HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

3 mai 2012*

„Fiscalitate — A șasea directivă TVA — Articolul 2 — Prestare de servicii cu titlu oneros — Servicii de telecomunicații — Cartele telefonice preplătite ce conțin informații care permit efectuarea de apeluri internaționale — Comercializare prin intermediul unei rețele de distribuitori”

În cauza C-520/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Regatul Unit), prin decizia din 22 octombrie 2010, primită de Curte la 8 noiembrie 2010, în procedura

Lebara Ltd

împotriva

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnul J. Malenovský, doamna R. Silva de Lapuerta și domnii G. Arestis și T. von Danwitz (raportor), judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: doamna K. Sztranc-Sławiczek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 13 octombrie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Lebara Ltd, de P. Lasok, QC, și de M. Angiolini, barrister, mandatați de S. Macherla, solicitor;

— pentru guvernul Regatului Unit, de S. Hathaway și de L. Seeboruth, în calitate de agenți, asistați de R. Hill, barrister;

— pentru guvernul elen, de K. Paraskevopoulou, de M. Germani și de I. Pouli, în calitate de agenți;

— pentru guvernul olandez, de C. Wissels, de M. de Ree, de M. Bulterman, precum și de J. Langer, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de C. Soulay, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: engleza.

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 8 decembrie 2011,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 2 punctul 1 din 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 L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2003/92/CE a Consiliului din 7 octombrie 2003 (JO L 260, p. 8, denumită în continuare „A șasea directivă").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Lebara Ltd (denumită în continuare „Lebara"), pe de o parte, și Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (denumiți în continuare „Commissioners"), pe de altă parte, cu privire la o decizie de impunere emisă de aceștia din urmă și referitoare la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") pe care Lebara ar datora-o ca urmare a serviciilor de telecomunicații furnizate de aceasta în luna martie 2005.

Cadrul juridic

3 Potrivit articolului 2 primul și al doilea paragraf din Prima directivă 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301, denumită în continuare „Prima directivă"):

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

La fiecare operațiune, [TVA-ul], calculat la prețul bunurilor sau al serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil după deducerea valorii [TVA-ului] suportat direct de diferitele componente ale prețului." [traducere neoficială]

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

5 Potrivit articolului 5 alineatul (1) din această directivă, „livrare de bunuri" înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

6 Articolul 6 din directiva respectivă prevede:

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

Aceste tranzacții pot include, între altele:

— cesiunea de bunuri necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu fac obiectul unui drept de proprietate;

[...]

(4) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

[...]" [traducere neoficială]

7 Potrivit articolului 9 din A șasea directivă, care se găsește în titlul VI din aceasta, intitulat „Locul operațiunilor taxabile":

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

(2) Cu toate acestea:

[...]

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

[...]

— telecomunicații. Servicii de telecomunicații înseamnă servicii care au ca obiect transmiterea, emiterea și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau de informații de orice natură prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmiteri, emiteri sau recepții. Serviciile de telecomunicații în sensul prezentei dispoziții acoperă de asemenea furnizarea accesului la rețelele mondiale de informații.

[...]" [traducere neoficială]

8 Articolul 10 alineatele (1) și (2) din aceeași directivă, care se găsește în titlul VII din aceasta, intitulat „Fapt generator și exigibilitatea taxei", prevede următoarele:

„(1)

(a) «Fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca taxa să devină exigibilă.

(b) Taxa devine «exigibilă» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

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

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

[...]" [traducere neoficială]

Acțiunea principală și întrebările preliminare

9 Lebara este o societate comercială cu sediul în Regatul Unit care furnizează servicii de telecomunicații. La data faptelor din acțiunea principală, aceasta comercializa în acest scop, prin intermediul unor persoane impozabile stabilite în alte state membre (denumite în continuare „distribuitori”), cartele telefonice destinate unor persoane stabilite în aceste state membre și care doreau să efectueze apeluri în țări terțe la un preț avantajos.

10 Pe cartelele telefonice vândute de Lebara erau indicate, printre altele, marca, valoarea nominală exprimată în moneda statului membru de stabilire a distribuitorului, unul sau mai multe numere de acces locale pentru a efectua apeluri, precum și un cod PIN ascuns. Pentru a efectua un apel, era suficient să se cunoască aceste informații, în special codul PIN.

11 Cartelele telefonice puteau fi folosite numai pentru a efectua convorbiri telefonice. Perioada lor de valabilitate era limitată, pe de o parte, de valoarea nominală care era indicată pe ele și, pe de altă parte, de o perioadă determinată, calculată de la data primei utilizări. La sfârșitul acestei perioade, creditul disponibil se pierdea.

12 Pentru a contacta un interlocutor dintr-o țară terță, utilizatorul forma numărul de acces local înscris pe cartelă. Apelul era preluat de rețeaua de telecomunicații a unui operator local de telefonie, cu care Lebara încheiase în prealabil un contract pentru punerea la dispoziție a unuia sau a mai multor numere locale specializate, și era direcționat către centrala deținută de Lebara și administrată de aceasta din urmă în Regatul Unit. În continuare, sistemul automat al Lebara cerea utilizatorului să tasteze codul PIN indicat pe cartelă. Când codul era recunoscut de sistemul automat, utilizatorul forma numărul internațional dorit. Apelul era, așadar, direcționat către destinația finală de furnizorii de servicii internaționale de telefonie cu care Lebara încheiase anterior contracte care îi dădeau accesul la rețeaua internațională de telecomunicații a acestora.

13 Lebara nu vindea cartelele telefonice direct consumatorilor, ci numai prin intermediul unei rețele de distribuitori.

14 Din decizia de trimitere rezultă că distribuitorii cumpărau cartelele telefonice de la Lebara la un preț convenit, mai mic decât valoarea nominală a acestor cartele, și le revindeau ulterior sub denumirea proprie, sub o denumire aleasă de aceștia sau chiar sub marca Lebara. În orice caz, distribuitorii acționau în nume și pe cont propriu, iar nu ca agenți ai Lebara. Cartelele telefonice erau vândute aproape în exclusivitate unor utilizatori finali în statul membru al distribuitorului, fie prin intermediul acestuia, fie prin intermediul altor persoane impozabile, precum vânzătorii angro sau cu amănuntul stabiliți în acest stat membru și care acționează ca intermediari. Lebara nu cunoștea și nici nu controla prețul de revânzare solicitat de distribuitori sau de ceilalți intermediari.

15 Cartelele telefonice erau activate de Lebara la cererea distribuitorului, cu condiția ca acesta să le fi plătit. Chiar dacă Lebara nu cunoștea identitatea utilizatorului final, aceasta dispunea de sisteme care îi permiteau să urmărească traseul folosirii fiecărei cartele vândute și să stabilească, printre altele, dacă aceasta era valabilă și care erau creditul disponibil, numerele de la care se efectuaseră apeluri prin intermediul acestei cartele, precum și numerele apelate. Niciun distribuitor și nicio altă persoană nu aveau acces la aceste sisteme.

16 Lebara nu a plătit TVA-ul aferent vânzării cartelelor telefonice către distribuitori pentru motivul că această tranzacție constituia o prestare de servicii de telecomunicații al cărei loc era în statul membru de stabilire a distribuitorului, astfel încât acestuia din urmă îi revenea sarcina de a plăti TVA-ul în respectivul stat membru în conformitate cu procedura de taxare inversă. Potrivit Lebara, utilizarea efectivă a cartelei nu presupunea ca aceasta să furnizeze utilizatorului final o prestare de servicii cu titlu oneros.

17 În schimb, Commissioners au considerat că Lebara trebuie să achite TVA-ul în Regatul Unit întrucât această societate furniza, în realitate, două servicii: pe de o parte, „emiterea”, care avea loc la momentul vânzării cartelei către distribuitor, și, pe de altă parte, „răscumpărarea”, care intervenea în momentul utilizării efective a cartelei de către utilizatorul final. Statele membre ar fi libere să impoziteze fie prima, fie a doua prestare. În Regatul Unit este impozabilă a doua prestare. Baza de impozitare ar constitui-o partea din suma plătită de distribuitor către Lebara și care corespunde proporției folosirii efective a cartelei de către utilizatorul final în raport cu valoarea nominală a acesteia.

18 Pentru acest motiv, Commissioners au emis o decizie de impunere cu privire la TVA-ul aferent serviciilor de telecomunicații furnizate de Lebara în martie 2005. Lebara a formulat acțiune împotriva acestei decizii la instanța de trimitere.

19 Instanța consideră mai ales că, având în vedere practicile diferite referitoare la tratamentul fiscal al unor astfel de cartele telefonice care există în unele state membre, există riscul dublei impuneri sau al neimpozitării veniturilor care provin din comercializarea cartelelor telefonice. Considerând că soluționarea acțiunii principale depinde de interpretarea dreptului Uniunii, First-tier Tribunal (Tax Chamber) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„În împrejurări precum cele din prezenta cauză:

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

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

Cu privire la întrebările preliminare

20 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere vizează 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. Instanța respectivă solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că un astfel de operator de telefonie furnizează două prestări de servicii cu titlu oneros, una către distribuitor, la momentul vânzării cartelei telefonice acestuia din urmă, iar cealaltă către utilizatorul final, atunci când acesta efectuează apeluri telefonice folosind informațiile înscrise pe cartelă.

21 În observațiile transmise Curții sunt menționate, în esență, trei opinii diferite în această privință. Potrivit primelor două opinii, operatorul de telefonie prestează un singur serviciu impozabil de telecomunicații, fie distribuitorului, atunci când acest operator îi vinde cartela telefonică, fie utilizatorului final, atunci când i se permite acestuia din urmă să folosească efectiv cartela pentru a efectua apeluri. Potrivit celei de a treia opinii, operatorul furnizează două prestări distincte, statul membru fiind liber să aleagă prestarea pe care o supune TVA-ului.

22 Pentru a răspunde la prima întrebare, trebuie amintite obiectivele și principalele reguli ale sistemului comun de TVA, precum și particularitățile sistemului de comercializare în discuție în acțiunea principală.

23 Potrivit articolului 2 din Prima directivă, principiul sistemului comun de TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și a serviciilor a unei taxe generale pe consum exact proporționale cu prețul bunurilor și al serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa (a se vedea în special Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Rec., p. I-9373, punctul 21, și Hotărârea din 28 octombrie 2010, Comisia/Polonia, C-49/09, Rep., p. I-10619, punctul 44).

24 Cu toate acestea, la fiecare operațiune, TVA-ul este exigibil numai după deducerea cuantumului TVA-ului care a fost aplicat direct asupra costului diferitelor elemente constitutive ale prețului. Mecanismul deducerilor este reglementat astfel încât persoanele impozabile sunt autorizate să deducă din TVA-ul pe care îl datorează cuantumurile TVA-ului care au fost deja aplicate bunurilor sau serviciilor aferente intrărilor, iar taxa să privească, în fiecare etapă, numai valoarea adăugată și să fie, în cele din urmă, suportată de consumatorul final (a se vedea Hotărârile citate anterior, Banca popolare di Cremona, punctul 22, și Comisia/Polonia, punctul 44).

25 Rezultă de aici că TVA-ul are ca scop să fie suportat numai de consumatorul final și să fie perfect neutru în raport cu persoanele impozabile care intervin în procesul de producție și de distribuție anterior etapei impozitării finale, indiferent de numărul operațiilor intervenite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 octombrie 2002, Comisia/Germania, C-427/98, Rec., p. I-8315, punctul 29).

26 În plus, din articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă rezultă că sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii, iar nu plățile efectuate în schimbul acestora (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 octombrie 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec., p. I-7257, punctul 17, și Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsborough Developments, C-419/02, Rec., p. I-1685, punctul 50). Cu toate acestea, potrivit articolului 10 alineatul (2) al doilea paragraf din A șasea directivă, TVA-ul poate deveni exigibil înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea de servicii, cu condiția ca toate elementele pertinente ale faptului generator, și anume viitoarea livrare sau viitoarea prestare, să fie deja cunoscute (a se vedea Hotărârea BUPA Hospitals și Goldsborough Developments, citată anterior, punctul 48).

27 În sfârșit, potrivit unei jurisprudențe constante, o prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, și, prin urmare, nu este impozabilă decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului. Existența unei legături directe între serviciul prestat și contravaloarea primită este, așadar, necesară (a se vedea în special Hotărârea din 3 septembrie 2009, RCI Europe, C-37/08, Rep., p. I-7533, punctele 24 și 30, Hotărârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda, C-246/08, Rep., p. I-10605, punctele 44 și 45, precum și Hotărârea din 27 octombrie 2011, GFKL Financial Services, C-93/10, Rep., p. I-10791, punctele 18 și 19).

28 În ceea ce privește particularitățile sistemului de comercializare în discuție în acțiunea principală, trebuie amintit că cartelele sunt de unică folosință întrucât nu permit decât efectuarea de apeluri telefonice internaționale către destinații și la tarife stabilite în prealabil. Astfel, acestea dau dreptul doar la un singur tip de servicii ale căror natură și cantitate sunt predeterminate și care sunt supuse unei singure cote de impozitare.

29 Comercializarea cartelelor telefonice se realizează printr-un lanț de distribuție care cuprinde cel puțin un operator intermediar, și anume distribuitorul, între operatorul de telefonie care pune la dispoziție infrastructura necesară pentru efectuarea apelurilor telefonice internaționale și utilizatorul final. Potrivit expunerii faptelor din decizia de trimitere, distribuitorul respectiv revinde cartelele telefonice în numele și pe seama sa.

30 În plus, prețul plătit de utilizatorul final pentru achiziționarea unei cartele telefonice, fie direct de la distribuitor, fie de la un vânzător cu amănuntul intermediar, nu este în mod obligatoriu identic cu valoarea nominală a cartelei. În sfârșit, operatorul de telefonie, care nu controlează prețul de revânzare solicitat de distribuitori sau de ceilalți intermediari, nu este în măsură să îl cunoască.

31 Dat fiind că o prestare de servicii este impozabilă numai dacă este efectuată cu titlu oneros, ceea ce presupune existența unei reciprocități între serviciul furnizat și plata care constituie contravaloarea acestuia, astfel cum se menționează la punctul 27 din prezenta hotărâre, se impune constatarea faptului că operatorul de telefonie primește doar o singură plată efectivă în cadrul furnizării serviciilor sale de telecomunicații.

32 În aceste condiții, nu se poate considera că operatorul de telefonie furnizează două prestări de servicii cu titlu oneros în sensul articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă, una distribuitorului și cealaltă utilizatorului final.

33 Pentru a se stabili beneficiarul singurei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros de către operatorul respectiv și deci singura prestare impozabilă, trebuie să se determine cine dintre distribuitorul sau utilizatorul final se află într-un raport juridic cu operatorul de telefonie în cadrul căruia au loc prestații reciproce.

34 În această privință, trebuie menționat, pe de o parte, că operatorul de telefonie furnizează distribuitorului, prin vânzarea cartelelor telefonice, toate informațiile necesare pentru a efectua apeluri telefonice internaționale de o anumită durată prin infrastructura pe care o pune la dispoziție, transferând în acest mod distribuitorului dreptul de a utiliza infrastructura pentru a efectua astfel de apeluri. Așadar, operatorul de telefonie furnizează un serviciu distribuitorului.

35 Acest serviciu se încadrează în noțiunea „servicii de telecomunicații”, în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (e) a zecea liniuță din A șasea directivă. Astfel, această dispoziție definește noțiunea respectivă în mod extensiv, incluzând nu numai transmiterea de semnale și de sunete ca atare, dar și toate serviciile „care au ca obiect” astfel de transmiteri, precum și cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmiteri.

36 Pe de altă parte, în schimbul respectivului serviciu de telecomunicații, distribuitorul plătește prețul convenit cu operatorul de telefonie.

37 Această plată nu poate fi considerată o plată efectuată de utilizatorul final către operatorul de telefonie, chiar dacă revânzarea cartelei telefonice de către distribuitor și, dacă este cazul, de către ceilalți operatori intermediari face ca, în final, sarcina plății respective să se repercuteze asupra acestui utilizator final.

38 Astfel, distribuitorul revinde cartelele telefonice în numele și pe seama sa și a recurs, cel puțin pentru o parte din această revânzare, și la alți operatori intermediari, precum vânzători angro și cu amănuntul. În plus, cuantumul pe care utilizatorul final îl plătește efectiv distribuitorului sau unui vânzător cu amănuntul intermediar la cumpărarea cartelei telefonice nu este în mod obligatoriu identic cu prețul plătit de distribuitor operatorului de telefonie sau cu valoarea nominală a cartelei, iar operatorul de telefonie nu este în măsură să cunoască acest cuantum. De altfel, identitatea utilizatorului final al unei cartele telefonice nu este neapărat cunoscută la momentul plății efectuate de distribuitor către operatorul de telefonie, în special atunci când cartela este destinată revânzării de către un alt operator intermediar.

39 Având în vedere aceste împrejurări, nu se poate considera că distribuitorul, prin plata efectuată către operatorul de telefonie, transmite numai suma plătită de utilizatorul final operatorului de telefonie și creează astfel o legătură directă între aceștia.

40 Pe de altă parte, dat fiind faptul că utilizatorul final nu are niciun drept să i se ramburseze de către operatorul de telefonie un eventual credit neutilizat în perioada de valabilitate a cartelei, existența unei legături directe între acest utilizator și operatorul de telefonie nu poate fi stabilită pe baza unui astfel de drept.

41 Din cele de mai sus rezultă că există un schimb de prestații reciproce, în sensul jurisprudenței amintite la punctul 27 din prezenta hotărâre, între operatorul de telefonie și distribuitor la vânzarea inițială a cartelelor telefonice către acesta din urmă.

42 Astfel, respectarea articolului 2 primul paragraf din Prima directivă și a principiului neutralității fiscale este asigurată în cazul existenței unui lanț de distribuție a serviciilor de telecomunicații precum cel în discuție în acțiunea principală, în special în cazul în care distribuitorul nu revinde cartelele în mod direct utilizatorului final. Astfel, atât vânzarea inițială a unei cartele telefonice, cât și revânzarea sa ulterioară sunt operațiuni taxabile. În fiecare etapă a lanțului de distribuție, TVA-ul este exact proporțional cu prețul plătit și permite deducerea taxei plătite în amonte. În special, în cazul ultimei vânzări a unei cartele telefonice către utilizatorul final, TVA-ul este exact proporțional cu prețul plătit de acesta pentru cumpărarea cartelei, chiar dacă acest preț nu este identic cu valoarea nominală a cartelei.

43 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că 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. În schimb, operatorul respectiv nu furnizează o a doua prestare de servicii cu titlu oneros către utilizatorul final atunci când acesta, după ce a achiziționat cartela telefonică, își exercită dreptul de a efectua apeluri telefonice folosind informațiile înscrise pe această cartelă.

44 Având în vedere răspunsul la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

45 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 a treia) declară:

Articolul 2 punctul 1 din 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2003/92/CE a Consiliului din 7 octombrie 2003, trebuie interpretat în sensul că 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. În schimb, operatorul respectiv nu furnizează o a doua prestare de servicii cu titlu oneros către utilizatorul final atunci când acesta, după ce a achiziționat cartela telefonică, își exercită dreptul de a efectua apeluri telefonice folosind informațiile înscrise pe această cartelă.

Semnături