

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-68 din 2023 M-GbR. Achiziții de conținut digital prin intermediul unor bonuri valorice comunicate digital. Elementele de diferențiere între bonuri valorice cu utilizare unică sau utilizare multiplă din perspectiva TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

18 aprilie 2024

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 30a și 30b – Cupoane valorice furnizate pe cale electronică – Cupoane valorice cu utilizare unică și cupoane valorice cu utilizări multiple – Cartele preplătite sau coduri de cupoane valorice pentru achiziționarea de conținut digital, însoțite de un identificator de țară care face ca respectivul conținut digital să fie accesibil numai în statul membru vizat”

În cauza C-68/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 3 noiembrie 2022, primită de Curte la 8 februarie 2023, în procedura

M-GbR

împotriva

Finanzamt O,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din doamna O. Spineanu-Matei, președintă de cameră, domnul S. Rodin și doamna L. S. Rossi (raportoare), judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru M-GbR, de A. Kratzsch, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de J. Möller și A. Hoesch, în calitate de agenți;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru Comisia Europeană, de F. Behre și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 30a și 30b din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2017/2455 a Consiliului din 5 decembrie 2017 (JO 2017, L 348, p. 7) (denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între M-GbR, o societate civilă germană, pe de o parte, și Finanzamt O (administrația fiscală germană), pe de altă parte, în legătură cu calificarea și cu supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) a comercializării unor cartele preplătite sau a unor coduri de cupoane valorice utilizate pentru achiziționarea de conținut digital într-un magazin online.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Considerentele (1)-(3) și (6)-(10) ale Directivei (UE) 2016/1065 a Consiliului din 27 iunie 2016 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește tratamentul aplicat cupoanelor valorice (JO 2016, L 177, p. 9) au următorul cuprins:

„(1) Directiva 2006/112/CE [...] stabilește norme privind momentul și locul livrării de bunuri și ale prestării de servicii, baza de impozitare, exigibilitatea [TVA] și dreptul de deducere. Cu toate acestea, normele respective nu sunt suficient de clare sau de exhaustive pentru a asigura coerența tratamentului fiscal al operațiunilor care implică cupoane valorice, ceea ce are consecințe nedorite asupra bunei funcționări a pieței interne.

- (2) Pentru a se asigura un tratament sigur și uniform, pentru a respecta principiile unui impozit general pe consum exact proporțional cu prețul bunurilor și serviciilor, pentru a se evita consecințele, denaturarea concurenței, dubla impunere sau neimpozitarea, precum și pentru a se

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

reduce riscul de evaziune fiscală, sunt necesare norme specifice cu privire la tratamentul TVA aplicat cupoanelor valorice.

- (3) 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.

[...]

- (6) Pentru a se identifica în mod clar ce anume reprezintă un cupon valoric în scopuri de TVA și pentru a se face distincția între cupoanele valorice și instrumentele de plată, este necesar să se definească cupoanele valorice, care pot fi în format fizic sau electronic, recunoscând atributele esențiale ale acestora, în special natura dreptului aferent unui cupon valoric și obligația de a-l accepta drept contravaloare pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.
- (7) Tratamentul TVA aplicat operațiunilor asociate cu cupoane valorice depinde de caracteristicile specifice ale cuponului valoric. Prin urmare, este necesar să se facă distincție între diferitele tipuri de cupoane valorice, iar diferențele trebuie să fie stabilite de legislația Uniunii.
- (8) În cazul în care tratamentul TVA aferent livrării de bunuri sau prestării de servicii la care conferă dreptul un cupon valoric poate fi stabilit cu certitudine încă din momentul emiterii cuponului valoric cu utilizare unică, TVA ar trebui să fie percepută pentru fiecare transfer, inclusiv la emiterea cuponului valoric cu utilizare unică. Predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor, în schimbul unui cupon valoric cu utilizare unică, nu ar trebui să fie considerată drept tranzacție independentă. Pentru cupoanele valorice cu utilizări multiple, este necesar să se clarifice faptul că TVA ar trebui să fie percepută la livrarea bunurilor sau la prestarea serviciilor la care se referă cuponul valoric. În acest context, niciun transfer prealabil de cupoane valorice cu utilizări multiple nu ar trebui să intre în sfera TVA.
- (9) În ceea ce privește cupoanele valorice cu utilizare unică susceptibile de a fi impozitate în momentul transferului, inclusiv la emiterea cuponului valoric cu utilizare unică de către o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, fiecare transfer, inclusiv la emiterea cuponului valoric respectiv, se consideră a fi livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor la care se referă

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

cuponul valoric cu utilizare unică. O astfel de persoană impozabilă ar trebui, în acest caz, să colecteze TVA pentru contrapartida primită în schimbul cuponului valoric cu utilizare unică, în conformitate cu articolul 73 din Directiva 2006/112/CE. Pe de altă parte, în cazul în care o persoană impozabilă emite sau distribuie cupoane valorice cu utilizare unică în numele unei alte persoane, persoana impozabilă respectivă nu este considerată ca luând parte la livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor la care conferă dreptul cuponul.

(10) Ar trebui să intre în sfera TVA numai prestarea de servicii de intermediere sau prestarea de servicii precum cele de distribuție sau de promovare. Prin urmare, atunci când o persoană impozabilă care nu acționează în nume propriu primește orice contrapartidă distinctă pentru transferul cuponului valoric, contrapartida respectivă ar trebui să fie taxabilă conform regimului normal de TVA.”

4 Conform articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, este supusă TVA-ului prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

5 Articolul 30a din această directivă prevede:

„În sensul prezentei directive se aplică următoarele definiții:

1. «cupon valoric» înseamnă un instrument care presupune obligația de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri sau prestări de servicii și care presupune indicarea bunurilor sau a serviciilor ce urmează a fi livrate sau prestate sau a identităților potențialilor furnizori/prestatori ai acestora, fie pe instrumentul în sine, fie în cadrul documentației aferente, inclusiv în cadrul termenilor și condițiilor de utilizare a instrumentului;
2. «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 datorată pentru acele bunuri sau servicii sunt cunoscute în momentul emiterii cuponului valoric;
3. «cupon valoric cu utilizări multiple» înseamnă un cupon valoric, altul decât un cupon valoric cu utilizare unică.”

6 Articolul 30b din directiva menționată are următorul cuprins:

„(1) 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. Predarea

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor, în schimbul unui cupon valoric cu utilizare unică acceptat drept contrapartidă sau parte a contrapartidei de către furnizor/prestator, nu se consideră a fi o tranzacție independentă.

În cazul în care transferul unui cupon valoric cu utilizare unică este realizat de o persoană impozabilă care acționează în numele unei alte persoane impozabile, respectivul transfer se consideră a fi livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor la care se referă cuponul valoric, efectuată de către cealaltă persoană impozabilă în numele căreia acționează persoana impozabilă.

În cazul în care furnizorul/prestatorul bunurilor sau serviciilor nu este persoana impozabilă care, acționând în nume propriu, a emis cuponul valoric cu utilizare unică, furnizorul/prestatorul respectiv se consideră, totuși, a fi livrat bunurile sau a fi prestat serviciile la care se referă cuponul valoric persoanei impozabile respective.

(2) Predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor, în schimbul unui cupon valoric cu utilizări multiple acceptat drept contrapartidă sau parte a contrapartidei de către furnizor/prestator, intră în sfera TVA în conformitate cu articolul 2, în timp ce fiecare transfer anterior al respectivului cupon valoric cu utilizări multiple nu intră în sfera TVA.

În cazul în care cuponul valoric cu utilizări multiple este transferat de o persoană impozabilă, alta decât persoana impozabilă care efectuează operațiunea în sfera TVA în conformitate cu primul paragraf, orice prestare de serviciu care poate fi identificată, cum ar fi serviciile de distribuție sau de promovare, intră în sfera TVA.”

7 Articolul 44 din aceeași directivă prevede:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

8 Articolul 58 din Directiva TVA prevede:

„(1) Locul de prestare a următoarelor servicii către o persoană neimpozabilă este locul unde respectiva persoană este stabilită, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[...]

(c) servicii prestate pe cale electronică, în special cele prevăzute în anexa II.

Atunci când prestatorul unui serviciu și clientul său comunică prin intermediul poștei electronice, acest lucru nu înseamnă, în sine, că serviciul prestat este un serviciu prestat pe cale electronică.”

9 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

10 Articolul 73a din această directivă prevede:

„Fără a aduce atingere articolului 73, baza de impozitare aferentă livrării de bunuri sau prestării de servicii în legătură cu un cupon valoric cu utilizări multiple este egală cu contravaloarea plătită pentru cuponul valoric sau, în lipsa informațiilor privind contravaloarea respectivă, cu valoarea monetară indicată pe cuponul valoric cu utilizări multiple sau în documentația aferentă, din care se scade quantumul TVA aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate.”

11 Potrivit articolului 410a din directiva menționată, articolele 30a, 30b și 73a din aceasta se aplică numai cupoanelor valorice emise după 31 decembrie 2018.

Dreptul național

12 Articolul 3 alineatele (13)-(15) din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”) prevede:

„(13) Un cupon valoric (cu utilizare unică sau cu utilizări multiple) este un instrument pentru care

1. există o obligație de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări sau a unei alte prestații și
2. care presupune indicarea bunului ce urmează a fi livrat sau a celeilalte prestații sau a identității întreprinzătorului prestator pe instrumentul în sine sau în cadrul documentelor conexe, inclusiv în cadrul condițiilor de utilizare a acestui instrument.

Instrumentele care dau dreptul doar la o reducere de preț nu sunt cupoane valorice în sensul primei teze.

(14) Un cupon valoric menționat la alineatul (13), în cazul căruia locul livrării sau al celeilalte prestații la care se referă cuponul valoric și taxa datorată pentru aceste operațiuni sunt cunoscute în momentul emiterii cuponului valoric, este un cupon valoric cu utilizare unică. Atunci când un întreprinzător transferă un cupon valoric cu utilizare unică în nume propriu, transferul cuponului valoric este considerat livrarea bunului sau furnizarea celeilalte prestații la care se referă cuponul valoric. [...] Livrarea efectivă sau furnizarea efectivă a celeilalte prestații în schimbul căreia este acceptat un cupon valoric cu utilizare unică nu se consideră a fi o tranzacție independentă în cazurile vizate în tezele 2-4.

(15) Un cupon valoric vizat la alineatul (13) care nu este un cupon valoric cu utilizare unică este un cupon valoric cu utilizări multiple. Livrarea efectivă sau furnizarea efectivă a celeilalte prestații, pentru care întreprinzătorul prestator acceptă un cupon valoric cu utilizări multiple drept contrapartidă sau o parte a contrapartidei, intră în sfera TVA-ului în conformitate cu articolul 1 alineatul (1), în timp ce fiecare transfer anterior al respectivului cupon valoric cu utilizări multiple nu intră în sfera TVA-ului.”

13 Articolul 3a alineatele (2) și (5) din UStG are următorul cuprins:

„(2) Sub rezerva alineatelor (3)-(8) [...], o altă prestație care este efectuată în beneficiul unui întreprinzător pentru nevoile întreprinderii sale este efectuată în locul în care clientul își desfășoară activitatea.

[...]

(5) În cazul în care clientul uneia dintre celelalte prestații vizate în a doua teză:

1. nu este un întreprinzător pentru a căruia întreprindere este achiziționată prestația [...], cealaltă prestație este efectuată în locul în care clientul prestației își are domiciliul stabil, reședința obișnuită sau sediul.

Celelalte prestații în sensul primei teze sunt:

[...]

3. celelalte prestații furnizate pe cale electronică.”

14 Articolul 27 alineatul (23) din UStG prevede:

„Articolul 3 alineatele (13)-(15) [...] se aplică pentru prima dată cupoanelor valorice emise după 31 decembrie 2018.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 15 În cursul anului 2019, care constituie perioada de impozitare în litigiu, M-GbR a comercializat, prin intermediul magazinului său online, cartele preplătite sau coduri de cupoane valorice care permit încărcarea unor „conturi de utilizatori” destinate achiziționării de conținuturi digitale în magazinul online X (denumit în continuare „magazinul X”).
- 16 Aceste cartele, denumite „X-Cards”, permiteau cumpărătorilor să încarce conturi care permiteau utilizarea magazinului X (denumit în continuare „contul de utilizator X”) cu o anumită valoare nominală în euro. După încărcarea unui asemenea cont, titularul acestuia putea achiziționa conținuturi digitale în magazinul X, gestionat de societatea Y, stabilită în Regatul Unit, la prețurile care erau indicate în cadrul acesta.
- 17 Y era responsabilă de emiterea X-Cards și le comercializa în Uniunea Europeană, cu diferite coduri de țară, prin diferiți intermediari. X-Cards cu codul de țară DE erau destinate exclusiv unor clienți care aveau în același timp domiciliul stabil sau reședința obișnuită în Germania și un cont german de utilizator X.
- 18 În conformitate cu condițiile de utilizare a codurilor de cupoane valorice X publicate de Y pe site-ul magazinului X, clienții trebuiau, la deschiderea unui cont de utilizator X, să furnizeze informații exacte care să permită stabilirea locului în care își au domiciliul stabil sau reședința obișnuită. În cadrul magazinului online al M-GbR era de asemenea indicat că un client care își încarcă contul de utilizator X trebuie să se informeze în prealabil cu privire la țara în care este înregistrat acest cont și că, având în vedere separarea strictă a țărilor care se aplică în ceea ce privește X-Cards, clienții nu pot activa decât credite care sunt efectiv destinate țării corespunzătoare contului lor de utilizator X.
- 19 În cursul anului 2019, M-GbR a achiziționat X-Cards emise de Y prin intermediul a doi furnizori, L 1 și L 2, stabiliți în alte state membre decât Republica Federală Germania și Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord. În declarațiile sale fiscale, M-GbR a considerat că X-Cards sunt cupoane valorice cu utilizări multiple, în sensul dispozițiilor articolului 3 alineatul (15) din UStG, în măsura în care, în momentul vânzării acestor cartele, domiciliul stabil sau reședința obișnuită a clientului final nu este cunoscută cu certitudine. Identificatorul de țară atribuit de Y fiecărui cupon valoric nu ar fi fost suficient pentru a stabili cu certitudine locul prestării serviciilor, în sensul articolului 3 alineatul (5) din UStG, dat fiind că Y nu ar verifica datele clienților la deschiderea conturilor de utilizatori X și la utilizarea lor ulterioară. În plus, un mare număr de clienți cu reședința în afara teritoriului german ar fi deschis un cont german de utilizator X, în special datorită avantajelor tarifare, și ar fi cumpărat de asemenea X-Cards de la M-GbR cu codul de țară DE.

- 20 În urma unui control fiscal, administrația fiscală germană a apreciat că X-Cards constituie cupoane valorice cu utilizare unică, dat fiind că acestea nu pot fi utilizate decât de clienți domiciliați în Germania și care dispun de un cont german de utilizator X, astfel încât locul prestării, în sensul articolului 3 alineatul (5) din UStG, se află în Germania. Faptul că anumiți clienți au putut eventual să eludeze condițiile de utilizare a acestor cartele, stabilite de Y, prin furnizarea de date deliberat mincinoase sau prin disimularea adresei lor de protocol internet (IP) nu ar fi fost decisiv pentru calificarea fiscală a cartelelor menționate drept cupoane valorice cu utilizare unică. În plus, administrația fiscală germană a apreciat că atât Y, cât și ceilalți intermediari au considerat X-Cards drept asemenea cupoane valorice. Prin urmare, această administrație a stabilit o plată provizorie anticipată a TVA-ului în sarcina M-GbR.
- 21 Întrucât acțiunea introdusă de aceasta împotriva stabilirii respectivei plăți anticipate a fost respinsă în primă instanță ca nefondată, ea a formulat recurs la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), care este instanța de trimitere.
- 22 În recursul formulat, M-GbR invocă o încălcare a articolului 3 alineatele (13)-(15) din UStG și consideră că X-Cards sunt cupoane valorice cu utilizări multiple al căror transfer nu intră în sfera TVA-ului. În momentul acestui transfer, prestația nu este suficient de determinată, astfel încât nu ar putea fi stabilită cota de TVA corespunzătoare.
- 23 Instanța de trimitere ridică problema interpretării articolelor 30a și 30b din Directiva TVA în contextul unui lanț de persoane impozabile stabilite în diferite state membre.
- 24 Ea solicită să se stabilească, în primul rând, dacă, într-un asemenea context, în momentul emiterii X-Cards, se poate considera că locul de prestare a serviciilor furnizate pe cale electronică clienților finali la care se referă cuponul valoric este cunoscut, astfel încât să permită calificarea acestuia drept cupon valoric cu utilizare unică, în sensul articolului 30a punctul 2 din Directiva TVA. Dacă aceasta ar fi situația, locul respectiv ar fi determinat în conformitate cu articolul 58 primul paragraf litera (c) din această directivă și ar corespunde, așadar, locului în care persoana neimpozabilă este stabilită sau își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită, și anume, în speță, Germania. Instanța de trimitere arată că tinde mai curând către această interpretare a dispozițiilor directivei menționate și că este înclinată să respingă recursul, având în vedere și considerentul (3) al Directivei 2016/1065, care menționează obiectivul de a se asigura că nu apar neconcordanțe în ceea ce privește cupoanele valorice după cum acestea sunt comercializate către

clientul final în mod direct sau prin intermediari. Totuși, această instanță admite că ar fi posibilă o altă interpretare a dispozițiilor aceleiași directive.

- 25 Astfel, potrivit instanței menționate, ar fi posibil să se ia în considerare, în lanțul de operațiuni în cauză, fiecare transfer al X-Cards între persoane impozabile ca prestare de servicii. Într-o asemenea ipoteză, în temeiul articolului 44 din Directiva TVA, locul prestațiilor efectuate de Y în favoarea L 1 și de L 1 în favoarea L 2 s-ar situa în fiecare dintre statele membre în care este stabilită persoana impozabilă în beneficiul căreia sunt efectuate aceste prestații, în timp ce locul prestației efectuate de L 2 în favoarea M-GbR s-ar situa în Germania. Într-o asemenea configurație, care ar putea decurge din interpretarea articolului 30b alineatul (1) primul paragraf din această directivă, condiția potrivit căreia locul prestației și TVA-ul trebuie să fie cunoscute în momentul emiterii cuponului valoric pentru ca acesta să fie calificat drept cupon valoric cu utilizare unică nu ar fi îndeplinită. Prin urmare, recursul ar trebui admis.
- 26 În al doilea rând, în ipoteza în care ar trebui să se considere că cupoanele valorice în discuție sunt cupoane valorice cu utilizări multiple al căror transfer, care precedă furnizarea efectivă a prestării de servicii la care se referă cuponul, nu intră în sfera TVA-ului, instanța de trimitere ridică problema dacă această soluție nu ar fi contrară celei care a fost reținută de Curte în Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264). Astfel, din această hotărâre ar rezulta că atât vânzarea inițială a unei cartele telefonice preplătite, cât și revânzarea sa ulterioară de către intermediari sunt operațiuni taxabile. Or, pornind de la principiul că X-Cards nu trebuie să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului față de asemenea cartele telefonice preplătite, instanța de trimitere arată că nu îi este clar cum poate fi conciliat articolul 30b alineatul (2) primul paragraf *in fine* din Directiva TVA cu soluția reținută în această hotărâre. În plus, aceasta nu exclude posibilitatea ca M-GbR să fi furnizat servicii de distribuție sau de promovare către Y, astfel cum sunt menționate la articolul 30b alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, care intră în sfera TVA-ului.
- 27 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „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,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 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-ului 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-ului, se opune unei obligații fiscale care are alt temei (Hotărârea Curții din 3 mai 2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264)?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 28 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 30a și articolul 30b alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că calificarea unui cupon valoric drept „cupon valoric cu utilizare unică”, în sensul articolului 30a punctul 2 din această directivă, depinde de faptul că, în momentul emiterii acestui cupon valoric, locul prestării de servicii destinate consumatorilor finali la care se referă respectivul cupon valoric este cunoscut, chiar dacă, în temeiul articolului 30b alineatul (1) primul paragraf din directiva menționată, transferurile succesive ale unui asemenea cupon valoric între persoane impozabile, acționând în nume propriu și stabilite pe teritoriul altor state membre decât cel în care se află acești consumatori finali, dau loc la prestări de servicii efectuate pe teritoriul acestor alte state membre.
- 29 Trebuie amintit, cu titlu introductiv, că nici A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), nici Directiva 2006/112, în versiunea sa anterioară modificărilor rezultate din Directiva 2016/1065, nu prevedeau dispoziții specifice, în scopul perceperii TVA-ului, care să reglementeze operațiunile supuse acestei taxe în care erau utilizate cupoane valorice.
- 30 După cum subliniază considerentele (1)-(3) ale Directivei 2016/1065, pentru a remedia diversitatea soluțiilor reținute de statele membre, susceptibile printre

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

altele să creeze situații de dublă impunere sau de neimpozitare, și având în vedere noile norme privind locul prestării serviciilor de telecomunicații și de radiodifuziune și a serviciilor prestate pe cale electronică, aplicabile de la 1 ianuarie 2015, legiuitorul Uniunii a adoptat această directivă, care modifică Directiva 2006/112, inserând în textul acesteia din urmă în special articolele 30a și 30b, aplicabile de la 1 ianuarie 2019, cu obiectivul de a clarifica tratamentul aplicabil cupoanelor valorice în ceea ce privește TVA-ul.

- 31 Astfel, articolul 30a punctul 1 din Directiva TVA definește un cupon valoric în sensul acestei directive ca fiind „un instrument care presupune obligația de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri sau prestări de servicii și care presupune indicarea bunurilor sau a serviciilor ce urmează a fi livrate sau prestate sau a identităților potențialilor furnizori/prestatori ai acestora, fie pe instrumentul în sine, fie în cadrul documentației aferente, inclusiv în cadrul termenilor și condițiilor de utilizare a instrumentului”.
- 32 În speță, prima întrebare preliminară se întemeiază pe premisa potrivit căreia cartelele preplătite X-Cards emise de Y în conformitate cu condițiile de utilizare stabilite de aceasta și care poartă identificatorul țării în care consumatorul final poate achiziționa conținuturi digitale comercializate în magazinul X, gestionat de Y, corespund acestei definiții a unui cupon valoric. Niciuna dintre persoanele interesate care au depus observații scrise în fața Curții nu repune în discuție această premisă a trimiterii preliminare, de care trebuie să se ia act.
- 33 Cu toate acestea, articolul 30a punctele 2 și 3 din Directiva TVA distinge și definește două tipuri de cupoane valorice, și anume cupoanele valorice „cu utilizare unică” și cele „cu utilizări multiple”.
- 34 În temeiul punctului 3 al acestui articol 30a, un „cupon valoric cu utilizări multiple” este un cupon valoric, altul decât un cupon valoric cu utilizare unică. Noțiunea de „cupon valoric cu utilizări multiple” are astfel un domeniu de aplicare rezidual, așa încât, pentru a determina dacă un anumit instrument intră în sfera uneia sau a celeilalte noțiuni, este necesar mai întâi să se verifice dacă acest instrument corespunde definiției „cuponului valoric cu utilizare unică” (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 aprilie 2022, DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:304, punctul 28).
- 35 În conformitate cu articolul 30a punctul 2 din această directivă, un „cupon valoric cu utilizare unică” este „un cupon valoric în cazul căruia locul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor la care se referă cuponul valoric și TVA datorată pentru acele bunuri sau servicii sunt cunoscute în momentul emiterii cuponului valoric”. Reiese din însuși modul de redactare a acestei dispoziții că intră în sfera acestei noțiuni

cupoanele valorice al căror tratament fiscal poate fi stabilit în momentul emiterii lor.

- 36 Calificarea unui cupon valoric drept „cupon valoric cu utilizare unică” se întemeiază astfel pe îndeplinirea a două condiții cumulative care există „în momentul emiterii” cuponului valoric. Pe de o parte, locul livrării bunurilor sau al prestării de servicii la care se referă cuponul valoric și, pe de altă parte, TVA-ul datorat pentru aceste bunuri sau servicii trebuie să fie cunoscute la acel moment. În schimb, atunci când tratamentul fiscal al unui cupon valoric nu poate fi determinat din momentul emiterii cuponului valoric respectiv, acesta nu poate fi calificat drept „cupon valoric cu utilizare unică”, în sensul articolului 30a punctul 2 din Directiva TVA.
- 37 Conform articolului 30b alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, 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. Predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor, în schimbul unui cupon valoric cu utilizare unică acceptat drept contrapartidă sau parte a contrapartidei de către furnizor/prestator, nu se consideră a fi o tranzacție independentă.
- 38 Obiectivul acestui articol 30b alineatul (1) primul paragraf constă astfel în stabilirea unor norme specifice de impozitare în cazul în care un cupon valoric cu utilizare unică face obiectul unuia sau mai multor transferuri între persoane impozabile care acționează în nume propriu, inclusiv, după cum se arată în considerentele (8) și (9) ale Directivei 2016/1065, la emiterea acestui cupon valoric cu utilizare unică, predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor în schimbul unui asemenea cupon valoric valorificat de consumatorul final nefiind considerată o tranzacție independentă de aceste transferuri în scopuri de TVA.
- 39 Or, reiese cu claritate din modul de redactare a acestei dispoziții că ea se aplică numai instrumentelor care corespund, în sensul Directivei TVA, definiției „cupoanelor valorice cu utilizare unică”, așa cum rezultă din articolul 30a punctul 2 din această directivă.
- 40 Prin urmare, aplicarea dispozițiilor articolului 30b alineatul (1) primul paragraf din directiva menționată nu poate repune în discuție condițiile prevăzute la articolul 30a punctul 2 din aceasta, astfel cum au fost amintite la punctul 36 din prezenta hotărâre, care conduc la calificarea unui instrument drept „cupon valoric cu utilizare unică” în momentul emiterii sale.
- 41 Această apreciere este confirmată de obiectivele urmărite de articolele 30a și 30b din Directiva TVA, care constau în special în asigurarea unui tratament uniform al

cupoanelor valorice și în evitarea inconsecvențelor, a dublei impunerii sau a neimpozitării acestor instrumente și a apariției unor neconcordanțe în ceea ce privește cupoanele valorice furnizate între statele membre în raport cu TVA-ul, astfel cum subliniază considerentele (2) și, respectiv, (3) ale Directivei 2016/1065.

- 42 Astfel, dacă ar fi exclus ca un cupon valoric să poată fi calificat drept „cupon valoric cu utilizare unică” în condițiile în care acesta face obiectul unor transferuri succesive între persoane impozabile care acționează în nume propriu și sunt stabilite în unul sau mai multe state membre, altele decât cel pe teritoriul căruia acest cupon valoric este valorificat de consumatorul final în schimbul predării efective a bunului sau al prestării efective a serviciului la care se referă, niciunul dintre obiectivele citate anterior nu ar fi atins, întrucât ar continua să existe diferențe de tratament al unor asemenea cupoane valorice după cum acestea sunt comercializate în cadrul unui lanț de distribuție transfrontalieră sau în cadrul unui singur stat membru.
- 43 De altfel, o interpretare a articolului 30b alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA care ar lua în considerare transferurile între persoanele impozabile menționate la punctul anterior din prezenta hotărâre în scopul stabilirii locului livrării bunului sau al prestării de servicii, în sensul articolului 30a punctul 2 din această directivă, ar fi de natură să facă aproape imposibilă calificarea drept cupon valoric cu utilizare unică pentru orice cupon valoric și, prin urmare, ar priva această dispoziție de o mare parte din efectul său util.
- 44 Rezultă că, după cum au arătat în esență guvernul german și Comisia Europeană în observațiile lor scrise, aplicarea articolului 30b alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA nu afectează condițiile în care, în temeiul articolului 30a punctul 2 din această directivă, un cupon valoric este calificat drept „cupon valoric cu utilizare unică”, în sensul acestei din urmă dispoziții.
- 45 În ceea ce privește calificarea în cauza principală a unui X-Card drept „cupon valoric cu utilizare unică”, deși numai instanța de trimitere are competența de a se pronunța cu privire la o asemenea calificare în funcție de împrejurările proprii cauzei principale, nu este mai puțin adevărat că este de competența Curții să desprindă din dispozițiile directivei menționate, în speță din articolul 30a punctul 2 din aceasta, criteriile pe care instanța respectivă poate sau trebuie să le aplice în acest scop (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 decembrie 2015, Banif Plus Bank, C-312/14, EU:C:2015:794, punctul 51).
- 46 În plus, nimic nu împiedică o instanță națională să solicite Curții să se pronunțe cu privire la o asemenea calificare, sub rezerva însă ca, în lumina tuturor elementelor din dosarul de care dispune instanța națională menționată, aceasta să efectueze

constatarea și aprecierea faptelor necesare respectivei calificări (Hotărârea din 21 decembrie 2023, BMW Bank și alții, C-38/21, C-47/21 și C-232/21, EU:C:2023:1014, punctul 128, precum și jurisprudența citată).

- 47 În ceea ce privește prima condiție, astfel cum este enunțată la articolul 30a punctul 2 din Directiva TVA, potrivit căreia locul livrării bunurilor sau al prestării de servicii la care se referă cuponul valoric trebuie să fie cunoscut în momentul emiterii acestuia, ținând seama de condițiile de utilizare a X-Cards, în special de identificatorul statului membru în care trebuie utilizate cartele respective, aplicat pe acestea, de indicațiile furnizate de instanța de trimitere și având în vedere articolul 58 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, rezultă că, în momentul emiterii unor asemenea cupoane valorice, locul în care conținutul digital este furnizat consumatorului final în schimbul X-Cards vândute de M-GbR se află în Germania.
- 48 În această privință, trebuie precizat că, în vederea examinării acestei prime condiții, nu poate fi luată în considerare împrejurarea, prezentată de M-GbR în fața instanței de trimitere, potrivit căreia consumatori finali care au reședința în afara teritoriului german ar utiliza X-Cards achiziționate de la aceasta cu identificatorul de țară DE, cu încălcarea condițiilor de utilizare a acestor cartele, pentru a obține avantaje tarifare.
- 49 Astfel, calificarea corespunzătoare a unei operațiuni în scopuri de TVA nu poate, în mod evident, depinde de eventuale practici abuzive.
- 50 Rezultă, așadar, aspect a cărui verificare revine, în orice caz, instanței de trimitere, că prima condiție prevăzută la articolul 30a punctul 2 din Directiva TVA este îndeplinită.
- 51 În ceea ce privește a doua condiție prevăzută de dispoziția menționată, informațiile furnizate în cererea de decizie preliminară nu permit să se stabilească dacă TVA-ul datorat pentru diferitele conținuturi digitale care pot fi obținute în schimbul X-Cards este cunoscut în momentul emiterii acestora.
- 52 Deși este adevărat că niciun element din cauza principală nu permite să se presupună că există o incertitudine cu privire la TVA-ul datorat pentru aceste diferite conținuturi, iar Comisia consideră că trebuie să se înțeleagă că respectivele conținuturi la care dau acces X-Cards vândute de M-GbR în Germania sunt supuse aceleiași cote și aceluiași tratament în ceea ce privește TVA-ul, va reveni, în orice caz, instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă această a doua condiție este îndeplinită.
- 53 În ipoteza în care prestarea de servicii efectuată în schimbul unui X-Card este supusă aceleiași baze de impozitare și aceleiași cote de TVA în Germania, indiferent

de conținutul digital obținut, instanța de trimitere va fi, în acest caz, în măsură să constate că un asemenea instrument îndeplinește a doua condiție prevăzută la articolul 30a punctul 2 din Directiva TVA și, prin urmare, ținând seama și de faptul că același instrument îndeplinește prima condiție prevăzută de această dispoziție, că trebuie calificat drept „cupon valoric cu utilizare unică”.

- 54 În schimb, dacă conținuturile digitale pe care un consumator final le poate obține în schimbul unui X-Card sunt supuse unor norme diferite privind baza de impozitare sau unor cote de TVA diferite în acest stat membru, instanța respectivă va trebui să constate că este imposibil să se prevadă în momentul emiterii unui X-Card care este TVA-ul aplicabil conținuturilor digitale, alese de consumatorul final, în schimbul unui asemenea cupon valoric. În acest caz, calificarea X-Cards drept „cupoane valorice cu utilizare unică” ar fi exclusă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 28 aprilie 2022, DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:304, punctele 30 și 31).
- 55 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 30a și articolul 30b alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că calificarea unui cupon valoric drept „cupon valoric cu utilizare unică”, în sensul articolului 30a punctul 2 din această directivă, depinde numai de condițiile prevăzute de această dispoziție, care o includ pe cea potrivit căreia locul prestării de servicii destinate consumatorilor finali, la care se referă acest cupon valoric, trebuie să fie cunoscut în momentul emiterii cuponului valoric respectiv, independent de împrejurarea că acesta din urmă face obiectul unor transferuri între persoane impozabile care acționează în nume propriu și sunt stabilite pe teritoriul altor state membre decât cel în care se află acești consumatori finali.

Cu privire la cea de a doua întrebare

- 56 Prin intermediul celei de a doua întrebări, adresată numai în cazul în care cupoane valorice precum cele în discuție în litigiul principal ar fi calificate drept „cupoane valorice cu utilizări multiple”, în sensul articolului 30a punctul 3 din Directiva TVA, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 30b alineatul (2) din această directivă trebuie interpretat în sensul că, deși un transfer de „cupoane valorice cu utilizări multiple” nu trebuie să intre în sfera TVA-ului, în conformitate cu primul paragraf al acestei dispoziții, achitarea TVA-ului ar putea fi totuși impusă în alt temei, în aplicarea celui de al doilea paragraf al dispoziției menționate.
- 57 Trebuie amintit că, în conformitate cu articolul 30b alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA, TVA-ul se aplică la predarea efectivă a bunurilor sau la prestarea efectivă a serviciilor în schimbul unui „cupon valoric cu utilizări multiple” acceptat

de furnizor sau de prestator, așa încât această taxă nu se aplică transferurilor cuponului valoric menționat care au loc înainte ca un asemenea cupon valoric să fie valorificat de consumatorul final în schimbul respectivelor bunuri sau servicii.

- 58 Astfel, în măsura în care natura bunurilor sau a serviciilor la care se referă un „cupon valoric cu utilizări multiple” și care vor fi alese de consumatorul final nu este cunoscută în momentul emiterii unui cupon valoric de acest tip, TVA-ul datorat pentru respectivele bunuri sau servicii nu poate fi stabilit cu certitudine în acest moment. Prin urmare, TVA-ul este cunoscut și poate fi aplicat în mod corespunzător numai în momentul valorificării unui asemenea cupon valoric în schimbul respectivelor bunuri sau servicii.
- 59 Cu toate acestea, în cazul în care un cupon valoric cu utilizări multiple face obiectul unuia sau mai multor transferuri, în cadrul unui lanț de distribuție care se întinde pe teritoriul mai multor state membre, înainte de valorificarea sa de către consumatorul final, se ridică problema dacă contrapartida percepută la fiecare transfer al acestui cupon valoric între persoane impozabile trebuie să intre în sfera TVA-ului în calitate de contrapartidă a unui serviciu independent de valorificarea respectivului cupon valoric în schimbul unor bunuri sau servicii.
- 60 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul articolului 30b alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, în cazul în care cuponul valoric cu utilizări multiple este transferat de o persoană impozabilă, alta decât cea care efectuează predarea efectivă a bunurilor sau furnizează efectiv serviciile către consumatorul final, orice prestare de serviciu care poate fi identificată, cum ar fi serviciile de distribuție sau de promovare, intră în sfera TVA-ului.
- 61 Pe de altă parte, potrivit articolului 73a din această directivă, „baza de impozitare aferentă [...] prestării de servicii în legătură cu un cupon valoric cu utilizări multiple este egală cu contravaloarea plătită pentru cuponul valoric sau, în lipsa informațiilor privind contravaloarea respectivă, cu valoarea monetară indicată pe cuponul valoric cu utilizări multiple sau în documentația aferentă, din care se scade quantumul TVA aferente [...] serviciilor prestate”.
- 62 Articolul 30b alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA coroborat cu articolul 73a din aceasta urmărește astfel în special să evite neimpozitarea serviciilor de distribuție sau de promovare, în conformitate cu obiectivele Directivei TVA, asigurând că TVA-ul este perceput pentru orice marjă de profit (a se vedea în acest sens Concluziile avocatei generale Ćapeta prezentate în cauza DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:131, punctele 71-75).
- 63 Rezultă că, în ceea ce privește X-Cards, cu condiția ca aceste instrumente să fie calificate drept „cupoane valorice cu utilizări multiple”, în sensul articolului 30a

punctul 3 din Directiva TVA, nu se poate exclude ca, cu ocazia revânzării acestor cupoane valorice, M-GbR să poată realiza o prestare de servicii independentă, precum o prestare de servicii de distribuție sau de promovare în beneficiul persoanei impozabile care, în schimbul cupoanelor valorice, furnizează efectiv conținut digital consumatorului final. Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă, având în vedere toate împrejurările din cauza principală, operațiunile efectuate de M-GbR trebuie calificate ca atare în scopuri de TVA.

- 64 Această interpretare a dispozițiilor Directivei TVA nu contravine Hotărârii din 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), la care se referă instanța de trimitere, care privea tratamentul fiscal al cartelelor preplătite pentru servicii de telecomunicații și a cărei soluție nu este relevantă pentru răspunsul care trebuie dat la prezenta întrebare. Într-adevăr, după cum reiese în special din cuprinsul punctului 28 din această hotărâre, domeniul de aplicare al hotărârii menționate este în mod clar limitat la situația care era în discuție în acea cauză, de altfel anterioară dispozițiilor Directivei TVA inserate prin Directiva 2016/1065, care privea servicii și TVA identificate deja în momentul emiterii cartelelor preplătite respective. Prin urmare, aceeași hotărâre privește instrumente care trebuie calificate în prezent, sub egida dispozițiilor actuale ale Directivei TVA, drept „cupoane valorice cu utilizare unică”.
- 65 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 30b alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că revânzarea de către o persoană impozabilă a unor „cupoane valorice cu utilizări multiple”, în sensul articolului 30a punctul 3 din această directivă, intra în sfera TVA-ului, cu condiția să fie calificată drept prestare de servicii în beneficiul persoanei impozabile care efectuează, în schimbul cupoanelor valorice menționate, predarea efectivă a bunurilor sau furnizează efectiv serviciile către consumatorul final.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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

1) Articolul 30a și articolul 30b alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2017/2455 a Consiliului din 5 decembrie 2017,

trebuie interpretate în sensul că

calificarea unui cupon valoric drept „cupon valoric cu utilizare unică”, în sensul articolului 30a punctul 2 din Directiva 2006/112, cu modificările ulterioare, depinde numai de condițiile prevăzute de această dispoziție, care o includ pe cea potrivit căreia locul prestării de servicii destinate unor consumatori finali, la care se referă acest cupon valoric, trebuie să fie cunoscut în momentul emiterii cuponului valoric respectiv, independent de împrejurarea că acesta din urmă face obiectul unor transferuri între persoane impozabile care acționează în nume propriu și sunt stabilite pe teritoriul altor state membre decât cel în care se află acești consumatori finali.

2) Articolul 30b alineatul (2) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2017/2455,

trebuie interpretat în sensul că

revânzarea de către o persoană impozabilă a unor „cupoane valorice cu utilizări multiple”, în sensul articolului 30a punctul 3 din Directiva 2006/112, cu modificările ulterioare, poate intra în sfera taxei pe valoarea adăugată, cu condiția ca aceasta să fie calificată drept prestare de servicii în beneficiul persoanei impozabile care efectuează, în schimbul cupoanelor valorice menționate, predarea efectivă a bunurilor sau furnizează efectiv serviciile către consumatorul final.