

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 15 mai 2014(1)

Cauza C-605/12

Welmory sp z.o.o.

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

[cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)]

„Legislație fiscală – Taxa pe valoarea adăugată – Articolul 44 din Directiva 2006/112/CE, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE – Noțiunea «sediu comercial fix» al beneficiarului serviciilor”

1. Încă o dată, Curtea este sesizată cu o cerere de decizie preliminară în materia taxei pe valoarea adăugată, referitoare la problema privind locul în care se consideră prestate serviciile. Acest lucru nu este surprinzător, întrucât litigiul privind locul prestării serviciilor este întotdeauna și un litigiu referitor la stabilirea statului membru căruia îi revine competența de impozitare.
2. În prezenta cauză se contestă competența de impozitare în cazul unui model de afacere deosebit de complex din domeniul comerțului electronic. Această afacere, desfășurată în Polonia, este administrată în comun de o societate poloneză și de o societate cipriotă. În acest context, în procedura principală se pune problema dacă societatea cipriotă deține în Polonia un sediu comercial fix în sensul legislației în materia TVA-ului. De acest aspect depinde astfel stabilirea statului membru – Polonia sau Cipru – în care trebuie plătit TVA-ul pentru anumite servicii prestate de societatea poloneză.
3. Într-adevăr, Curtea s-a pronunțat deja în câteva cauze cu privire la situația în care o persoană impozabilă deține un sediu comercial fix într-un alt stat membru decât statul membru în care are sediul(2). Cu toate acestea, comerțul electronic nu a făcut până în prezent obiectul jurisprudenței. În plus, pentru prima dată după reformarea dispozițiilor privind locul de prestare a serviciilor, realizată prin Directiva 2008/8/CE(3), în prezenta cauză trebuie să se clarifice problema privind împrejurările în care un serviciu se consideră prestat *către*, iar nu *de către*, un sediu comercial fix al unei persoane impozabile.

I – Cadru juridic

4. În Uniune, perceperea TVA-ului este reglementată de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(4) (denumită în continuare „Directiva TVA”). Articolul 43 și următoarele cuprind dispoziții privind locul de prestare

a serviciilor. În temeiul acestor articole se stabilește statul membru în care prestarea de servicii este supusă TVA-ului.

5. Aceste dispoziții au fost reformate în mod amplu prin Directiva 2008/8, în vigoare începând cu anul 2009. În considerentul (3) prima teză al directivei menționate se precizează următoarele:

„Pentru toate prestațiile de servicii, locul de taxare ar trebui să fie, în principiu, locul în care are loc consumul.”

6. Prin urmare, articolul 44 din Directiva TVA conține în prezent următoarea normă generală privind stabilirea locului de prestare a serviciilor în cazul prestațiilor de servicii al căror *beneficiar* este o persoană impozabilă:

„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. [...]”

7. Conform articolului 193 din Directiva TVA, în principiu, „TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează [...] o prestare de servicii impozabilă”. Articolul 196 din Directiva TVA, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2008/8, derogă însă de la această normă generală, în măsura în care locul de prestare a serviciilor se stabilește potrivit articolului 44, citat anterior:

„TVA este datorată de orice persoană impozabilă [...] creia îi sunt prestate serviciile prevăzute la articolul 44, atunci când serviciile sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul statului membru respectiv.”

8. În ordinea juridică poloneză, articolul 44 din Directiva TVA a fost transpus prin articolul 28b din Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și pe servicii (Ustawa o podatku od towarów i usług).

II – Procedura principală

9. Procedura principală are ca obiect TVA-ul datorat de societatea poloneză Welmory sp z.o.o. (denumită în continuare „Welmory”) pentru lunile ianuarie-aprilie 2010.

10. Welmory a încheiat un contract de colaborare cu o societate cipriotă, Welmory Limited. Potrivit acestuia, societatea cipriotă trebuia să opereze un site internet în limba poloneză, pe care se organizează licitații. Pe acest site internet, Welmory trebuia să ofere și să vândă la licitație produse pe cont propriu.

11. Cumpărarea la licitație a acestor produse era însă posibilă numai atunci când clienții achiziționaseră anterior de la societatea cipriotă drepturi pentru prezentarea unei oferte. În final, acest model de afacere a avut drept rezultat faptul că vânzarea unui produs genera două tipuri de încasări: pe de o parte, Welmory încasa prețul de cumpărare, chiar dacă acesta se situa în general sub valoarea de piață a produsului, și, pe de altă parte, societatea cipriotă obținea venituri din vânzarea drepturilor de a prezenta oferte.

12. Pentru administrarea site-ului internet, societatea cipriotă utiliza lucrători care nu erau angajați, iar în scopul operării site-ului utiliza dotarea tehnică a Welmory. În plus, societatea cipriotă a achiziționat în aprilie 2010 toate părțile sociale ale Welmory.

13. În temeiul contractului de colaborare, Welmory a obținut de la societatea cipriotă o

remunera?ie pentru prestarea serviciilor de vânzare a produselor ?i, astfel, pentru prestarea de servicii auxiliare, de exemplu servicii de publicitate. Welmory nu a plătit TVA pentru aceasta, întrucât a considerat că beneficiara serviciilor, adică societatea cipriotă, trebuie să plătească taxa la sediul său din Cipru.

14. Cu toate acestea, administra?ia fiscală poloneză consideră că serviciile prestate de Welmory trebuie să fie impozitate în Polonia, întrucât societatea cipriotă a dispus de un sediu comercial fix în Polonia către care au fost prestate serviciile.

III – Procedura în fa?a Cur?ii

15. Naczelny Sąd Administracyjny, instan?a sesizat? cu solu?ionarea prezentului litigiu, a adresat Cur?ii, în temeiul articolului 267 al treilea paragraf TFUE, următoarea întrebare preliminară:

„În scopul impozitării serviciilor prestate de întreprinderea A, cu sediul în Polonia, întreprinderii B, cu sediul într-un alt stat membru al Uniunii Europene, în cazul în care întreprinderea B utilizează infrastructura întreprinderii A în cadrul desfășurării activităților sale economice, sediul comercial fix în sensul articolului 44 din Directiva TVA este locul în care se află sediul întreprinderii A?”

16. În procedura în fa?a Cur?ii au prezentat observa?ii scrise Welmory, Republica Cipru, Republica Polonă, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, precum și Comisia. Pe lângă cei menționați, la ?edință a mai participat și pârâtul din procedura principală, directorul camerei fiscale din Gdansk.

IV – Aprecieri juridice

17. Prin intermediul întrebării preliminare, instan?a de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, într-o situa?ie precum cea din procedura principală, trebuie să se poarte de la premisa că prestările de servicii în sensul articolului 44 a doua teză din Directiva TVA sunt efectuate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile.

18. Situa?ia din procedura principală este caracterizată în special prin faptul că, pentru operarea site-ului internet în temeiul contractului de colaborare pe care l-a încheiat cu Welmory, societatea cipriotă utilizează resurse umane și materiale care nu îi aparțin, ci, cel puțin în parte, aparțin societății Welmory. Aceste resurse umane și materiale reprezintă, așadar, un sediu comercial fix al societății cipriote în Polonia, către care Welmory își prestează la rândul său serviciile în temeiul contractului de colaborare.

19. Vom răspunde la această întrebare în mai multe etape. Vom stabili mai întâi bazele pentru interpretarea noțiunii de sediu comercial fix, cu ajutorul unei analize a sistemului normativ (secțiunea A). În continuare, vom analiza jurispruden?a existentă referitoare la această noțiune utilizată în dispozi?iile aflate anterior în vigoare (secțiunea B), precum și posibilitatea de transpunere a acestei jurispruden?e normelor reformate privind locul de prestare a serviciilor (secțiunea C). În final, după ce criteriile astfel stabilite vor fi fost aplicate situa?iei din procedura principală (secțiunea D), este necesară o referire suplimentară la un alt aspect, posibil decisiv, privind tratamentul în materie de TVA aplicabil în prezenta cauză (secțiunea E).

A – Cu privire la sistemul normativ de stabilire a locului de prestare a serviciilor

20. Răspunsul la întrebarea dacă persoana impozabilă beneficiară a serviciilor – în speță societatea cipriotă – deține pe teritoriul național un sediu comercial fix este relevant în primul rând pentru a stabili care este statul membru care are dreptul de a primi TVA-ul pentru aceste

servicii. Aceasta întrucât, potrivit articolului 44 din Directiva TVA, locul în care trebuie impozitate serviciile prestate se stabilește în funcție de locul unde persoana impozabilă *beneficiar* a serviciilor are sediul sau un sediu comercial fix. Așadar, dacă, în procedura principală, societatea cipriotă deține un sediu comercial fix în Polonia, Republica Polonă are dreptul de a primi TVA-ul, în caz contrar acest drept revenindu-i Republicii Cipru, unde are sediul societatea cipriotă.

21. În plus, această problemă prezintă o importanță decisivă și în ceea ce privește obligațiile unui prestator de servicii precum Welmory. Astfel, obligația sau scutirea prestatorului de servicii de a plăti TVA depinde de aspectul dacă, având în vedere existența unui sediu comercial fix, celălaltă parte contractantă impozabilă este sau nu este stabilită pe teritoriul național. Așadar, în speță, în cazul în care societatea cipriotă nu are un sediu comercial fix în Polonia, atunci, în temeiul articolului 196 și al articolului 44 din Directiva TVA, impozitul pentru serviciile prestate trebuie plătit în Cipru de către societatea cipriotă însăși. Dimpotrivă, în cazul în care societatea cipriotă are totuși un sediu comercial fix în Polonia, atunci, în temeiul articolului 193 din Directiva TVA, taxa pe valoarea adăugată trebuie plătită de Welmory, și anume în Polonia.

22. Acest sistem normativ se întemeiază pe două considerații: repartizarea competenței de impozitare între statele membre și evitarea sarcinilor administrative nerezonabile pentru persoanele impozabile. Ambele aspecte necesită un grad sporit de securitate juridică, asigurat prin criterii obiective și previzibile necesare pentru stabilirea unui sediu comercial fix în sensul articolului 44 a doua teză din Directiva TVA.

1. Repartizarea competenței de impozitare între statele membre

23. Repartizarea competenței de impozitare între statele membre este reglementată în funcție de stabilirea locului de prestare a serviciilor. Potrivit considerentului (3) al Directivei 2008/8, TVA-ul este datorat, în principiu, statului membru în care este consumat serviciul. În general, consumul ar trebui să intervină la locul unde se află beneficiarul serviciului. În consecință, articolul 44 din Directiva TVA atribuie competența de impozitare statului membru al beneficiarului serviciului.

24. Este adevărat că norma care trebuie analizată în speță, prevăzută la articolul 44 din Directiva TVA, se referă numai la *persoane impozabile* beneficiare ale unui serviciu, care au în principiu dreptul de a deduce TVA-ul. Prin urmare, impozitarea într-un stat membru a unui asemenea serviciu are de regulă doar un caracter provizoriu, întrucât beneficiarul, persoană impozabilă, va putea în general să solicite acestui stat membru restituirea TVA-ului aferent, prin intermediul dreptului său de a deduce TVA-ul în conformitate cu articolul 167 și următoarele din Directiva TVA. Așadar, chiar dacă în speță serviciile prestate de Welmory trebuie să fie impozitate în Polonia, societatea cipriotă ar putea, în calitate de beneficiară a acestor servicii, să primească înapoi de la Republica Polonă TVA-ul corespunzător.

25. Acest lucru nu este totuși valabil în toate cazurile. Într-adevăr, dacă beneficiarul serviciului desfășoară o activitate care nu conferă dreptul de a deduce TVA-ul sau dacă serviciul concret este exclus de la deducerea TVA-ului, TVA-ul aferent acestui serviciu este perceput definitiv de statul membru în care se află locul de prestare a serviciului în conformitate cu articolul 44 din Directiva TVA.

26. După cum au subliniat în mod întemeiat în *Edin* și în special Welmory și Republica Cipru, având în vedere această atribuire a competenței de impozitare, trebuie să se evite însă și cazurile de dublă impozitare. Acest risc există atunci când două state membre consideră fiecare că locul de consum al unui serviciu se află pe teritoriul său. Or, stabilirea uniformă la nivelul Uniunii a locului de prestare a serviciilor are ca finalitate tocmai stabilirea în mod clar a competenței de impozitare și, astfel, evitarea atât a dublei impuneri, cât și a neimpozitării veniturilor(5). Într-un

context similar, avocatul general Jacobs a subliniat deja c? interpretarea dispozi?iilor privind locul de prestare a serviciilor trebuie s? asigure ?n fiecare caz securitatea juridic? pentru a se evita conflictele de competen?? dintre statele membre(6). Prin urmare, ?i pentru stabilirea unui sediu comercial fix ?n sensul articolului 44 din Directiva TVA sunt necesare ?n primul r?nd criterii opera?ionale(7).

2. Evitarea sarcinilor administrative nerezonabile pentru persoanele impozabile

27. ?n plus, sistemul normativ de stabilire a locului de prestare a serviciilor are drept scop ?i evitarea sarcinilor administrative nerezonabile pentru persoanele impozabile prin stabilirea, cu ajutorul unor criterii flexibile, a persoanei obligate la plata TVA?ului. Astfel, conform articolelor 193 ?i 196, este posibil ca, ?n cazurile prev?zute la articolul 44 din Directiva TVA, persoana care datoreaz? TVA?ul s? fie at?t prestatorul, c?t ?i beneficiarul impozabil al unui serviciu.

28. Motivul este faptul c? prestatorul de servicii ar trebui s? ?ndeplineasc? obliga?ii fiscale numai ?n locul ?n care este ?i stabilit. De aceea, ?n cazurile ?n care beneficiarul serviciului este stabilit numai ?ntr?un alt stat membru ?i, ?n consecin??, TVA?ul este datorat pe teritoriul statului respectiv, obliga?ia fiscal? se inverseaz? ?i beneficiarul serviciului devine persoana obligat? la plata TVA?ului. ?n acest mod se evit? ?nregistrarea unui prestator de servicii ?n multe alte state membre ca pl?titor de TVA ?i obliga?ia acestuia de a depune declara?ii fiscale ?n toate aceste state(8).

29. ?n acest context, trebuie acceptat f?r? rezerve argumentul prezentat de Welmory conform c?ruia prestatorul de servicii trebuie s? i se garanteze securitate juridic? ?n privin?a existen?ei unui sediu comercial fix al beneficiarului serviciilor sale. Astfel, ?n func?ie de existen?a unui sediu comercial fix pe teritoriul na?ional, ?ntr?un caz, prestatorul serviciilor este obligat la plata TVA?ului, ?n timp ce, ?n cel?lalt caz, nu este obligat s? pl?teasc? TVA?ul.

30. Pentru a se respecta cerin?ele unei pie?e interne eficiente, prestatorul de servicii nu i se poate pretinde s? fac? investiga?ii extinse cu privire la beneficiarul serviciilor sale ?i nici nu i se poate imputa incertitudinea privind calitatea sa de pl?titor de TVA. Pentru ca stabilirea ?n mod flexibil a persoanei obligate la plata TVA?ului s? nu conduc? *per se*, contrar scopului s?u, la o sarcin? administrativ? pentru prestatorul de servicii, trebuie instituite, pentru acela?i motiv, criterii obiective ?i clare ?n temeiul c?rora un prestator de servicii s? poat? stabili dac? beneficiarul serviciilor sale este stabilit pe teritoriul na?ional pe baza unui sediu comercial fix.

B – *Jurispruden?a existent? referitoare la no?iunea de sediu comercial fix*

31. ?n jurispruden?a Cur?ii, no?iunea „sediul comercial fix” a fost interpretat? p?n? ?n prezent mai ales ?n lumina articolului 9 alineatul (1) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare(9) (denumit? ?n continuare „A ?asea directiv?”). ?n temeiul acestei dispozi?ii, anterior, locul prest?rii de servicii era considerat ?n principiu a fi locul unde *prestatorul* „?i?a stabilit sediul activit??ii sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul” [traducere neoficial?].

32. Potrivit unei jurispruden?e constante, ?n acest caz, sediul activit??ii economice este punctul de leg?tur? prioritar. Un alt sediu comercial trebuie luat ?n considerare numai „?n cazul ?n care punctul de leg?tur? referitor la sediu nu conduce la o solu?ie ra?ional? din punct de vedere fiscal sau creeaz? un conflict cu un alt stat membru”(10).

33. Un „sediul comercial fix” ?n sensul articolului 9 alineatul (1) din A ?asea directiv? exist?, a?adar, numai ?n cazul ?n care sediul comercial al unei persoane impozabile prezint? un grad

suficient de permanen?? și o structur? apt?, din punctul de vedere al resurselor umane și tehnice, s? fac? posibil, în mod independent, opera?iunile respective de prest?ri de servicii(11).

34. În această privin??, în leg?tur? cu opera?iunile de leasing privind autovehiculele, Curtea a considerat c? este relevant dac? o persoan? impozabil? dispune într?un anumit loc de personal propriu sau dac? în locul respectiv se pot încheia contracte sau se pot lua decizii privind administrarea afacerii(12).

35. Diferite p?r?i din procedur? au f?cut referire de asemenea la Hot?rârea DFDS. Pozi?ia Cur?ii exprimat? în această hot?râre poate fi interpretat? în sensul c? o societate care, de?i este independent? din punct de vedere juridic, este de?inut? totu?i în totalitate de societatea?mam? poate fi considerat? un sediu comercial fix al societ??ii?mam?(13). Acest lucru ar fi relevant în spe?? în m?sura în care, pentru o parte din perioada în litigiu în procedura principal?, societatea cipriot? a fost ac?ionarul unic al Welmory.

36. Cu toate acestea, în Hot?rârea DFDS Curtea a interpretat numai norma special? prev?zut? la actualul articol 307 al doilea paragraf din Directiva TVA, care stabile?te statul membru în care serviciul unic prestat se impoziteaz? în conformitate cu regimul special pentru agen?iile de turism(14). În pofida faptului c?, în motivare, Curtea a f?cut referire și la norma general? privind stabilirea locului de prestare a serviciilor(15), Hot?rârea DFDS nu poate fi totu?i generalizat?, dup? cum a statuat recent Curtea în Hot?rârea Daimler(16). De altfel, faptul c? o persoan? juridic? independent? din punct de vedere juridic nu poate fi simultan sediul comercial fix al unei alte persoane juridice serve?te scopului securit??ii juridice în ceea ce prive?te persoana obligat? la plata TVA?ului.

C – Transpunerea jurispruden?ei existente normelor reformate privind locul de prestare a serviciilor

37. Instan?a de trimitere a ar?tat în mod întemeiat c? principiile jurispruden?iale prezentate referitoare la articolul 9 alineatul (1) din A ?asea directiv? se refer? numai la chestiunea privind condi?iile în care *prestatorul* de servicii dispune de un sediu comercial fix. Or, în spe?? este vorba despre stabilirea, în temeiul articolului 44 a doua teză din Directiva TVA, a unui sediu comercial fix al *beneficiarului* unui serviciu. Astfel, se ridic? problema dac?, la interpretarea acestei dispozi?ii, se poate aplica jurispruden?a referitoare la articolul 9 alineatul (1) din A ?asea directiv?.

38. Legiuitorul Uniunii a oferit un r?spuns clar la această întrebare. Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a m?surilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată(17) (denumit în continuare „Regulamentul nr. 282/2011”) define?te no?iunea de sediu comercial fix în sensul articolului 44 a doua teză din Directiva TVA ?inând seama de jurispruden?a Cur?ii referitoare la articolul 9 alineatul (1) din A ?asea directiv?. Conform articolului 11 alineatul (1) din Regulamentul nr. 282/2011, un sediu comercial fix înseamn? orice sediu „care se caracterizeaz? printr?un grad suficient de permanen?? și o structur? adecvat? ca resurse umane și tehnice, care îi permit s? primeasc? și s? utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesit??ile proprii ale sediului respectiv”.

39. De?i dispozi?ia men?ionat? prev?zut? la articolul 65 alineatul (2) din Regulamentul nr. 282/2011 nu este aplicabil? în perioada la care se refer? procedura principal?, consider?m c? această defini?ie este relevant? și în prezenta cauz?.

40. În această privin?? este aproape lipsit de importan?? faptul c? articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul nr. 282/2011 se întemeiaz? pe o orientare corespunz?toare a Comitetului consultativ privind taxa pe valoarea ad?ugată în conformitate cu articolul 398 din Directiva TVA

care fusese adoptat? anterior perioadei relevante în procedura principal?(18), întrucât nu este clar dac? și această orientare fusese publicat? anterior acestei perioade(19).

41. Defini?ia prev?zută la articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul nr. 282/2011 corespunde îns? principiilor care trebuie luate în considerare la interpretarea articolului 44 din Directiva TVA(20). Astfel, pe de o parte, această defini?ie se întemeiaz? pe consumul serviciului, prin aceea c?, potrivit defini?iei, sediul trebuie s? fie în m?sura s? primeasc? și s? utilizeze serviciile prestate pentru necesit?ile proprii. Pe de alt? parte, atât împrejurarea c? defini?ia prev?zută la articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul nr. 282/2011 impune existen?a unei structuri identificabile din punctul de vedere al resurselor umane și tehnice, cât și faptul c? această defini?ie ?ine seama de jurispruden?a Cur?ii referitoare la no?iunea de sediu comercial fix asigur? gradul special de securitate juridic? necesar pentru a asigura protec?ia persoanelor impozabile, precum și pentru evitarea dublei impuneri și a neimpozit?rii veniturilor.

42. În plus, defini?ia prev?zută la articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul nr. 282/2011 poate fi luat? în considerare și în ceea ce prive?te locul de prestare a serviciilor, în prezent modificat, în m?sura în care nu mai este relevant dac? sediul în discu?ie poate *furniza* servicii proprii, ci numai dac? acest sediu *utilizeaz?* servicii pentru necesit?ile proprii.

43. În definitiv, în prezenta cauz? nu trebuie s? se solu?ioneze problema dac?, pentru a putea fi vorba despre un sediu comercial fix în sensul articolului 44 a doua teză din Directiva TVA, este în plus necesar? îndeplinirea condi?iei ca acest sediu nu numai s? utilizeze servicii, ci și s? poat? presta la rândul său servicii impozabile, după cum au ar?tat în ?edin?? directorul camerei fiscale din Gdansk și Comisia. Astfel, în m?sura în care societatea cipriot? ar de?ine în Polonia un sediu comercial fix, aceasta ar presta la rândul său servicii sub forma oper?rii site?ului internet de licita?ii, în leg?tur? cu care societatea cipriot? are obliga?ii fa?? de Welmory în temeiul contractului de colaborare. De altfel, în fapt, este îndoielnic aspectul dac?, în general, orice structur? adecvat? ca resurse umane și tehnice, care îi permit s? primeasc? și s? utilizeze servicii pentru necesit?ile proprii nu ar avea cel puțin și *posibilitatea* de a presta ea îns??i servicii. Din punct de vedere juridic, s?a ridicat și problema dac? opinia exprimat? de cele două păr?i din procedur? trebuie considerat? ca fiind compatibil? cu articolul 43 punctul 2 din Directiva TVA, potrivit c?ruia articolul 44 a doua teză este aplicabil și în anumite cazuri în care destinatarul unui serviciu nu este o persoan? impozabil?.

44. În sfâr?it, pentru motive de securitate juridic?, în opinia noastră, caracterul prioritar al sediului activit?ii economice(21), recunoscut de Curte în jurispruden?a sa constant?, poate fi transpus și în privin?a aplic?rii articolului 44 din Directiva TVA. Astfel, este conform cerin?ei privind securitatea juridic? faptul c?, în cazul în care exist? îndoieli privind locul de prestare a serviciilor, acesta se stabile?te în func?ie de sediul beneficiarului serviciilor, care, în general, este un criteriu obiectiv mai ușor de stabilit decât de?inerea unui sediu comercial fix. Acest caracter prioritar corespunde și raportului – care rezult? din modul de redactare a articolului 44 din Directiva TVA – dintre norma general? de la prima teză, care se întemeiaz? pe sediul activit?ii economice, și excep?ia de la a doua teză, care se refer? la sediul comercial fix.

D – *Aplicare în situa?ia din procedura principal?*

45. Prin urmare, într-o situa?ie precum cea din procedura principal?, trebuie s? se prezume existen?a unui sediu comercial fix al societ?ii comerciale cipriote în Polonia numai în cazul în care societatea men?ionat? dispune pe teritoriul acestei ??ri de un sediu care se caracterizeaz? printr-un grad suficient de permanen??, precum și printr-o structur? adecvat? din punctul de vedere al resurselor umane și tehnice, care îi permit s? primeasc? și s? utilizeze acolo serviciile care sunt furnizate pentru necesit?ile proprii ale sediului respectiv. În cazul în care exist? îndoieli, nu trebuie s? se prezume existen?a unui sediu comercial fix, astfel încât, conform articolului 44

prima teză din Directiva TVA, locul de prestare a serviciilor trebuie considerat sediul societății cipriote.

46. Mai întâi, este incontestabil faptul că, în final, această constatare trebuie făcută de instanța de trimitere pe baza situației de fapt, pe care doar această instanță o cunoaște în totalitate. Acest lucru este valabil în special dacă se are în vedere aspectul că părțile din procedura în fața Curții nu au cerut de acord asupra tuturor elementelor de fapt din procedura principală.

47. Având în vedere împrejurările specifice din procedura principală, pentru a face această constatare, instanța de trimitere trebuie să respecte însă criteriile prezentate în continuare.

48. În primul rând, pentru a prezuma existența unui sediu comercial fix într-un stat membru, nu este necesar ca persoana impozabilă să dispună pe teritoriul acestuia de resurse umane angajate chiar de ea însăși și nici de resurse materiale aflate în patrimoniul său.

49. Avocatul general Poiares Maduro a arătat deja că a prezuma existența unui sediu comercial fix numai în cazul în care personalul utilizat este angajat chiar de persoana impozabilă ar conduce la rezultate inacceptabile(22). De asemenea, ar putea fi încurajate abuzurile în cazul în care o persoană impozabilă ar putea să transfere impozitarea serviciilor dintr-un stat membru în alt stat membru prin simplul fapt că își acoperă necesarul de personal prin intermediul unor prestatori de servicii diferiți. În această privință, referirea Curții la lipsa de personal propriu, în contextul stabilirii unui sediu comercial fix în sectorul de leasing de autovehicule(23), nu poate fi generalizată.

50. Prin urmare, întrucât situația este comparabilă și în ceea ce privește resursele materiale, în speță, existența în Polonia a unui sediu comercial fix al societății cipriote nu este exclusă pentru simplul motiv că această societate utilizează dotarea tehnică a Welmory și că nu utilizează angajați proprii.

51. Acest lucru nu înseamnă totuși că Welmory acționează simultan în calitate de prestator de servicii și – sub forma unui sediu comercial fix al societății cipriote – totodată în calitate de beneficiar al prestației de servicii, cum își exprimă temerea Welmory însăși. Astfel, chiar dacă un sediu comercial fix nu necesită în mod obligatoriu personal propriu și o dotare tehnică proprie, persoana impozabilă trebuie totuși să dispună – în temeiul cerinței privind asigurarea unui grad suficient de permanență al sediului – de o putere comparabilă de control asupra resurselor umane și materiale. Aadar, sunt necesare în special contracte de muncă sau contracte de închiriere în ceea ce privește resursele umane și cele materiale, prin care aceste resurse să fie puse la dispoziția persoanei impozabile ca resurse proprii și care să nu poată fi reziliate în termen scurt.

52. Cu alte cuvinte, trebuie să se sublinieze că o persoană impozabilă nu poate să reprezinte *in sine* un sediu comercial fix al unei alte persoane impozabile. Acest lucru nu exclude însă posibilitatea persoanei impozabile de a avea acces imediat și permanent la resursele umane și tehnice ale unei alte persoane impozabile, care poate fi totodată, dintr-un alt punct de vedere, prestator de servicii pentru sediul comercial fix astfel stabilit.

53. Cu toate acestea, în cazul în care există cvasiidentitate între resursele umane și tehnice ale prestatorului de servicii și cele ale sediului comercial fix al beneficiarului unui serviciu, se poate ridica problema dacă este într-adevăr vorba despre un serviciu prestat unei *alte* persoane impozabile.

54. În al doilea rând, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord a subliniat în mod întemeiat că prezintă relevanță și locul unde societatea cipriotă desfășoară o activitate și utilizează serviciile prestate de Welmory, întrucât, pentru a fi „fix” în sensul articolului 44 a doua

tez? din Directiva TVA, sediul comercial trebuie s? poat? utiliza servicii pentru necesit?ile proprii.

55. În acest scop, instan?a de trimitere va trebui s? verifice care este activitatea independent? pe care o desf?oar? societatea cipriot? utilizând eventual resursele umane ?i tehnice pe care le are la dispozi?ie în Polonia, precum ?i dac? serviciile prestate de Welmory în temeiul contractului de colaborare sunt utilizate în mod specific pentru aceast? activitate.

56. Prin urmare, la întrebarea preliminar? trebuie s? se r?spund? c? un sediu comercial fix în sensul articolului 44 a doua tez? din Directiva TVA presupune un sediu caracterizat printr?un grad suficient de permanen?? ?i printr?o structur? adecvat? ca resurse umane ?i tehnice, care îi permit s? primeasc? ?i s? utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesit?ile proprii ale sediului respectiv. În acest scop, nu sunt necesare resurse umane ?i tehnice proprii, în m?sura în care resursele externe ale sediului se afl? la dispozi?ia acestuia într?un mod comparabil cu cel în care sediul dispune de resursele proprii.

E – Cu privire la vânzarea drepturilor de a prezenta oferte ?i la baza de impozitare a vânz?rii produselor

57. Diferite p?r?i din procedur? au sus?inut c? problema propriu?zis? din procedura principal? nu este dac? serviciile societ?ii Welmory au fost prestate pe teritoriul na?ional c?tre un sediu comercial fix al societ?ii cipriote, ci dac? vânzarea drepturilor de a prezenta oferte de c?tre societatea cipriot? persoanelor care fac oferte pentru produsele oferite de Welmory trebuie s? fie impozitat? în Polonia sau în Cipru. Într?adev?r, din punct de vedere economic, din vânzarea produselor în Polonia au realizat câ?tiguri atât Welmory, cât ?i societatea cipriot?.

58. În primul rând, nu dorim s? abord?m problema dac? locul vânz?rii de c?tre societatea cipriot? a drepturilor de a prezenta oferte se stabile?te în temeiul articolului 44 din Directiva TVA sau dac?, dimpotriv?, în aceast? privin?? sunt aplicabile dispozi?iile articolului 31 ?i urm?toarelor din Directiva TVA, privind stabilirea locului de livrare a bunurilor. Astfel, nu pare s? fie exclus faptul c? achizi?ionarea dreptului de a face o ofert? pentru cump?rarea unui bun trebuie considerat?, potrivit defini?iei livr?rii de bunuri prev?zute la articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, ca parte a „transferul[ui] dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”. Acest lucru poate fi prezumat, în orice caz, în ceea ce prive?te drepturile de a prezenta oferte care au fost achizi?ionate de persoana a c?rei ofert? a fost în final acceptat? în cadrul licita?iei. Aceast? problem? se refer? îns? la impozitarea societ?ii cipriote, care nu face obiectul procedurii principale.

59. În leg?tur? cu impozitarea Welmory contestat? în procedura principal? se ridic? îns? înc? o problem?.

60. Republica Polon? a ar?tat în mod întemeiat c? este posibil ca, în procedura principal?, baza de impozitare a produselor pe care le?a vândut Welmory în cadrul licita?iilor s? nu fi fost stabilit? în mod corect. Astfel, aceast? baz? de impozitare ar putea fi format?, conform articolului 73 din Directiva TVA, din dou? elemente: din pl?ile efectuate de cump?r?tori ?i din remunera?iile pe care societatea cipriot? le pl?te?te c?tre Welmory pentru vânzarea de c?tre aceasta din urm? a produselor prin intermediul site?ului internet.

61. Consecin?a ar fi c? în spe?? – cel pu?in în parte – nu ar trebui s? se impoziteze niciunul dintre serviciile prestate de Welmory c?tre societatea cipriot?, ci numai livr?rile de bunuri c?tre clien?ii societ?ii Welmory, îns? pornind de la o baz? de impozitare majorat?. Locul pentru aceste livr?ri nu se stabile?te conform articolului 44, ci conform articolului 31 ?i urm?toarelor din Directiva TVA.

62. Potrivit articolului 73 din Directiva TVA, baza de impozitare a TVA-ului include, așadar, „toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor [...], în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț”. Întrucât baza de impozitare poate să includă și plata unei persoane care nu este destinatarul serviciilor(24), remunerațiile pe care Welmory le-a primit în cadrul contractului de colaborare de la societatea cipriotă pentru serviciile de vânzare a produselor ar putea să reprezinte contrapartida obținută de un terț pentru vânzarea propriu-zisă.

63. Potrivit unei jurisprudențe constante, aceasta ar fi situația în cazul în care există o legătură directă între livrarea de bunuri de către Welmory către clienții săi și plățile primite de societatea cipriotă(25). O astfel de legătură ar trebui prezumată în orice caz atunci când cuantumul remunerației ar depinde de numărul de operațiuni de vânzare a produselor sau de valoarea cifrei de afaceri obținute din vânzarea acestor produse.

64. În cazul în care s-ar constata existența unei legături directe între vânzarea produselor și remunerațiile plătite de societatea cipriotă către Welmory în temeiul contractului de colaborare, aceste remunerații nu ar trebui considerate, prin urmare, ca fiind o contrapartidă pentru serviciile prestate de Welmory către societatea cipriotă, ci ca o contrapartidă pentru livrarea de bunuri către cumpărătorii produselor oferite în cadrul vânzărilor la licitație. Instanței de trimitere îi revine sarcina să clarifice, dacă este cazul, în cadrul procedurii principale dacă această situație se regăsește în speță.

V – Concluzie

65. În orice caz, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Naczelný Sąd Administracyjny după cum urmează:

„Un sediu comercial fix în sensul articolului 44 a doua teză 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, presupune un sediu caracterizat printr-un grad suficient de permanență și printr-o structură adecvată ca resurse umane și tehnice, care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv. În acest scop, nu sunt necesare resurse umane și tehnice proprii, în măsura în care resursele externe ale sediului se află la dispoziția acestuia într-un mod comparabil cu cel în care sediul dispune de resursele proprii.”

1 – Limba originală: germana.

2 – În ceea ce privește locul de prestare a serviciilor, a se vedea Hotărârea Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), Hotărârea Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), Hotărârea ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), Hotărârea Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206) și Hotărârea Cookies World (C-155/01, EU:C:2003:449).

3 – Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor (JO L 44, p. 11).

4 – JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

5 – A se vedea în acest sens Concluziile noastre prezentate în cauza RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punctul 30 și jurisprudența citată referitoare la articolul 9 din Așasea directivă); în ceea ce privește în special geneza articolului 44 din Directiva TVA, a se vedea Propunerea modificată a Comisiei din 20 iulie 2005 pentru o directivă a

Consiliului de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor [COM(2005) 334 final, p. 5 și 6].

6 – În ceea ce privește articolul 9 din A șasea directivă, a se vedea Concluziile prezentate în cauza Design Concept (C-438/01, EU:C:2002:767, punctele 29 și 30).

7 – A se vedea în acest sens Hotărârea Hamann (51/88, EU:C:1989:132, punctul 18) și Hotărârea Comisia/Franța (C-429/97, EU:C:2001:54, punctul 49).

8 – A se vedea în acest sens Propunerea Comisiei din 23 decembrie 2003 pentru o directivă a Consiliului de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor [COM(2003) 822 final, punctul 4.3].

9 – JO L 145, p. 1.

10 – Hotărârea Berkholz (EU:C:1985:299, punctul 17), Hotărârea Faaborg-Gelting Linien (EU:C:1996:184, punctul 16), Hotărârea ARO Lease (EU:C:1997:374 punctul 15) și Hotărârea Lease Plan (EU:C:1998:206, punctul 24).

11 – Hotărârea ARO Lease (EU:C:1997:374, punctul 16) și Hotărârea Lease Plan (EU:C:1998:206, punctul 24); a se vedea și Hotărârea E.ON Global Commodities (anterior E.ON Energy Trading) (C-323/12, EU:C:2014:53, punctul 46), referitoare la articolul 1 din A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34), precum și Hotărârea Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, punctul 54), referitoare la articolul 1 punctul (1) din A treisprezecea directivă 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității (JO L 326, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 81).

12 – A se vedea Hotărârea ARO Lease (EU:C:1997:374, punctul 15) și Hotărârea Lease Plan (EU:C:1998:206, punctul 26).

13 – Hotărârea DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punctul 26).

14 – Hotărârea DFDS (EU:C:1997:77, dispozitivul).

15 – Hotărârea DFDS (EU:C:1997:77, punctul 17).

16 – A se vedea Hotărârea Daimler (C-318/11 și C-319/11, EU:C:2012:666, punctele 47-49).

17 – JO L 77, p. 1.

18 – Orientările Comitetului consultativ privind taxa pe valoarea adăugată, care au fost elaborate în urma celei de a 88-a ședințe din 13-14 iulie, taxud.d.1(2009)358416?634, p. 2, disponibile pe site-ul internet al Comisiei (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee).

19 – În ceea ce privește importanța orientărilor Comitetului consultativ privind taxa pe valoarea adăugată pentru interpretarea Directivei TVA, a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (EU:C:2013:57, punctele 47-50).

20 – A se vedea punctul 20 și următoarele de mai sus.

21 – A se vedea punctul 32 de mai sus.

22 – Concluziile prezentate în cauza RAL (Channel Islands) și alții (C-452/03, EU:C:2005:65, punctul 52).

23 – A se vedea punctul 34 de mai sus.

24 – A se vedea Hotărârea Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 34).

25 – A se vedea de exemplu Hotărârea Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, punctele 11 și 12), Hotărârea First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punctul 30) și Hotărârea Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punctul 33).