul paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, Fenix consider?, pe de o parte, c? legiuitorul Uniunii nu a inten?ionat s? reglementeze, la articolul 28 din Directiva TVA, cazurile în care o persoan? impozabil? care ia parte la o prestare de servicii ac?ioneaz? în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, iar Consiliul nu ar putea remedia aceast? situa?ie printr?un act de punere în aplicare f?r? s? î?i dep?easc? competen?ele. Pe de alt? parte, potrivit Fenix, prezum?ia stabilit? în primul paragraf al acestui alineat (1) al articolului 9 s?ar aplica f?r? a ?ine seama de realitatea contractual? ?i comercial?, cu înc?lcarea jurispruden?ei Cur?ii, ?i ar modifica radical r?spunderea comisionarului în domeniul TVA?ului.

65 În aceast? privin??, trebuie amintit c?, în temeiul articolului 9a alineatul (1) primul paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, se prezum? c? persoana impozabil? care particip? la prestarea unor servicii furnizate pe cale electronic? printr?o re?ea de telecomunica?ii, o interfa?? ori un portal, cum ar fi un magazin online de aplica?ii, „ac?ioneaz? în nume propriu, dar pe seama furnizorului serviciilor respective, cu excep?ia cazului în care furnizorul este indicat în mod explicit ca prestator de c?tre respectiva persoan? impozabil? ?i acest lucru se reflect? în dispozi?iile contractuale dintre p?r?i”.

66 Or, nu reiese nicidecum din Directiva TVA c? legiuitorul Uniunii ar fi renun?at s? asigure, eventual prin atribuirea unor competen?e de executare Consiliului în temeiul articolului 397 din aceast? directiv?, o aplicare uniform? a condi?iilor prev?zute la articolul 28 din directiva men?ionat?, în special a celei potrivit c?reia, pentru a putea fi considerat? prestator al unui serviciu, persoana impozabil? care ia parte la aceast? prestare trebuie s? ac?ioneze în nume propriu, dar în contul unei alte persoane. Acest lucru este valabil cu atât mai mult cu cât respectiva condi?ie prezint? un caracter esen?ial pentru punerea în aplicare a prezum?iei stabilite la articolul 28 din Directiva TVA ?i, în consecin??, pentru aplicarea uniform? a sistemului comun al TVA?ului, care figureaz?, astfel cum s?a amintit la punctul 52 din prezenta hot?râre, printre obiectivele acestei directive.

67 În ceea ce prive?te, mai precis, problema dac? articolul 9a alineatul (1) primul paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, astfel cum a fost redactat de Consiliu, completeaz? sau modific? con?inutul articolului 28 din Directiva TVA, este necesar s? se arate, în primul rând, c? împrejurarea c? acest articol 9a alineatul (1) nu prive?te, astfel cum s?a ar?tat la punctul 59 din prezenta hot?râre, decât anumite servicii care sunt vizate la articolul 28 din Directiva TVA ?i, prin urmare, numai anumite cazuri particulare nu împiedic? în niciun fel, dup? cum reiese din cuprinsul punctului 50 din prezenta hot?râre, ca articolul 9a alineatul (1) s? fie considerat o simpl? precizare a con?inutului articolului 28.

68 În al doilea rând, în m?sură în care articolul 9a alineatul (1) primul paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 prevede c? se prezum? c? persoana impozabil? care particip? la prestarea de servicii prestate pe cale electronic? „ac?ioneaz? în nume propriu, dar pe seama furnizorului serviciilor respective”, este necesar s? se constate c? aceast?

dispozi?ie se limiteaz? la a preciza cazurile în care este considerat? îndeplinit? condi?ia referitoare la domeniul de aplicare personal al articolului 28 din Directiva TVA, necesar? pentru aplicarea prezum?iei prev?zute de acesta, f?r? a completa sau a modifica con?inutul articolului respectiv.

69 În special, prezum?ia care figureaz? la articolul 9a alineatul (1) primul paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 se înscrie pe deplin în logica aflat? la baza articolului 28 din Directiva TVA. Astfel, dup? cum a ar?tat domnul avocat general la punctul 75 din concluzii, chiar înainte de adoptarea acestui articol 9a, articolul 28 din Directiva TVA avea ca obiect transferul r?spunderii în materie de TVA în ceea ce prive?te prest?rile de servicii la care ia parte o persoan? imposibil? care ac?ioneaz? în nume propriu, dar în contul unei alte persoane.

70 Prin urmare, prezum?ia care figureaz? la articolul 9a alineatul (1) primul paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu modific? natura celei prev?zute la articolul 28 din Directiva TVA, ci se limiteaz?, integrând-o pe deplin, la a o concretiza în contextul specific al serviciilor prestate pe cale electronic? printr-o re?ea de telecomunica?ii, o interfa?? ori un portal, cum ar fi un magazin online de aplica?ii.

71 În al treilea rând, prin ad?ugarea men?iunii potrivit c?reia, „cu excep?ia cazului în care furnizorul este indicat în mod explicit ca prestator de c?tre respectiva persoan? imposibil? ?i acest lucru se reflect? în dispozi?iile contractuale dintre p?r?i”, primul paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 permite r?sturnarea acestei prezum?ii, ?inând seama de realitatea contractual? a rela?iilor dintre persoanele care intervin în lan?ul tranzac?iilor economice.

72 În aceast? privin??, trebuie amintit c? acordurile contractuale reflect?, în principiu, realitatea economic? ?i comercial? a opera?iunilor, a c?rei luare în considerare constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA?ului, astfel încât prevederile contractuale relevante reprezint? un element care trebuie luat în considerare atunci când se pune problema identific?rii prestatorului ?i a beneficiarului într-o opera?iune de „prestare de servicii”, în sensul dispozi?iilor Directivei TVA (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 20 iunie 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, punctele 42 ?i 43, precum ?i Hot?rârea din 24 februarie 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C?605/20, EU:C:2022:116, punctul 58 ?i jurispruden?a citat?).

73 Astfel, Curtea a constatat deja c? condi?ia referitoare la faptul c? persoana imposibil? trebuie s? ac?ioneze în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, prev?zut? la articolul 28 din Directiva TVA, trebuie s? fie verificat? printre altele pe baza rela?iilor contractuale dintre p?r?i (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 14 iulie 2011, Henfling ?i al?ii, C?464/10, EU:C:2011:489, punctul 42).

74 În consecin??, prin faptul c? a prev?zut, la articolul 9a alineatul (1) primul paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, c? prezum?ia potrivit c?reia persoana imposibil? vizat? de aceast? dispozi?ie ac?ioneaz? în nume propriu, dar pe seama furnizorului serviciilor în cauz? poate fi r?sturnat? dac? din acordurile contractuale dintre p?r?i reiese c? acesta din urm? este recunoscut în mod explicit ca fiind prestatorul de servicii, Consiliul s?a limitat la a preciza con?inutul normativ stabilit de articolul 28 din Directiva TVA, astfel cum a fost interpretat de Curte, în scopul de a asigura punerea în aplicare a acestui articol în condi?ii uniforme.

75 În continuare, în ceea ce prive?te al doilea paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, este necesar s? se arate c?, potrivit acestei dispozi?ii, dou? condi?ii trebuie îndeplinite „pentru a considera c? furnizorul de servicii prestate pe cale electronic? este indicat în mod explicit ca prestatorul serviciilor respective de c?tre persoana

impozabil?”. Pe de o parte, factura emisă sau pusă la dispoziție de către fiecare persoană impozabilă care participă la prestarea serviciilor prestate pe cale electronică trebuie să identifice serviciile respective și pe prestatorul acestora. Pe de altă parte, nota de plată sau chitanța emisă sau pusă la dispoziția clientului serviciilor trebuie să identifice serviciile prestate pe cale electronică și pe prestatorul acestora.

76 Astfel cum a arătat domnul avocat general în esență la punctul 76 din concluzii, această dispoziție are o legătură strânsă cu primul paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 și se înscrie în aceeași logică ca acesta, indicând, mai detaliat, condițiile legate de facturare în considerarea că rora furnizorul de servicii pe cale electronică este recunoscut în mod explicit de persoana impozabilă ca prestator al acestor servicii.

77 Or, indicațiile care trebuie să figureze, în temeiul articolului 226 punctele (5) și (6) din Directiva TVA, pe factură, document cu privire la care, conform articolului 220 punctul (1) din această directivă, orice persoană impozabilă se asigură că a fost emisă în mod corespunzător pentru orice prestare de servicii pe care ea o efectuează printre altele pentru o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita K, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 49 și jurisprudența citată), fac parte dintre elementele care țin de raporturile comerciale și contractuale dintre diferitele părți și care sunt prezumate a reflecta realitatea economică și comercială a operațiunilor în cauză. Aceste indicații pot permite astfel să se aprecieze raporturile dintre diferiți operatori care intervin în cadrul prestării de servicii furnizate pe cale electronică.

78 Prin urmare, al doilea paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 se limitează la a expune elementele care permit să se aprecieze în mod concret, având în vedere necesitatea de a lua în considerare realitatea economică și comercială a operațiunilor, situațiile și condițiile în care prezumția, rezultată din primul paragraf al acestei dispoziții în conformitate cu cea prevăzută la articolul 28 din Directiva TVA, poate fi răsturnată.

79 În consecință, întrucât privește elementele de probă care permit răsturnarea prezumției prevăzute la primul paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, a căror apreciere concretă este de competența autorităților fiscale și a instanțelor statelor membre, nu se poate considera că al doilea paragraf al alineatului (1) al articolului 9a, ca atare și având în vedere constatările care figurează la punctele 71-74 din prezenta hotărâre, completează sau modifică cadrul normativ stabilit la articolul 28 din Directiva TVA.

80 În sfârșit, în ceea ce privește al treilea paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, trebuie amintit că, în conformitate cu acesta, „în sensul alineatului menționat, o persoană impozabilă care, în legătură cu prestarea unor servicii prestate pe cale electronică, autorizează plata sau livrarea serviciilor ori stabilește termenii și condițiile generale ale prestării nu poate indica în mod explicit o altă persoană ca fiind prestatorul serviciilor respective”.

81 Rezultă astfel din acest al treilea paragraf că, atunci când persoana impozabilă se găsește în una dintre cele trei ipoteze pe care le vizează respectivul paragraf, prezumția care figurează la primul paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu poate fi răsturnată și devine, așadar, irefragabilă. Cu alte cuvinte, în cazul serviciilor prestate pe cale electronică printr-o rețea de telecomunicații, o interfață ori un portal, cum ar fi un magazin online de aplicații, se prezumă că persoana impozabilă care participă la prestarea respectivă acționează în nume propriu, dar pe seama furnizorului serviciilor respective, și, prin urmare, se consideră că aceasta este ea însăși prestatorul serviciilor respective atunci când

autorizează plata sau livrarea serviciilor ori stabilește termenii și condițiile generale ale acestei prestări.

82 Or, este necesar să se constate că, contrar celor susținute de Fenix, Consiliul a ținut seama, prin adoptarea celui de al treilea paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din acest regulament de punere în aplicare, de realitatea economică și comercială a operațiunilor, în contextul specific al prestării de servicii prestate pe cale electronică printr-o rețea de telecomunicații, o interfață ori un portal, cum ar fi un magazin online de aplicații, așa cum impune, conform jurisprudenței citate la punctul 73 din prezenta hotărâre, articolul 28 din Directiva TVA.

83 Astfel, atunci când o persoană impozabilă care ia parte la prestarea unui serviciu pe cale electronică, prin exploatarea, de exemplu, a unei platforme de socializare online, are competența de a autoriza prestarea acestui serviciu sau facturarea sa ori de a stabili condițiile generale ale unei asemenea prestări, respectiva persoană impozabilă dispune de posibilitatea de a defini în mod unilateral elemente esențiale aferente prestării, și anume realizarea sa și momentul în care aceasta va avea loc, sau condițiile în care contraprestația va fi exigibilă sau chiar normele generale aferente prestării menționate. În astfel de împrejurări și având în vedere realitatea economică și comercială reflectată de acestea, persoana impozabilă trebuie considerată ca fiind prestatorul de servicii, în temeiul articolului 28 din Directiva TVA.

84 Prin urmare, este pe deplin conform cu articolul 28 din Directiva TVA ca, în împrejurările enumerate la al treilea paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, o astfel de persoană impozabilă să nu se poată sustrage prezumției prevăzute la acest articol 28, prin desemnarea prin contract a unei alte persoane impozabile ca fiind prestatorul serviciilor în cauză. Astfel, această din urmă dispoziție nu poate tolera prevederi contractuale care nu ar reflecta realitatea economică și comercială.

85 Faptul că împrejurările prevăzute la al treilea paragraf al alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu sunt menționate la articolul 28 din Directiva TVA nu poate infirma această analiză.

86 Astfel, ținând seama de considerațiile expuse la punctele 50 și 82-84 din prezenta hotărâre, este suficient să se arate că, prin enumerarea în mod expres a acestor împrejurări, articolul 9a alineatul (1) al treilea paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu modifică conținutul normativ instituit prin articolul 28 din Directiva TVA, ci se limitează, dimpotrivă, la a concretiza aplicarea acestuia pentru cazul particular al serviciilor menționate la articolul 9a alineatul (1) din regulamentul de punere în aplicare amintit.

87 Pentru motive analoge, nu poate fi reținut nici argumentul prezentat de Fenix potrivit căruia ar fi contrar articolului 28 din Directiva TVA ca persoana impozabilă vizată de acest articol să fie tratată ca fiind prestatorul de servicii, deși clientul final cunoaște existența mandatului între comitent și comisionar, precum și identitatea acestui comitent.

88 În această privință, este adevărat că, pentru ca articolul 28 din Directiva TVA să poată fi aplicat, trebuie să existe un mandat în temeiul căruia comisionarul intervine, în contul comitentului, în prestarea de servicii (Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 51). Cu toate acestea, chiar presupunând că, în pofida complexității lanțurilor de tranzacții care poate caracteriza prestarea de servicii pe cale electronică, clientul final este, în anumite cazuri, în măsură să cunoască existența mandatului și identitatea comitentului, aceste împrejurări nu sunt suficiente prin ele însele pentru a exclude faptul că persoana impozabilă, care ia parte la prestarea de servicii, acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, în sensul articolului 28 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens

Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții, C-464/10, EU:C:2011:489, punctul 43). Astfel, relevante sunt în primul rând competențele de care dispune această persoană impozabilă în cadrul prestații la care ia parte.

89 În aceste condiții, la fel ca în cazul primelor două paragrafe ale alineatului (1) al articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, nu se poate considera că al treilea paragraf al acestei dispoziții completează sau modifică articolul 28 din Directiva TVA.

90 În consecință, prin adoptarea articolului 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, pentru a asigura o aplicare uniformă în Uniune a articolului 28 din Directiva TVA pentru serviciile vizate de această primă dispoziție, Consiliul nu a depășit competențele de executare care i-au fost conferite prin articolul 397 din această directivă, în temeiul articolului 291 alineatul (2) TFUE.

91 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că examinarea acesteia nu a evidențiat niciun element de natură să afecteze validitatea articolului 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 în raport cu articolele 28 și 397 din Directiva TVA, precum și cu articolul 291 alineatul (2) TFUE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

92 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 (Marea Cameră) declară:

Examinarea întrebării preliminare nu a evidențiat niciun element de natură să afecteze validitatea articolului 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013, în raport cu articolele 28 și 397 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva (UE) 2017/2455 a Consiliului din 5 decembrie 2017, precum și cu articolul 291 alineatul (2) TFUE.

Semnături

* Limba de procedură: engleza.