

Ediție provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOMNUL ATHANASIOS RANTOS

prezentate la 15 septembrie 2022(1)

Cauza C-695/20

Fenix International Limited

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[cerere de decizie preliminară formulată de First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală)], Regatul Unit]

„Trimitere preliminară – Articolul 291 alineatul (2) TFUE – Competență de executare a Consiliului Uniunii Europene – Directiva 2006/112/CE – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Articolele 28 și 397 – Persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, care ia parte la o prestare de servicii – Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 – Articolul 9a – Servicii prestate pe cale electronică printr-o rețea de telecomunicații, o interfață ori un portal – Prezumții referitoare la identificarea prestatorului serviciilor – Posibilitatea sau imposibilitatea persoanei impozabile de a răsturna aceste prezumții – Validitate”

I. Introducere

1. Cererea de decizie preliminară privește validitatea articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011(2), astfel cum a fost introdus în acesta din urmă prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013(3) (denumit în continuare „articolul 9a”). Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între societatea Fenix International Limited (denumită în continuare „Fenix”), care exploatează o platformă online, pe de o parte, și Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administrația Fiscală și Vamală, Regatul Unit, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu taxa pe valoarea adăugată (TVA) care trebuie achitată de această societate pentru perioada cuprinsă între lunile iulie 2017 și ianuarie 2020, precum și pentru luna aprilie 2020.

2. First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit], instanța de trimitere, solicită să se stabilească dacă, prin adoptarea articolului 9a, Consiliul Uniunii Europene și-a depășit competența de executare care îi este conferită prin articolul 291 alineatul (2) TFUE și prin articolul 397 din Directiva 2006/112/CE(4) în raport cu articolul 28 din această directivă.

3. Prezenta cauză se află la intersecția dintre, pe de o parte, dreptul instituțional al Uniunii, cu examinarea noțiunii de „competență de executare” de care beneficiază Consiliul în temeiul Tratatului FUE și, pe de altă parte, dreptul privind TVA-ul în ceea ce privește o persoană impozabilă care, acționând în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, ia parte la o prestare de servicii. În special, această cauză ridică problema marjei de apreciere de care dispune Consiliul pentru a pune în aplicare Directiva TVA. Această problemă prezintă o importanță deosebită în contextul influenței în creștere a platformelor online în economie și a rolului acestora în ceea ce privește colectarea TVA-ului, care generează numeroase reflecții(5).

4. La finalul analizei noastre, vom concluziona în sensul validității articolului 9a, întrucât această dispoziție respectă obiectivele generale esențiale urmărite de articolul 28 din Directiva TVA, este necesară sau utilă pentru punerea în aplicare a acestui articol și îl precizează fără să îl completeze sau să îl modifice.

II. Cadrul juridic

A. Directiva TVA

5. Directiva TVA se întemeiază pe articolul 93 CE (devenit articolul 113 TFUE). Potrivit considerentelor (61) și (62) ale acestei directive:

„(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.”

6. Articolul 28 din directiva menționată, care face parte din titlul IV din aceasta, intitulat „Operațiuni taxabile”, și din capitolul 3 din acest titlu, referitor la prestarea de servicii, 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.”

7. Articolul 397 din aceeași directivă prevede:

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

B. Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011

8. Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 se întemeiază pe articolul 397 din Directiva TVA. Potrivit considerentelor (2), (4) și (5) ale acestui regulament de punere în aplicare:

„(2) Directiva [TVA] conține norme privind [TVA] 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) [TUE], 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 asigurat 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.”

9. Articolul 1 din regulamentul de punere în aplicare menționat prevede:

„Prezentul regulament stabilește măsuri de punere în aplicare a anumitor dispoziții din titlurile I-V și VII-XII din Directiva [TVA].”

10. Același regulament de punere în aplicare a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare nr. 1042/2013, care se întemeiază de asemenea pe articolul 397 din Directiva TVA. Considerentul (4) al acestui din urmă regulament de punere în aplicare are următorul cuprins:

„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 rețele de telecomunicații sau printr-o interfață ori un portal.”

11. Articolul 1 alineatul (1) litera (c) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 1042/2013 a introdus în Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 articolul 9a, care prevede:

„(1) În aplicarea articolului 28 din Directiva [TVA], în cazul în care se prestează servicii 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 o persoană impozabilă care participă la prestarea respectivă acționează în nume propriu, dar pe seama furnizorului serviciilor respective, cu excepția cazului în care furnizorul este indicat în mod explicit ca prestator de către respectiva persoană impozabilă și acest lucru se reflectă în dispozițiile contractuale dintre părți.

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 condiții:

(a) 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 prestatorul acestora;

(b) nota de plată sau chitanță emisă sau pusă clientului la dispoziție 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 stabilește termenii și condițiile 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 rețea de telecomunicații, o interfață 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 plătilor 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.”

III. Litigiul principal, întrebarea preliminară și procedura în fața Curții

12. Fenix, înregistrată în scopuri de TVA în Regatul Unit, exploatează platforma online consacrată rețelei sociale cunoscute sub denumirea de „Only Fans” (denumită în continuare „platforma”) și exercită un control exclusiv asupra acesteia. Platforma se adresează „utilizatorilor” din întreaga lume, care se împart în „creatori” și „fani”.

13. Creatorii, care dispun de „profiluri”, încarcă și publică pe profilurile lor conținuturi precum fotografii și materiale video. De asemenea, aceștia pot difuza materiale video în direct și pot trimite mesaje private fanilor lor. Aceștia din urmă pot avea acces la conținutul încărcat prin efectuarea de plăți ad-hoc sau prin plata unui abonament lunar pentru fiecare creator al cărui conținut doresc să îl consulte și/sau cu care doresc să interacționeze. Fanii pot plăti de asemenea bacșiuri sau donații, pentru care nu se furnizează niciun conținut în contrapartidă. Creatorii stabilesc cuantumul abonamentului lunar la profilul lor, în timp ce Fenix stabilește cuantumul minim atât pentru abonamente, cât și pentru bacșiuri.

14. Fenix este responsabilă de colectarea și de distribuirea plăților efectuate de fani, recurgând la un terț prestator de servicii de plată. Aceasta stabilește de asemenea condițiile generale de utilizare a platformei, care au fost modificate în mai multe rânduri în perioada relevantă. Fenix facturează creatorilor un cuantum de 20 % din sumele plătite de fanii lor prin intermediul unei deduceri (denumită în continuare „deducerea de 20 %”). Atât plățile efectuate de un fan, cât și plățile în favoarea unui creator figurează în extrasul de cont bancar al utilizatorului respectiv ca reprezentând o plată efectuată în favoarea sau din partea Fenix. În toată perioada relevantă, Fenix a facturat și a contabilizat TVA-ul la o cotă de 20 % pe o bază de impozitare constituită din deducerea de 20 %.

15. La 22 aprilie 2020, administrația fiscală a adresat societății Fenix decizii de impunere privind TVA-ul care trebuia plătit pentru perioada cuprinsă între lunile iulie 2017 și ianuarie 2020, precum și pentru luna aprilie 2020 (denumite în continuare „deciziile de impunere în cauză”), apreciind că trebuie să se considere că această societate acționează în nume propriu în temeiul articolului 9a. Astfel, potrivit acestei administrații, Fenix ar fi trebuit să plătească TVA-ul nu pe baza deducerii de 20 %, ci a totalității sumelor plătite de fani.

16. La 27 iulie 2020, Fenix a formulat o acțiune la instanța de trimitere, contestând temeiul

juridic al deciziilor de impunere în cauză, și anume articolul 47 alineatele 4 și 5 din Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal, care transpunea în dreptul britanic articolul 9a, precum și cuantumul din deciziile de impunere menționate. Aceasta ar însemna că articolul 9a nu este valid și că, în plus, ea nu intră în domeniul de aplicare al acestui articol.

17. Instanța de trimitere precizează că administrația fiscală nu s-a pronunțat cu privire la calitatea în care, în dreptul englez, a acționat Fenix în ceea ce privește platforma, și anume în calitate de comisionar sau de comitent. Această administrație ar fi adoptat deciziile de impunere în cauză numai în raport cu articolul 9a, fără a examina aplicarea articolului 28 din Directiva TVA ca atare.

18. Această instanță arată că are îndoieli cu privire la validitatea articolului 9a. Astfel, deși se pretinde că acest articol aplică articolul 28 din Directiva TVA, s-ar putea susține că el depășește competența de executare conferită Consiliului. În această privință, instanța menționează, făcând referire la Hotărârea din 15 octombrie 2014, Parlamentul/Comisia (C-65/13, EU:C:2014:2289), subliniază că o dispoziție de aplicare a unui act legislativ este legală numai dacă respectă obiectivele generale esențiale urmărite de acest act, este necesară sau utilă pentru punerea în aplicare a actului menționat și nu poate nici să modifice, nici să completeze actul respectiv, nici măcar în ceea ce privește elementele sale neesențiale.

19. În același sens, Comisia Europeană ar aprecia că, pentru a determina dacă o măsură „completează” actul de bază, legiuitorul Uniunii ar trebui să evalueze dacă această măsură adaugă în mod concret noi norme neesențiale care schimbă cadrul actului legislativ, lăsându-i Comisiei o marjă de apreciere, în timp ce, invers, măsurile care urmăresc numai să dea efect unor norme care există în actul de bază nu ar trebui considerate a fi măsuri complementare(6).

20. Instanța de trimitere subliniază că articolul 9a, astfel cum a fost adoptat, este radical diferit și merge mult mai departe decât propunerea de regulament prezentată de Comisie de modificare a Regulamentului de punere în aplicare nr. 282/2011(7). Astfel, deși articolul 28 din Directiva TVA ar face referire la o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, introducerea prezumției prevăzute la articolul 9a ar însemna, potrivit Comitetului TVA(8), că aceasta ar trebui, în general, să fie valabilă pentru toate persoanele impozabile care participă la prestarea de servicii.

21. Instanța de trimitere se referă, pe de altă parte, la studiul(9) care a susținut Propunerea de directivă prezentată de Comisie la 1 decembrie 2016(10), potrivit căruia obiectivul articolului 9a, care este acela de a transfera răspunderea privind plata TVA-ului în sarcina intermediarului, pare oportun și că este necesar să fie aduse clarificări suplimentare, precum și să se ajungă la o interpretare comună și cu caracter obligatoriu din partea statelor membre. Potrivit instanței menționate, s-ar putea susține că acest transfer de răspundere nu constituie o simplă măsură tehnică, ci o modificare a situației existente mai degrabă decât o clarificare.

22. Instanța menționată arată în plus că, în Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții (C-464/10, denumită în continuare „Hotărârea Henfling și alții”, EU:C:2011:489, punctul 42), Curtea a statuat că, în ceea ce privește condiția referitoare la faptul că persoana impozabilă trebuie să acționeze în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, prevăzută la articolul 6 alineatul (4) din Directiva 77/388/CEE(11), instanța națională trebuie să efectueze o verificare concretă de natură să stabilească dacă persoana impozabilă acționează în mod efectiv în nume propriu. Or, potrivit instanței de trimitere, prezumția prevăzută la articolul 9a elimină obligația de a examina situația economică și comercială a persoanei impozabile.

23. Prin urmare, ar exista motive întemeiate să se considere, pe de o parte, că această prezumție nu constituie o măsură tehnică, ci o modificare radicală și că, pe de altă parte, cadrul

juridic ce rezultă din articolul 28 din Directiva TVA a fost modificat în mod considerabil prin introducerea prezumției prevăzute la articolul 9a alineatul (1) al treilea paragraf. Oricare ar fi criteriul de analiză reținut, Consiliul ar fi săvârșit, astfel, o eroare vădită de apreciere prin adoptarea articolului 9a.

24. În aceste condiții, First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„[Articolul 9a] 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]?”

25. Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord a părăsit Uniunea la 31 ianuarie 2020. Totuși, Curtea rămâne competentă să se pronunțe cu privire la prezenta cerere de decizie preliminară(12).

26. Fenix, guvernul italian, guvernul Regatului Unit, Consiliul și Comisia au depus observații scrise. Aceste părți au prezentat de asemenea observații orale în cadrul ședinței de audiere a pledoariilor care a avut loc la 3 mai 2022.

IV. Analiză

27. Prin intermediul întrebării preliminare adresate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 9a este lipsit de validitate în măsura în care Consiliul și-ar fi depășit competența de executare care îi este conferită. Guvernul italian, guvernul Regatului Unit, Consiliul și Comisia propun să se răspundă la această întrebare că articolul 9a este valid. În schimb, Fenix susține că trebuie să se răspundă la aceasta că articolul menționat nu este valid.

28. În prezentele concluzii, vom examina noțiunea de „competență de executare” în sensul articolului 291 alineatul (2) TFUE (secțiunea A), apoi punerea în aplicare a articolului 28 din Directiva TVA prin articolul 9a (secțiunea B).

A. Cu privire la noțiunea de „competență de executare” în sensul articolului 291 alineatul (2) TFUE

29. Tratatul de la Lisabona a instituit distincția dintre „competență delegată” și „competență de executare”, în temeiul articolelor 290 și, respectiv, 291 TFUE(13). Curtea s-a pronunțat în mai multe rânduri cu privire la această distincție și la conținutul acesteia în ceea ce privește Comisia.

1. *Jurisprudența Curții*

30. Potrivit jurisprudenței Curții, legiuitorul Uniunii dispune de o putere de apreciere în cazul în care decide să atribuie Comisiei o competență delegată în temeiul articolului 290 alineatul (1) TFUE sau o competență de executare în temeiul articolului 291 alineatul (2) TFUE. Această putere de apreciere trebuie exercitată însă cu respectarea condițiilor prevăzute la articolele 290 și 291 TFUE(14).

31. În această privință, în ceea ce privește acordarea unei competențe delegate, din articolul 290 alineatul (1) TFUE reiese că un act legislativ poate delega Comisiei competența de a adopta acte fărâ caracter legislativ cu domeniu de aplicare general care completează sau modifică anumite elemente neesențiale ale actului legislativ. În conformitate cu al doilea paragraf al dispoziției citate, obiectivele, conținutul, domeniul de aplicare și durata delegării de competențe trebuie să fie definite în mod expres de actul legislativ care conferă o astfel de delegare. Această

cerin?? implic? faptul c? atribuirea unei competen?e delegate urm?re?te adoptarea unor norme care se înscriu în cadrul de reglementare definit de actul legislativ de baz?(15).

32. În ceea ce prive?te acordarea unei competen?e de executare, articolul 291 alineatul (1) TFUE prevede c? statele membre iau toate m?surile de drept intern necesare pentru a pune în aplicare actele obligatorii din punct de vedere juridic ale Uniunii. Totu?i, astfel cum prevede alineatul (2) al acestui articol, în cazul în care sunt necesare condi?ii unitare de punere în aplicare a actelor obligatorii din punct de vedere juridic ale Uniunii, aceste acte confer? competen?e de executare Comisiei sau, în cazuri speciale ?i temeinic justificate, precum ?i în cazul politicii externe ?i de securitate comun? (PESC), Consiliului(16).

33. De?i articolul 291 TFUE nu ofer? nicio defini?ie a no?iunii de „act de punere în aplicare”(17), Curtea a ar?tat c? no?iunea de „executare” cuprinde în acela?i timp elaborarea unor norme de aplicare ?i aplicarea normelor în situa?ii determinate prin intermediul unor acte cu aplicabilitate individual?(18). În ceea ce prive?te interpretarea acestui articol, Curtea a f?cut referire la o jurispruden?? constant? ?i anterioar? Tratatului de la Lisabona, potrivit c?reia, în cadrul competen?ei sale de executare, ale c?rei limite sunt evaluate în special în func?ie de obiectivele generale esen?iale ale actului legislativ în cauz?, Comisia este autorizat? s? adopte toate m?surile necesare sau utile pentru punerea în aplicare a actului men?ionat, *în m?sură în care nu sunt contrare acestuia*(19).

34. Reiese de asemenea din jurispruden?a Cur?ii c?, în cadrul exercit?rii competen?ei de executare care îi este conferit?, institu?ia în cauz? este chemat? s? *precizeze* con?inutul unui act legislativ pentru a asigura punerea sa în aplicare în condi?ii uniforme în toate statele membre(20). În această privin??, Comisia precizeaz? actul legislativ în cazul în care dispozi?iile actului de punere în aplicare pe care îl adopt?, pe de o parte, respect? obiectivele generale esen?iale urm?rite de actul legislativ ?i, pe de alt? parte, sunt necesare sau utile pentru punerea în aplicare a acestuia *f?r? s? îl completeze sau s? îl modifice, nici m?car în ceea ce prive?te elementele sale neesen?iale*(21).

35. Jurispruden?a men?ionat? mai sus prive?te competen?a delegat? ?i competen?a de executare a *Comisiei*(22). În prezenta cauz?, *Consiliul* este cel care a adoptat Directiva TVA, în temeiul articolului 93 CE (devenit articolul 113 TFUE). Tot acesta a adoptat ?i articolul 9a, cuprins în Regulamentul de punere în aplicare nr. 1042/2013, care se întemeiaz? pe articolul 397 din directiva men?ionat?. În acest context, în cadrul exercit?rii competen?ei de executare în sensul articolului 291 alineatul (2) TFUE, trebuie efectuat? o distinc?ie dup? cum institu?ia care adopt? actul de punere în aplicare este Comisia sau Consiliul?

36. Consider?m c? r?spunsul este negativ.

37. Astfel, în primul rând, din modul de redactare a articolului 291 alineatul (2) TFUE rezultă că Consiliul dispune și el de o competență de executare, spre deosebire de competența delegată în temeiul articolului 290 TFUE, rezervată Comisiei. Desigur, astfel cum a arătat Curtea, numai cu titlu excepțional poate fi rezervată Consiliului competența de a adopta acte de punere în aplicare, în „cazuri speciale și temeinic justificate”, precum și în ipoteze precise prevăzute în mod expres de această dispoziție, care privesc numai PESC(23). Consiliul trebuie, astfel, să motiveze în mod detaliat decizia prin care își rezervă exercitarea unor competențe de executare(24). În speță, articolul 397 din Directiva TVA prevede că Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, adoptă măsurile necesare pentru punerea în aplicare a acestei directive(25). Adoptarea Regulamentului de punere în aplicare nr. 282/2011 de către Consiliu și, în special, a articolului 9a are, așadar, la bază un temei juridic specific TVA-ului, în vederea aplicării Directivei TVA. Adoptarea acestui regulament de punere în aplicare constituie astfel, în opinia noastră, un caz specific justificat în mod temeinic, în conformitate cu articolul 291 alineatul (2) TFUE(26).

38. În al doilea rând, faptul că Consiliul exercită o competență de executare pentru un act pe care l-a adoptat el însuși nu ni se pare de natură să repună în discuție această interpretare. Desigur, Consiliul ar fi putut să modifice articolul 28 din Directiva TVA ca atare pentru a explica conținutul acestuia. În observațiile sale scrise, Fenix a arătat astfel că, la 1 decembrie 2016, Comisia a prezentat o propunere de directivă(27) în vederea modificării modului de redactare a acestui articol 28, propunerea respectivă nefiind în cele din urmă inclusă în Directiva (UE) 2017/2455(28). Cu toate acestea, Consiliul are de asemenea dreptul de a adopta un act de punere în aplicare în condițiile prevăzute la articolul 291 alineatul (2) TFUE. În această privință, trebuie arătat că modificarea Directivei TVA în temeiul articolului 113 TFUE impune, printre altele, consultarea Parlamentului European și a Comitetului Economic și Social, ceea ce nu se prevede pentru adoptarea unui regulament de punere în aplicare în temeiul articolului 397 din Directiva TVA. Procedura referitoare la modificarea acestei directive este, așadar, mai complexă și necesită mai mult timp decât adoptarea unui act de punere în aplicare a acesteia, atât timp cât condițiile prevăzute la articolul 291 alineatul (2) TFUE pot fi întrunite în speță.

39. În al treilea rând, mai general, deși este posibil să se susțină că, prin adoptarea unui act de punere în aplicare pentru unul dintre propriile acte legislative, Consiliul trebuie să dispună de o putere mai largă decât Comisia atunci când aceasta adoptă măsuri de aplicare a unui act legislativ al unei alte instituții a Uniunii (analiză cu care nu suntem de acord), nu vedem niciun motiv pentru care Consiliul ar trebui să fie supus unui tratament diferit în raport cu Comisia în ceea ce privește competența de executare în temeiul articolului 291 alineatul (2) TFUE. Astfel, Consiliul poate fi determinat să precizeze conținutul unui act legislativ. Aceasta poate fi situația în domeniul fiscalității, în special în prezența unor noi tehnologii (în speță, comerțul electronic, care poate consta în lungi lanțuri de operațiuni în ceea ce privește prestările de servicii), care trebuie luate în considerare pentru punerea în aplicare a actelor legislative existente. În această situație, regulamentul de punere în aplicare, conform articolului 288 TFUE, are aplicabilitate generală, este obligatoriu în toate elementele sale și se aplică direct în toate statele membre, chiar dacă actul legislativ este o directivă, precum în prezenta cauză.

40. Trebuie adăugat că, potrivit jurisprudenței Curții, adoptarea *normelor esențiale* ale unei materii este de competență exclusivă a legiuitorului Uniunii, aceste norme trebuind adoptate în reglementarea de bază și că, în consecință, dispozițiile care stabilesc elementele esențiale ale unei reglementări de bază, a căror adoptare necesită efectuarea unor *alegeri politice* care se numără printre sarcinile proprii ale legiuitorului Uniunii, nu pot face obiectul unei delegații și nici nu pot figura în acte de punere în aplicare(29).

41. În concluzie, din jurisprudența Curții rezultă că articolul 9a, în raport cu articolul 291

alineatul (2) TFUE și cu articolul 397 din Directiva TVA, este valid dacă, pe de o parte, respectă obiectivele generale esențiale urmărite de articolul 28 din directiva menționată și, pe de altă parte, este necesar sau util pentru punerea în aplicare a acestui articol 28 fără să îl completeze sau să îl modifice, nici măcar în ceea ce privește elementele sale neesențiale.

2. **Distincția dintre „a preciza” și „a completa sau a modifica” un act legislativ**

42. Diferența dintre competența delegată și competența de executare este întemeiată chiar pe modul de redactare a articolelor 290 și 291 TFUE și implică faptul că, pentru competența delegată, instituția în cauză poate să *completeze sau să modifice* anumite elemente neesențiale ale actului legislativ și că, pentru competența de executare, instituția este chemată să *precizeze* conținutul normativ al unui act legislativ. Cu toate acestea, distincția dintre „a completa sau a modifica” și „a preciza” un act legislativ nu se impune în mod evident(30).

43. Astfel cum a arătat avocatul general Cruz Villalón, diferența de principiu dintre competența exercitată în cazul unei delegări legislative și cea conferită în cazul punerii în aplicare rezidă în faptul că legiuitorul delegă instituției în cauză posibilitatea de a se pronunța cu privire la aspecte asupra cărora, în principiu, ar fi trebuit să se pronunțe el însuși, în măsura în care punerea în aplicare operează cu privire la dispoziții normative al căror conținut a fost definit de legiuitor în ceea ce privește aspectele materiale ale acestora. Potrivit avocatului general, ca urmare a acestei diferențe, articolul 291 alineatul (2) TFUE se referă la simpla exercitare a competenței de punere în aplicare, care exclude ceea ce nu este necesar pentru aplicarea concretă a unei norme deja definite și finalizate, în timp ce articolul 290 TFUE prevede delimitarea obiectivelor pe care trebuie să le urmărească delegarea, precum și conținutul și domeniul de aplicare ale acesteia, evidențiind că se așteaptă de la Comisie mai mult decât simpla punere în aplicare a unei dispoziții cu privire la care au fost stabilite toate aceste aspecte, ceea ce implică o marjă de „creativitate” normativă, care nu este posibilă în cazul simplei puneri în aplicare(31).

44. În cadrul acestei distincții, considerăm utilă o comparație cu noțiunea de „lege interpretativă”, care se apropie de un act de punere în aplicare. În acest sens, Cour de cassation (Curtea de Casație) franceză, printre altele, a arătat că o lege poate fi considerată interpretativă numai dacă se limitează să recunoască, fără a inova, un drept preexistent pe care o definiție imperfectă lăsa făcut susceptibil de controverse(32). Această concepție este cunoscută în alte ordini juridice, printre care ordinea juridică elenă. Astfel, o lege interpretativă (și un act de punere în aplicare) clarifică sensul unei legi anterioare, fără a adăuga dispoziții noi. În același timp, punerea în aplicare sau executarea constituie o activitate normativă, cu alte cuvinte o activitate care constă în edictarea de acte obligatorii din punct de vedere juridic și, prin urmare, este foarte dificil să se conceapă un act de punere în aplicare care nu ar adăuga ceva la cadrul normativ definit de actul legislativ și, așadar, care nu ar completa într-un anumit mod acest act(33). În consecință, un act de punere în aplicare nu poate fi înțeleș ca fiind, prin definiție, lipsit de orice forță normativă. În acest sens, Curtea a reținut o interpretare largă a noțiunii de „punere în aplicare”(34).

45. În opinia noastră, instituția în cauză își poate exercita competența de executare atunci când actul legislativ poate face obiectul mai multor interpretări, cu consecința că statele membre ar putea să îl aplice în mod divergent. În acest cadru, actul de punere în aplicare va reține una dintre aceste interpretări în vederea uniformizării aplicării acestui act legislativ. Cu alte cuvinte, interpretarea reținută este deja inclusă în actul legislativ menționat, poate printre alte interpretări posibile ale acestuia. În consecință, instituția care dispune de competența de executare nu inovează, ci face alegerea de a privilegia o interpretare care, potrivit jurisprudenței Curții, este necesară sau utilă pentru a asigura punerea în aplicare a actului legislativ în condiții uniforme în toate statele membre. Actul de punere în aplicare nu face, așadar, decât să *clarifice și să concretizeze*

actul legislativ, f?r? s? completeze acest act ad?ugând elemente (neesen?iale) sau s? îl modifice(35).

B. Cu privire la punerea în aplicare a articolului 28 din Directiva TVA prin articolul 9a

46. Trebuie ar?tat, pe de o parte, c? Fenix a sus?inut în fa?a instan?ei de trimitere c? nu ar intra în domeniul de aplicare al articolului 9a ?i, în ?edin??, c? nu i s?are aplica nici articolul 28 din Directiva TVA, pentru motivul c? nu ac?iona în nume propriu, ci în contul unei alte persoane, limitându?se s? faciliteze prestarea de servicii între creatori ?i fani. Pe de alt? parte, instan?a de trimitere a ar?tat c? administra?ia fiscal? a adoptat deciziile de impunere în cauz? numai în raport cu articolul 9a, f?r? a verifica aplicarea articolului 28 din Directiva TVA ca atare.

47. Potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, întreb?rile referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instan?a na?ional? în cadrul normativ ?i factual pe care îl define?te sub r?spunderea sa ?i a c?rui exactitate Curtea nu are competen?a s? o verifice beneficiaz? de o prezum?ie de pertinen??. Respingerea de c?tre Curte a unei cereri formulate de o instan?? na?ional? este posibil? numai dac? este evident c? interpretarea solicitat? a dreptului Uniunii nu are nicio leg?tur? cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natur? ipotetic? sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt ?i de drept necesare pentru a r?spunde în mod util la întreb?rile care i?au fost adresate(36).

48. În spe?? nu rezult? în mod v?dit din dosarul prezentat Cur?ii c? situa?ia din prezenta cauz? corespunde uneia dintre aceste ipoteze. Astfel, litigiul principal are la origine decizia administra?iei fiscale potrivit c?reia trebuia s? se considere c? Fenix ac?ioneaz? în nume propriu în temeiul articolului 9a. Din decizia de trimitere reiese c?, în cadrul acestui litigiu, Fenix a sus?inut c? articolul men?ionat este lipsit de validitate. Întrucât articolul 9a a fost adoptat ca un act de punere în aplicare a articolului 28 din Directiva TVA, examinarea validit??ii acestui articol presupune examinarea rela?iei dintre aceste dou? articole, care face obiectul întreb?rii preliminare, care este, prin urmare, admisibil?. Trebuie ad?ugat c?, având în vedere modul de redactare a acestei întreb?ri, instan?a de trimitere pleac? de la premisa c?, în spe??, Fenix ac?ioneaz? în nume propriu, dar în contul creatorilor.

49. Prin urmare, trebuie analizat sensul articolului 28 din Directiva TVA, apoi domeniul de aplicare al articolului 9a, pentru a verifica dac? acesta din urm? constituie într?adev?r un act de punere în aplicare, în sensul articolului 291 alineatul (2) TFUE, a articolului 28 men?ionat.

1. Articolul 28 din Directiva TVA

50. Articolul 28 din Directiva TVA prevede c?, atunci când o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consider? c? ea a primit ?i a prestat ea îns??i serviciile respective(37).

51. Acest articol, ce are un domeniu de aplicare autonom specific dreptului Uniunii, instituie o *prezumție* („se consideră”). Potrivit jurisprudenței Curții, articolul menționat creează ficțiunea juridică a două prestări de servicii identice furnizate consecutiv. În temeiul 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, ce are calitatea de comitent, înainte de a furniza personal aceste servicii clientului, într-o a doua etapă(38). 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(39). Același raționament se impune în ceea ce privește achiziționarea de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare, în conformitate cu articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, care face parte tot din titlul IV din aceasta(40).

52. Rezultă că trebuie îndeplinite două condiții pentru ca articolul 28 din Directiva TVA să își poată găsi aplicarea, și anume, pe de o parte, să existe un mandat în executarea căruia comisionarul intervine în contul comitentului în prestarea de servicii, precum și, pe de altă parte, să existe o identitate între prestațiile de servicii achiziționate de comisionar și prestațiile de servicii vândute sau cedate comitentului(41). Această a doua condiție presupune să existe, dacă este cazul, un transfer al dreptului de proprietate aferent acestora(42).

53. Curtea a adăugat că articolul 28 din Directiva TVA face parte din titlul IV din aceasta, intitulat „Operațiuni impozabile”, și că este formulat în termeni generali, fără a conține limitări privind domeniul său de aplicare sau efectele sale(43). Astfel, prestațiile de servicii furnizate consecutiv într-un domeniu de aplicare al TVA-ului și de aici rezultă că, dacă prestarea de servicii la care ia parte un comisionar este supusă TVA-ului, raportul juridic dintre acesta și comitent este de asemenea supus TVA-ului(44).

54. Acest articol 28 privește un intermediar pe care doctrina îl califică drept „opac”(45), în măsura în care persoana impozabilă acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane(46), spre deosebire de un intermediar denumit „transparent”, care intervine în numele și în contul altor persoane, menționat printre altele la articolul 46 din Directiva TVA, referitor la prestațiile de servicii ale intermediarilor(47). În acest sens, după cum a arătat Curtea, Directiva TVA prevede ea însăși reguli speciale pentru prestațiile de servicii furnizate de un comisionar care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, care diferă de cele care reglementează prestațiile de servicii furnizate de un mandatar ce acționează în numele și în contul unei alte persoane(48). Prezenta cauză privește aceste norme particulare aplicabile intermediarilor opaci.

2. **Articolul 9a**

55. Interpretarea și domeniul de aplicare ale articolului 9a au suscitat interesul doctrinei(49). În cadrul prezentei cauze, astfel cum s-a arătat la punctul 41 din prezentele concluzii, trebuie să se verifice dacă articolul 9a, pe de o parte, respectă obiectivele generale esențiale urmrite de articolul 28 din Directiva TVA și, pe de altă parte, este necesar sau util pentru punerea în aplicare a acestui din urmă articol fără să îl completeze sau să îl modifice, nici măcar în ceea ce privește elementele sale neesențiale.

a) **Cu privire la respectarea de către articolul 9a a obiectivelor generale esențiale urmrite de articolul 28 din Directiva TVA**

56. Articolul 28 din Directiva TVA are ca obiectiv stabilirea condițiilor în care un comisionar este considerat prestatorul serviciilor în cadrul sistemului comun de TVA. Această dispoziție datează în esență din anul 1977(50), adică dintr-o perioadă în care comerțul electronic nu exista

înc?

57. Astfel cum reiese din considerentul (4) al Regulamentului de punere în aplicare nr. 282/2011, acesta urmărește să asigure aplicarea uniformă a actualului sistem de TVA prin adoptarea unor norme de punere în aplicare a Directivei TVA, în special în ceea ce privește prestarea de servicii. Considerentul (5) al acestui regulament de punere în aplicare adaugă că 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. Pe de altă parte, considerentul (4) al Regulamentului de punere în aplicare nr. 1042/2013 enunță că este necesar să se precizeze cine este prestatorul în scopul TVA-ului în cazul în care serviciile furnizate pe cale electronică sau serviciile de telefonie furnizate prin internet sunt prestate către client prin rețele de telecomunicații sau printr-o interfață ori un portal.

58. În această privință, articolul 9a, care figurează printre diferitele dispoziții ale Regulamentului de punere în aplicare nr. 282/2011, stabilește modul în care, „în aplicarea articolului 28 din Directiva [TVA]”, acesta din urmă trebuie interpretat în cazul în care se prestează servicii prestate pe cale electronică printr-o rețea de telecomunicații, o interfață ori un portal, cum ar fi un magazin online de aplicații.

59. Or, pe de o parte, articolul 28 din Directiva TVA este *formulat în termeni generali*, fără a conține restricții în ceea ce privește domeniul său de aplicare sau efectele sale(51). În consecință, nicio categorie de servicii nu este exclusă din domeniul de aplicare material al acestui articol. Pe de altă parte, articolul 9a privește aspectul specific când un intermediar este obligat la plata TVA-ului în cazul în care se prestează servicii prestate pe cale electronică, printre altele, printr-o platformă online. Considerăm că este clar că această chestiune intră în cadrul articolului 28 din Directiva TVA. Prin urmare, considerăm că articolul 9a respectă obiectivele generale esențiale urmărite de articolul 28 menționat.

b) Cu privire la necesitatea sau utilitatea articolului 9a pentru punerea în aplicare a articolului 28 din Directiva TVA

60. Din jurisprudența Curții rezultă că, având în vedere puterea de apreciere a legiuitorului Uniunii în cazul în care decide să atribuie o competență delegată sau o competență de executare, controlul juridic se limitează la erorile vătătoare de apreciere în ceea ce privește aspectul dacă legiuitorul a putut să considere în mod rezonabil că, pe de o parte, cadrul juridic pe care l-a stabilit la articolul 28 din Directiva TVA trebuie, în vederea punerii sale în aplicare, doar să fie precizat, fără a fi necesare modificarea și completarea sa cu privire la elemente neesențiale și, pe de altă parte, dispozițiile acestui articol impun condiții uniforme de punere în aplicare(52).

61. Înainte de adoptarea articolului 9a, situația comisionarilor în raport cu TVA-ul a generat discuții în cadrul Comitetului TVA, care au condus la adoptarea unor orientări în cadrul celei de a 93-a reuniuni a sa din 1 iulie 2011(53). Acest comitet a considerat printre altele, „aproape în unanimitate”, că, pentru a stabili locul prestării serviciilor electronice primite de un consumator final, online sau prin alte rețele de telecomunicații ale unui furnizor de servicii electronice, printr-un intermediar sau un terț care intervine în operațiune, este necesar să se stabilească cine este prestatorul serviciului electronic. Acest comitet a considerat de asemenea, „aproape în unanimitate”, că, atunci când un serviciu electronic este furnizat consumatorului final, se consideră că intermediarul sau terțul care intervine în tranzacție a acționat în nume propriu, cu excepția cazului în care, în relația cu consumatorul final, furnizorul serviciului electronic însuși este indicat în mod explicit ca fiind prestatorul serviciului electronic.

62. Ulterior adoptării articolului 9a, Comisia a elaborat note explicative referitoare, printre altele,

la această dispoziție(54). Potrivit indicației exprese cuprinse în notele respective, acestea nu sunt obligatorii din punct de vedere juridic. În consecință, ele nu pot permite, ca atare, să se aprecieze validitatea articolului 9a, cu atât mai mult cu cât au fost întocmite de Comisie, iar nu de Consiliu. Totuși, notele respective constituie un document care, în opinia noastră, poate fi luat în considerare în vederea clarificării obiectivelor Consiliului atunci când a adoptat acest articol. Astfel, aceleși note arată că, „[În cazul în care serviciile de telecomunicații și serviciile electronice sunt furnizate unui consumator final (B2C), prestatorul serviciilor este cel care va plăti TVA-ul autorităților fiscale. Este, prin urmare, esențial să se identifice cu siguranță cine este prestatorul serviciilor furnizate, în special când acestea nu sunt prestate direct clientului final, ci prin intermediari”(55). Comisia a adăugat că „[I]nțelesurile de aprovizionare sunt adesea lungi și se pot întinde peste granițe. În acest caz, poate fi dificil de știut când serviciile sunt în cele din urmă furnizate unui consumator final și cine este responsabil pentru plata TVA-ului pentru acea furnizare. Pentru a oferi securitate juridică tuturor părților interesate și pentru a asigura colectarea taxei, a fost necesar să se definească cine din lanțul de distribuție trebuie văzut ca prestator al serviciului către consumatorul final”(56).

63. Din aceste elemente rezultă că articolul 9a are un *caracter tehnic*, și anume clarificarea situației comisionarilor care își desfășoară activitatea în domeniul comerțului electronic, stabilind criterii de identificare a prestatorului serviciilor pentru a determina cine datorează TVA-ul și locul operațiunilor taxabile(57). Astfel cum a indicat Comisia în notele explicative, această clarificare are un dublu obiect, și anume asigurarea securității juridice a diferitor persoane care intervin în lanțul de operațiuni, precum și perceperea corectă a TVA-ului aferent diferitor prestați de servicii. În lipsa unei astfel de clarificări, se poate ridica problema dublei impuneri a operațiunilor transfrontaliere, astfel cum este menționat în considerentul (62) al Directivei TVA, sau invers, cea a neimpozitării într-un lanț care implică, printre altele, o platformă online. Or, potrivit jurisprudenței Curții, aplicarea corectă a Directivei TVA permite să se evite dubla impunere și să se asigure neutralitatea fiscală(58). În plus, în lipsa unei dispoziții care să stabilească o aplicare uniformă a sistemului actual de TVA în materie, fiecare dintre furnizorii de servicii ar putea fi obligat individual la plata acestei taxe, ceea ce ar implica căutarea fiecăruia dintre ei în diferitele state în cauză, făcând aproape imposibilă colectarea acesteia. În această privință, trebuie adăugat că TVA-ul este o resursă proprie a Uniunii.

64. În aceste condiții, apreciem că Consiliul a putut considera în mod rezonabil că dispunea de competența de a preciza conținutul normativ al articolului 28 din Directiva TVA în ceea ce privește serviciile furnizate pe cale electronică, în conformitate cu articolul 291 alineatul (2) TFUE, și că atribuirea unei competențe de executare acestei instituții poate fi considerată rezonabilă în scopul asigurării unor condiții unitare de punere în aplicare a acestui articol 28 în ceea ce privește serviciile menționate. În acest sens, articolul 9a apare ca fiind necesar sau util pentru punerea în aplicare a articolului 28 menționat.

c) Cu privire la problema dacă articolul 9a precizează articolul 28 din Directiva TVA fără să îl completeze sau să îl modifice

65. În acest stadiu, trebuie analizat în detaliu modul de redactare a articolului 9a pentru a verifica dacă acesta precizează efectiv articolul 28 din Directiva TVA fără să îl completeze sau să îl modifice. Acest articol 9a cuprinde trei alineate, primul fiind compus din trei paragrafe, la care se referă considerațiile instanței de trimitere și observațiile prezentate de Fenix în susținerea invalidității articolului menționat.

66. Articolul 9a alineatul (1) primul paragraf (denumit în continuare „primul paragraf”) prevede că, în aplicarea articolului 28 din Directiva TVA, în cazul în care se prestează servicii prestate pe cale electronică printr-o rețea de telecomunicații, o interfață ori un portal, cum ar fi un magazin

online de aplica?ii, se prezum? c? o persoan? impozabil? care particip? la prestarea respectiv? 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.

67. Articolul 9a alineatul (1) al doilea paragraf (denumit în continuare „al doilea paragraf”) prevede c?, 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?, este necesar? îndeplinirea a dou? condi?ii cumulative, ?i anume, pe de o parte, c? factura emis? sau pus? la dispozi?ie de fiecare persoan? impozabil? care particip? la prestarea serviciilor prestate pe cale electronic? trebuie s? identifice serviciile respective ?i prestatorul acestora ?i c?, pe de alt? parte, nota de plat? sau chitan?a emis? sau pus? clientului la dispozi?ie trebuie s? identifice serviciile prestate pe cale electronic? ?i prestatorul acestora.

68. Potrivit articolului 9a alineatul (1) al treilea paragraf (denumit în continuare „al treilea paragraf”), în sensul acestui alineat (1), o persoan? impozabil? care, în leg?tur? cu prestarea unor servicii prestate pe cale electronic?, autorizeaz? plata sau livrarea serviciilor ori stabile?te termenii ?i condi?iile generale ale prest?rii nu poate indica în mod explicit o alt? persoan? ca fiind prestatorul serviciilor respective.

69. În ceea ce prive?te primul alineat, trebuie ar?tat c? articolul 28 din Directiva TVA prive?te situa?ia unei persoane impozabile care „ac?ioneaz? în nume propriu, dar în contul unei alte persoane”, f?r? a defini *când* se consider? c? o persoan? impozabil? ac?ioneaz? astfel. Potrivit primului paragraf, în cazul serviciilor prestate pe cale electronic?, printre altele, printr?o platform? online, se *prezum?* c? persoana impozabil? care particip? la prestarea respectiv? ac?ioneaz? în nume propriu, dar în contul furnizorului acestor servicii. În cazul în care se aplic? această prezum?ie, din articolul 28 din Directiva TVA rezult? c? se consider? în acest caz c? respectiva persoan? impozabil? prime?te ?i furnizeaz? personal serviciile în cauz?, cu consecin?a c? este obligat? la plata TVA?ului în calitate de comisionar.

70. Astfel cum arat? în mod întemeiat Fenix, prezum?ia care figureaz? la primul paragraf, având ca obiect s? precizeze *când* un intermediar ac?ioneaz? în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, nu este men?ionat? la articolul 28 din Directiva TVA. Societatea men?ionat? deduce de aici c? este vorba despre o completare sau despre o modificare a acestui articol care dep??e?te simpla punere în aplicare. Termenii „ac?ioneaz? în nume propriu” care figureaz? la articolul men?ionat nu ar necesita niciun act de punere în aplicare ?i ar fi fost aprecia?i, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, din perspectiva raportului contractual dintre p?r?i. Or, prezum?ia stabilit? la primul paragraf s?ar aplica independent de realitatea contractual? ?i comercial?, cu înc?lcarea acestei jurispruden?e. În plus, această prezum?ie ar prevedea c? se consider? c? comisionarii furnizeaz? ?i primesc o presta?ie, chiar dac? mandatul este evident, iar identitatea comitentului este cunoscut?, ceea ce ar modifica abordarea supunerii comisionarilor la plata TVA?ului în temeiul articolului 28 din Directiva TVA.

71. Nu împ?rt??im această interpretare.

72. Astfel, în primul rând, Fenix sus?ine c? legiuitorul Uniunii nu a inten?ionat s? reglementeze, la articolul 28 din Directiva TVA, problema de a ?ti *când* un intermediar care particip? la o prestare de servicii ac?ioneaz? în nume propriu. Totu?i, la acest articol este vizat? no?iunea de „persoan? impozabil? care ac?ioneaz? în nume propriu, dar în contul unei alte persoane”, care constituie o no?iune autonom? a dreptului Uniunii. În acest cadru, primul paragraf vine s? precizeze (iar nu s? completeze) sensul acestei no?iuni, instituind o prezum?ie. Acest paragraf vine, astfel, s? clarifice ?i s? concretizeze articolul 28 din Directiva TVA, care este formulat în termeni generali, în ceea ce prive?te situa?ia specific? a serviciilor prestate pe cale electronic?, pentru a asigura punerea în

aplicare a articolului menționat în condiții uniforme în toate statele membre.

73. În al doilea rând, astfel cum reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții, Consiliul poate adopta toate măsurile necesare sau utile pentru punerea în aplicare a articolului 28 din Directiva TVA, în măsura în care nu sunt contrare acestuia(59). Or, prezumția instituită la primul paragraf nu este contrară modului de redactare a acestui articol. Cu alte cuvinte, interpretarea reținută de Consiliu la primul paragraf este deja inclusă în actul legislativ, poate printre alte interpretări posibile ale acestuia(60).

74. În al treilea rând, prezumția instituită la primul paragraf este relativă. Potrivit termenilor acestui paragraf, aceasta este răsturnată atunci când furnizorul este indicat în mod explicit ca prestator de către persoana impozabilă care participă la prestație și acest lucru se reflectă în dispozițiile contractuale dintre părți. În consecință, paragraful menționat ia în considerare realitatea contractuală și comercială a relațiilor dintre persoanele care intervin în lanțul de operațiuni. Astfel, acestea se pot pune de acord pentru ca persoana impozabilă care participă la prestare să nu fie considerat prestatorul serviciilor și, în acest caz, nu datorează TVA.

75. În al patrulea rând, după cum subliniază Comisia în observațiile sale scrise, chiar și înainte de adoptarea articolului 9a, articolul 28 din Directiva TVA avea ca obiectiv transferul răspunderii în materie de TVA în ceea ce privește prestările de servicii la care participă un intermediar care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane. Astfel, acest articol, prin ficțiunea juridică menționată la punctul 35 din Hotărârea Henfling și alții, prevede deja că se consideră că acest intermediar a prestat personal serviciile în cauză și, în această calitate, este obligat la plata TVA-ului. Potrivit primului paragraf, furnizorul serviciilor și comisionarul rămân liberi să decidă dacă acest furnizor este prestatorul serviciilor, în temeiul dispozițiilor contractuale dintre ei. Prin urmare, nu este vorba despre o modificare a abordării supunerii comisionarilor la plata TVA-ului în temeiul articolului 28 din Directiva TVA. Având în vedere ceea ce precedea, considerăm că primul paragraf precizează articolul 28 din Directiva TVA, fără să modifice sau să completeze acest articol.

76. În ceea ce privește al doilea paragraf, Fenix arată că această dispoziție stabilește criterii stricte și limitate pentru a răsturna prezumția instituită la primul paragraf, care nu figurează la articolul 28 din Directiva TVA, cu două criterii suplimentare obligatorii și cumulative. În această privință, trebuie arătat că acest paragraf se află în legătură directă cu primul paragraf și are aceeași logică ca acesta, în măsura în care indică mai detaliat condițiile în care, pentru servicii prestate pe cale electronică, furnizorul serviciilor este indicat în mod explicit de comisionar ca fiind prestatorul acestor servicii. Aceste condiții se referă la indicațiile care trebuie să figureze pe factură, document care, în principiu, este emis de o întreprindere înregistrată în scopuri de TVA care efectuează prestări de servicii. Este vorba, astfel, despre un aspect probatoriu referitor la răsturnarea prezumției potrivit căreia intermediarul participant acționează în nume propriu, dar în contul furnizorului serviciilor, a cărei apreciere revine instanțelor naționale. În măsura în care, în opinia noastră, primul paragraf este valid, întrucât face parte din competența de executare a Consiliului, al doilea paragraf, care se înscrie în același cadru, este de asemenea valid.

77. În ceea ce privește al treilea paragraf, acesta prevede că persoana impozabilă care 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. Din acest paragraf rezultă că, în cazul în care aceste condiții sunt îndeplinite, prezumția nu poate fi răsturnată și devine, așadar, absolută.

78. Fenix susține că aceste condiții nu sunt prevăzute la articolul 28 din Directiva TVA. Din al treilea paragraf ar decurge că este extrem de dificil pentru o platformă online să înlăture aplicarea acestui articol în favoarea situației în care primează realitatea contractuală, comercială și economică. La fel ca instanța de trimitere, Fenix face referire, pe de o parte, la documentul de

lucru nr. 885(61), care ar arăta că efectul urmărit de articolul 9a este de a se aplica pe scară cât mai larg posibil și, pe de altă parte, la studiul(62) care a susținut Propunerea de directivă prezentată de Comisie la 1 decembrie 2016(63), din care ar reieși că acest articol nu este destinat să pună în aplicare articolul 28 din Directiva TVA, ci să transfere răspunderea privind plata TVA-ului în sarcina intermediarului. Ar fi vorba, astfel, despre o modificare a cadrului acestui articol 28, care depășește competența de executare conferită Consiliului.

79. În plus, notele explicative ar reține o interpretare a articolului 9a care ar face imposibilă răsturnarea prezumției pentru o platformă online. Astfel, în ceea ce privește stabilirea condițiilor generale ale prestării, în sensul celui de al treilea paragraf, aceste note ar indica faptul că este vorba, de exemplu, despre condițiile generale stabilite de platformele multilaterale sau de platforme similare care invită utilizatorii să accepte condițiile generale de utilizare a site-ului web sau a platformei. Cu toate acestea, potrivit Fenix, condițiile de utilizare a unei platforme online nu sunt condițiile generale ale prestării, în sensul celui de al treilea paragraf. Dacă situația ar fi aceasta, toate platformele online ar intra în domeniul de aplicare al articolului 28 din Directiva TVA, independent de condițiile contractuale referitoare la mandat și la realitatea economică și comercială, cu excepția cazului în care acestea nu au condiții de utilizare a site-ului lor internet, ceea ce ar fi imprudent din punct de vedere comercial. Fenix adaugă că, în ceea ce privește autorizarea plății sau a livrării serviciilor, notele explicative ar enunța că sunt vizate situațiile în care persoana impozabilă poate „influența”, printre altele, condițiile prelabile livrării. Această interpretare largă ar modifica și mai mult aplicarea articolului 28 din Directiva TVA.

80. Al treilea paragraf se află în centrul prezentei cauze, astfel cum au arătat intervenientele în vederea, iar validitatea prezumției absolute instituite în acest paragraf este pusă la îndoială de anumiți autori în raport cu articolul 28 din Directiva TVA(64). Considerăm că argumentele invocate de Fenix în susținerea invalidității celui de al treilea paragraf pot fi regrupate în patru categorii.

81. Prima categorie de argumente privește obiectivul celui de al treilea paragraf, care ar fi de a transfera răspunderea privind plata TVA-ului în sarcina intermediarului, spre deosebire de articolul 28 din Directiva TVA. Totuși, după cum s-a subliniat la punctul 75 din prezentele concluzii, obiectivul articolului 28 din Directiva TVA și, înainte de acesta, al articolului 6 alineatul (4) din Așasea directivă era deja de a transfera răspunderea în materie de TVA în sarcina comisionarului. Articolul 9a și al treilea paragraf din acesta merg în aceeași direcție, *precizând* condițiile acestui transfer în ceea ce privește prestarea de servicii pe cale electronică.

82. A doua categorie de argumente se referă la analiza articolului 9a efectuată de Comisie în notele explicative. Totuși, astfel cum am subliniat la punctul 62 din prezentele concluzii, aceste note nu sunt obligatorii din punct de vedere juridic și nu pot, ca atare, să permită aprecierea validității articolului 9a. Prin urmare, trebuie să se verifice dacă Consiliul și-a depășit competența de executare numai pe baza modului de redactare a acestui articol. În orice caz, argumentul societății Fenix potrivit căruia ar fi „imprudent din punct de vedere comercial” pentru platformele online să nu stabilească condiții de utilizare a site-ului lor internet este lipsit de relevanță în speță. Astfel, este vorba despre o alegere a platformelor vizate, poate indispensabilă din punct de vedere comercial, dar care prezintă consecințe fiscale, chiar dacă acestea nu sunt dorite de aceste platforme.

83. A treia categorie de argumente face referire la jurisprudența Curții potrivit căreia luarea în considerare a realității economice și comerciale constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului(65). Astfel, la punctul 42 din Hotărârea Henfling și alții, Curtea a arătat că, în ceea ce privește activitatea agenților în discuție în acea cauză, deși condiția referitoare la faptul că persoana impozabilă trebuie să acționeze în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, prevăzută la articolul 6 alineatul (4) din Așasea directivă, trebuie să fie

interpretat? pe baza rela?iilor contractuale în cauz?, buna func?ionare a sistemului comun al TVA?ului instituit prin această directiv? necesit? din partea instan?ei de trimitere o verificare concret? de natur? s? stabileasc? dac?, având în vedere totalitatea datelor cauzei, agen?ii respectivi ac?ionau în mod efectiv în nume propriu atunci când colectau pariuri. Curtea a indicat în continuare, la punctul 43 din această hot?râre, elementele care trebuiau luate în considerare pentru a stabili dac? agen?ii ac?ionau sau nu în nume propriu.

84. Trebuie totu?i subliniat c? situa?ia în discu?ie în litigiul principal prezint? diferen?e notabile fa?? de cauza în care s?a pronun?at Hot?rârea Henfling ?i al?ii. Astfel, în cadrul aplic?rii articolului 28 din Directiva TVA, articolul 9a a adus preciz?ri, care nu existau la data acestei hot?râri, cu privire la situa?ia comisionarilor, indicând m?sura în care se prezum? c? persoana impozabil? care particip? la prestarea de servicii electronice ac?ioneaz? în nume propriu, dar în contul unei alte persoane(66).

85. În plus, potrivit primului paragraf, se prezum? c? *persoana impozabil? care particip?* la prestarea de servicii ac?ioneaz? în nume propriu, dar pe seama furnizorului serviciilor respective. În această privin??, al treilea paragraf prive?te trei condi?ii în care prezum?ia devine absolut?, ?i anume când persoana impozabil? autorizeaz? plata sau livrarea serviciilor ori stabile?te termenii ?i condi?iile generale ale prest?rii. În cazul în care una singur? dintre aceste condi?ii este îndeplinit?, această persoan? impozabil? nu poate indica în mod explicit o alt? persoan? ca fiind prestatorul serviciilor. De?i articolul 28 din Directiva TVA nu stabile?te condi?iile în care trebuie s? se considere c? o persoan? impozabil? „particip?” la o prestare de servicii, rezult? c?, în cele trei situa?ii men?ionate la al treilea paragraf, intermediarul *particip?*(67) efectiv la prestare, cu consecin?a c? se prezum? în mod absolut c? ac?ioneaz? în nume propriu, dar pe seama furnizorului serviciilor(68).

86. În special, atunci când o platform? online „stabile?te termenii ?i condi?iile generale ale prest?rii” serviciilor, ea decide unilateral ace?ti termeni ?i aceste condi?ii, care se impun consumatorului final înainte ca prestarea serviciilor s? fie efectuat?(69). Într-o asemenea situa?ie, ni se pare evident c?, urmare a alegerii sale, această platform? particip? la prestarea serviciilor ?i trebuie considerat? ca fiind prestatorul serviciilor, cu consecin?ele în materie de TVA care decurg de aici. Diferen?a este clar? fa?? de situa?ia prev?zută la articolul 9a alineatul (3), potrivit c?ruia acest articol nu se aplic? unei persoane impozabile care se *ocup?* numai de prelucrarea pl??ilor legate de servicii prestate pe cale electronic? sau de servicii de telefonie furnizate pe internet ?i care *nu particip?* la prestarea serviciilor respective. Astfel, într-un asemenea caz, persoana impozabil? nu particip? la prestarea serviciilor. Cu alte cuvinte, în opinia noastră, al treilea paragraf ia în considerare realitatea economic? ?i comercial? mai degrab? decât simplele raporturi contractuale(70). În consecin??, având în vedere jurispruden?a Cur?ii referitoare la articolul 28 din Directiva TVA, precum ?i cea referitoare la articolul 14 alineatul (2) litera (c) din această directiv?, care se întemeiaz? de asemenea pe realitatea economic?(71), Consiliul nu ?i?a dep??it competen?a de executare prin adoptarea celui de al treilea paragraf.

87. În acela?i sens, Comitetul TVA a convenit „în unanimitate”, în orient?rile(72) sale, c? un furnizor care intervine în lan? nu poate avea dreptul de a decide, contrar faptelor ?i dispozi?iilor juridice aplicabile, c? nu particip? la presta?ie ?i, prin urmare, nu intr? în domeniul de aplicare al articolului 9a. În acest caz, în temeiul faptelor privind situa?ia real? a intermediarului în lan?ul de opera?iuni, al treilea paragraf re?ine o prezum?ie absolut? în vederea lu?rii în considerare a realit??ii economice. Astfel, atunci când o persoan? impozabil? particip? la prestarea de servicii, condi?iile contractuale ce ar prevedea c? aceasta nu este prestatorul serviciilor nu se pot aplica.

88. A patra categorie de argumente, deja evocat? de Fenix pentru primul paragraf, se refer? la faptul c?, în temeiul prezum?iei instituite la al treilea paragraf, se consider? c? intermediarul

ac?ioneaz? în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, chiar dac? mandatul este evident, iar identitatea comitentului este cunoscut?. Fenix sus?ine c?, într-o asemenea situa?ie, intermediarul nu ar trebui tratat ca ?i cum ar efectua sau ar primi o prestare de servicii.

89. În aceast? privin??, trebuie ar?tat c?, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, din moment ce la articolul 28 din Directiva TVA se precizeaz? c? persoana impozabil? trebuie s? ac?ioneze „în contul altei persoane”, între comisionar ?i comitent trebuie s? existe un acord având ca obiect atribuirea mandatului în executarea c?ruia comisionarul particip?, în contul comitentului, la prestarea de servicii(73). Astfel cum a subliniat Comisia, lan?urile de aprovizionare sunt adesea lungi ?i se pot întinde peste grani?e(74). În aceste condi?ii, trebuie s? se considere c?, în cadrul lan?ului de opera?iuni referitor la prestarea de servicii în domeniul comer?ului electronic, comisionarul este, în principiu, un intermediar opac. Simplul fapt c?, într-o situa?ie specific? concret?, mandatul este evident, iar identitatea comitentului este cunoscut?, astfel cum pretinde Fenix în ceea ce prive?te cauza principal?, nu ni se pare suficient pentru a considera c? al treilea paragraf ca atare este lipsit de validitate.

d) **Considera?ii suplimentare**

90. Potrivit instan?ei de trimitere, articolul 9a merge mult mai departe decât propunerea de regulament prezentat? de Comisie(75), care prevedea, în ceea ce prive?te articolul 9a, c?, în cazul în care serviciile de radiodifuziune ?i televiziune sau serviciile electronice ale unui prestator de servicii sunt prestate prin re?eaua de telecomunica?ii sau printr-o interfa?? ori un portal, cum ar fi un magazin online de aplica?ii care apar?in unui intermediar sau unui ter? care intervine în procesul de prestare, se presupune, pentru aplicarea articolului 28 din Directiva TVA, c? intermediarul sau partea ter?? ac?ioneaz? în nume propriu, dar pe seama prestatorului de servicii, „cu excep?ia cazului în care, în raport cu consumatorul final, prestatorul de servicii este indicat în mod explicit ca prestator”. Din aceast? propunere ar rezulta c? prezum?ia ar trebui s? se aplice „cu excep?ia cazului în care se specific? altfel”, spre deosebire de articolul 9a, astfel cum a fost adoptat.

91. Aceast? instan?? porne?te de la premisa c? propunerea men?ionat? constituie un act de punere în aplicare a articolului 28 din Directiva TVA, în sensul articolului 291 alineatul (2) TFUE. Totu?i, pe de o parte, ar?t?m c? aceea?i propunere instituie, la fel ca articolul 9a însu?i, *prezum?ia* c?, pentru serviciile în cauz?, intermediarul ac?ioneaz? în nume propriu, dar pe seama unui prestator de servicii. În consecin??, articolul 9a se situeaz? în linia propunerii de regulament prezentate de Comisie. Pe de alt? parte, potrivit acestei propuneri, *prezum?ia* respectiv? este r?sturnat? atunci când prestatorul de servicii este indicat în mod explicit ca fiind prestatorul. Or, articolul 9a se întemeiaz? pe aceea?i logic?, detaliind condi?iile în care *prezum?ia* men?ionat? poate fi r?sturnat?. Astfel, în opinia noastr?, nu exist? o diferen?? fundamental? de abordare între textul propunerii de regulament ?i articolul 9a, astfel cum a fost adoptat.

92. Instan?a de trimitere face de asemenea referire la propunerea de directiv? prezentat? de Comisie la 1 decembrie 2016(76), având ca obiect modificarea modului de redactare a articolului 28 din Directiva TVA, care ar veni în sus?inerea argumentului potrivit c?ruia validitatea articolului 9a ar fi discutabil?. În aceast? privin??, trebuie ar?tat c? Comisia a propus modificarea acestui articol 28 dup? cum urmeaz?: „Atunci când o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, ia parte la o prestare de servicii – *inclusiv în cazurile în care în acest scop se utilizeaz? o re?ea de telecomunica?ii, o interfa?? sau un portal* – se consider? c? a primit ?i a prestat ea însu?i serviciile respective.”(77) Astfel cum a subliniat Consiliul în observa?iile sale scrise, aceast? propunere a fost considerat? superflu? în m?sură în care articolul 28 men?ionat este o dispozi?ie general? care se aplic? tuturor tipurilor de servicii, inclusiv serviciilor electronice. În orice caz, nu vedem în ce mod s?ar putea considera c?

propunerea menționată susține lipsa de validitate a articolului 9a.

93. În concluzie, considerăm că acest articol prezintă un caracter tehnic și că adoptarea sa nu a necesitat efectuarea unor alegeri politice care se numără printre sarcinile proprii ale legiuitorului Uniunii. Articolul menționat aduce precizări în domeniul comerțului electronic cu privire la aplicarea articolului 28 din Directiva TVA, fără să îl completeze sau să îl modifice, nici măcar în ceea ce privește elementele sale neesențiale.

94. În subsidiar, guvernul Regatului Unit susține că, în ipoteza în care Curtea ar considera că articolul 9a alineatul (1) este lipsit de validitate, ar trebui limitate efectele în timp ale hotărârii care urmează să fie pronunțată. În această privință, am dori să facem următoarele observații.

95. Potrivit unei jurisprudențe constante, atunci când se justifică prin considerente imperative de securitate juridică, Curtea beneficiază, în temeiul articolului 264 al doilea paragraf TFUE, aplicabil, prin analogie, și în cadrul unei trimiteri preliminare în aprecierea validității actelor Uniunii, în temeiul articolului 267 TFUE, de o putere de apreciere pentru indicarea, în fiecare caz în parte, a acelor efecte ale actului vizat care trebuie considerate definitive(78). Astfel, Curtea a folosit posibilitatea de limitare a efectelor în timp ale constatării nevalidității unei reglementări a Uniunii atunci când considerente imperative de securitate juridică privesc la totalitatea intereselor, atât publice, cât și private, aflate în joc în cauzele respective, nu permiteau să se conteste perceperea sau plata unor sume de bani, efectuate în temeiul acestei reglementări, pentru perioada anterioară datei pronunțării hotărârii(79).

96. În speță, guvernul Regatului Unit arată că considerente imperative de securitate juridică justifică menținerea tuturor efectelor juridice ale articolului 9a, care este aplicabil în Uniune de la 1 ianuarie 2015, până la data pronunțării hotărârii. Astfel, declararea nevalidității acestui articol ar risca să aibă repercusiuni economice grave datorate, în special, numărului ridicat de operațiuni online efectuate între întreprinderi și consumatorii finali și în condițiile în care TVA-ul a fost declarat, plătit și perceput cu bună credință în temeiul acestui articol, considerat ca fiind în vigoare în mod valabil. Acest guvern apreciază că excedentele de taxe declarate sau plătite între anii 2015 și 2020 care riscă să facă obiectul rambursărilor ar putea atinge suma de 2,7 miliarde de lire sterline (GBP) (aproximativ 3,215 miliarde de euro) în Regatul Unit. Pe de altă parte, guvernul menționat arată că limitarea în timp a efectelor hotărârii care urmează să fie pronunțată ar fi justificată de motivul de nevaliditate, și anume eroarea săvârșită în ceea ce privește temeiul juridic al actului contestat. Această limitare ar trebui să se aplice în privința tuturor persoanelor și în orice scop, fără a face excepție în favoarea Fenix sau a oricărei alte persoane care ar fi formulat o acțiune în invocarea nevalidității articolului 9a înainte de data pronunțării hotărârii Curții.

97. Având în vedere argumentele invocate de guvernul Regatului Unit și ținând seama de gravele repercusiuni asupra numărului ridicat de raporturi juridice susceptibile să se realizeze, în cazul în care Curtea statuează că articolul 9a este lipsit de validitate, în opinia noastră, ar trebui limitate efectele în timp ale hotărârii care urmează să fie pronunțată. Pe de altă parte, revine Curții, atunci când utilizează posibilitatea de a limita efectul retroactiv al unei declarații a nevalidității unui act al Uniunii pronunțate în cadrul unei proceduri preliminare, obligația de a stabili dacă o excepție de la această limitare a efectului în timp, conferită hotărârii sale, poate fi prevăzută în favoarea părții din litigiul principal care a formulat în fața instanței naționale acțiunea împotriva măsurilor naționale de punere în aplicare a actului Uniunii sau dacă, dimpotrivă, chiar și pentru această parte, o declarație a nevalidității actului Uniunii ce are efecte numai pentru viitor constituie un remediu adecvat(80). În speță, întrucât Fenix a invocat nevaliditatea articolului 9a în fața instanței de trimitere, considerăm că, în ceea ce privește această societate, nu ar trebui limitate efectele în timp ale hotărârii care urmează să fie pronunțată(81).

98. Având în vedere tot ceea ce s-a expus în prezentele concluzii, considerăm că, prin adoptarea articolului 9a, Consiliul nu și-a depășit competența de executare care îi este conferită prin articolul 291 alineatul (2) TFUE și prin articolul 397 din Directiva TVA în raport cu articolul 28 din această directivă și că, în consecință, articolul 9a menționat este valid.

V. Concluzie

99. Având în vedere considerațiile care preced, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit] după cum urmează:

Examinarea întrebării preliminare nu a evidențiat niciun element de natură să afecteze 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, astfel cum a fost introdus prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare nr. 282/2011.

1 Limba originală: franceza.

2 Regulamentul de punere în aplicare 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).

3 Regulamentul de punere în aplicare al Consiliului din 7 octombrie 2013 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare nr. 282/2011 (JO 2013, L 284, p. 1).

4 Directiva 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

5 A se vedea în special documentul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) intitulat *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne*, supus examinării în cadrul celei de a cincea reuniuni a Forumului mondial privind TVA-ul, martie 2019, care poate fi consultat la următoarea adresă:
<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/consommation/le-role-des-plateformes-numeriques-dans-la-collecte-d>

6 Instanța de trimitere face referire la Comunicarea Comisiei către Parlamentul European și către Consiliu din 9 decembrie 2009, Punerea în aplicare a articolului 290 TFUE [COM(2009) 673 final], p. 4.

7 Propunere de regulament al Consiliului din 7 octombrie 2013 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește locul prestării serviciilor din 18 decembrie 2012 [COM(2012) 763 final], p. 14.

8 Instanța de trimitere menționează în această privință documentul de lucru nr. 885 al Comitetului TVA, taxud.c.1(2015)4659331, 9 octombrie 2015, p. 4. Acest document poate fi consultat la următoarea adresă: [https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366-67b5-4fee-b0a8-9c3eab0e713d/885 %20-%20VAT%202015 %20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf](https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366-67b5-4fee-b0a8-9c3eab0e713d/885%20-%20VAT%202015%20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf). Comitetul TVA este un comitet consultativ prevăzut la articolul 398 din Directiva TVA, ale cărei orientări, deși sunt lipsite de valoare obligatorie, constituie totuși un ajutor pentru interpretarea acestei directive (a se vedea Hotărârea din 15 aprilie 2021, SK Telecom, C-593/19, EU:C:2021:281, punctul 48 și jurisprudența citată).

9 Acest studiu, realizat de societatea Deloitte, era compus din trei loturi, printre care lotul 3, datat noiembrie 2016, intitulat „Évaluation de la mise en œuvre des règles de 2015 sur le lieu des prestations des services et du mini-guichet unique”, și poate fi consultat, în limba engleză, la următoarea adresă: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-12/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf

10 Propunerea de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE și a Directivei 2009/132/CE în ceea ce privește anumite obligații privind taxa pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii și vânzările de bunuri la distanță [COM(2016) 757 final].

11 Așasea directivă a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „Așasea directivă”). Această directivă a fost abrogată și înlocuită de Directiva TVA. Articolul 28 din aceasta este formulat în aceiași termeni ca articolul 6 alineatul (4) din Așasea directivă. Această din urmă dispoziție figura în versiunea inițială a celei de Așasea directive și nu a fost niciodată modificată.

12 Articolul 86 din Acordul privind retragerea Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord din Uniunea Europeană și din Comunitatea Europeană a Energiei Atomice (JO 2019, C 384 I, p. 1) prevede, la alineatul (2), că Curtea rămâne competentă să se pronunțe cu titlu preliminar cu privire la cererile instanțelor din Regatul Unit prezentate înainte de sfârșitul perioadei de tranziție. Potrivit articolului 126 din acordul menționat, aceasta s-a încheiat la 31 decembrie 2020. În plus, din articolul 86 alineatul (3) din acordul menționat rezultă că se consideră că o cerere de decizie preliminară a fost formulată, în sensul alineatului (2) menționat, la data la care actul de sesizare a instanței a fost înregistrat de grefa Curții. În speță, prezenta cerere de decizie preliminară a fost înregistrată de grefa Curții la 22 decembrie 2020, respectiv înainte de sfârșitul perioadei de tranziție.

13 A se vedea în această privință Hotărârea din 18 martie 2014, Comisia/Parlamentul și Consiliul (C-427/12, EU:C:2014:170, punctul 36). Cu privire la distincția dintre competența delegată și competența de executare în cadrul Tratatului de la Lisabona, a se vedea printre altele Craig, P., „Delegated Acts, Implementing Acts and the New Comitology Regulation”, în *European Law Review*, vol. 36, nr. 5, 2011, p. 671-687, și Chamon, M., „Institutional Balance and Community Method in the Implementation of EU Legislation Following the Lisbon Treaty”, în *Common Market Law Review*, vol. 53, nr. 6, 2016, p. 1501-1543.

14 Hotărârea din 16 iulie 2015, Comisia/Parlamentul și Consiliul (C-88/14, EU:C:2015:499, punctul 28, precum și jurisprudența citată).

15 Hotărârea din 17 martie 2016, Parlamentul/Comisia (C-286/14, EU:C:2016:183, punctul 30 și jurisprudența citată).

16 Hotărârea din 20 decembrie 2017, Spania/Consiliul (C-521/15, EU:C:2017:982, punctul 42). Astfel cum a arătat avocatul general Cruz Villalón în Concluziile prezentate în cauza Comisia/Parlamentul și Consiliul (C-427/12, EU:C:2013:871, punctul 50), spre deosebire de ceea ce se întâmplă în cazul articolului 290 TFUE, factorul care declanșează această atribuire de competență prevăzut la articolul 291 alineatul (2) TFUE nu este simpla voință a legiuitorului, ci existența unei cauze obiective, și anume necesitatea ca actele obligatorii din punct de vedere juridic ale Uniunii să fie puse în aplicare în condiții unitare.

17 Hotărârea din 18 martie 2014, Comisia/Parlamentul și Consiliul (C-427/12, EU:C:2014:170, punctul 33).

18 Hotărârea din 1 martie 2016, National Iranian Oil Company/Consiliul (C-440/14 P, EU:C:2016:128, punctul 36 și jurisprudența citată).

19 Hotărârea din 15 octombrie 2014, Parlamentul/Comisia (C-65/13, EU:C:2014:2289, punctul 44 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 9 iunie 2016, Pesce și alții (C-78/16 și C-79/16, EU:C:2016:428, punctul 46).

20 Hotărârea din 16 iulie 2015, Comisia/Parlamentul și Consiliul (C-88/14, EU:C:2015:499, punctul 30, precum și jurisprudența citată).

21 A se vedea Hotărârea din 15 octombrie 2014, Parlamentul/Comisia (C-65/13, EU:C:2014:2289, punctele 45 și 46).

22 În conformitate cu articolul 291 alineatul (3) TFUE, competența de executare a Comisiei este supusă controlului statelor membre prin intermediul procedurii prevăzute de Regulamentul (UE) nr. 182/2011 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 februarie 2011 de stabilire a normelor și principiilor generale privind mecanismele de control de către statele membre al exercitării competențelor de executare de către Comisie (JO 2011, L 55, p. 13).

23 Hotărârea din 1 decembrie 2015, Parlamentul și Comisia/Consiliul (C-124/13 și C-125/13, EU:C:2015:790, punctul 53, precum și jurisprudența citată).

24 A se vedea în acest sens Hotărârea din 1 martie 2016, National Iranian Oil Company/Consiliul (C-440/14 P, EU:C:2016:128, punctul 49 și jurisprudența citată).

25 Articolul 397 din Directiva TVA este redactat în aceiași termeni ca articolul 29a din Așasea directivă, astfel cum a fost introdus în aceasta prin Directiva 2004/7/CE a Consiliului din 20 ianuarie 2004, de modificare a Directivei 77/388 (JO 2004, L 27, p. 44). În considerentele (7) și

(8), această din urmă directivă enunță că, în lipsa unui mecanism care să permită adoptarea unor măsuri obligatorii în vederea punerii în aplicare a celei de A șasea directive, statele membre aplică în mod divergent normele stabilite de aceasta; [...] pentru îmbunătățirea funcționării pieței interne, este esențial să se asigure o aplicare mai uniformă a sistemului actual privind TVA-ul și [...] introducerea unei proceduri care să permită adoptarea unor măsuri pentru a garanta punerea în aplicare corespunzătoare a normelor existente ar reprezenta un progres semnificativ în această privință. Considerentul (61) al Directivei TVA are la bază aceleași considerații.

26 Consiliul a arătat, în considerentele (11) și (12) ale Directivei 2004/7, că impactul măsurilor de punere în aplicare asupra bugetelor statelor membre justifică dreptul acestuia de a-și exercita competențele de executare privind punerea în aplicare a celei de A șasea directive. Aceste elemente sunt reluate în considerentul (63) al Directivei TVA.

27 A se vedea nota de subsol 10 din prezentele concluzii.

28 Directiva Consiliului din 5 decembrie 2017 de modificare a Directivei 2006/112/CE și a Directivei 2009/132/CE în ceea ce privește anumite obligații privind taxa pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii și vânzările de bunuri la distanță (JO 2017, L 348, p. 7).

29 A se vedea Hotărârea din 10 septembrie 2015, Parlamentul/Consiliul (C-363/14, EU:C:2015:579, punctul 46 și jurisprudența citată).

30 A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza Regatul Unit/Parlamentul și Consiliul (C-270/12, EU:C:2013:562, punctul 78). A se vedea de asemenea Englisch, J., „«Detailing» EU Legislation through Implementing Acts”, în *Yearbook of European Law*, 2021, vol. 40, nr. 1, p. 111-145.

31 Concluziile prezentate în cauza Comisia/Parlamentul și Consiliul (C-427/12, EU:C:2013:871, punctele 62 și 63).

32 A se vedea în special Hotărârea Secției sociale din 23 februarie 2000, nr. 98-15.598, și Hotărârea Secției a treia civile din 27 februarie 2002, nr. 00-17.902.

33 A se vedea Ritleng, D., „The Dividing Line between Delegated and Implementing Acts: The Court of Justice Sidesteps the Difficulty in *Commission v. Parliament and Council (Biocides)*”, în *Common Market Law Review*, nr. 52, nr. 1, 2015, p. 243-257, în special p. 251.

34 A se vedea Lenaerts, K., și Van Nuffel, P., *EU Constitutional Law*, Oxford University Press, Oxford, 2021, nr. 18.013.

35 În Hotărârea din 17 martie 2016, Parlamentul/Comisia (C-286/14, EU:C:2016:183, punctul 41), Curtea a precizat că, în cadrul articolului 290 alineatul (1) TFUE, delegarea unei competențe de „a completa” un act legislativ nu vizează decât să autorizeze Comisia să concretizeze actul respectiv și că, atunci când aceasta exercită o asemenea competență, mandatul său este limitat la detalierea, cu respectarea integralității actului legislativ adoptat de legiuitor, a elementelor neesențiale ale reglementării în cauză pe care legiuitorul nu le-a definit. În această privință, arătăm, pe de o parte, că jurisprudența menționată a fost pronunțată în contextul „competenței delegate”, în sensul articolului 290 alineatul (1) TFUE, iar nu al „competenței de executare” prevăzute la articolul 291 alineatul (2) TFUE. Pe de altă parte, în opinia noastră, abordarea reținută ar putea fi considerată prea restrictivă, în măsura în care este susceptibil să lase fără conținut real noțiunea care constă în „a preciza” actul legislativ în temeiul articolului 291 alineatul (2) TFUE.

36 Hotărârea din 2 iunie 2022, SR (Cheltuieli pentru traducere într-o procedură civilă) (C-196/21, EU:C:2022:427, punctul 25 și jurisprudența citată).

37 Cu privire la acest articol, a se vedea Terra, B., și Kajus, J., „10.4.5 Undisclosed agent”, în *A Guide to the European VAT Directives 2022: Introduction to European VAT*, vol. 1, IBFD, Amsterdam, 2022.

38 Hotărârea Henfling și alții (punctul 35), precum și Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 49).

39 Hotărârea Henfling și alții (punctul 35).

40 A se vedea Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 50). Potrivit articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare reprezintă o livrare de bunuri.

41 A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 51).

42 A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 54).

43 A se vedea Hotărârea Henfling și alții (punctul 36), precum și Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 64).

44 A se vedea Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punctul 87), și Hotărârea din 21 ianuarie 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, punctul 49). Invers, în cazul în care prestarea de servicii la care ia parte comisionarul este scutită de TVA, această scutire este de asemenea aplicabilă raportului juridic dintre comitent și comisionar (a se vedea Hotărârea Henfling și alții, punctul 36).

45 A se vedea în special Berlin, D., *Directive TVA 2006/112: commentaire article par article*, Bruylant, Bruxelles, 2020, comentariul la articolul 28 din Directiva TVA, p. 228. Întrucât jurisprudența Curții se referă la un „comisionar”, vom utiliza acest termen pentru a desemna intermediarul în lanțul de tranzacții.

46 Ceea ce înseamnă că clientul nu cunoaște identitatea comitentului.

47 Potrivit articolului 46 din Directiva TVA, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11), „[l]ocul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă, de către un intermediar care acționează în numele și în contul altei persoane, este locul în care este efectuată operațiunea principală în conformitate cu prezenta directivă”.

48 Hotărârea Henfling și alții, punctul 38.

49 A se vedea în special Claessens, S., și Corbett, T., „Intermediated Delivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems around the World”, în Lang, M., și Lejeune, I., *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin, 2015, p. 59-78. A se vedea de asemenea, în aceeași lucrare, Nguyen, D., „Comments on the Discussion of Article 9a of Implementing Regulation 1042/2013”, p. 79-82.

- 50 A se vedea nota de subsol 11 din prezentele concluzii.
- 51 A se vedea punctul 53 din prezentele concluzii.
- 52 A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 martie 2014, Comisia/Parlamentul și Consiliul (C-427/12, EU:C:2014:170, punctul 40).
- 53 Documentul C – taxud.c.1 (2012) 1410604-709, care poate fi consultat la următoarea adresă: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2022-04/guidelines_vat_committee_meetings_fr.pdf, p. 155.
- 54 A se vedea documentul intitulat „Note explicative referitoare la modificările TVA în Uniunea Europeană în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor de telecomunicații, a serviciilor de radiodifuziune și televiziune și a serviciilor electronice, care intră în vigoare în 2015 [Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului]” (denumite în continuare „notele explicative”), publicat la 3 aprilie 2014 și care poate fi consultat la următoarea adresă: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications_broadcasting_electronic_services
- 55 Punctul 3.2 din notele explicative.
- 56 Punctul 3.3 din notele explicative.
- 57 Astfel cum se arată în considerentul (1) al Regulamentului de punere în aplicare nr. 1042/2013, „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, îmi are domiciliul stabil sau reședința obișnuită, 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”.
- 58 A se vedea Hotărârea din 18 iunie 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punctul 50).
- 59 A se vedea punctul 33 din prezentele concluzii.
- 60 A se vedea punctul 45 din prezentele concluzii.
- 61 A se vedea nota de subsol 8 din prezentele concluzii.
- 62 A se vedea nota de subsol 9 din prezentele concluzii.
- 63 A se vedea nota de subsol 10 din prezentele concluzii.
- 64 A se vedea în special Weidmann, M., „The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: Practical Consequences – The German Example”, în *EC tax review*, vol. 24, nr. 2, 2015, p. 105-118, în special p. 113; Henkow, O., „Acting in One’s Own Name on Someone Else’s Behalf: A Changing Concept?”, în Egholm Elgaard, K. K., Ramsdahl Jensen, D., și Stensgaard, H. (dir.), *Momsloven 50 år – festskrift i anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov*, Ex Tuto Publishing A/S, Copenhaga, 2017, p. 241-254.
- 65 A se vedea printre altele Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 48 și jurisprudența citată).
- 66 În observațiile sale scrise, Comisia a indicat că Hotărârea Henfling și alții a arătat

necesitatea adoptării unei norme uniforme pentru clarificarea situației în care intermediarul acționează în nume propriu, ceea ce s-a reflectat în adoptarea articolului 9a.

67 Potrivit definiției din dicționarul *Le Petit Robert*, 2011, „a se interpune” se poate defini ca a interveni între două sau mai multe persoane pentru a le apropia, pentru a facilita încheierea unor afaceri care le interesează.

68 Potrivit O. Henkow (p. 251 din articolul său, a se vedea nota de subsol 64 din prezentele concluzii), faptul că persoana impozabilă autorizează plata, fără a face mai mult, pare să meargă mai departe decât ceea ce Curtea a enunțat la punctul 43 din Hotărârea Henfling și alții. Totuși, mai întâi, hotărârea menționată indică elementele care trebuie luate în considerare „printre altele”, ceea ce înseamnă că acestea nu prezintă un caracter exclusiv. În continuare, la data acestei hotărâri, nu exista un regulament de punere în aplicare având ca obiect precizarea aplicării articolului 28 din Directiva TVA. În sfârșit, legiuitorului Uniunii trebuie să i se recunoască o marjă de apreciere pentru precizarea conținutului acestui articol.

69 Contrar celor susținute de Fenix, considerăm, în special, că termenii și condițiile generale ale prestării, în sensul celui de al treilea paragraf, acoperă condițiile generale de utilizare a unei platforme online precum cele stabilite de această societate.

70 A se vedea de asemenea, în această privință, Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctele 42-46).

71 A se vedea printre altele Hotărârea din 3 septembrie 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536).

72 Orientări care decurg din cea de a 106-a reuniune din 14 martie 2016, documentul A – taxud.c.1(2016)3604550-904, p. 217, care poate fi consultat la următoarea adresă:
https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf

73 A se vedea Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punctele 51 și 52).

74 A se vedea punctul 62 din prezentele concluzii.

75 A se vedea punctul 20 din prezentele concluzii.

76 A se vedea nota de subsol 10 din prezentele concluzii.

77 Sublinierea noastră.

78 Hotărârea din 9 februarie 2017, Raffinerie Tirlemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, punctul 37 și jurisprudența citată).

79 Hotărârea din 9 februarie 2017, Raffinerie Tirlemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, punctul 38 și jurisprudența citată).

80 A se vedea Hotărârea din 28 aprilie 2016, Borealis Polyolefine și alții (C-191/14, C-192/14, C-295/14, C-389/14 și C-391/14-C-393/14, EU:C:2016:311, punctul 108, precum și jurisprudența citată).

81 A se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 1994, Roquette Frères (C-228/92, EU:C:1994:168, punctul 28).