

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

Cauza C-101 din 2024, XYRALITY GmbH, Vânzări pe cale electronică prin intermediul unui magazin virtual. Identificarea exactă a rolului magazinului virtual atunci când se stabilește locul prestării de servicii din perspectiva TVA iar clienții sunt diverse persoane fizice din diverse state membre.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

9 octombrie 2025

„ Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 28 – Participarea la o prestare de servicii – Articolele 44 și 45 – Locul de prestare a serviciilor – Articolul 203 – Menționarea TVA-ului pe o factură – Servicii furnizate pe cale electronică – Magazin de aplicații – Achiziții numite «in-app» ”

În cauza C-101/24,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe, Germania), prin decizia din 23 august 2023, primită de Curte la 7 februarie 2024, în procedura

Finanzamt Hamburg-Altona

împotriva

XYRALITY GmbH,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, domnul T. von Danwitz, vicepreședintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei întâi, doamna I. Ziemele și domnii A. Kumin (raportor) și S. Gervasoni, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru XYRALITY GmbH, de D. Bell și M. Luther, Rechtsanwälte;

- pentru guvernul german, de J. Möller și N. Scheffel, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de P. Carlin și B. Eggers, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 10 aprilie 2025, pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 28, 44, 45 și 203 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 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Hamburg-Altona (Administrația Financiară din Hamburg-Altona, Germania) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de o parte, și XYRALITY GmbH (denumită în continuare „Xyrality”), pe de altă parte, în legătură cu supunerea unor prestări de servicii furnizate de aceasta pe cale electronică în perioada cuprinsă între anul 2012 și anul 2014 taxei pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Directiva TVA

- 3 Potrivit 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”.
- 4 Articolul 28 din această directivă are următorul cuprins:

„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.”
- 5 Articolul 44 din directiva menționată 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. [...]”

- 6 Articolul 45 din aceeași directivă prevede:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice. [...]”

- 7 Articolul 203 din Directiva TVA prevede:

„TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.”

Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011

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

„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 prestator al 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 chitanța 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.”

- 9 În temeiul articolului 3 al doilea paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 1042/2013, articolul 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 se aplică de la 1 ianuarie 2015.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 10 Xyrality, cu sediul în Germania, dezvoltă aplicații de jocuri pentru dispozitive mobile. Pentru a comercializa aceste aplicații, ea utilizează printre altele o platformă comercială digitală online pentru software (denumită „magazin de aplicații”), care era, până la 31 decembrie 2014, exploatată de X, o întreprindere cu sediul în Irlanda. Clienții finali care utilizau dispozitive mobile dotate cu un anumit sistem de operare puteau, în perioada în discuție în litigiul principal, să descarce gratuit aplicațiile menționate din magazinul de aplicații.
- 11 Achiziționarea cu titlu oneros a îmbunătățirilor sau a altor avantaje (achiziții in-app) permitea clientului final să avanseze în jocul pe care îl descărcase anterior sau să obțină alte avantaje. Clientul final putea să selecteze în aplicația de jocuri a societății Xyrality îmbunătățirile sau avantajele dorite și să obțină activarea acestora contra cost. Plata acestor achiziții in-app se efectua prin intermediul magazinului de aplicații utilizând una dintre metodele de plată înregistrate de clientul final.
- 12 Mai precis, mai întâi, după ce clientul final selecta un articol cu plată, în aplicația de joc se deschidea o fereastră denumită „pop-up”, care indica produsul ales, prețul brut al acestuia, precum și metoda de plată. În continuare, acest client făcea clic pe butonul „Cumpără” și o a doua fereastră se deschidea, în care erau reamintite obiectul achiziției, prețul, precum și metoda de plată. În sfârșit, după ce a făcut clic pe butonul „Confirmă”, clientului respectiv i se deschidea o a treia fereastră, în care se menționa că plata fusese efectuată cu succes. Clientul final putea apoi să continue imediat jocul în aplicație. În cele trei ferestre figura logoul societății X. Xyrality nu era menționată ca prestator.
- 13 După achiziție, clientul final primea prin e-mail din partea societății X o confirmare a comenzii, care cuprindea logoul magazinului de aplicații și care indica faptul că fusese efectuată o achiziție de la Xyrality. Acest e-mail menționa de asemenea prețul brut și cuantumul TVA-ului (german) inclus în acest preț. X comunica lunar societății Xyrality achizițiile in-app efectuate de clienții finali și emitea o factură privind comisionul, egală cu 30 % din fiecare achiziție.
- 14 Xyrality a considerat inițial că ea era prestatorul serviciilor furnizate clienților finali, astfel încât a declarat TVA-ul german pentru clienții finali stabiliți în Uniunea Europeană. Cu toate acestea, la 29 ianuarie 2016 această societate a depus declarații de TVA rectificative pentru perioada în discuție în litigiul principal. Ea

sustinea că încheiase cu X un contract de comision de prestări de servicii, în sensul articolului 28 din Directiva TVA. Astfel, Xyrality ar fi prestat ea însăși servicii către societatea X, iar aceasta din urmă ar fi intervenit în calitate de prestator de servicii în relația cu clienții finali.

- 15 Apreciind, prin urmare, că locul serviciilor pe care le furnizase societății X se afla în Irlanda, în conformitate cu articolul 44 din Directiva TVA, Xyrality a redus baza impozabilă a operațiunilor sale în aval supuse TVA-ului în Germania cu valoarea achizițiilor in-app realizate de clienții finali stabiliți în Uniune.
- 16 În urma unui control fiscal, administrația fiscală a considerat că X era un simplu intermediar. Potrivit acestei administrații, deși, în fiecare caz, procesul de achiziție se efectua prin intermediul magazinului de aplicații, condițiile de utilizare a serviciului erau totuși amintite clientului final în fiecare etapă a achiziției in-app. X ar fi indicat astfel în mod clar clientului final, la fiecare achiziție, că operațiunile erau realizate în numele unui terț și că X se limita la a încasa prețul. În consecință, administrația fiscală a emis decizii de impunere a TVA-ului pentru perioadele fiscale aferente anilor 2012-2014, în care modificările efectuate de Xyrality nu au fost luate în considerare. În plus, reclamațiile formulate de această societate au fost respinse de administrația menționată.
- 17 Sesizat cu acțiunea introdusă de Xyrality, Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg, Germania) a admis-o printr-o hotărâre din 23 februarie 2020. Potrivit acestei instanțe, prestările de servicii furnizate de Xyrality nu erau imposibile în Germania, beneficiarul acestor servicii fiind X.
- 18 Potrivit Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg), X ar fi acționat în nume propriu în cadrul achizițiilor in-app. Integrarea produselor propuse de Xyrality în interfața magazinului de aplicații ar fi avut drept consecință faptul că clientul final mediu se aștepta ca X să fie cocontractantul și vânzătorul acestor produse, cu atât mai mult cu cât acest client trebuia mai întâi să se înregistreze în magazinul de aplicații și să accepte condițiile de utilizare a acestuia. Faptul că X acționa în numele unui alt prestator de servicii nu ar fi apărut suficient de clar. Deși achizițiile se efectuau pornind de la aplicația de joc dezvoltată de Xyrality, iar interfața jocului era afișată în fundal în timpul procesului de cumpărare, clientul final ar fi fost totuși direcționat virtual către magazinul de aplicații prin indicațiile care figurează în ferestrele pop-up. Concret, procesul de achiziție s-ar fi desfășurat sub logoul magazinului de aplicații, reprezentat în mod dominant.
- 19 Administrația fiscală a formulat recurs împotriva hotărârii Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg) la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), care este instanța de trimitere.

- 20 Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) se întreabă, în primul rând, dacă ipoteza potrivit căreia X, iar nu Xyrality, ar fi furnizat serviciile clienților finali care au efectuat achizițiile in-app în cauză este conformă cu dreptul Uniunii.
- 21 Această instanță precizează că, în conformitate cu jurisprudența sa referitoare la „achizițiile în magazin”, trebuie să se considere că un client final care cumpără bunuri de consum curent sau beneficiază de alte servicii într-un magazin dorește în principiu să stabilească o relație comercială cu proprietarul acestui magazin. Această abordare, care ar corespunde realității economice și comerciale, ar fi aplicabilă și serviciilor furnizate pe cale electronică sau ca servicii de telecomunicații.
- 22 Cu toate acestea, instanța de trimitere consideră că, dacă ar confirma hotărârea Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg), ar intra în conflict cu calificarea juridică a operațiunilor în discuție în litigiul principal reținută de X și de autoritățile fiscale irlandeze, ceea ce ar conduce la o neimpozitare potențial definitivă. Astfel, aceasta solicită Curții să clarifice dacă articolul 28 din Directiva TVA își găsește aplicarea într-o situație precum cea cu care este sesizată.
- 23 Potrivit instanței de trimitere, confirmările de comandă transmise de X, care arată că clientul final a efectuat o achiziție de la Xyrality în magazinul de aplicații al societății X și care menționează TVA-ul german, sugerează că Xyrality a furnizat o prestație clientului final, astfel încât nu este vorba, în speță, despre o situație care intră sub incidența articolului 28 din Directiva TVA.
- 24 În schimb, chiar dacă articolul 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu a devenit aplicabil decât de la 1 ianuarie 2015, faptul că această dispoziție concretizează conținutul normativ instituit prin articolul 28 din Directiva TVA, astfel cum a statuat Curtea în Hotărârea din 28 februarie 2023, [Fenix International](#) (C-695/20, EU:C:2023:127), ar putea conduce la concluzia că principiile care sunt enunțate în acesta se aplică operațiunilor realizate de Xyrality înainte de această dată. Orientările fără caracter obligatoriu care decurg din cea de a nouăzeci și treia reuniune a Comitetului TVA din 1 iulie 2011 [Documentul C – taxud.c.1 (2012) 1410604-709] ar putea constitui un alt indiciu în această privință.
- 25 În al doilea rând, în cazul în care se va considera că articolul 28 din Directiva TVA este aplicabil în speță, instanța de trimitere precizează că din aceasta ar rezulta o ficțiune juridică potrivit căreia două prestări de servicii identice ar fi furnizate consecutiv. Or, întinderea acestei ficțiuni ar face obiectul unor controverse în Germania.
- 26 În această privință, instanța de trimitere amintește că, pentru a fi aplicabil, articolul 28 din Directiva TVA impune existența unui mandat în executarea căruia comisionarul intervine, în contul comitentului, în prestarea de servicii, ceea ce

implică încheierea, între comisionar și comitent, a unui acord având ca obiect atribuirea acestui mandat. Potrivit instanței de trimitere, s-ar putea preconiza, din perspectiva TVA-ului, tratarea raportului juridic dintre comisionar și comitentul în contul căruia acesta acționează exact în același mod precum prestarea de servicii la care ia parte comisionarul, ficțiunea prevăzută la articolul 28 din Directiva TVA extinzându-se astfel la ansamblul prestației.

- 27 În speță, dacă s-ar considera că prestația este furnizată direct de Xyrality, locul acestei prestații s-ar situa în Germania. Prin urmare, situația ar fi aceeași în ceea ce privește prestația fictivă furnizată de Xyrality societății X.
- 28 Cu toate acestea, ar fi de asemenea posibil ca cel puțin locul prestării la care ia parte comisionarul să determine și locul prestației furnizate de comisionar comitentului. Și din acest punct de vedere locul prestării fictive furnizate de Xyrality societății X s-ar situa în Germania.
- 29 În sfârșit, s-ar putea considera că locul prestației la care ia parte comisionarul și locul prestației furnizate de comisionar comitentului ar trebui determinate separat. În speță, această abordare ar face ca locul prestației fictive furnizate de Xyrality societății X să fie situat în Irlanda, în conformitate cu articolul 44 din Directiva TVA, dat fiind că X este o persoană impozabilă care a primit prestația fictivă în scopul desfășurării activității sale economice. Locul prestației furnizate de X clienților finali ar fi de asemenea situat în Irlanda, în conformitate cu articolul 45 din Directiva TVA.
- 30 În al treilea rând, instanța de trimitere urmărește să se stabilească consecințele faptului că X, cu acordul Xyrality, a trimis prin e-mail confirmări de comandă care indicau că fuseseră efectuate achiziții de la Xyrality în magazinul de aplicații și menționând prețul brut, precum și TVA-ul german inclus în acest preț.
- 31 În această privință, instanța de trimitere se întreabă dacă Xyrality este obligată, în temeiul articolului 203 din Directiva TVA, la plata TVA-ului menționat în numele său și cu acordul său, dat fiind că confirmările de comandă în discuție sunt susceptibile să constituie facturi, în sensul acestei dispoziții.
- 32 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 28 din Directiva [TVA] trebuie aplicat în împrejurări precum cele din procedura principală, în care o persoană impozabilă germană (dezvoltatorul software-ului) a prestat anterior datei de 1 ianuarie 2015 un serviciu pe cale electronică unor persoane neimpozabile rezidente pe teritoriul Uniunii (clienți finali) prin intermediul unui magazin online de aplicații aparținând unei persoane impozabile irlandeze, cu consecința că persoana impozabilă

irlandeză este tratată ca și cum ar fi primit această prestare de servicii din partea dezvoltatorului și apoi a efectuat prestarea de servicii către clienții finali, pentru motivul că magazinul de aplicații l-a indicat pe dezvoltator drept prestator și a menționat TVA-ul german abia în confirmările achizițiilor furnizate clienților finali?

- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: locul serviciului vizat de ficțiunea juridică cuprinsă la articolul 28 din Directiva [TVA], serviciu prestat de dezvoltator magazinului de aplicații, este situat în Irlanda, în temeiul articolului 44 din această directivă, sau în [Germania], în temeiul articolului 45 din această directivă?
- 3) În cazul în care din răspunsurile la prima și la cea de a doua întrebare preliminară rezultă că dezvoltatorul nu a realizat nicio prestare de servicii în [Germania]: dezvoltatorul are obligația de a plăti TVA-ul german în conformitate cu articolul 203 din Directiva [TVA] [în virtutea] faptului că magazinul de aplicații l-a menționat conform contractului ca prestator în confirmările achizițiilor pe care le-a transmis clienților finali prin e-mail și în care a menționat totodată TVA-ul german, deși clienții finali nu au drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 33 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 28 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, atunci când o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru a furnizat, înainte de 1 ianuarie 2015, prestări de servicii pe cale electronică unor persoane neimpozabile stabilite pe teritoriul Uniunii prin intermediul unui magazin online de aplicații pus la dispoziție de o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, aplicarea acestui articol 28 este exclusă pentru motivul că confirmările de comandă furnizate de această din urmă persoană impozabilă clienților finali desemnează prima persoană impozabilă ca fiind prestatorul și indică cota de TVA aplicabilă în statul membru de stabilire al acesteia din urmă.
- 34 În temeiul articolului 28 din Directiva TVA, care face parte din titlul IV din această directivă, intitulat „Operațiuni taxabile”, 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.

- 35 Acest articol 28, care este formulat în termeni generali, fără a conține limitări privind domeniul său de aplicare sau sfera sa și care acoperă, așadar, toate categoriile de servicii, creează ficțiunea juridică a două prestări de servicii identice furnizate consecutiv, în temeiul căreia se consideră că operatorul, care ia parte la prestarea de servicii și are calitatea de comisionar, a primit, într-o primă etapă, serviciile în cauză de la operatorul în contul căruia acționează, care are calitatea de comitent, înainte de a furniza personal aceste servicii clientului, într-o a doua etapă (Hotărârea din 28 februarie 2023, [Fenix International](#), C-695/20, EU:C:2023:127, punctul 54 și jurisprudența citată).
- 36 Articolul 28 din Directiva TVA consacră astfel regula potrivit căreia persoana impozabilă care, în cadrul prestării de servicii, acționează în calitate de intermediar în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, este prezumată a fi prestatorul acestor servicii (Hotărârea din 28 februarie 2023, [Fenix International](#), C-695/20, EU:C:2023:127, punctul 55).
- 37 Este de competența instanței naționale sesizate cu un litigiu referitor la aplicarea articolului 28 din Directiva TVA să verifice, având în vedere ansamblul împrejurărilor speței, și în special natura obligațiilor contractuale ale comisionarului față de clienții săi, dacă condițiile de aplicare a acestei dispoziții sunt sau nu îndeplinite (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 14 iulie 2011, [Henfling ș.a.](#), C-464/10, EU:C:2011:489, punctul 40, precum și jurisprudența citată).
- 38 În speță, din decizia de trimitere reiese că Finanzgericht Hamburg (Tribunalul Fiscal din Hamburg) a considerat că X acționase în nume propriu în cadrul achizițiilor in-app în discuție în litigiul principal, din moment ce, în special, integrarea produselor în interfața magazinului de aplicații ar fi avut drept consecință faptul că clientul final mediu se aștepta ca X să fie cocontractantul și vânzătorul produselor, și aceasta cu atât mai mult cu cât acest client final trebuia mai întâi să se înregistreze în magazinul de aplicații și să accepte condițiile de utilizare a acestuia înainte de a putea achiziționa astfel de produse. În schimb, faptul că X acționa în numele altuia nu ar fi apărut suficient de clar în procesul de achiziție din magazinul de aplicații.
- 39 Deși instanța de trimitere nu repune în discuție aceste constatări, ea ridică problema pertinentei, în vederea aplicării articolului 28 din Directiva TVA, a dublei împrejurări că, în confirmările de comandă furnizate de X clienților finali, Xyrality era menționată ca prestator și că era indicat cuantumul TVA-ului german.
- 40 În această privință, Curtea a statuat deja că, pentru ca articolul 28 din Directiva TVA să își poată găsi aplicarea, trebuie să existe un mandat în temeiul căruia comisionarul intervine, în contul comitentului, în prestarea de servicii. Cu toate

acestea, chiar presupunând că, în pofida complexității lanțurilor de tranzacții care poate caracteriza prestarea de servicii pe cale electronică, clientul final este, în anumite cazuri, în măsură să cunoască existența mandatului și identitatea comitentului, aceste împrejurări nu sunt suficiente prin ele însele pentru a exclude faptul că persoana impozabilă, care ia parte la prestarea de servicii, acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, în sensul acestui articol 28. Astfel, relevante sunt în primul rând competențele de care dispune această persoană impozabilă în cadrul prestării la care ia parte (Hotărârea din 28 februarie 2023, [Fenix International](#), C-695/20, EU:C:2023:127, punctul 88 și jurisprudența citată).

- 41 Prin urmare, simplul fapt că clientul final ia cunoștință de identitatea comitentului prin intermediul unor confirmări de comandă, pe care acest client final nu le primește în mod necesar decât după încheierea procesului de achiziție, nu permite să se excludă aplicabilitatea articolului 28 din Directiva TVA dacă rezultă din celelalte elemente relevante că sunt îndeplinite condițiile de aplicare a acestei dispoziții.
- 42 În măsura în care instanța de trimitere se referă, în plus, la articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, trebuie amintit că această dispoziție urmărește să determine prestatorul în scopuri de 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. În această privință, din Hotărârea din 28 februarie 2023, [Fenix International](#) (C-695/20, EU:C:2023:127, punctul 89), reiese că nu se poate considera că acest articol 9a completează sau modifică articolul 28 din Directiva TVA.
- 43 Acest articol 9a alineatul (1), care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2015, nu este aplicabil *ratione temporis* litigiului principal, care privește prestații furnizate în cursul anilor 2012-2014. Cu toate acestea, în măsura în care această dispoziție explică și clarifică un concept care figurează în Directiva TVA și care este aplicabil de la instituirea acesteia din urmă, trebuie totuși să se țină seama de ea (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 noiembrie 2012, [Leichenich](#), C-532/11, EU:C:2012:720, punctul 32, și Hotărârea din 16 octombrie 2014, [Welmory](#), C-605/12, EU:C:2014:2298, punctele 44-46).
- 44 În orice caz, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 41 din concluzii, din faptul că articolul 9a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu era încă aplicabil în perioada în discuție în litigiul principal nu se poate deduce că articolul 28 din Directiva TVA ar trebui interpretat, pentru această perioadă, într-un mod diferit de cel care reiese din acest articol 9a alineatul (1).

- 45 Având în vedere considerațiile care precedă, se impune ca la prima întrebare să se răspundă că articolul 28 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, atunci când o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru a furnizat, înainte de 1 ianuarie 2015, prestări de servicii pe cale electronică unor persoane neimpozabile stabilite pe teritoriul Uniunii prin intermediul unui magazin online de aplicații pus la dispoziție de o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, aplicarea acestui articol 28 nu poate fi exclusă pentru simplul motiv că confirmările de comandă furnizate de această din urmă persoană impozabilă clienților finali desemnează prima persoană impozabilă ca fiind prestatorul și indică cota de TVA aplicabilă în statul membru de stabilire al acesteia din urmă.

Cu privire la a doua întrebare

- 46 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că, atunci când se consideră că o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru a primit și a furnizat ea însăși o prestare de servicii în temeiul articolului 28 din această directivă, locul prestării de servicii furnizate în mod fictiv acestei persoane impozabile de o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru trebuie determinat în conformitate cu articolul 44 din directiva menționată sau în conformitate cu articolul 45 din aceeași directivă în condițiile în care clienții finali sunt persoane neimpozabile.
- 47 Astfel cum s-a amintit la punctul 35 din prezenta hotărâre, articolul 28 din Directiva TVA creează ficțiunea juridică a două prestări de servicii identice furnizate consecutiv, în temeiul căreia se consideră că operatorul, care ia parte la prestarea de servicii și are calitatea de comisionar, a primit, într-o primă etapă, serviciile în cauză de la operatorul în contul căruia acționează, care are calitatea de comitent, înainte de a furniza personal aceste servicii clientului, într-o a doua etapă.
- 48 În ceea ce privește locul prestării de servicii, acesta trebuie stabilit în conformitate cu dispozițiile capitolului 3 din titlul V din Directiva TVA. În această privință, secțiunile 2 și 3 din acest capitol prevăd normele generale pentru stabilirea locului de impozitare a prestărilor de servicii și, respectiv, reguli speciale privind prestări de servicii specifice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 octombrie 2022, [Climate Corporation Emissions Trading](#), C-641/21, EU:C:2022:842, punctul 29 și jurisprudența citată).
- 49 Astfel, articolul 44 din Directiva TVA prevede printre altele că 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. Potrivit articolului 45 din această directivă, locul de prestare a serviciilor către o persoană

neimpozabilă este, în principiu, locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice.

- 50 În ceea ce privește locul prestării serviciilor pe care, în temeiul articolului 28 din Directiva TVA, se consideră că o persoană impozabilă le-a primit de la o altă persoană impozabilă, aceste persoane impozabile acționând în calitate de comisionar și, respectiv, de comitent, trebuie să se constate, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 53 din concluzii, că nu rezultă nici din acest articol 28, nici dintr-o altă dispoziție din Directiva TVA că locul acestei prestări de servicii ar trebui determinat în mod derogatoriu de la normele prevăzute în capitolul 3 din titlul V din această directivă. Astfel, locul prestării de servicii menționate trebuie determinat în conformitate cu articolul 44 din directiva menționată.
- 51 Prin urmare, se impune ca la a doua întrebare să se răspundă că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că, atunci când se consideră că o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru a primit și a furnizat ea însăși o prestare de servicii în temeiul articolului 28 din această directivă, locul prestării de servicii furnizate în mod fictiv acestei persoane impozabile de o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru trebuie determinat în conformitate cu articolul 44 din directiva menționată.

Cu privire la a treia întrebare

- 52 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 203 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, atunci când o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru a furnizat prestări de servicii pe cale electronică unor persoane neimpozabile stabilite pe teritoriul Uniunii prin intermediul unui magazin online de aplicații pus la dispoziție de o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, cu consecința că se consideră că această din urmă persoană impozabilă a primit aceste prestări de servicii și le-a furnizat clienților finali, prima persoană impozabilă datorează TVA-ul în statul său membru de stabilire în temeiul acestui articol 203 pentru motivul că, în confirmările de comandă transmise clienților finali, această primă persoană impozabilă a fost desemnată, cu acordul său, ca fiind prestatorul și că a fost menționată cota de TVA aplicabilă în statul său membru de stabilire.
- 53 Conform articolului 203 din Directiva TVA, TVA-ul este datorat de orice persoană care menționează această taxă pe o factură.
- 54 Astfel cum reiese din jurisprudența Curții, această dispoziție urmărește eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale care poate fi generat de dreptul de deducere prevăzut de această directivă. Ea are, prin urmare, vocație să se aplice atunci când TVA-ul a fost facturat în mod eronat și există un risc de pierdere a unor

venituri fiscale din cauza faptului că destinatarul facturii în discuție este susceptibil să invoce dreptul său de deducere a unui asemenea TVA [Hotărârea din 8 decembrie 2022, [Finanzamt Österreich \(TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali\)](#), C-378/21, EU:C:2022:968, punctele 20 și 21, precum și jurisprudența citată].

- 55 Instanța de trimitere arată că, în speță, Xyrality a autorizat mai întâi societatea X să o desemneze ca prestator în confirmările de comandă și să tragă concluziile corespunzătoare în materie de TVA în relația cu clientul final, reținând TVA-ul german ca fiind TVA-ul aplicabil prestărilor de servicii, pentru ca apoi să apere punctul de vedere opus în relația cu administrația fiscală. Astfel, având în vedere comportamentul contradictoriu al societății Xyrality, ar putea fi justificat să se considere că această societate rămâne obligată la plata TVA-ului în temeiul articolului 203 din Directiva TVA, pentru a evita un risc de pierdere a unor venituri fiscale cauzat de un conflict negativ de competențe între autoritatea fiscală germană și cea irlandeză, în urma căruia TVA-ul nu ar fi perceput definitiv în niciunul dintre aceste state membre.
- 56 În această privință, este necesar totuși să se arate că, astfel cum a subliniat domnul avocat general la punctul 67 din concluzii, articolul 203 din Directiva TVA prezintă o legătură funcțională cu dreptul de deducere a TVA-ului în măsura în care urmărește să evite riscul de pierdere a unor venituri fiscale ce rezultă dintr-o supraevaluare a cuantumului deducerii. Or, potrivit indicațiilor care figurează în decizia de trimitere, prestările de servicii în discuție în litigiul principal nu au fost furnizate unor persoane impozabile în scopul desfășurării activității lor economice, ci unor persoane neimpozabile. În lipsa unui risc de pierdere a unor venituri fiscale legat de dreptul de deducere a TVA-ului facturat în mod nejustificat, acest articol 203 nu are, așadar, vocație să se aplice. În aceste condiții, împrejurarea că confirmările de comandă în discuție în litigiul principal nu ar putea fi considerate facturi, astfel cum susține Xyrality în observațiile sale scrise, este lipsită de relevanță pentru soluționarea litigiului principal.
- 57 Având în vedere considerațiile care precedă, se impune ca la a treia întrebare să se răspundă că articolul 203 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, atunci când o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru a furnizat prestări de servicii pe cale electronică unor persoane neimpozabile stabilite pe teritoriul Uniunii prin intermediul unui magazin online de aplicații pus la dispoziție de o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, cu consecința că se consideră că această din urmă persoană impozabilă a primit aceste prestări de servicii și le-a furnizat clienților finali, prima persoană impozabilă nu poate fi privită ca fiind cea care datorează TVA-ul în statul său membru de stabilire în temeiul acestui articol 203 pentru motivul că, în confirmările de comandă transmise clienților finali,

această primă persoană impozabilă a fost desemnată, cu acordul său, ca prestator și că a fost menționată cota de TVA aplicabilă în statul său membru de stabilire.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

- 1) **Articolul 28 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008,**

trebuie interpretat în sensul că,

atunci când o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru a furnizat, înainte de 1 ianuarie 2015, prestări de servicii pe cale electronică unor persoane neimpozabile stabilite pe teritoriul Uniunii Europene prin intermediul unui magazin online de aplicații pus la dispoziție de o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, aplicarea acestui articol 28 nu poate fi exclusă pentru simplul motiv că confirmările de comandă furnizate de această din urmă persoană impozabilă clienților finali desemnează prima persoană impozabilă ca fiind prestatorul și indică cota de taxă pe valoarea adăugată aplicabilă în statul membru de stabilire al acesteia din urmă.

- 2) **Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8,**

trebuie interpretat în sensul că,

atunci când se consideră că o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru a primit și a furnizat ea însăși o prestare de servicii în temeiul articolului 28 din Directiva 2006/112, locul prestării de servicii furnizate în mod fictiv acestei persoane impozabile de o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru trebuie determinat în conformitate cu articolul 44 din această directivă, cu modificările ulterioare.

3) Articolul 203 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8,

trebuie interpretat în sensul că,

atunci când o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru a furnizat prestări de servicii pe cale electronică unor persoane neimpozabile stabilite pe teritoriul Uniunii Europene prin intermediul unui magazin online de aplicații pus la dispoziție de o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, cu consecința că se consideră că această din urmă persoană impozabilă a primit aceste prestări de servicii și le-a furnizat clienților finali, prima persoană impozabilă nu poate fi privită ca fiind cea care datorează taxa pe valoarea adăugată (TVA) în statul său membru de stabilire în temeiul acestui articol 203 pentru motivul că, în confirmările de comandă transmise clienților finali, această primă persoană impozabilă a fost desemnată, cu acordul său, ca prestator și că a fost menționată cota de TVA aplicabilă în statul său membru de stabilire.