

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

NIILO JÄÄSKINEN

prezentate la 8 decembrie 2011(1)

Cauza C-520/10

Lebara Ltd

împotriva

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de First-tier Tribunal, Tax Chamber (Regatul Unit)]

„Impozitare — A șasea directivă TVA — Articolul 2 — Articolul 6 alineatul (4) — Prestare de servicii — Persoane cărora li se prestează servicii — Servicii de telecomunicații — Cartele telefonice preplătite ce conțin informații care facilitează accesul la convorbiri telefonice internaționale — Comercializarea cartelelor telefonice prin intermediul distribuitorilor — Norme care reglementează aplicarea TVA-ului — Comisionar — Serviciu de distribuție — Prestație unică”

I – Introducere

1. Este o practică obișnuită să se solicite Curții să identifice regimul corect al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) care trebuie aplicat în cazul operațiunilor complexe, iar această sarcină poate deveni extrem de complicată în contextul tehnologiilor moderne. Prezentul litigiu aflat pe rolul First-tier Tribunal, Tax Chamber, între Lebara Ltd (denumită în continuare „Lebara”) și Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (denumită în continuare „HMRC”) din Regatul Unit, privește problema dificilă legată de stabilirea obligației de plată a TVA-ului în cadrul lanțului de prestări de servicii de telecomunicații.
2. Discrepanțele dintre observațiile prezentate în prezenta cauză ilustrează dificultățile pe care le implică găsirea unui singur răspuns corect la întrebările adresate de instanța națională. Există patru moduri posibile de rezolvare a acestei probleme, toate fiind, într-o anumită măsură, corecte din punct de vedere juridic, însă fiecare prezentând dificultăți. În consecință, revine Curții sarcina să găsească o soluție care să fie compatibilă cu principiile fundamentale ale dreptului Uniunii Europene privind TVA-ul și care să fie practică, atât pentru persoanele impozabile, cât și pentru instituția guvernamentală care răspunde de aplicarea zilnică a acestuia.

II – Cadrul juridic

3. Potrivit articolului 2 primul și al doilea paragraf din Prima directivă TVA(2):

„Principiul sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată presupune aplicarea asupra bunurilor și a serviciilor a unei taxe generale pe consum exact proporționale cu prețul bunurilor și al serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare operațiune, taxa pe valoarea adăugată, calculată la prețul bunurilor sau al serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii taxei pe valoarea adăugată suportate direct de diferitele componente ale prețului.” [traducere neoficială]

4. Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă TVA supune TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”(3). [traducere neoficială]

5. Potrivit articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă TVA(4), livrare de bunuri înseamnă „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”. [traducere neoficială]

6. Articolul 6 din A șasea directivă TVA prevede:

„(1) «Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5(5).

[...]

(4) 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 a primit și a prestat ea însăși serviciile respective [...]”(6) [traducere neoficială]

7. Articolul 9 din A șasea directivă TVA, care se găsește în titlul VI din această directivă, intitulat „Locul operațiunilor taxabile”, prevede următoarele:

„(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită(7).

(2) Cu toate acestea:

[...]

(e) locul prestării următoarelor servicii [...] unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar într-o țară diferită de cea a prestatorului, este locul unde clientul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde are un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[...]

– Telecomunica?ii. Servicii de telecomunica?ii înseamnă servicii care au ca obiect transmiterea, emiterea și recep?ia de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau de informa?ii de orice natură prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmițeri, emiteri sau recep?ii. Serviciile de telecomunica?ii în sensul prezentei dispozi?ii acoperă de asemenea furnizarea accesului la re?elele mondiale de informa?ii(8).

[...]” [traducere neoficială]

8. Articolul 10 alineatele (1) și (2) din A ?asea directivă TVA(9), care se găsesc în titlul VII, intitulat „Fapt generator și exigibilitatea taxei”, prevede următoarele:

„(1) (a) «Fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condi?iile legale necesare pentru ca taxa să devină exigibilă.

(b) Taxa devine «exigibilă» 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.

(2) Faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

[...]

Cu toate acestea, în cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, taxa devine exigibilă la încasarea plății și la suma încasată.

[...]” [traducere neoficială]

9. Articolul 21 alineatul (1) din A ?asea directivă TVA, intitulat „Persoane obligate la plata taxei către autoritățile fiscale”, prevede(10):

„Taxa pe valoarea adăugată este plătită în cadrul sistemului intern:

(a) de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazurilor prevăzute la literele (b) și (c).

În cazul în care livrarea de bunuri sau prestarea de servicii impozabilă este efectuată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în care are obliga?ia de a plăti taxa, statele membre au posibilitatea de a prevedea, în condi?iile stabilite de acestea, ca persoană obligată la plata taxei să fie persoana care i?au fost furnizate bunurile și serviciile.

(b) de persoanele cărora le sunt prestate servicii în conformitate cu articolul 9 alineatul (2) litera (e) sau persoanele identificate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată pe teritoriul ?ării cărora le sunt furnizate servicii în conformitate cu articolul 28b sec?iunile C, D E și F, dacă serviciile sunt efectuate de o persoană impozabilă stabilită în străinătate; totuși, statele membre pot impune ca prestatorul serviciilor să fie răspunzător în mod solidar pentru plata taxei(11);

[...]” [traducere neoficială]

III – Ac?iunea principală și întrebările preliminare

10. Lebara, o societate cu sediul în Regatul Unit, administrează, pe teritoriul Regatului Unit, o centrală telefonică închiriată în vederea prestării de servicii de telecomunica?ii. La rândul său,

centrala telefonică este conectat la rețeaua de telefonie internă. Activitatea comercială desfășurată de Lebara implică direcționarea apelurilor telefonice efectuate de utilizatori finali din întreaga Uniune Europeană către centrala sa din Regatul Unit și transferul ulterior al acestora către rețeaua de telefonie internă. Ulterior, apelurile sunt transferate către destinațiile dorite de clienți, toate acestea aflându-se în afara teritoriului Uniunii Europene.

11. Lebara desfășoară această activitate pe baza a trei serii de acorduri contractuale. Prima serie constă în acordul încheiat de Lebara cu un prestator sau cu mai mulți prestatori de servicii de telefonie internă. A doua serie constă în acordurile încheiate de Lebara cu operatori locali din diferite state membre, prin care aceștia din urmă sunt obligați să direcționeze apelurile locale efectuate de utilizatorii finali către centralele telefonice deținute de Lebara în Regatul Unit.

12. A treia constă într-o serie de acorduri încheiate între Lebara și distribuitori(12) stabiliți în diferite state membre, altele decât Regatul Unit. Aceste acorduri fac obiectul deciziei de trimitere.

13. În temeiul acestor acorduri, Lebara vinde distribuitorilor cartele telefonice la un preț mai mic decât „valoarea lor nominală”. Esența acordului dintre Lebara și distribuitorii săi constă în faptul că aceștia din urmă trebuie să promoveze și să vândă cartelele telefonice pe teritoriul statului lor membru de stabilire și să faciliteze astfel consumul utilizatorilor finali în ceea ce privește apelurile telefonice internaționale la prețuri foarte mici ale Lebara.

14. Acordurile conțin de asemenea dispoziții privind durata apelurilor, țările de destinație către care se pot efectua apeluri, tarifele percepute, marca sub care urmează să apară cartelele telefonice (care este, de regulă, denumirea distribuitorului, cu asistență din partea Lebara în ceea ce privește designul cartelei și materialele pentru marketing), precum și mențiuni privind acordarea asistenței clienților. Potrivit Lebara, clienții primesc asistență prin intermediul numărului de telefon pentru asistență clienți tipărit pe cartele, care facilitează accesul utilizatorilor finali la distribuitor, deși în anumite state membre utilizatorii finali sunt puși în legătură direct cu Lebara. Distribuitorul joacă, așadar, rolul persoanei de contact a utilizatorilor finali în caz de dificultăți, deși doar Lebara este cea care poate remedia problema.

15. Cartelele telefonice furnizate de Lebara au aproximativ aceeași formă ca și cardurile de credit. Pe cartelele telefonice este de asemenea menționată valoarea nominală exprimată în moneda statului membru al distribuitorului (de regulă euro), care este mai mare decât prețul pe care distribuitorul l-a plătit Lebara pentru a achiziționa aceste cartele, alături de un număr de serie unic și de un cod PIN ascuns.

16. Cartelele rămân inactive până în momentul în care distribuitorul contactează Lebara, solicitând activarea cartelei și furnizează Lebara numărul de serie relevant. Lebara activează atunci cartelele căroră le corespund numerele de serie relevante dacă prețul acestora a fost achitat sau contul distribuitorului în contabilitatea Lebara prezintă sold creditor(13).

17. Singura utilizare care poate fi dată cartelelor telefonice este aceea de a efectua apeluri telefonice internaționale. Cartelele telefonice permit deținătorului să efectueze apeluri telefonice până la concurența valorii nominale menționate pe cartelă.

18. Utilizatorii finali efectuează apeluri telefonice internaționale la prețuri foarte mici prin trei acțiuni fizice. În primul rând, aceștia răsfoiesc suprafața delimitată de pe cartela achiziționată de la distribuitor pentru a putea citi codul PIN. În al doilea rând, ei formează numărul local indicat, care îi pune în mod automat în legătură cu centrala telefonică deținută de Lebara în Regatul Unit. Acest număr de telefon este tipărit pe cartelă. În al treilea rând, introduc codul PIN. Aceste informații sunt suficiente pentru a efectua o convorbire telefonică. Nu este nevoie să se dețină cartela de telefon și nici ca aceasta să fie prezentată pentru a efectua apeluri telefonice.

Utilizatorul final poate forma atunci numărul către destinația dorită din afara Uniunii Europene. Apelul este direcționat de la centrala de înrutare de Lebara către unul dintre furnizorii de servicii de telefonie internațională cu care Lebara a încheiat acorduri.

19. Lebara a atacat la First-tier Tribunal, Tax Chamber, din Regatul Unit o decizie adoptată de HMRC prin care Lebara era obligată să plătească TVA-ul corespunzător lunii martie 2005 pentru serviciile de „răscumpărare” prestate cu titlu oneros de Lebara utilizatorilor finali. Deși HMRC au considerat că Lebara a prestat primul serviciu impozabil în momentul în care a vândut distribuitorilor cartelele telefonice, aceștia au susținut că Lebara a furnizat o a doua prestare de servicii de telecomunicații cu titlu oneros în momentul în care utilizatorii finali au efectuat apeluri telefonice internaționale direcționate prin centrala telefonică de înrutare de Lebara.

20. HMRC au considerat că locul prestării celui de al doilea serviciu era Regatul Unit pentru motivul că utilizatorii finali foloseau cartelele telefonice în scop privat, iar nu în scop profesional, astfel că Lebara rămânea obligată la plata TVA-ului aferent livrării cartelelor telefonice către utilizatorii finali. Cu toate acestea, HMRC erau pregătiți să admită că vânzarea cartelelor telefonice către distribuitori, în calitate de persoane impozabile în scopuri de TVA, presupunea o livrare separată care avea loc în statul membru de stabilire al distribuitorilor.

21. Lebara a susținut că, în cazul în care ar fi obligată să plătească TVA-ul aferent livrării cartelelor telefonice către utilizatorii finali, atunci s-ar ajunge în mod inevitabil la o dublă impozitare, care încalcă dreptul Uniunii Europene. Acest lucru s-ar întâmpla întrucât TVA-ul fusese deja plătit la momentul vânzării cartelelor telefonice de către distribuitori și fusese direcționat, potrivit „procedurii de taxare inversă”, către autoritățile responsabile cu TVA-ul din statul membru de stabilire al distribuitorilor(14).

22. HMRC au contestat argumentul conform căruia plata TVA-ului aferent livrării cartelelor telefonice de către Lebara utilizatorilor finali ar încălca dreptul Uniunii Europene. Aceștia au susținut că situația era o consecință a lipsei unei armonizări a regimului bonurilor valorice la nivelul Uniunii Europene, ceea ce permitea HMRC să impoziteze livrarea cartelelor telefonice. HMRC au susținut de asemenea că, în cazul în care s-ar admite opinia Lebara, ar apărea riscul neimpozitării, iar nu riscul dublei impozitări.

23. First-tier Tribunal, Tax Chamber, din Regatul Unit a adresat Curții de Justiție două întrebări în vederea pronunțării unei hotărâri preliminare.

„1. Atunci când o persoană impozabilă («comerciantul A») vinde cartele telefonice care reprezintă dreptul de a primi servicii de telecomunicații de la acea persoană, articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă TVA trebuie interpretat în sensul că respectivul comerciant A efectuează două livrări în scopuri de TVA: una la momentul inițial al vânzării cartelei telefonice de către comerciantul A unei alte persoane impozabile («comerciantul B») și alta la momentul răscumpărării cartelei (și anume la momentul folosirii acesteia de către o persoană – «utilizatorul final» – pentru a efectua apeluri telefonice)?

2. În cazul unui răspuns afirmativ, cum se aplică TVA-ul (în conformitate cu legislația UE în materie de TVA) în lanțul de prestări, atunci când comerciantul A vinde cartela telefonică comerciantului B, comerciantul B revinde cartela în statul membru B unde este în cele din urmă cumpărat de utilizatorul final, iar acesta o folosește ulterior pentru a efectua apeluri telefonice?”

24. Lebara, guvernele elen, olandez și al Regatului Unit, precum și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. Acestea toate au participat la ședința care s-a desfășurat la 13 octombrie 2011.

IV – Analiz?

A – Considera?ii introductive

1. Cartela telefonic? a Lebara în contextul dreptului UE în materie de TVA

25. În primul rând, este important s? se sublinieze c? singura utilizare care poate fi dat? cartelelor telefonice este aceea de a efectua apeluri telefonice prin intermediul sistemului de?inut de Lebara. Acestea nu pot fi utilizate, de exemplu, cu scopul de a pl?ti pentru alte bunuri sau servicii furnizate sau prestate de Lebara sau de ter?i. În aceast? privin??, cartelele telefonice difer? de cazul în care creditul unei cartele SIM prepl?tite poate fi utilizat pentru a efectua diverse pl??i. Dimpotriv?, cartelele telefonice ale Lebara prezint? similitudini cu ceea ce se desemneaz? în mod frecvent drept „bonuri valorice cu destina?ie unic?”(15).

26. Cu toate acestea, cartelele telefonice ale Lebara sunt diferite fa?? de toate celelalte tipuri de bonuri valorice prin faptul c? pentru a accesa serviciul în cauz? nu este necesar? prezentarea lor. Este suficient s? se re?in? codul PIN ?i num?rul de telefon local care direc?ioneaz? apelurile c?tre centralele de?inute de Lebara. Altfel spus, cartelele telefonice nu sunt certificate la purt?tor care reprezint? o contravaloare specific? utilizabil? pentru efectuarea unei anumite pl??i ?i care, pentru a putea fi utilizate, trebuie s? fie prezentate efectiv.

27. De asemenea, este discutabil dac? aceste cartele telefonice ar putea fi considerate un mijloc de plat? sau bani digitali. Valoarea nominal? a cartelei telefonice este exprimat? în bani, îns? aceasta nu reprezint? nicio putere de cump?rare abstract?. Dimpotriv?, reprezint? un num?r exact de minute de convorbiri telefonice interna?ionale c?tre fiecare destina?ie, astfel cum este acesta predefinit în politica de pre?uri practicat? de Lebara. Cartela telefonic? este valabil? doar pentru o perioad? limitat?. Aceasta nu mai poate fi utilizat? dup? expirarea perioadei.

28. De fapt, o descriere exact? a acestui plan ar fi c? activarea cartelei telefonice creeaz? în sistemul Lebara un cont temporar de client, creditor pân? la concuren?a unui anumit num?r de unit??i de timp de convorbiri telefonice care corespunde valorii nominale a cartelei telefonice. Acest cont poate fi utilizat de orice persoan? care se identific? cu codul PIN aferent contului.

29. Prin urmare, în opinia noastr?, cartelele telefonice nu reprezint? un mijloc de plat?, ci un dispozitiv care faciliteaz? accesul la servicii de telecomunica?ii pe care clientul îl prime?te în schimbul pre?ului pl?tit distribuitorului sau, dup? caz, vânz?torului cu am?nuntul din re?eaua acestui distribuitor.

2. Ce serviciu presteaz? Lebara?

30. Pentru început, este suficient s? se observe c? cartelele telefonice nu prezint? caracteristicile func?ionale ale bunurilor, ci au leg?tur? cu prestarea de servicii. Apoi, identificarea serviciului prestat constituie punctul de plecare pentru solu?ionarea oric?rui litigiu în materie de TVA care prive?te prestarea unui serviciu în cadrul unui lan? de opera?iuni. Aceasta este situa?ia întrucât, potrivit articolului 2 din A ?asea directiv? TVA, „taxa pe valoarea ad?ugat? se aplic?” prest?rii de servicii. Altfel spus, nicio tax? nu poate fi perceput? înainte de a identifica prestarea unui serviciu.

31. Situa?ia de fapt din prezenta cauz? justific? analiza realizat? de avocatul general Trstenjak ?i acceptat? de Curte în Hot?rârea MacDonald Resorts(16). Potrivit jurispruden?ei Cur?ii, atunci când se determin? prestarea relevant? (a unui serviciu) la care o persoan? impozabil? se angajeaz? într-o combina?ie de opera?iuni, trebuie s? se ?in? cont de toate împrejur?rile în care

are loc opera?iunea ?i, de fapt, toate opera?iunile(17). Astfel cum a afirmat recent Curtea, „luarea în considerare a realit??ii economice constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA?ului”(18). În consecin??, pentru a identifica prestarea de servicii relevant? este necesar s? se ia în considerare factori care dep??esc simpla vânzare a cartelelor telefonice.

32. Potrivit unei jurispruden?e constante, în timp ce fiecare prestare a unui serviciu trebuie s? fie în mod normal considerat? distinct? ?i independent?, prest?rile unui serviciu care constituie un serviciu unic din punct de vedere economic nu trebuie separate în mod artificial. Pentru a evita aceast? din urm? situa?ie, trebuie s? se ia în considerare caracteristicile esen?iale ale opera?iunii. „Inten?ia final?” pe care o au utilizatorii finali atunci când efectueaz? plata pentru cartela telefonice este decisiv?(19). În plus, Curtea a aplicat recent aceste principii la contextul prest?rii de servicii de telecomunica?ii. În Hot?rârea Everything Everywhere(20) s?a statuat c?, în vederea colect?rii taxei pe valoarea ad?ugat?, anumite cheltuieli suplimentare facturate clien?ilor de un prestator de servicii de telecomunica?ii nu reprezint? contrapresta?ia unei prest?ri de servicii distincte ?i independente de prestarea principal? de servicii de telecomunica?ii.

33. Astfel cum subliniaz? guvernul elen, este vorba despre o presta?ie unic? dac? una sau mai multe presta?ii constituie o presta?ie principal? ?i cealalt? presta?ie sau celelalte presta?ii constituie, dimpotriv?, una sau mai multe presta?ii accesorii care beneficiaz? de acela?i tratament fiscal ca presta?ia principal?. O prestare este accesorie pe lâng? o prestare principal? dac? nu constituie pentru clientel? un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condi?ii de serviciul principal al prestatorului(21).

34. Aceast? abordare descris? aici, utilizat? pentru a determina care este presta?ia relevant? potrivit articolului 2(22) în cazul prest?rii unui serviciu care implic? opera?iuni multiple, s?a conturat anterior în Hot?rârea Faaborg?Gelting Linien/Finanzamt Flensburg(23). Curtea s?a pronun?at în aceast? hot?râre în sensul c? opera?iunile care constau în furnizarea de mâncare la bordul feriboturilor între porturi constituiau o prestare de servicii în temeiul celei de A ?asea directive TVA, iar nu o furnizare de bunuri, întrucât opera?iunile de catering sunt caracterizate de un fascicul de elemente ?i de acte în cadrul c?ruia livrarea hranei este doar o component?, iar serviciile predomin? în mare m?sur?(24).

35. Luând în considerare toate faptele ?i opera?iunile relevante, dar ?i „inten?ia final?” a utilizatorului final la cump?rarea unei cartele telefonice, prestarea de servicii relevant? o reprezint? accesul la apeluri telefonice interna?ionale mai ieftine decât cele disponibile prin re?eaua de telefonie local? în statul membru în care este cump?rat? cartela telefonic? sau chiar ?i în alt? parte. Astfel cum a ar?tat guvernul olandez, dobândirea posesiei unei cartele telefonice nu reprezint? un scop în sine pentru utilizatorii finali(25). Ceea ce îl intereseaz? pe consumator sunt apelurile telefonice interna?ionale la pre?uri foarte mici care pot fi efectuate cu ajutorul acestei cartele.

36. Aceast? facilitate este oferit? prin indicarea, în cuprinsul textului tip?rit pe cartel?, a num?rului de telefon local care direc?ioneaz? automat apelul local al utilizatorului final c?tre centrala de?inut? de Lebara în Regatul Unit ?i prin furnizarea codului PIN ascuns. Cu excep?ia faptului c? ofer? limitat serviciul de asisten?? clien?i, cartela nu mai serve?te, în percep?ia clientului, vreunui altui scop. Astfel cum am men?ionat, utilizatorii finali nu au nevoie s? fie în posesia cartelei telefonice pentru a efectua apelul telefonic dorit dac? memoreaz? informa?iile con?inute de aceasta.

37. Prin urmare, pe baza abord?rii adoptate pentru interpretarea articolului 2 din A ?asea directiv? TVA, Lebara furnizeaz? utilizatorilor finali accesul la servicii de telecomunica?ii. Între utilizatorii finali ?i Lebara exist? o leg?tur? direct? prin contrapresta?ia pl?tit? de utilizatorii finali distribuitorilor sau vânz?torilor cu am?nuntul din re?eaua acestora ?i prin transmiterea acestei

contrapresta?ii ulterior c?tre Lebara. O leg?tur? direct? rezult? de asemenea în mod evident din cerin?a ca utilizatorii finali s? formeze un cod PIN care este receptat de centralele telefonice de?inute de Lebara ?i care dovede?te cump?rarea cartelei.

B – Interpretarea raporturilor juridice din perspectiva dreptului UE în materie de TVA

1. Întreb?rile preliminare ?i abordarea pentru a r?spunde la acestea

38. Instan?a de trimitere a adresat dou? întreb?ri. Prima are un caracter mai degrab? specific, în timp ce a doua are un caracter mai general. Cu toate acestea, în opinia noastr?, prima întrebare se bazeaz? pe anumite prezum?ii implicite care se extind atât la aspecte de fapt, cât ?i la aspecte de drept. În plus, nu este practic s? se încerce s? se r?spund? la prima întrebare f?r? a realiza o analiz? comprehensiv? a raportului dintre Lebara, distribuitorii s?i (?i eventual vânz?torii cu am?nuntul din re?eaua acestora din urm?) ?i utilizatorii finali din perspectiva dreptului UE în materie de TVA. Se impune ca aceast? analiz? s? abordeze aspectele esen?iale cu privire la natura prest?rii, la opera?iunea impozabil?, la suma impozabil? ?i la locul prest?rii. Aceste aspecte vor fi analizate la punctele urm?toare, unde se vor discuta cele patru solu?ii alternative propuse în observa?iile scrise ale p?r?ilor ?i ale intervenientelor.

2. Prima op?iune: dou? prest?ri de servicii succesive

a) Rezumatul sus?inerilor guvernului Regatului Unit

39. Potrivit guvernului Regatului Unit, articolul 2 punctul 1 din A ?asea directiv? TVA trebuie interpretat în sensul c? un comerciant presteaz? dou? servicii prin emiterea cartelelor telefonice: unul la momentul vânz?rii ini?iale a cartelei telefonice ?i altul la momentul r?scump?r?rii convorbirilor telefonice. Potrivit guvernului Regatului Unit, în stadiul actual al armoniz?rii dreptului UE, statele membre au dreptul s? opteze pentru care dintre aceste dou? prest?ri s? se aplice TVA?ul. În m?sura în care s?ar ajunge la neimpozitare sau la dubla impozitare, aceasta ar fi rezultatul lipsei de armonizare în domeniu care poate fi remediat? doar prin adoptarea la nivelul Uniunii Europene a unei legisla?ii cu privire la regimul aplicabil bonurilor cu valoare nominal?.

40. Guvernul Regatului Unit sus?ine de asemenea c?, potrivit acestei analize, locul prest?rii ar fi Regatul Unit întrucât se porne?te de la premisa c? utilizatorii finali nu sunt persoane impozabile. În consecin??, locul prest?rii este determinat de articolul 9 alineatul (1) din A ?asea directiv? TVA, iar nu de articolul 9 alineatul (2) litera (e). În plus, opera?iunea impozabil? are loc în momentul r?scump?r?rii convorbirilor telefonice efectuate de utilizatorii finali.

41. În sfâr?it, conform propunerii guvernului Regatului Unit, contrapresta?ia pentru accesul la convorbiri telefonice la pre?uri foarte mici ar consta în pre?ul pe care distribuitorii îl pl?tesc Lebara pentru cartelele telefonice. Cu toate acestea, suma impozabil? ar trebui s? fie ajustat? în cazul în care se r?scump?r? mai pu?ine convorbiri telefonice decât furnizeaz? cartela. Partea neutilizat? din valoarea nominal? a cartelei telefonice nu ar fi luat? în considerare la calculul sumei impozabile. Astfel, spre exemplu, dac? o cartel? telefonic? are o valoare nominal? de 15 euro ?i este cump?rat? de distribuitor cu 10 euro, suma impozabil? va fi de 5 euro, iar nu de 10 euro, în cazul în care se utilizeaz? doar jum?tate din valoarea nominal? a cartelei telefonice.

b) Aprecieri

42. Pentru început, concluzia noastr? conform c?reia serviciul relevant const? în accesul la convorbiri telefonice ieftine ?i este prestat de Lebara utilizatorilor finali nu înseamn? c? suntem de acord cu modelul propus de guvernul Regatului Unit. În special, nu înseamn? c? admitem argumentul conform c?ruia Lebara presteaz?, pentru aceea?i contrapresta?ie, dou? servicii, unul

c?tre distribuitorii de cartele telefonice ?i altul c?tre utilizatorii finali.

43. În primul rând, no?iunea „dubl? prestare” utilizat? pentru acela?i serviciu este str?in? regimului juridic aplicat TVA?ului în Uniunea European?. Dacă ar fi adoptat?, ar produce în mod cert o scindare în cadrul principiilor fundamentale care stau la baza dreptului UE în materie de TVA ?i ar crea probleme în ceea ce prive?te securitatea juridic? ?i dubla impozitare sau impozitarea zero(26).

44. În plus, chiar dac? prestarea relevant? nu se refer? la cartela telefonic?, ci la accesul la serviciile de telecomunica?ii prestate de Lebara, această concluzie nu ar da Regatului Unit dreptul s? invoce articolul 9 alineatul (1) din A ?asea directiv? TVA ?i s? aplice TVA?ul în cazul tuturor acordurilor încheiate între Lebara ?i distribuitorii s?i. Nu se poate prezuma c? utilizatorii finali sunt persoane neimpozabile în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A ?asea directiv? TVA, întrucât este logic s? se presupun? c? exist? persoane impozabile cu leg?turi în anumite ??ri ter?e care doresc s? beneficieze de serviciile oferite de Lebara. În aceste împrejur?ri, locul prest?rii ar deveni, potrivit articolului 9 alineatul (2) litera (e), teritoriul statului membru al clientului. Îns? celelalte persoane care r?scump?r? cartelele telefonice vor fi clien?i individuali, astfel încât regimul TVA?ului aplicat prest?rilor de servicii oferite de Lebara acestui tip de utilizatori finali va fi în continuare cel prev?zut la articolul 9 alineatul (1).

45. Lebara nu are posibilitatea s? îi identifice pe to?i, dac? nu chiar pe niciunul dintre utilizatorii s?i finali, având în vedere c? ace?tia sunt clien?i ai distribuitorilor sau ai vânz?torilor cu am?nuntul din re?eaua distribuitorilor. În opinia noastr?, unui stat membru nu ar trebui s? i se permit? s? î?i întemeieze competen?a fiscal? pe prezum?ii care nu pot fi r?sturnate sau verificate. În plus, a accepta argumentul guvernului Regatului Unit potrivit c?ruia niciunul dintre utilizatorii finali ai serviciilor Lebara nu este persoan? impozabil? ar elimina această afirma?ie din sfera controlului de legalitate(27).

3. A doua op?iune: dou? prest?ri de servicii paralele

a) Rezumatul sus?inerilor guvernului olandez

46. Guvernul olandez propune de asemenea o analiz? conform c?reia modelul comercial în cauz? presupune dou? prest?ri de servicii, dintre care doar una oferit? de Lebara. În acest caz exist? un singur serviciu de telecomunica?ii prestat de Lebara utilizatorilor finali, combinat cu un serviciu de distribu?ie accesoriu prestat de distribuitori în beneficiul Lebara.

47. În opinia guvernului olandez, în împrejur?ri precum cele din ac?iunea principal?, articolul 2 punctul 1 din A ?asea directiv? TVA ar trebui interpretat în sensul c? prestatorul de servicii de telecomunica?ii (comerciantul A) presteaz? un singur serviciu utilizatorului final, ?i anume serviciul de telecomunica?ii. Livrarea cartelei telefonice de c?tre prestator (comerciantul A) distribuitorului (comerciantul B) nu constituie un serviciu, în sensul articolului 2 punctul 1 din A ?asea directiv? TVA, în mod independent ?i distinct de serviciile de telecomunica?ii. Cu toate acestea, distribuitorul (comerciantul B) presteaz? servicii de distribu?ie în beneficiul prestatorului (comerciantul A).

48. Guvernul olandez concluzioneaz? c? prestatorul (comerciantul A) este obligat la plata TVA?ului în statul s?u membru de stabilire pentru prestarea de servicii de telecomunica?ii utilizatorilor finali prezuma?i a fi persoane neimpozabile. TVA?ul este datorat în momentul în care distribuitorul pl?te?te prestatorului valoarea nominal? a cartelei telefonice cu titlu de plat? în avans.

49. În consecin??, opinia guvernului olandez cu privire la suma impozabil? este diferit? ?i mai

larg? decât cea a guvernului Regatului Unit. Potrivit modelului propus de guvernul olandez, suma impozabil? aferent? serviciului prestat de Lebara ar fi valoarea nominal? a cartei telefonice, indiferent dac? distribuitorul sau vânz?torul cu am?nuntul vinde cartelele telefonice la un pre? mai mare sau mai mic decât valoarea nominal?. În plus, în opinia guvernului olandez, opera?iunea impozabil? nu este r?scump?rarea cartelelor telefonice (astfel cum a propus guvernul Regatului Unit), ci vânzarea cartelelor telefonice de c?tre Lebara distribuitorilor s?i. Pe de alt? parte, suma impozabil? aferent? serviciului accesoriu prestat de distribuitori în beneficiul Lebara reprezint? diferen?a dintre valoarea nominal? a cartelelor telefonice ?i pre?ul pe care distribuitorii îl pl?tesc Lebara la cump?rarea acestora. Altfel spus, se consider? c? distribuitorul a încasat această diferen?? cu titlu de contrapresta?ie pentru serviciul pe care îl presteaz? în beneficiul Lebara.

b) Apreciere

50. Aceast? solu?ie ridic? mai multe probleme, pe lâng? dificultatea semnalat? deja cu privire la prezum?ia (nefondat?) c? to?i utilizatorii finali ai cartelelor telefonice Lebara sunt persoane neimpozabile. De?i împ?rt?im opinia c? livrarea cartelelor telefonice de c?tre Lebara distribuitorului nu reprezint? o prestare de servicii independent? ?i c? furnizarea cartelelor, ca atare, nu prezint? relevan?? în scopuri de TVA, contrar argumentelor formulate de guvernul olandez în ?edin??, nu putem admite c? participarea distribuitorului sau a vânz?torului cu am?nuntul din re?eaua sa la opera?iunea final? cu utilizatorii finali nu reprezint? un anumit tip de prestare de servicii de c?tre cei dintâi în beneficiul acestora din urm?.

51. Ceea ce conteaz? mai mult este c? modelul propus de guvernul olandez nu ia în considerare faptul c? în dreptul UE în materie de TVA se aplic? norme care difer? dup? cum intermediarul ac?ioneaz? în nume propriu sau în numele comitentului(28). Aceste norme nu pot fi ignorate în prezenta cauz? atunci când se stabile?te obliga?ia Lebara privind plata TVA?ului.

52. Astfel, de exemplu, dac? A vinde ceva lui C, iar B ac?ioneaz? în nume propriu în calitate de intermediar, finalizând opera?iunea cu C, B nu presteaz? lui A un serviciu de distribu?ie separat. Dimpotriv?, B reprezint? doar o etap? din cadrul lan?ului de prest?ri.

53. Îns?, în cazul în care exist? un acord între A ?i C, iar A se folose?te de B în calitate de prestator de servicii de distribu?ie care ac?ioneaz? în numele ?i în contul lui A în cadrul acestui acord, B presteaz? un serviciu separat lui A. Acordul dintre A ?i B reprezint?, în temeiul dreptului în materie de TVA, un serviciu prestat de A lui C.

54. Cu toate acestea, pentru ca A s? poat? deduce TVA?ul perceput pentru serviciul de distribu?ie prestat de B, acesta din urm? trebuie s? îi prezinte lui A o factur? separat? care s? eviden?ieze comisionul s?u. O consecin?? logic? a schemei propuse de guvernul olandez ar fi eliminarea oric?rei factur?ri separate a comisionului perceput de distribuitori, care este necesar? pentru perceperea corect? a TVA?ului, întrucât comisionul reprezint? diferen?a dintre contrapresta?iile pe care le prime?te ?i cele pe care le pl?te?te distribuitorul pentru cartelele telefonice(29).

55. O problem? ?i mai grav? pe care o implic? modelul guvernului olandez este legat? de faptul c?, în cazul în care cartelele telefonice ar fi vândute utilizatorului final la un pre? mai mic decât valoarea lor nominal?, s?ar ajunge la o impozitare excesiv?. Pe de alt? parte, în cazul în care cartelele telefonice ar fi vândute la un pre? mai mare decât valoarea nominal?, o parte din contrapresta?ie ar r?mâne neimpozitat?. Aceea?i problem? ar ap?rea cu siguran?? ?i în cazul TVA?ului perceput pentru serviciul de distribu?ie.

4. A treia op?iune: un singur lan? de prest?ri

a) Rezumatul sus?inerilor societ??ii Lebara ?i ale Comisiei

56. Modelul propus de Comisie ?i care, ?n esen??, este sus?inut de Lebara este unul solid, ?ns? nu infailibil. Opinia acestora poate fi rezumat? dup? cum urmeaz?.

57. ?n cazul ?n care o persoan? impozabil? (denumit? ?n continuare „comerciantul A”) vinde unei alte persoane impozabile (denumit? ?n continuare „comerciantul B”), care are sediul ?ntr?un alt stat membru, cartele telefonice care con?in un drept de a primi servicii de telecomunica?ii, iar comerciantul B vinde ulterior aceste cartele telefonice pentru consumul utilizatorilor finali, comerciantul A presteaz? un singur serviciu impozabil la momentul v?nz?rii c?tre comerciantul B. Cump?rarea ?i utilizarea ulterioar? a cartelei de c?tre un utilizator final nu reprezint? un serviciu impozabil prestat de comerciantul A utilizatorului final, ci reprezint? un serviciu prestat de comerciantul B utilizatorului final.

58. Potrivit acestui model, comerciantul B este obligat, ?n temeiul procedurii tax?rii inverse, s? pl?teasc? TVA?ul pentru contrapresta?ia pe care o pl?te?te comerciantului A. Comerciantul B este de asemenea obligat la plata TVA?ului perceput pentru contrapresta?ia primit? de la utilizatorul final. Ambele servicii prestate ?n statul membru ?n care ?i desf??oar? activitatea comerciantul B sunt impozitate ?n scopuri de TVA. Cu toate acestea, comerciantul B are dreptul de deducere a TVA?ului pe care l?a pl?tit ?n cazul opera?iunilor comerciale cu comerciantul A atunci c?nd declar? autorit??ilor fiscale din statul s?u membru TVA?ul aferent v?nz?rii serviciilor de telecomunica?ii utilizatorilor finali. Altfel spus, comerciantul B deduce taxa aferent? intr?rilor.

b) Apreciere

59. Acest model reflect? ideea unui lan? de prest?ri care ?ncepe de la produc?tor ?i care trece prin diverse stadii de comercializare p?n? la consumatorul final. Valoarea ad?ugat? din toate stadiile de comercializare se impoziteaz?, iar modelul ar conduce la o aplicare corect? a regimului de TVA ?n ceea ce prive?te locul impozit?rii ?i cota de impozit aplicat? consumului.

60. Cu toate acestea, r?m?ne problema cartelei telefonice ?nse?i care nu are o func?ie independent? precum un bun sau un serviciu. ?n plus, nu se poate concluziona c? utilizatorii finali achizi?ioneaz? un drept la servicii de telecomunica?ii de la distribuitori, ?ntruc?t serviciul nu a fost niciodat? transferat integral de la Lebara c?tre distribuitorii acesteia.

61. Potrivit acordurilor de comercializare ?ncheiate ?ntre Lebara ?i distribuitori, func?ia distribuitorului este aceea de a promova v?nzarea cartelelor telefonice c?tre utilizatorii finali, fie ?n mod direct, fie prin intermediul v?nz?torilor cu am?nuntul. ?n plus, un principiu fundamental al dreptului UE ?n materie de TVA este c? aceasta este un impozit pe consum(30). Astfel cum am explicat deja, scopul propriu?zis al acordurilor dintre Lebara ?i distribuitorii s?i nu era de a ?ncuraja consumul de c?tre distribuitori, ci de c?tre utilizatorii finali. Nu se poate sus?ine pe baza niciunei analize c?, ?ntr?o situa?ie normal?, convorbirile telefonice la pre?uri foarte mici fac obiectul consumului distribuitorilor.

62. Este adev?rat c? distribuitorii ?i pot asuma rolul unui utilizator final ?i pot utiliza cartela telefonic?, cu condi?ia ca aceasta s? fie pl?tit? ?i activat?, dar aceasta nu constituie scopul economic real al acordului ?ncheiat ?ntre distribuitori ?i Lebara. Dac? un distribuitor ar utiliza o cartel? telefonic? pentru a efectua apeluri telefonice interna?ionale, aceasta ar reprezenta o prestare impozabil? de servicii ?n beneficiul s?u, cu condi?ia ca aceast? cartel? telefonic? s? fie utilizat? ?n alte scopuri dec?t cele comerciale. Acest aspect este reglementat de articolul 6 alineatul (2) litera (b) din A ?asea directiv? TVA(31).

63. Nici situa?ia de fapt nu sus?ine ideea c? distribuitorii concep ?i comercializeaz? propriile servicii de telecomunica?ii ?i ulterior le pun în aplicare subcontractând c?tre Lebara serviciile necesare de acces la re?ea.

64. În mod evident, Lebara este cea care creeaz?, prin propria sa re?ea contractual?, o cale de telecomunica?ii între utilizatorul final ?i centrala telefonic? de?inut? de aceasta ?i de aici, prin intermediul prestatorilor de servicii de telefonie interna?ional?, c?tre destinatarii apelurilor telefonice din afara UE. În aceast? privin??, nu poate fi admis? compara?ia dintre distribuitorii Lebara ?i furnizorii de re?ele virtuale de telecomunica?ii mobile, astfel cum a sugerat Comisia în ?edin?a desf?urată în fa?a Cur?ii.

65. În sfâr?it, în observa?iile scrise, Lebara a subliniat c? utilizatorii finali nu cunosc ?i nici nu au posibilitatea s? cunoasc? faptul c? accesul la apeluri telefonice interna?ionale la pre?uri foarte mici pe care l?au achizi?ionat de la distribuitori sau de la vânz?tori cu am?nuntul este furnizat de Lebara. Lebara a subliniat de asemenea c? nu exista vreo obliga?ie contractual? direct? în raportul cu utilizatorul final.

66. Cu privire la prima sus?inere, schimbarea m?rcii pentru a ascunde identitatea prestatorului nu modific? în niciun caz „inten?ia final?” pe care o are utilizatorul final în momentul în care achizi?ioneaz? cartela telefonic?, ?i anume aceea de a efectua convorbiri telefonice interna?ionale la pre?uri foarte mici. În ceea ce prive?te a doua sus?inere, articolul 2 din A ?asea directiv? TVA nu se refer? la existen?a unor raporturi contractuale între utilizatorul final ?i furnizor sau prestator, ci la fluxul contrapresta?iilor dintre utilizatorul final ?i furnizor sau prestator. Astfel cum a statuat Curtea în Hot?rârea Town and County Factors(32), adoptarea unei abord?ri în care existen?a unui raport juridic ar depinde de caracterul executoriu al obliga?iilor care incumb? prestatorului serviciului ar compromite eficien?a celei de A ?asea directive TVA(33). Contrapresta?ia este transferat? de la utilizatorii finali c?tre Lebara prin intermediul vânz?torilor cu am?nuntul ?i al distribuitorilor. În plus, între utilizatorii finali ?i Lebara exist? o leg?tur? direct? întrucât codul PIN îi confer? utilizatorului final accesul direct la centralele telefonice de?inute de Lebara.

67. Pe scurt, în cazul în care Curtea ar accepta modelul propus de Comisie ?i de Lebara, acesta ar necesita cel pu?in o interpretare flexibil? a raportului juridic existent între Lebara ?i distribuitorii s?i, ceea ce nu î?i g?se?te îns? sus?inere în jurispruden?a Cur?ii. Nu se poate sus?ine pe baza niciunei analize c? Lebara presteaz? distribuitorilor s?i acela?i serviciu pe care ace?tia din urm? îl presteaz? utilizatorilor finali.

5. A patra op?iune: servicii prestate de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? în nume propriu, dar în contul altei persoane

a) Rezumatul sus?inerilor cu titlu subsidiar ale Comisiei

68. Comisia sus?ine de asemenea, cu titlu subsidiar, c?, potrivit articolului 6 alineatul (4) din A ?asea directiv? TVA, în cazul în care persoanele impozabile care ac?ioneaz? în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, iau parte la o prestare de servicii, trebuie s? se considere c? acestea au primit ?i au prestat ele însele serviciile respective. Astfel, trebuie s? se considere c? distribuitorii Lebara (care, în mod evident, ac?ioneaz? în nume propriu) au primit serviciile prestate de Lebara în cadrul unei prime opera?iuni impozabile ?i ulterior au prestat aceste servicii utilizatorilor finali în cadrul unei a doua opera?iuni.

b) Apreciere

69. Curtea s?a pronun?at recent în sensul c? articolul 6 alineatul (4) din A ?asea directiv? TVA

crează ficțiunea juridică a două prestații de servicii identice furnizate consecutiv. Potrivit acestei ficțiuni, se consideră că operatorul care ia parte la prestarea de servicii și are calitatea de comisionar a primit, într-o primă etapă, serviciile în cauză de la operatorul în contul căruia acționează, care are calitatea de comitent, înainte de a furniza personal aceste servicii clientului într-o a doua etapă. Din aceasta rezultă că, în ceea ce privește raportul juridic dintre comitent și comisionar, rolurile acestora, de prestator de servicii și, respectiv, de plătitor, sunt inversate în mod fictiv în scopuri de TVA(34).

70. În opinia noastră, această ficțiune reprezintă cheia soluției în prezenta cauză. În scopuri de TVA, distribuitorii ar trebui considerați drept comisionari care acționează în nume propriu, însă în contul Lebara, care are calitatea de comitent. Comisia susține în mod corect că articolul 6 alineatul (4) din Așasea directivă TVA conduce la o percepere a TVA-ului în același mod ca și modelul întemeiat pe două prestații în cadrul unui singur lanț de prestații. Am adăuga că articolul 6 alineatul (4) din Așasea directivă TVA realizează acest lucru fără a denatura autenticitatea serviciului prestat de Lebara și a beneficiarilor acestui serviciu.

71. Distribuitorii nu beneficiază, de fapt, de accesul la servicii de telecomunicații, însă articolul 6 alineatul (4) din Așasea directivă TVA reprezintă un mandat din partea legiuitorului UE pentru a se aplica o ficțiune de acest fel în cazul în care un distribuitor acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane. Această dispoziție are de asemenea ca efect perceperea taxei în statul membru corespunzător și în cota corespunzătoare – în prezenta cauză, în statul membru de stabilire al distribuitorului, suma impozabilă fiind suma plătită de distribuitori către Lebara, iar operațiunea impozabilă având loc în momentul activării cartelelor telefonice. În plus, articolul 6 alineatul (4) permite emiterea corectă a facturilor către și de către persoana impozabilă care participă la prestarea de servicii(35).

72. Cu toate acestea, Lebara a subliniat că distribuitorii nu acționează în calitate de comisionari și că instanța națională a constatat deja că distribuitorii acționează în nume propriu. Altfel spus, acest lucru sugerează că acordul încheiat între Lebara și distribuitorii săi nu reflectă existența unui raport în care distribuitorii acționează în calitate de mandatarii „fără reprezentare” sau de comisionari ai Lebara potrivit articolului 6 alineatul (4) din Așasea directivă TVA.

73. Totuși, ceea ce se solicită în prezenta trimitere preliminară este interpretarea articolului 6 alineatul (4) din Așasea directivă TVA în contextul dreptului UE, iar nu al legislației naționale referitoare la mandat sau al oricărei alte norme de drept civil național sau de drept fiscal național. În plus, articolul 6 alineatul (4), fiind o dispoziție de drept fiscal, poate primi o interpretare care poate să nu fie neapărat identică cu noțiunile paralele care decurg din normele de drept civil național. În opinia noastră, articolul 6 alineatul (4) din Așasea directivă TVA nu se limitează la raporturi juridice în care există un mandat, cu sau fără reprezentare, încheiat în temeiul legislației statului membru în cauză, în prezenta cauză acesta fiind Regatul Unit. Cerințele prevăzute la articolul 6 alineatul (4) sunt îndeplinite atunci când sunt respectate cele trei criterii prevăzute în cuprinsul acestuia (participarea unui comerciant la o prestare de servicii în nume propriu, dar în contul altuia).

74. Lipsa unei întrebări specifice în decizia de trimitere cu privire la interpretarea articolului 6 alineatul (4) din Așasea directivă TVA nu împiedică Curtea să abordeze această problemă. Potrivit unei jurisprudențe constante, chiar dacă, pe plan formal, instanța de trimitere și-a limitat întrebările la interpretarea unei serii limitate de dispoziții, o asemenea împrejurare nu împiedică Curtea să îi furnizeze toate elementele de interpretare a dreptului UE care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizată, indiferent dacă această instanță s-a referit sau nu s-a referit la acestea în enunțul întrebărilor respective(36). Într-adevăr, această impresie răzbate din enunțul celei de a doua întrebări preliminare. În plus, Hotărârea Curții Henfling și alții(37) cu

privire la interpretarea articolului 6 alineatul (4) din A 7asea directivă TVA este ulterioară oricărui posibil constatări ale First-tier Tribunal, Tax Chamber, cu privire la semnificația articolului 6 alineatul (4)(38).

75. În ceea ce privește interpretarea articolului 6 alineatul (4) din A 7asea directivă TVA în contextul dreptului UE, suntem de opinie că trebuie să se considere că distribuitorii din prezenta cauză acționează în contul Lebara pentru următoarele motive. În primul rând, livrarea cartelelor telefonice către distribuitori nu înseamnă că Lebara transferă vreun risc de natură economică deoarece, aparent, distribuitorii nu trebuie să plătească pentru cartelele telefonice neactivate. Concluzionăm, pe baza observațiilor prezentate de Lebara, că distribuitorii nu plătesc Lebara nicio contraprestație în cazul în care nu reușesc să vândă utilizatorilor finali cartelele telefonice în cadrul comercializării. Dacă se întâmplă acest lucru, distribuitorii nu solicită activarea acestora. Altfel spus, aceștia acționează din punct de vedere economic în contul Lebara.

76. În plus, distribuitorii participă la furnizarea accesului la servicii de telecomunicații prestate de Lebara utilizatorului final. Aceștia își asumă responsabilitatea în nume propriu, dar în contul Lebara, pentru distribuirea accesului la convorbiri telefonice la prețuri foarte mici, precum și pentru transferul contraprestației de la utilizatorul final către Lebara. În plus, distribuitorul este cel care face demersurile necesare (și anume plata și comunicarea numărului de serie către Lebara) pentru a activa contul temporar de client reprezentat de cartela telefonică.

77. În consecință, în opinia noastră, cel mai adecvat mod de încadrare a situației de fapt din prezenta cauză este să se considere că Lebara prestează utilizatorilor finali servicii care constau în accesul la servicii de telecomunicații în schimbul unei plăți în avans, care poate fi considerat drept contul temporar al unui client până la concurența unui anumit număr de unități de timp de convorbiri telefonice. Distribuitorii participă la aceste prestații în nume propriu, dar în contul Lebara. Prin urmare, potrivit articolului 6 alineatul (4) din A 7asea directivă TVA, se poate considera atât că distribuitorii au primit serviciul prestat de Lebara, cât și că l-au prestat utilizatorilor finali. Acest lucru conduce la regimul TVA-ului explicat mai sus la punctele 70 și 71.

78. Observăm totuși că în Hotărârea Henfling și alții Curtea a lăsat la aprecierea instanțelor naționale răspunsul la întrebarea privind îndeplinirea condițiilor de la articolul 6 alineatul (4) în contextul situației de fapt din respectiva cauză. Curtea s-a limitat la a emite recomandări de tipul celor elaborate de noi în prezenta cauză cu privire la factorii care trebuie luați în considerare la aplicarea articolului 6 alineatul (4)(39). Aceasta fiind situația, se poate lăsa la aprecierea instanțelor naționale aspectul dacă faptele din prezenta cauză îndeplinesc cerințele de la articolul 6 alineatul (4), înându-se în mod corespunzător seama de constatările Curții cu privire la diverse probleme invocate în această procedură, de necesitatea de a păstra integritatea principiilor consacrate în dreptul UE în materie de TVA și de semnificația autonomă în contextul dreptului UE care trebuie conferit articolului 6 alineatul (4), care trebuie să fie diferit de noțiunile din cadrul legislației naționale.

V – Rezumat

79. Dintre cele patru alternative prezentate mai sus, sugerăm Curții să respingă modelul avansat de guvernul Regatului Unit întrucât acesta poate conduce fie la dubla impozitare, fie la impozitarea zero. În plus, acesta conduce la concluzia că locul prestației și, aadar, competența în materie de TVA trebuie să fie stabilite în temeiul prezumției că toți utilizatorii finali sunt persoane neimpozabile, prezumție a cărei veridicitate care nu poate face obiectul unui control de legalitate.

80. Cea de a doua problemă enunțată se aplică de asemenea în cazul modelului propus de guvernul olandez. În plus, acest model poate determina, după caz, perceperea unui TVA excesiv sau prea redus, după caz, având în vedere că baza de impozitare atât pentru furnizarea dreptului

la servicii de telecomunicații, cât și pentru serviciul de distribuție separat derivat din valoarea nominală a cartelelor telefonice. Aceasta poate fi mai mare sau mai mică decât prețul plătit de utilizatorii finali pentru aceste cartele telefonice.

81. Modelul lanțului de prestați propus de Lebara și de Comisie reprezintă modelul care conduce la rezultatul final corect, însă cu prețul denaturării raportului existent între Lebara și distribuitorii săi, dat fiind că acesta ar impune Curții să concluzioneze că Lebara vinde distribuitorilor săi dreptul de acces la convorbiri telefonice la prețuri foarte mici. În locul acestui model, considerăm că ficțiunea juridică creată de articolul 6 alineatul (4) din Așasea directivă TVA s-ar aplica mai corect în contextul realităților modelului comercial prezentat Curții în această cauză. În ipoteza în care Curtea ar respinge totuși concluziile noastre cu privire la articolul 6 alineatul (4), am sugera în subsidiar să se admită propunerea înaintată de Comisie și de Lebara, potrivit căreia vânzarea cartelelor telefonice de către Lebara distribuitorilor săi constituie o singură prestare de servicii, iar vânzarea ulterioară de către distribuitori constituie o prestare de servicii separată.

VI – Concluzie

82. În temeiul acestor considerații, sugerăm Curții să răspundă întrebărilor preliminare formulate de First-tier Tribunal, Tax Chamber, în felul următor:

„Atunci când o persoană impozabilă («comerciantul A») vinde unei alte persoane impozabile («comerciantul B») cartele telefonice care conțin informații ce permit cumpărătorului («utilizatorul final C») să acceseze și să beneficieze de servicii de telecomunicații prestate de comerciantul A până la concurența sumei specificate pe cartelă (cu condiția ca A să fi primit de la B contraprestația convenită), comerciantul A prestează utilizatorului final C, contra unei plăți în avans, un serviciu care constă în accesul la servicii de telecomunicații. Cu toate acestea, potrivit articolului 6 alineatul (4) din Directiva 77/388/CEE din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, în cazul în care comerciantul B participă în nume propriu, dar în contul comerciantului A, la prestarea acestui serviciu utilizatorului final C, aspect care trebuie stabilit de instanța națională, se consideră, în scopuri de TVA, că comerciantul B a primit acest serviciu din partea comerciantului A și că l-a prestat ulterior utilizatorului final C.”

83. În ipoteza în care Curtea decide să nu urmeze această propunere ori în ipoteza în care instanța națională nu poate stabili dacă distribuitorii acționează în contul Lebara, sugerăm în subsidiar Curții să răspundă la întrebările preliminare formulate de First-tier Tribunal, Tax Chamber, în felul următor:

„Atunci când o persoană impozabilă («comerciantul A») vinde unei alte persoane impozabile («comerciantul B») cartele telefonice care reprezintă dreptul de a primi servicii de telecomunicații din partea comerciantului A, iar comerciantul B vinde ulterior aceste cartele telefonice utilizatorului final C care efectuează convorbirile telefonice internaționale permise de cartela telefonică, comerciantul A efectuează, la momentul vânzării către comerciantul B, o singură prestare impozabilă de servicii de telecomunicații. Cumpărarea ulterioară și utilizarea cartelei de către un utilizator final nu reprezintă o altă prestare de servicii impozabilă efectuată de comerciantul A.”

1 – Limba originală: engleza.

2 – Directiva 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO 71, p. 1301, denumită în continuare „Prima directivă TVA”). Textul articolului 2 se regăsește în prezent la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe

valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor (JO L 44, p. 11) (JO L 437, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”). Așa-zisa directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „Așa-zisa directivă TVA”) se aplică *ratione temporis* în prezenta cauză. Actualmente, aceasta este înlocuită de Directiva TVA. Pentru claritate, în cuprinsul prezentelor concluzii se va face trimitere atât la Așa-zisa directivă TVA, cât și la dispozițiile echivalente din Directiva TVA.

3 – Devenit articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA.

4 – Articolul 5 alineatul (1) din Așa-zisa directivă TVA a devenit articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA.

5 – Devenit articolul 24 din Directiva TVA.

6 – Devenit articolul 28 din Directiva TVA.

7 – Această dispoziție se regăsește în prezent, în esență, la articolele 44 și 45 din Directiva TVA.

8 – Dispoziția de la articolul 9 alineatul (2) litera (e) a zecea liniuță din Așa-zisa directivă TVA a fost introdusă prin Directiva 1999/59/CE a Consiliului din 17 iunie 1999 de modificare a Directivei 77/388/CEE privind regimul taxei pe valoarea adăugată aplicabil în serviciile de telecomunicații (JO L 162, p. 63). Devenită articolele 369a-369k din Directiva TVA.

9 – Devenit articolele 62, 63 și 65 din Directiva TVA.

10 – A se vedea în prezent secțiunea 1 din capitolul 1 din titlul XI, intitulată „Persoane obligate la plata TVA către autoritățile fiscale”, care conține articolele 193-205.

11 – Articolul 21 alineatul (1) [articolul 28g] din Așa-zisa directivă TVA a fost modificat prin articolul 1 alineatul (4) din Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000 de modificare a Directivei 77/388/CEE cu privire la stabilirea persoanei care datorează taxa pe valoarea adăugată (JO L 269, p. 44).

12 – Avocatul Lebara a explicat în pedință că, în mod normal, distribuitorii nu prestează ei înșiși servicii de telecomunicații. Aceștia sunt comercianți în sectorul serviciilor de telecomunicații care pot achiziționa aceste servicii pentru distribuție și de la alți prestatori de servicii decât Lebara.

13 – În observațiile prezentate în pedință de consilierul juridic al Lebara s-a arătat că distribuitorii achită cartelele telefonice înainte ca acestea să fie activate și le vând după ce au fost activate. S-a afirmat că succesiunea este următoarea: plata integrală, urmată de activare și de vânzare. Cu toate acestea, Lebara susține în observațiile sale scrise că, pentru a preîntâmpina riscul de furt, cartelele telefonice nu puteau fi utilizate pentru a efectua convorbiri telefonice în timpul expedierii de la Lebara la distribuitor. După primirea cartelelor telefonice, distribuitorul urma să solicite activarea acestora de către Lebara. Distribuitorul devenea obligat să efectueze plata cartelelor de telefon către Lebara numai după activarea acestora. În cazul în care cartelele de telefon erau ulterior furate sau dacă distribuitorul nu le achita, Lebara le putea dezactiva. Aceste susțineri nu coincid în totalitate cu privire la momentul la care are loc plata între distribuitori și Lebara. Această problemă pare a fi totuși rezolvată prin decizia de trimitere în care se precizează:

„Lebara va activa cartelele de telefon dac? contul distribuitorului în contabilitatea Lebara ar prezenta sold creditor sau, în caz contrar, va solicita distribuitorului efectuarea plății înainte de a le activa”.

14— Potrivit „procedurii de taxare invers?” prevăzute la articolul 21 alineatul (1) din Aseasa directivă TVA, dac? furnizorul A și cumpărătorul B nu sunt stabiliți pe teritoriul aceluiași stat membru, obligația de plată a impozitului este inversată, astfel încât cel obligat la plata TVA-ului va fi beneficiarul livrării de bunuri, iar nu furnizorul. Acest lucru înseamnă că B este obligat să colecteze TVA-ul aferent operațiunii și să îl plătească autorităților responsabile cu TVA-ul din statul său membru. Astfel cum s-a menționat deja, dispozițiile articolului 21 alineatul (1) se regăsesc în prezent în secțiunea 1 din capitolul 1 al titlului XI din Directiva TVA, intitulată „Persoane obligate la plata TVA către autoritățile fiscale”, care cuprinde articolele 193-205.

15— În acest sens, o mică modificare a situației de fapt ar putea determina ca soluția juridică din prezenta cauză să fie inaplicabilă într-o situație similară. Astfel, prezenta cauză nu este în mod necesar relevantă pentru probleme mai complexe privind TVA-ul referitoare la bonuri valorice cu destinații multiple sau la situații în care contraprestația aferentă livrării de bunuri sau prestării de servicii este plătită utilizându-se un credit preplătit sau un cont de credit prin intermediul unei conexiuni telefonice mobile sau fixe.

16— Hotărârea din 16 decembrie 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, Rep., p. I-13179, punctul 18).

17— Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (cauzele conexate C-308/96 și C-94/97, Rec., p. I-6229, punctele 23 și 24), Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, Rec., p. I-973, punctele 26-32), Hotărârea din 3 septembrie 2009, RCI Europe (C-37/08, Rep., p. I-7533, punctele 23-25), Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank (C-41/04, Rec., p. I-9433, punctele 17-26), și Hotărârea MacDonald Resorts, citată la nota de subsol 16, punctul 18.

18— Hotărârea din 7 octombrie 2010, Loyalty Management UK și Baxi Group (cauzele conexate C-53/09 și C-55/09, Rep., p. I-9187, punctul 39).

19— A se vedea în acest sens Hotărârea MacDonald Resorts, citată la nota de subsol 16, punctul 22.

20— Hotărârea din 2 decembrie 2010 (C-276/09, Rep., p. I-12359).

21— Hotărârea Madgett și Baldwin, citată la nota de subsol 17, punctul 30.

22 — A se vedea, spre exemplu, Hotărârea MacDonald Resorts, citată la nota de subsol 16, punctele 24 și 32, în care s-a menționat că contractele încheiate pentru dobândirea de drepturi la puncte în cadrul programelor de opțiuni privind drepturi de folosință pe durată limitată în complexe rezidențiale turistice erau „operațiuni prealabile” efectuate în scopul de a putea pretinde „serviciul efectiv”, care presupunea un drept de folosință temporar a unei locuințe, a unei camere într-un hotel sau a unui alt serviciu. În Hotărârea Madgett și Baldwin, citată la nota de subsol 17, punctele 24 și 25, s-a statuat că serviciile care erau prestate de terți și care nu constituiau un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului, erau pur accesorii; a se vedea de asemenea Hotărârea Levob Verzekeringen și OV Bank, citată la nota de subsol 17, punctele 17-26, în care s-a hotărât că, în cazul în care un software a fost adaptat – ulterior vânzărilor inițiale – conform cerințelor cumpărătorului, exista o singură prestare a unui serviciu, iar nu două.

- 23— Hotărârea din 2 mai 1996 (C-231/94, Rec., p. I-2395).
- 24— A se vedea Hotărârea Faaborg-Gelting Linien/Finanzamt Flensburg, citată la nota de subsol 23, punctul 14.
- 25— Hotărârea MacDonald Resorts, citată la nota de subsol 16, punctul 24.
- 26— În cazul în care statul membru al distribuitorului ar considera că răscurarea apelurilor telefonice ar fi operațiunea imposibilă și statul membru al prestatorului de servicii ar considera că furnizarea cartelelor de telefon ar constitui operațiunea imposibilă, niciunul dintre acestea nu ar percepe TVA-ul în situația dată. Acest lucru ar fi de asemenea contrar principiului fundamental al dreptului privind TVA-ul prevăzut la articolul 2 din Prima directivă TVA, conform căruia TVA-ul este un impozit pe consum, direct proporțional cu prețul bunurilor și al serviciilor.
- 27— În mod similar, în Hotărârea MacDonald Resorts, citată la nota de subsol 16, Curtea a respins soluția care ar fi permis persoanei impozabile din respectiva cauză să realizeze propria analiză a tuturor spațiilor locative disponibile în vederea calculării TVA-ului. În general, Curtea a susținut că instanțele statului membru trebuie să se aplece în poziția de „a aplica efectiv principiile și normele relevante ale dreptului comunitar” atunci când exercită controlul de legalitate. A se vedea Hotărârea din 21 ianuarie 1999, Upjohn (C-120/97, Rec., p. I-223, punctul 36). A se vedea mai recent Avizul 1/09 din 8 martie 2011 (Rep., p. I-1137), în care Curtea a remarcat la punctul 85 că „funcțiile atribuite instanțelor naționale și, respectiv, Curții sunt esențiale pentru a se asigura însuși natura dreptului instituit prin tratate”.
- 28 — A se vedea articolul 6 alineatul (4) și articolul 9 alineatul (2) litera (e) a șaptea liniuță din A șasea directivă TVA.
- 29 — A se vedea articolul 18 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă TVA, potrivit căruia, pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă trebuie „în ceea ce privește deducerile în temeiul articolului 17 alineatul (2) litera (a), să dețină o factură întocmită în conformitate cu articolul 22 alineatul (3)”; a se vedea în prezent articolul 178 litera (a) din Directiva TVA.
- 30— A se vedea recent Hotărârea RCI Europe, citată la nota de subsol 17, punctul 39.
- 31 — Articolul 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă TVA prevede că prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora ori, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate este considerată o prestare de servicii efectuată cu plată. A se vedea articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.
- 32— Hotărârea din 17 septembrie 2002 (C-498/99, Rec., p. I-7173).
- 33 — Hotărârea Town and County Factors, citată la nota de subsol 32, punctul 21.
- 34— Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții (C-464/10, Rep., p. I-6219, punctul 35).
- 35 — A se vedea Ben Terra și Julie Kajus European VAT Directives (2011), secțiunea 10.2.1.4.
- 36— Hotărârea din 5 mai 2011, McCarthy (C-434/09, Rep., p. I-3375, punctul 24).
- 37 — Citată la nota de subsol 34.
- 38— Ordonanța de trimitere adresată Curții de Justiție în prezenta cauză este datată 22 octombrie 2010, în timp ce Hotărârea Henfling și alții a fost pronunțată anul următor, la 14 iulie

2011.

39– Citat? la nota de subsol 34. A se vedea în special punctele 42 și 43.