

**Cauza C-68/23****Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

8 februarie 2023

**Instanța de trimitere:**

Bundesfinanzhof (Germania)

**Data deciziei de trimitere:**

3 noiembrie 2022

**Reclamantă-recurentă:**

M-GbR

**Pârât-intimat:**

Finanzamt O

**Obiectul procedurii principale**

TVA – Directiva 2006/112 – Articolele 30a și 30b – Delimitare între cupoanele valorice cu utilizare unică și cupoanele valorice cu utilizări multiple – Tratatamentul fiscal al cardurilor preplătite sau al codurilor de cupoane valorice pentru achiziționarea de conținuturi digitale

**Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare**

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

**Întrebările preliminare**

Se adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarele întrebări preliminare privind interpretarea articolelor 30a și 30b din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în versiunea din 27 iunie 2016 (denumită în continuare „Directiva TVA”):

- 1) Există un cupon valoric cu utilizare unică în sensul articolului 30a punctul 2 din Directiva TVA în cazul în care
  - locul prestării serviciilor la care se referă cuponul valoric este cunoscut, în sensul că aceste servicii sunt destinate a fi prestate consumatorilor finali pe teritoriul unui stat membru,
  - dar ficțiunea de la articolul 30b alineatul (1) primul paragraf prima teză din Directiva TVA, potrivit căreia și transferul unui cupon valoric între persoane impozabile se consideră a fi o prestare a serviciului la care se referă cuponul valoric, determină prestarea unui serviciu pe teritoriul unui alt stat membru?
  
- 2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare (și, astfel, al existenței în speță a unui cupon valoric cu utilizări multiple): articolul 30b alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA, potrivit căruia prestarea efectivă a serviciilor în schimbul unui cupon valoric cu utilizări multiple acceptat drept contrapartidă sau parte a contrapartidei de către prestator intră în sfera TVA în conformitate cu articolul 2 din Directiva TVA, în timp ce fiecare transfer anterior al respectivului cupon valoric cu utilizări multiple nu intră în sfera TVA, se opune unei obligații fiscale care are alt temei (Hotărârea Curții din 3 mai 2012, Lebare, C-520/10, EU:C:2012:264)?

### **Dispozițiile dreptului Uniunii invocate**

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 2, 9, 30a, 30b, 44 și 58

Directiva (UE) 2016/1065 a Consiliului din 27 iunie 2016 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește tratamentul aplicat cupoanelor valorice

### **Dispozițiile naționale invocate**

Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”), în special articolul 3 alineatele (13)-(15), articolul 3a alineatele (2) și (5), precum și articolul 27 alineatul (23)

### **Prezentare pe scurt a situației de fapt și a procedurii principale**

- 1 Părțile sunt în dezacord cu privire la chestiunea dacă transferul cardurilor preplătite sau al codurilor de cupoane valorice pentru achiziționarea conținuturilor digitale, așa-numitele carduri X, sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri.
- 2 Reclamanta a vândut în perioada de impozitare 2019 (anul în litigiu) carduri X prin intermediul magazinului său virtual de pe internet. În anul în litigiu, emitentul cardurilor X a fost Y, cu sediul în Regatul Unit. Codurile de cupoane valorice

permiteau cumpărătorului încărcarea contului său X de utilizator cu o anumită valoare nominală în euro. După încărcarea contului, titularul contului putea să achiziționeze la prețurile indicate conținuturi digitale din magazinul X al lui Y.

- 3 Cardurile X au fost comercializate de Y cu diferite coduri de țară prin diferiți intermediari. Pentru clienții cu domiciliul sau reședința obișnuită în Germania și cont de utilizator X german, a fost prevăzut codul DE.
- 4 În anul în litigiu, reclamanta a cumpărat cardurile X de la doi furnizori, care nu erau stabiliți nici în Regatul Unit, nici în Germania, ci într-un alt stat membru. Aceștia achiziționaseră anterior cardurile X de la Y. În declarațiile sale fiscale, reclamanta nu a înregistrat nici achiziția cardurilor X de la furnizori, nici transferul acestora către clienții finali. Ea a plecat de la premisa că cardurile X erau cupoane valorice sau cupoane valorice cu utilizări multiple.
- 5 Autoritatea fiscală competentă a considerat însă că operațiunile realizate de reclamantă cu cardurile X sunt impozabile în Germania, întrucât cardurile lui Y cu codul DE erau destinate exclusiv clienților finali cu domiciliul în țară și un cont de utilizator german. Calificarea cardurilor drept cupoane valorice de bunuri sau cupoane valorice cu utilizare unică este susținută și de faptul că Y a pus în circulație cardurile ca atare, iar acestea au fost tratate astfel și de toți ceilalți participanți din lanțul de operațiuni ulterioare.
- 6 Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) a respins acțiunea formulată împotriva deciziei autorității fiscale. Reclamanta a formulat recurs la instanța de trimitere împotriva hotărârii de respingere.

### **Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare**

#### ***Cu privire la prima întrebare preliminară***

##### *Observații introductive*

- 7 Un „cupon valoric cu utilizare unică” înseamnă un cupon valoric în cazul căruia locul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor la care se referă cuponul valoric și TVA-ul datorat pentru acele bunuri sau servicii sunt cunoscute în momentul emiterii cuponului valoric (articolul 30a punctul 2 din Directiva TVA). Un „cupon valoric cu utilizări multiple” înseamnă un cupon valoric, altul decât un cupon valoric cu utilizare unică (articolul 30a punctul 3 din Directiva TVA).
- 8 Fiecare transfer al unui cupon valoric cu utilizare unică efectuat de o persoană impozabilă care acționează în nume propriu se consideră a fi o livrare a bunurilor sau o prestare a serviciilor la care se referă cuponul valoric. În schimb, predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor nu se consideră a fi o tranzacție independentă [articolul 30b alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA]. Invers, în cazul unui cupon valoric cu utilizări multiple, intră în sfera TVA

numai predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor la care se referă acesta, iar nu și transferurile anterioare ale respectivului cupon valoric [articolul 30b alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA].

- 9 Dacă, precum în speță, emitentul unui cupon valoric (A) transferă în nume propriu cuponul unei persoane impozabile (B), stabilite într-un alt stat membru, care transferă la rândul său în nume propriu cuponul unei alte persoane (C), atunci, în conformitate cu 30b alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, atât transferul cuponului valoric de la A la B, cât și transferul acestuia de la B la C se consideră că reprezintă prestarea serviciului la care se referă cuponul valoric, în timp ce prestarea (ulterioară) efectivă a serviciului nu trebuie impozitată.
- 10 Se ridică problema consecințelor care rezultă din articolul 30b alineatul (1) primul paragraf prima teză din Directiva TVA în ceea ce privește articolul 30a punctul 2 din Directiva TVA. Pentru existența unui cupon valoric cu utilizare unică în sensul articolului 30a punctul 2 din Directiva TVA este necesar să se cunoască locul prestării serviciului la care se referă cuponul valoric. Pentru situația în care cuponul valoric este transferat de mai multe ori, din articolul 30b alineatul (1) primul paragraf prima teză din Directiva TVA rezultă însă că serviciul la care se referă cuponul valoric se consideră că este prestat de mai multe ori.
- 11 Această interpretare bazată pe modul de redactare a articolului 30b alineatul (1) primul paragraf prima teză din Directiva TVA (prima interpretare) ar determina restrângerea considerabilă a domeniului de aplicare al cuponului valoric cu utilizare unică în sectorul serviciilor. Un asemenea cupon valoric nu ar exista atunci când acesta se referă la un serviciu al cărui loc de prestare trebuie determinat în conformitate cu articolul 44 din Directiva TVA (a se vedea punctul 14 și următoarele de mai jos).
- 12 Ar fi totuși posibilă și o a doua interpretare. Pe de o parte, la aprecierea chestiunii dacă este cunoscut locul serviciului în sensul articolului 30a punctul 2 din Directiva TVA, s-ar putea să nu se țină seama de ficțiunea de la articolul 30b alineatul (1) primul paragraf prima teză din Directiva TVA. În acest caz, pentru aplicarea articolului 30a punctul 2 din Directiva TVA ar fi irelevant un eventual transfer al cuponului valoric către un intermediar dintr-un alt stat membru. Pe de altă parte, în cazul unui cupon valoric care se referă la un serviciu ce trebuie prestat unui consumator final, s-ar putea considera că locul transferului serviciului este locul în care serviciul este prestat consumatorului final chiar și atunci când transferul are loc între două persoane impozabile.

*Aplicarea în speță a celor două interpretări posibile*

- 13 În măsura în care, în anul în litigiu, reclamanta a comercializat cupoanele valorice încorporate în cardurile X, care se referă la serviciile prestate pe cale electronică în sensul articolului 58 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, se ridică problema dacă a fost vorba despre cupoane valorice cu utilizare unică, al căror transfer este considerat prestare de servicii. Pentru a putea fi vorba despre astfel de

cupoane, este necesar ca locul prestării serviciului la care se referă cuponul valoric și impozitul datorat pentru aceste operațiuni să fie cunoscute la momentul emiterii cuponului valoric (articolul 30a punctul 2 din Directiva TVA).

- 14 Se ridică problema la ce se referă cerința privind cunoașterea locului prestării. Dacă se referă numai la vânzarea unui cupon valoric (sub forma unui card X) către clienții finali, este vorba în acest caz despre un cupon valoric cu utilizare unică. Locul serviciului prestat pe cale electronică la care se referă cuponul valoric nu se determină la momentul răscumpărării sale în conformitate cu articolul 44 din Directiva TVA, pentru că persoana care îl răscumpără, chiar dacă este în sine o persoană impozabilă în sensul articolelor 2 și 9 din Directiva TVA, nu acționează ca atare în sensul articolului 44 din Directiva TVA, din moment ce serviciul prestat pe cale electronică de Y este obținut pentru uz privat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 martie 2021, Wellcome Trust, C-459/19, EU:C:2021:209, punctele 39 și 40). În cazul răscumpărării, locul prestării ar trebui, așadar, să se determine în conformitate cu articolul 58 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, și ar fi cunoscut, deoarece, potrivit condițiilor de utilizare a cardului X, răscumpărarea este permisă numai pentru consumatorii finali stabiliți în Germania.
- 15 Prin urmare, dacă cardurile X ar fi cupoane valorice cu utilizare unică, Y, în calitate de emitentă a cupoanelor, prin faptul că le-a transferat cu titlu oneros distribuitorilor, le-ar prestat acestora cu titlu oneros un serviciu pe cale electronică în Germania. De asemenea, orice transfer ulterior (de la furnizori la reclamantă și de la reclamantă la clienții acesteia) ar fi un serviciu prestat pe cale electronică în Germania.
- 16 În schimb, dacă cerința privind cunoașterea locului prestării se referă și la vânzarea unui cupon valoric între întreprinzători, este discutabil dacă există în acest caz un cupon valoric cu utilizare unică. Astfel, în cazul transferurilor de la Y la furnizori și de la furnizori la reclamantă, considerate operațiuni independente, atât furnizorii, cât și reclamanta au acționat „ca atare”, în sensul articolului 44 din Directiva TVA, atunci când au achiziționat cardurile X, întrucât nu le-au achiziționat pentru a le răscumpăra în scopuri private, ci pentru a le revinde în cadrul activității lor economice. Dacă articolul 44 din Directiva TVA s-ar aplica operațiunilor de transfer de la Y la furnizori și de la furnizori la reclamantă, locul prestării nu ar fi în Germania în cazul transferului de la Y la furnizori, însă ar fi situat în Germania în cazul transferului de la furnizori la reclamantă. În această situație, locul prestării nu ar fi cunoscut la momentul în care Y emite cuponul valoric.
- 17 Considerentul (3) al Directivei 2016/1065 ar putea fi un argument în favoarea unui răspuns afirmativ la prima întrebare preliminară. Acesta este redactat după cum urmează: „Având în vedere noile norme privind locul prestării serviciilor de telecomunicații, radiodifuziune și televiziune și a serviciilor prestate pe cale electronică, aplicabile de la 1 ianuarie 2015, este necesar să se găsească o soluție comună privind cupoanele valorice pentru a se asigura că nu apar neconcordanțe

în ceea ce privește cupoanele valorice furnizate între statele membre. În acest scop, este esențial să se stabilească norme care să clarifice tratamentul TVA aplicabil cupoanelor valorice”. Acest scop nu ar fi atins dacă transferul unuia și aceluiași cupon valoric ar determina consecințe juridice diferite, după cum cuponul valoric ar fi vândut exclusiv prin intermediari din Germania, prin intermediari stabiliți în restul teritoriului Uniunii sau direct, fără intermediari, către clienți finali stabiliți în Germania.

- 18 Dacă se adoptă prima interpretare (a se vedea punctul 11 de mai sus), reclamanta nu a transferat cupoane valorice cu utilizare unică. În acest caz, potrivit articolului 44 din Directiva TVA, X a transferat cupoanele valorice în locul în care au fost primite de furnizori, în statul lor membru respectiv și la cota de TVA aplicabilă în acest stat membru, în timp ce transferurile de la furnizori la reclamantă au avut loc potrivit articolului 44 din Directiva TVA la sediul din Germania al reclamantei; același lucru ar fi valabil și pentru transferurile de la reclamantă la clienții săi. Prin urmare, nu ar fi îndeplinită cerința privind cunoașterea locului prestării serviciilor la care se referă cuponul valoric și a TVA-ului datorat pentru aceasta.
- 19 Potrivit celei de a doua interpretări (a se vedea punctul 12 de mai sus) ar fi vorba în schimb despre cupoane valorice cu utilizare unică.

***Cu privire la cea de a doua întrebare preliminară***

- 20 Dacă răspunsul la prima întrebare preliminară este negativ, este vorba despre un cupon valoric cu utilizare multiplă (articolul 30a punctul 3 din Directiva TVA). În acest caz, prestarea efectivă a serviciilor în schimbul unui cupon valoric cu utilizări multiple acceptat drept contrapartidă sau parte a contrapartidei de către prestator intră în sfera TVA, în timp ce fiecare transfer anterior al respectivului cupon valoric cu utilizări multiple nu intră în sfera TVA [articolul 30b alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA].
- 21 Instanța de trimitere pornește de la premisa că cardurile X în discuție nu trebuie tratate în scopuri de TVA altfel decât sunt tratate cartelele telefonice care au făcut obiectul Hotărârii din 3 mai 2012, Lebara (EU:C:2012:264). Potrivit punctului 43 din această hotărâre, un operator de telefonie care propune servicii de telecomunicații ce constau în vânzarea către un distribuitor a unor cartele telefonice care conțin toate informațiile necesare pentru a efectua apeluri telefonice internaționale prin infrastructura pusă la dispoziție de operatorul respectiv și care sunt revândute de distribuitor, în numele și pe seama sa, unor utilizatori finali, fie în mod direct, fie prin intermediul altor persoane impozabile precum vânzători angro și cu amănuntul, furnizează o prestare de servicii de telecomunicații cu titlu oneros către distribuitor. Potrivit punctului 42 din Hotărârea Lebara, atât vânzarea inițială a unei cartele telefonice, cât și revânzarea sa ulterioară efectuată de intermediari sunt operațiuni taxabile.
- 22 În acest temei, reclamanta ar trebui să fie impozitată pentru transferul cardurilor X către clienții săi ca prestare de servicii pe cale electronică. Instanța de trimitere



consideră că este discutabil dacă s-a urmărit un obiectiv diferit în cadrul dispozițiilor articolelor 30a și 30b din Directiva TVA, chiar dacă aceste dispoziții determină o impozitare anticipată. Instanța de trimitere consideră că este neclar care este raportul dintre ultima teză a articolului 30b alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA și opinia Curții exprimată în Hotărârea Lebara.

- 23 În plus, prin operațiunea de intermediere a cupoanelor valorice cu utilizări multiple, este posibil ca reclamanta să îi fi prestat lui Y servicii de distribuție sau de promovare în sensul articolului 30b alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, care intră în sfera TVA, astfel încât contraprestația reclamantei pentru transferul cupoanelor valorice prin intermediul furnizorilor săi ar putea consta nu doar într-o plată, ci și într-un astfel de serviciu (operațiune asimilabilă schimbului, a se vedea Hotărârea din 26 septembrie 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599).

DOCUMENT DELUCRAT