HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

8 decembrie 2016*

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — TVA — Directiva 2006/112/CE — Articolul 56 — Locul prestării de servicii — Noțiunea «alte drepturi similare» — Transfer de cote de emisie de gaze cu efect de seră”

În cauza C-453/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesgerichtshof (Curtea Federală de Justiție, Germania), prin decizia din 22 iulie 2015, primită de Curte la 24 august 2015, în procedura penală împotriva

A,

B,

cu participarea:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, doamna A. Prechal, domnul A. Rosas, doamna C. Toader și domnul E. Jarašiūnas (raportor), judecători,

avocat general: M. Wathelet,

grefier: M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 13 iulie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru A, de M. Wulf și de M. Langrock, Rechtsanwälte;

— pentru B, de A. Norouzi și de , O. Sahan, Rechtsanwälte;

— pentru Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, de P. Franck, de el însuși și de S. Heine, în calitate de agent;

— pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;

— pentru guvernul elen, de E. Tsaousi și de A. Dimitrakopoulou, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: germana.

— pentru Comisia Europeană, de M. Wasmeier și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 septembrie 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 56 alineatul (1) litera (a) 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unei proceduri penale inițiate împotriva lui A și a lui B pentru complicitate la evaziune fiscală.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 43 din Directiva TVA, care figurează în secțiunea 1, intitulată „Regulă generală”, din capitolul 3, care conține regulile privind locul prestării de servicii, prevede:

„Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde dispune de 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 își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

4 Articolul 56 alineatul (1) din această directivă, care face parte din subsecțiunea 5, intitulată „Prestarea de servicii diverse” din secțiunea 2, care cuprinde dispoziții speciale, din același capitol 3 prevede:

„Locul prestării următoarelor servicii unor clienți stabiliți în afara Comunității sau 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:

transferurile și cesiunile de drepturi de autor, brevete, licențe, mărci de comerț și alte drepturi similare;

[…]”

5 Articolul 3 din Directiva 2003/87/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 13 octombrie 2003 de stabilire a unui sistem de comercializare a cotelor de emisie de gaze cu efect de seră în cadrul Comunității și de modificare a Directivei 96/61/CE a Consiliului (JO 2003 L 275, p. 32, Ediție specială, 15/vol. 10, p. 78) conține în special următoarea definiție:

„În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

(a) «cotă» înseamnă orice cotă pentru emiterea unei tone de dioxid de carbon echivalent pe parcursul unei perioade specificate, care este valabilă numai în sensul respectării cerințelor din prezenta directivă și care este transferabilă în conformitate cu dispozițiile din prezenta directivă;

[…]”

6 Articolul 19 din Directiva 2003/87 prevede:

„(1) Statele membre prevăd întocmirea și păstrarea unui registru pentru a asigura evidența exactă a emiterii, deținerii, transferului și a anulării cotelor. Statele membre pot păstra registrele lor în cadrul unui sistem consolidat, împreună cu unul sau mai multe alte state membre.

(2) Orice persoană poate deține cote. Registrul este accesibil publicului și conține evidențe separate în care sunt menționate cotele deținute de fiecare persoană pentru care sau de la care sunt emise sau transferate cote.

[…]”

Dreptul german

7 Potrivit articolului 3a din Umsatzsteuergesetz (Legea privind TVA-ul, denumită în continuare „UStG”), intitulat „Locul prestării celorlalte servicii”, în versiunea aplicabilă litigiului principal:

„1. Sub rezerva articolelor 3b și 3f, celelalte servicii sunt prestate în locul în care întreprinzătorul își desfășoară activitatea. În cazul în care prestarea este efectuată de la un sediu comercial fix, acesta din urmă este considerat locul prestării.

[…]

3. În cazul în care clientul uneia dintre celelalte prestări menționate la alineatul 4 este o întreprindere, prin derogare de la alineatul 1, prestarea este considerată a fi furnizată la locul în care clientul își desfășoară activitatea. Totuși, dacă prestarea este furnizată la sediul comercial fix al unei întreprinderi, acesta din urmă este locul determinant. În cazul în care clientul uneia dintre celelalte prestări menționate la alineatul 4 nu este o întreprindere și are domiciliul sau sediul pe teritoriul unei țări terțe, prestarea este considerată a fi furnizată la domiciliul sau la sediul acestuia.

4. În sensul alineatului 3, prin «celelalte prestări» se înțelege:

1) concesionarea, transferul și punerea în aplicare a brevetelor, a drepturilor de autor, a drepturilor conferite de mărci și a altor drepturi similare;

[…]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

8 A și B, care lucrează pentru o societate de consultanță fiscală, au fost condamnați de Landgericht Hamburg (Tribunalul Regional din Hamburg, Germania) la plata unor amenzi pentru complicitate la evaziune fiscală într-o cauză având ca obiect un sistem de fraudă în domeniul taxei pe valoarea adăugată (TVA) pus în aplicare de un alt inculpat, G, între luna aprilie a anului 2009 și luna martie a anului 2010, menit să sustragă de la plata taxei respective schimburi comerciale de cote de emisie de gaze cu efect de seră.

9 În acest sistem de fraudă erau implicate mai multe societăți. O societate E, cu sediul în Germania și controlată în fapt de G, a achiziționat din străinătate cote de emisie de gaze cu efect de seră scutite de TVA și le-a revândut unei societăți I, cu sediul în Luxemburg, condusă de asemenea de G. Aceasta din urmă a emis facturi către societatea E sub forma unor note de credit, menționând TVA-ul aplicabil în Germania, și a revândut cotele unei societăți C, cu sediul în Germania, notele de credit emise în această privință menționând de asemenea TVA-ul aplicabil în Germania.

10 În declarațiile provizorii aferente trimestrelor doi, trei și patru ale anului 2009, societatea E a declarat veniturile din vânzarea cotelor către societatea I, procedând, pe baza unor facturi false emise de presupuși furnizori interni, la deducerea TVA-ului plătit în amonte. Pentru lunile ianuarie și martie ale anului 2010, această societate nu a depus declarații provizorii. Ea a eludat astfel plata unei sume totale de 11 484 179,12 euro. La rândul său, societatea I a declarat, pentru perioadele aferente lunilor aprilie-iulie 2009, septembrie 2009-ianuarie 2010 și martie 2010, serviciile prestate societății C drept operațiuni supuse TVA-ului și a dedus în mod nejustificat TVA-ul care figura pe notele de credit emise în favoarea societății E drept TVA plătit în amonte, eludând astfel plata sumei de 10 667 491,10 euro.

11 A și B au desfășurat, începând de la sfârșitul lunii mai a anului 2009, o activitate de consultanță fiscală în beneficiul societății I și au fost însărcinați de G să întocmească o scurtă expertiză cu privire la situația respectivei societăți în materie de TVA. În cadrul expertizei, aceștia au indicat că societatea I putea să menționeze TVA-ul aplicabil în Germania și să îl deducă drept taxă plătită în amonte numai dacă deținea un sediu în Germania în care să desfășoare activitățile corespunzătoare și că facturile emise anterior constituirii unui sediu în Germania trebuiau corectate.

12 Pe baza unui contract antedatat având ca obiect închirierea de spații pentru birouri în Germania începând cu 1 aprilie 2009, A și B, care nu cunoșteau rolul societății I în cadrul sistemului de evaziune fiscală, au întocmit, în numele acesteia, declarații provizorii rectificative de TVA aferente lunilor aprilie și mai ale anului 2009, pe care le-au depus la 12 august 2009 la administrația fiscală germană. Aceștia au inclus în declarațiile respective TVA-ul menționat în notele de credit emise în favoarea societății E ca taxă plătită în amonte, în cuantum de 147 519,80 euro pentru luna aprilie a anului 2009 și de 1 146 788,70 euro pentru luna mai a anului 2009, deși considerau că era „foarte probabil” ca societatea I să nu fi deținut un sediu în Germania.

13 Sesizat cu recursuri declarate împotriva hotărârii pronunțate de Landgericht Hamburg (Tribunalul Regional din Hamburg) de A și de B, precum și de Ministerul Public, instanța de trimitere, Bundesgerichtshof (Curtea Federală de Justiție, Germania) arată că aspectul dacă A și B erau vinovați de complicitate la evaziune fiscală potrivit dreptului penal german depinde de aspectul dacă aceștia au prezentat intenționat administrației fiscale declarații provizorii de TVA inexacte, în care taxele plătite în amonte pe baza notelor de credit pe prestările societății E au fost deduse în mod nejustificat. Având în vedere că A și B nu aveau cunoștință de implicarea societăților E și I în sistemul de fraudă în domeniul TVA-ului pus în aplicare de G, nu putea fi astfel, precizează în continuare instanța de trimitere, decât dacă pe baza notelor de credit emise pentru societatea E nu putea fi făcută nicio deducere a taxei plătite în amonte, întrucât în respectivele note de credit nu putea fi menționat TVA-ul. Acest lucru era însă valabil, precizează instanța de trimitere, în cazul facturilor emise pentru societatea I, cu sediul în Luxemburg, numai dacă locul prestării care consta în transferul de cote nu se afla în Germania. O menționare a TVA-ului de către societatea E în raport cu societatea I nu era însă nelegală decât dacă, potrivit articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, locul prestării serviciilor nu se afla la prestatorul serviciilor, societatea E, ci la client, societatea I, astfel încât prestarea nu era impozabilă în Germania.

14 Instanța de trimitere arată că această din urmă condiție presupune ca, în anul 2009, locul prestării pentru transferul cotelor de emisie de gaze cu efect de seră să fi fost, în sensul articolului 3a alineatul 4 din UStG, în versiunea aplicabilă litigiului principal, care transpune în dreptul german articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, locul în care clientul și-a stabilit sediul activității economice sau unde avea un sediu comercial fix, aspect care ridică problema dacă comercializarea unor astfel de cote reprezintă un „alt drept similar” în sensul acestor dispoziții.

15 Instanța de trimitere consideră că interpretarea noțiunii „alte drepturi similare” în sensul articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA nu este evidentă într-o măsură care să nu lase loc niciunei îndoieli rezonabile. Aceasta înclină totuși să considere că respectivele cote de emisie sunt „similare” în sensul acestei dispoziții, termenul „similar” însemnând „care prezintă anumite caracteristici identice”

sau „care este comparabil”, în măsura în care drepturile prevăzute la această dispoziție se caracterizează prin faptul că legiuitorul conferă titularului un drept absolut, îi atribuie competența exclusivă de a-l utiliza și de a-l valorifica, cu excluderea altor persoane. Cotele de emisie ar fi astfel comparabile cu drepturile de proprietate intelectuală.

16 În aceste condiții, Bundesgerichtshof (Curtea Federală de Justiție) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că cota definită la articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/87, care autorizează emisia unei tone de dioxid de carbon echivalent într-o perioadă specificată, reprezintă un «alt drept similar » în sensul articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA?”

Cu privire la întrebarea preliminară

17 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că acele „alte drepturi similare” vizate de această dispoziție includ cotele de emisie de gaze cu efect de seră definite la articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/87.

18 În această privință, trebuie să se arate, cu titlu introductiv, că articolul 43 din Directiva TVA conține o normă generală pentru a stabili locul de impozitare a prestărilor de servicii, în timp ce articolul 44 și următoarele din această directivă prevăd o serie de legături specifice. Astfel cum rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții privind dispozițiile în esență identice ale articolului 9 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 1977, L 145, p. 1), nu există o preeminență a articolului 43 din Directiva TVA în raport cu articolul 44 și următoarele din aceasta. În fiecare situație este necesar să se pună întrebarea dacă aceasta corespunde unuia dintre cazurile menționate la articolul 44 și următoarele din directiva menționată. Numai în cazul în care nu ne regăsim în această ipoteză, respectiva situație intră sub incidența articolului 43 din aceasta (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 26 septembrie 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punctele 20 și 21, și Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punctele 24 și 25).

19 În consecință, articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA nu trebuie considerat o excepție de la o normă generală care trebuie interpretată în mod restrictiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punctul 34, și Hotărârea din 7 septembrie 2006, Heger, C-166/05, EU:C:2006:533, punctul 17).

20 În lumina acestor considerații, trebuie să se stabilească dacă transferul de cote de emisie de gaze cu efect de seră corespunde unuia dintre cazurile vizate la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, și anume „transferurile și cesiunile de drepturi de autor, brevete, licențe, mărci de comerț și alte drepturi similare”.

21 Trebuie să se constate că o astfel de corespondență nu reiese în mod evident din modul de redactare a articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, întrucât drepturile menționate în mod expres la acest articol privesc domeniul proprietății intelectuale, în timp ce cotele definite la articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/87, care constituie o autorizare a statului sau a autorităților publice de a emite gaze cu efect de seră pe parcursul unei perioade specificate, nu intră în acest domeniu.

22 Totuși, este necesar să se arate în primul rând că, astfel cum a remarcat avocatul general la punctul 62 din concluzii, cotele de emisie de gaze cu efect de seră prezintă asemănări cu toate aceste drepturi sau cu unele dintre ele. Astfel, în special, aceste cote și aceste drepturi sunt imateriale, conferă exclusivitate

celui care le deține și pot fi transferate unui terț prin intermediul, după caz, al unei cesiuni sau al unei concesiuni, care să permită acestui terț să le utilizeze în scopul desfășurării unei activități economice. În plus, la fel cum unele dintre aceste drepturi sunt supuse înregistrării, deținerea și transferul respectivelor cote fac obiectul, în temeiul articolului 19 din Directiva 2003/87, al unei înscrieri într-un registru.

23 În al doilea rând, tot în lumina finalității articolului 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA trebuie apreciată corespondența dintre cazurile prevăzute la această dispoziție și cotele de emisie de gaze cu efect de seră.

24 În această privință, trebuie amintit că obiectivul dispozițiilor Directivei TVA prin care se stabilește locul de impozitare a prestărilor de servicii este de a evita, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpozitarea veniturilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punctul 24, și Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 41).

25 Referitor la articolul 9 din A șasea directivă 77/388, Curtea a arătat deja că logica ce stă la baza dispozițiilor privind locul prestării serviciilor impune ca, în măsura posibilului, impozitarea să fie efectuată la locul în care sunt consumate bunurile și serviciile (Hotărârea din 3 septembrie 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, punctul 39).

26 Includerea cotelor de emisii de gaze cu efect de seră în categoria „alte drepturi similare” vizate la articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA răspunde acestui obiectiv și acestei logici.

27 Astfel, pe de o parte, întrucât transferul de cote trebuie înscris în mod obligatoriu în registrul prevăzut la articolul 19 din Directiva 2003/87, identitatea dobânditorului, locul unde acesta și-a stabilit sediul activității sale economice sau unde dispune de un sediu comercial fix în scopul desfășurării transferului sau locul unde are domiciliul stabil sau reședința obișnuită și, în consecință, și țara de destinație a transferului pot fi determinate cu ușurință și cu mare certitudine.

28 Pe de altă parte, întrucât cotele transferate trebuie să fie, în principiu, utilizate la locul unde cumpărătorul își desfășoară activitatea economică, locul de impozitare a prestării de servicii care constă într-un transfer de cote permite ca această prestare să fie supusă sistemului de TVA al statului membru pe teritoriul căruia sunt utilizate respectivele cote.

29 De altfel, trebuie să se remarce că, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 84 din concluzii, aceasta este soluția care a fost reținută de o mare majoritate a statelor membre înainte, pe de o parte, de transpunerea Directivei 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei TVA în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor (JO 2008, L 44, p. 11), care, de la 1 ianuarie 2010, a stabilit norma generală în cazul prestărilor de servicii către persoane impozabile potrivit căreia locul de prestare a serviciilor este locul unde este stabilit destinatarul, și, pe de altă parte, de transpunerea Directivei 2010/23/UE a Consiliului din 16 martie 2010 de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, cu privire la aplicarea opțională și temporară a mecanismului de taxare inversă pentru prestarea anumitor servicii care prezintă risc de fraudă (JO 2010, L 72, p. 1), care a inserat în Directiva TVA articolul 199a, care prevede că statele membre pot prevedea ca persoana obligată la plata TVA-ului să fie persoana impozabilă beneficiară a unui transfer de cote de emisii de gaze cu efect de seră în sensul articolului 3 din Directiva 2003/87.

30 Având în vedere toate considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că acele „alte drepturi similare” vizate de această dispoziție includ cotele de emisie de gaze cu efect de seră definite la articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/87.

Cu privire la cheltuielile de judecată

31 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 a doua) declară:

Articolul 56 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că acele „alte drepturi similare” vizate de această dispoziție includ cotele de emisie de gaze cu efect de seră definite la articolul 3 litera (a) din Directiva 2003/87/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 13 octombrie 2003 de stabilire a unui sistem de comercializare a cotelor de emisie de gaze cu efect de seră în cadrul Comunității și de modificare a Directivei 96/61/CE a Consiliului.

Semnături