

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MELCHIOR WATHELET

prezentate la 8 mai 2014(1)

Cauza C-7/13

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

împotriva

Skatteverket

[cerere de decizie preliminară formulată de Förvaltningsrätten i Stockholm (Suedia)]

„Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Grup TVA – Facturare internă pentru serviciile furnizate de o societate principală cu sediul într-un stat terț către sucursala sa care aparține unui grup TVA într-un stat membru – Caracterul impozabil sau neimpozabil al serviciilor furnizate”

I – Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară este prezentată în cadrul unui litigiu între sucursala suedeză a societății Skandia America Corporation, stabilită în Statele Unite, și Skatteverket (administrația fiscală suedeză) cu privire la decizia acesteia din urmă de a supune la plata taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) prestațiile de servicii efectuate de Skandia America Corporation către sucursala sa suedeză, înregistrată în Suedia ca membru al unui grup format din mai multe societăți considerate ca fiind o singură persoană impozabilă în scopuri de TVA (denumită în continuare „grupul TVA”).

2. În Hotărârea FCE Bank, Curtea a hotărât că un sediu comercial fix, care nu are personalitate juridică distinctă de societatea din care face parte, stabilit într-un alt stat membru decât această societate și căruia societatea îi prestează servicii, nu trebuie tratat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA din cauza costurilor care îi sunt imputate pentru respectivele servicii(2).

3. Prezenta cauză, care privește interpretarea articolului 9 alineatul (1) și a articolelor 11 și 196 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”)(3), ridică, în esență, problema dacă principiul enunțat de Curte în Hotărârea FCE Bank (EU:C:2006:196) se aplică în cazul în care sucursala face parte dintr-un grup TVA în țara în care este stabilită și, în caz afirmativ, dacă persoana obligată la plata TVA-ului este prestatorul sau clientul cărui sunt furnizate serviciile în cauză.

II – Cadrul juridic

A – *Dreptul Uniunii*

4. Articolul 2 din Directiva TVA prevede următoarele:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA[ului]:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

5. Articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.”

6. Potrivit articolului 11 din Directiva TVA:

„După consultarea comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată (denumit în continuare «comitetul TVA»), fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

Un stat membru care își exercită opțiunea prevăzută la primul paragraf poate adopta orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea prezentei dispoziții.”

7. Articolul 43 din Directiva TVA 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.”

8. Articolul 56 alineatul (1) literele (c) și (k) din Directiva TVA prevede:

„(1) 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:

(c) serviciile prestate de consultanță, ingineri, birourile de consultanță, avocați, contabili și alte servicii similare, precum și prelucrările de date și furnizarea de informații;

[...]

(k) serviciile prestate pe cale electronică, precum cele prevăzute în anexa II;

[...]”

9. Potrivit articolului 193 din Directiva TVA:

„TVA[?ul] se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și articolul 202.”

10. Potrivit articolului 196 din Directiva TVA:

„TVA[?ul] este datorat de orice persoană careia îi sunt furnizate serviciile prevăzute la articolul 56 sau de orice persoană identificată în scopuri de TVA în statul membru în care taxa este datorată și careia îi sunt furnizate serviciile prevăzute la articolele 44, 47, 50, 53, 54 și 55, în cazul în care serviciile sunt furnizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru respectiv.”

11. Anexa II, intitulată „Lista orientativă a serviciilor furnizate pe cale electronică prevăzute la articolul 56 alineatul (1) litera (k)”, are următorul cuprins:

- „1. Furnizarea și găzduirea de site-uri de Internet, mentenanță la distanță a programelor și echipamentelor;
2. furnizarea de software și actualizarea acestora;
3. furnizarea de imagini, texte și informații și punerea la dispoziție a unor baze de date;
4. furnizarea de muzică, filme și jocuri, inclusiv de jocuri de noroc și pariuri, și de emisiuni sau de manifestări politice, culturale, artistice, sportive, științifice și de divertisment;
5. furnizarea de servicii de învățământ la distanță.”

B – *Dreptul suedez*

12. Din articolele 1-4 din capitolul 6a din Legea nr. 200 din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată [mervärdesskattelagen (1994:200)] reiese că doi sau mai mulți operatori economici pot fi considerați un singur operator economic (grup TVA), iar activitatea pe care aceștia o desfășoară poate fi considerată o singură activitate. Numai un sediu comercial fix situat în Suedia al unui operator economic poate face parte dintr-un grup TVA. Doar operatorii economici strâns legați între ei prin legături financiare, economice și organizaționale pot constitui un grup TVA. Acesta ia naștere în urma unei decizii de înregistrare emise de Skatteverket pe baza unei cereri formulate de membrii grupului. Aceste prevederi au fost adoptate în temeiul autorizării conferite prin articolul 11 din Directiva TVA.

13. Articolul 7 primul paragraf din capitolul 5 al acestei legi prevede că locul de prestare a serviciilor enumerate în cuprinsul celui de al doilea paragraf este teritoriul național atunci când serviciile sunt prestate dintr-o țară din afara Uniunii Europene, iar clientul este un operator economic cu sediul activității sale economice în Suedia. Aceste servicii includ serviciile de consultanță și similare și serviciile furnizate pe cale electronică privind mentenanța la distanță a programelor și furnizarea și actualizarea de software. Această prevedere vizează transpunerea articolului 56 din Directiva TVA.

14. Articolul 2 primul paragraf punctul 1 din capitolul 1 al legii menționate prevede că oricine efectuează o livrare sau o prestare de servicii prevăzută la articolul 1 din același capitol este obligat la plata TVA-ului cu privire la această operațiune. Din cuprinsul punctului 2 al primului paragraf al aceluiași articol 2 reiese faptul că clienții serviciilor prevăzute la articolul 7 din capitolul

5 prestate de o întreprindere străin? sunt obliga?i s? plăteasc? TVA?ul la achizi?ionare. Aceste prevederi vizeaz? transpunerea articolelor 193 ?i 196 din Directiva TVA.

15. Potrivit articolului 15 din capitolul 1 al aceleia?i legi, „întreprindere străin?” înseamn? un operator economic care nu are sediul activit??ii sale economice sau un sediu comercial fix ?i nici domiciliul stabil sau re?edin?a obi?nuit? în Suedia.

III – Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

16. Skandia America Corporation este o societate de drept din Delaware (Statele Unite), al c?rei sediu al activit??ii economice este în Statele Unite. Aceasta face parte din grupul de asigur?ri Old Mutual, a c?rui societate?mam?, Old Mutual plc, este stabilit? în Regatul Unit. Pe parcursul exerci?iilor fiscale pentru anul 2007 ?i pentru anul 2008, Skandia America Corporation îndeplinea la nivel mondial atribu?ii de achizi?ionare a serviciilor IT pentru grupul din care f?cea parte. Aceasta redistribuia serviciile IT achizi?ionate în afara grupului c?tre diverse societ??i sau sucursale ale grupului, inclusiv sucursala sa suedez?.

17. Sucursala suedez? este înregistrat? ca membr? a grupului TVA al companiei de asigur?ri Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) din 11 iulie 2007. Sarcina acesteia era de a modifica serviciile IT furnizate de Skandia America Corporation pentru a realiza produsul final, numit „produc?ie IT” (IT?produktion). Ulterior, aceast? produc?ie IT era furnizat? c?tre diverse societ??i ale grupului, atât în?untrul, cât ?i în afara grupului TVA. La fiecare furnizare de servicii, fie c? se realizeaz? între Skandia America Corporation ?i sucursala sa suedez? sau între aceast? sucursal? ?i celelalte societ??i ale grupului, o marj? („mark?up”) de 5 % era ad?ugat? la pre?. O alocare a costurilor avea loc între Skandia America Corporation ?i sucursala sa suedez? prin emiterea de facturi interne.

18. Considerând c? prest?rile de servicii efectuate de Skandia America Corporation c?tre sucursala sa suedez? erau opera?iuni imposabile, Skatteverket a decis s? le supun? la plata TVA?ului ?i c? Skandia America Corporation era persoana obligat? la plata TVA?ului. În acest sens, Skatteverket a identificat sucursala suedez? ca fiind persoana impozabil? în scopuri de TVA ?i i?a imputat cuantumul taxei, în m?sura în care aceasta constituia sediul comercial fix al Skandia America Corporation în Suedia.

19. Sucursala suedez? a Skandia America Corporation a introdus o ac?iune în anularea acestei decizii la instan?a de trimitere, considerând c? nu exist? niciun temei în drept care s? permit? s? se impoziteze o opera?iune între un sediu principal ?i sucursala acestuia ?i s? se înregistreze sucursala ca fiind persoan? impozabil? în scopuri de TVA, în paralel cu înregistrarea la care a fost supus? deja ca membr? a grupului TVA.

20. Considerând c? problemele privind TVA?ul ridicate de litigiul principal nu fuseser? solu?ionate înc? de Curte, instan?a de trimitere a suspendat judecarea cauzei ?i a adresat Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Furnizarea unor servicii achizi?ionate din exterior de sediul principal al unei societ??i situat într-o ?ar? ter?? c?tre sucursala sa stabilit? într?un anumit stat membru, cu o alocare a costurilor de achizi?ionare în sarcina sucursalei, reprezint? opera?iuni taxabile dac? sucursala face parte dintr?un grup TVA în statul membru men?ionat?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, sediul principal situat într-o țară terță trebuie considerat o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru respectiv, în sensul articolului 196 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, cu consecința impozitării clientului pentru aceste operațiuni?”

IV – Procedura în fața Curții

21. Cererea de decizie preliminară a fost înregistrată la grefa Curții la 7 ianuarie 2013. Skandia America Corporation, Skatteverket, guvernele german și al Regatului Unit, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise.

22. La 21 ianuarie 2014, Curtea a adresat părților următoarea întrebare pentru a răspunde în cadrul ședinței:

„În temeiul articolului 61 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, părțile sunt invitate să ia poziție cu privire la problema dacă, având în vedere jurisprudența FCE Bank [EU:C:2006:196], sucursala unei societăți dintr-o țară terță stabilită într-un stat membru poate constitui o «persoană stabilită pe teritoriul statului membru respectiv» în sensul articolului 11 din Directiva TVA.”

23. La 12 martie 2014 a avut loc o ședință în cadrul căreia Skandia America Corporation, guvernele suedez, german și al Regatului Unit, precum și Comisia au prezentat observații orale.

V – Analiză

A – Cu privire la prima întrebare preliminară

24. Prin intermediul primei sale întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle dacă, atunci când serviciile achiziționate în afara grupului sunt furnizate de sediul principal al unei societăți stabilite într-o țară terță către sucursala sa stabilită într-un stat membru, iar furnizările acestor servicii sunt însoțite de o alocare a costurilor acestor achiziții externe în sarcina sucursalei, respectivele furnizări de servicii constituie operațiuni supuse la plata TVA-ului în cazul în care sucursala face parte dintr-un grup TVA în statul membru în cauză.

25. Cu alte cuvinte, această chestiune ridică problematica aplicabilității principiului enunțat în Hotărârea FCE Bank (EU:C:2006:196) atunci când sucursala unei societăți stabilite într-un stat terț face parte dintr-un grup TVA în statul membru în care aceasta este stabilită. În această cauză, Curtea a hotărât că „un sediu comercial fix, care nu are personalitate juridică distinctă de societatea din care face parte, stabilit într-un alt stat membru și căruia societatea îi prestează servicii, nu trebuie tratat ca persoană impozabilă din cauza costurilor care îi sunt imputate pentru respectivele servicii”(4).

1. Argumentele părților

26. Skandia America Corporation și guvernul german consideră că o sucursală poate face parte dintr-un grup TVA separat de sediul principal. Guvernul german susține în special că, făcând trimitere la „persoane stabilite pe teritoriul [statului membru în care se află grupul]”, articolul 11 din Directiva TVA se aplică sediilor comerciale fixe ale persoanelor impozabile străine care se află pe teritoriul acestui stat membru.

27. Skandia America Corporation și guvernul german consideră de asemenea că principiul unității întreprinderii între un sediu principal și o sucursală, enunțat în Hotărârea FCE Bank (EU:C:2006:196), se aplică de asemenea atunci când sucursala face parte dintr-un grup TVA. În

opinia acestora, articolul 11 din Directiva TVA nu conferă unui stat membru dreptul de a diviza artificial în două persoane impozabile un sediu principal și sucursala acestuia.

28. În această privință, Skandia America Corporation consideră că sucursala sa suedeză nu dispune de autonomie suficientă pentru a acționa în nume propriu, pe proprie răspundere și pentru a-și asuma singură riscurile economice cu privire la activitatea sa astfel încât ar exista în scopuri de TVA o cifră de afaceri între aceasta și sediul principal. Pentru motivele enunțate la punctele 36-40 din Hotărârea FCE Bank (EU:C:2006:196) și în special faptul că sucursala nu suportă riscurile economice legate de exercitarea activităților întreprinderii și nu dispune de un capital de dotare, Skandia America Corporation susține că sucursala sa nu poate fi considerată persoană impozabilă supusă la plata TVA-ului din cauza costurilor care îi sunt imputate pentru transformarea serviciilor IT achiziționate din exteriorul grupului.

29. În ceea ce privește guvernul german, acesta consideră că efectele principiului unității întreprinderii se aplică numai pentru unitățile aceleiași entități juridice și, în cadrul impozitării grupurilor TVA, doar pentru membrii unui grup care își au sediul în statul membru în care se află grupul. Decurge de aici, potrivit guvernului german, că prestațiile interne dintre entitățile juridice diferite care aparțin unui grup TVA nu sunt impozabile în scopuri de TVA, în măsura în care acestea se limitează la operațiuni la care participă exclusiv sedii (inclusiv sedii principale) situate în statul membru în care se află grupul TVA. Consecința este că aceste prestații sunt impozabile în scopuri de TVA, din moment ce una dintre părțile la prestare este un sediu (inclusiv un sediu principal) care nu este situat în statul membru în care se află grupul TVA.

30. În ceea ce privește guvernul Regatului Unit, acesta consideră de asemenea că principiul enunțat de Curte în Hotărârea FCE Bank (EU:C:2006:196) este aplicabil în speță și că prestarea de servicii care s-a efectuat între sediul principal și sucursală nu este impozabilă.

31. Cu toate acestea, contrar celor susținute de Skandia America Corporation și de guvernul german, guvernul Regatului Unit consideră că o sucursală nu poate face parte dintr-un grup TVA. Acesta se întemeiază pe textul articolului 11 din Directiva TVA care se referă la „persoane stabilite pe teritoriul statului membru [în care grupul TVA este constituit] care [sunt] independente din punct de vedere juridic”(5).

32. Guvernul Regatului Unit susține că expresia „persoane stabilite” trebuie înțeleasă ca ansamblul unei persoane juridice din care sucursala în discuție face parte și concluzionează că, în speță, această „persoană” trebuie să fie Skandia America Corporation, care este stabilită în Suedia prin intermediul sucursalei sale, iar nu aceasta din urmă ca atare.

33. Skatteverket, guvernul suedez și Comisia se opun acestor interpretări ale articolelor 9 și 11 din Directiva TVA. Chiar dacă acestea nu contestă principiul enunțat în Hotărârea FCE Bank (EU:C:2006/196), Skatteverket, guvernul suedez și Comisia consideră că nu este aplicabil atunci când doar sucursala a fost admisă într-un grup TVA. În schimb, acestea consideră că includerea sucursalei într-un grup TVA are drept consecință că, în temeiul principiului persoanei impozabile unice prevăzut la articolul 11 din Directiva TVA, sucursala nu mai face parte din aceeași persoană impozabilă ca și sediul principal.

34. În susținerea poziției lor, Skatteverket, guvernul suedez și Comisia citează, printre altele, Hotărârea Ampliscientifica și Amplifin, în care Curtea a statuat că „aplicarea regimului prevăzut la articolul [11 din Directiva TVA] presupune că reglementarea națională adoptată în temeiul acestei dispoziții autorizează persoanele, în special societățile, care prezintă legături financiare, economice și organizaționale să înceteze să fie considerate persoane impozabile separate în scopuri de TVA pentru a fi considerate o persoană impozabilă unică”(6).

35. Skatteverket, guvernul suedez și Comisia se întemeiază pe acest principiu al persoanei impozabile unice pentru a declara că includerea sucursalei într-un grup TVA are drept efect că, în scopuri de TVA, va avea loc o prestare de servicii între două persoane impozabile, și anume sediul principal al Skandia America Corporation și grupul TVA, inclusiv sucursala acesteia.

36. În ceea ce privește posibilitatea de a include sucursala unei societăți într-un grup TVA fără a integra în acesta sediul principal, Comisia consideră că expresia „persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv” prevăzut la articolul 11 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul pe care îl indicase în Comunicarea către Consiliu și Parlamentul European privind opțiunea de grup TVA menționată la articolul 11 din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „comunicarea”)(7).

37. Potrivit comunicării menționate, această expresie presupune că sunt excluse de la integrarea într-un grup TVA sucursalele stabilite în străinătate și care țin de entități juridice stabilite în statul membru în care se află grupul TVA. A *contrario*, pot fi incluse într-un grup TVA sucursalele stabilite pe teritoriul statului membru în care se află grupul TVA care țin de entități juridice stabilite în străinătate.

38. Skatteverket, guvernul suedez și Comisia consideră astfel că integrarea sucursalei suedeze în cauză în grupul TVA nu repune în discuție principiul enunțat în Hotărârea FCE Bank (EU:C:2006:196).

2. Aprecieri

39. Punctul de pornire al analizei noastre este textul articolului 11 din Directiva TVA, potrivit căruia „fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale”.

40. Astfel cum sugerează întrebarea adresată de Curtea de Justiție pentru a răspunde în cadrul procedurii, trebuie să se stabilească, mai întâi, dacă o sucursală care poate face parte dintr-un grup TVA în statul membru în care aceasta este stabilită, și anume, fără să fie de asemenea inclusă în acest grup societatea din care face parte și care nu este stabilită în același stat membru. Cu alte cuvinte, trebuie să se stabilească dacă sucursala suedeză a Skandia America Corporation poate fi calificată drept „persoană” stabilită pe teritoriul suedez în sensul articolului 11 din Directiva TVA.

41. Această noțiune a făcut deja obiectul unei analize a Curții în cauza Comisia/Irlanda(8), chiar dacă această analiză s-a concentrat pe problema destul de specifică dacă termenul „persoană” utilizat la articolul 11 din Directiva TVA avea în vedere o „persoană impozabilă” în sensul articolului 9 din această directivă.

42. Contrar celor susținute de guvernele suedeză și germană în cadrul procedurii, considerând că persoanele neimpozabile pot fi incluse într-un grup TVA(9), Curtea nu a autorizat includerea sucursalelor într-un grup TVA separat de sediul lor principal.

43. Astfel, faptul că, în Hotărârea Comisia/Irlanda (EU:C:2013:217), Curtea a statuat că „persoană” nu înseamnă „persoană impozabilă” implică pur și simplu că mai multe persoane care nu sunt ele însele persoane impozabile pot, prin crearea unui grup TVA, să constituie, toate, împreună, „o persoană impozabilă unică” în sensul articolului 9 din Directiva TVA, cu alte cuvinte, care, „în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activităților respective”. În această Hotărâre Comisia/Irlanda, Curtea nu a definit,

a?adar, termenul „persoan?” utilizat la articolul 11 din Directiva TVA.

44. Subliniem diferen?a de terminologie utilizat? la articolele 9 ?i 11 din Directiva TVA. Articolul 9 se aplic? „[oric?rei persoane] [„quiconque”] care [...] desf??oar? [...] orice activitate economic?”(10), în timp ce articolul 11 se aplic? „persoane[lor] stabilite pe teritoriul statului membru [în care grupul TVA este constituit] care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin leg?turi financiare, economice ?i organiza?ionale”(11).

45. În opinia noastră, această diferen?? demonstreaz? c? domeniul de aplicare *ratione personae* al articolului 11 este mai strâns decât cel al articolului 9. Termenul „persoan?” poate fi interpretat, a?adar, numai în sensul s?u obi?nuit, ?i anume o „entitate care se bucur? de personalitate juridic?”(12), respectiv o persoan? fizic? sau juridic?, ceea ce este deja mai restrâns decât simpla „orice persoan?” [„quiconque”]. Această diferen?? este ilustrat? în Hot?rârea Heerma, în care Curtea a considerat c? no?iunea de persoan? impozabil? nu se refer? numai la persoanele fizice ?i juridice, ci ?i la entit??ile lipsite de personalitate juridic? precum o societate civil? de drept olandez(13). Nu consider?m c? această interpretare ar fi fost posibil? dac? articolul 9 s?ar fi referit de asemenea la o „persoan?”.

46. În consecin??, astfel cum sus?ine guvernul Regatului Unit, pentru ca o entitate s? poat? adera la un grup TVA, aceasta trebuie s? fie o „persoan?” distinct?, ceea ce nu este cazul unei sucursale.

47. Pe de alt? parte, sediul principal ?i sucursala sa reunite în cadrul unei persoane juridice unice nu pot constitui, amândou?, persoane impozabile în scopuri de TVA.

48. Astfel, dup? cum a explicat avocatul general Léger la punctul 56 din Concluziile sale prezentate în cauza FCE Bank (C?210/04, EU:C:2005:582), „sub rezerva consult?rii comitetului TVA prev?zut la articolul [11] din [Directiva TVA], fiecare stat membru are op?iunea de a considera persoan? impozabil? unic? persoanele stabilite pe teritoriul ??rii care sunt independente din punct de vedere juridic ?i care sunt strâns legate între ele prin leg?turi financiare, economice ?i organiza?ionale. Astfel cum arat? guvernul Regatului Unit, această dispozi?ie poate fi interpretat?, *a contrario*, în sensul c? aceea?i persoan? juridic? nu poate constitui decât o singur? persoan? impozabil?”.

49. Concluzia potrivit c?reia o sucursal? ca atare nu poate adera la un grup TVA f?r? s? fie inclus? în acest grup ?i societatea din care face parte se afl? în deplin? conformitate cu Hot?rârea FCE Bank (EU:C:2006:196), ceea ce nu contest? niciuna dintre p?r?i. În această hot?râre, Curtea a decis c? „o presta?ie este impozabil? numai dac? exist? între prestator ?i beneficiar un raport juridic în cursul c?ruia sunt schimbate presta?ii reciproce”(14). Aceasta a hot?rât c? sucursala nu desf??ura o activitate economic? independent? întrucât nu suporta chiar ea riscurile economice legate de exercitarea activit??ii întreprinderii din care f?cea parte(15). Prin urmare, aceasta a ajuns la concluzia c? o sucursal?, care nu este o entitate juridic? distinct? de societatea din care face parte, nu trebuie considerat? o persoan? impozabil? independent? de această societate(16).

50. În plus, Skatteverket, guvernul suedez ?i Comisia sugereaz? c? Hot?rârea FCE Bank (EU:C:2006:196) nu ar avea voca?ia s? se aplice într-o situa?ie în care sucursala face parte dintr-un grup TVA, întrucât, prin apartenen?a sa la acest grup, aceasta înceteaz? s? mai fac? parte din societatea impozabil? ?i devine parte dintr-o alt? persoan? impozabil?, ?i anume grupul TVA.

51. Comisia se întemeiaz? în sens extensiv pe comunicarea sa în care aceasta ar?tase c? articolul 11 trebuia interpretat potrivit principiilor teritorialit??ii ?i suveranit??ii fiscale(17), conform c?rora competen?a fiscal? a fiec?rui stat membru nu poate dep??i limitele teritoriului s?u. Prin

urmare, Comisia susține că pot face parte dintr-un grup TVA într-un stat membru care a introdus această opțiune doar societățile cu sediul activității economice pe teritoriul acestui stat membru sau sediile comerciale fixe al unor asemenea societăți sau ale unor societăți străine, fizic prezente pe acest teritoriu.

52. Considerăm că textul Directivei TVA și jurisprudența Curții nu permit această abordare. Potrivit Comisiei înseși de altfel, poziția sa „poate parea la prima vedere incompatibilă cu Hotărârea FCE Bank [EU:C:2006:196]”(18). Contrar analizei Comisiei, faptul că această hotărâre nu face nicio trimitere la situația grupurilor TVA nu justifică faptul că o sucursală s-ar putea fi admisă ca atare într-un grup TVA.

53. În plus, argumentul Comisiei potrivit căruia, prin faptul că face parte din grupul TVA, sucursala devine parte a unei alte persoane impozabile nu răspunde problemei prealabile dacă o sucursală ca atare poate fi admisă într-un grup TVA.

54. Faptul că prestarea de servicii dintre sediul principal și sucursală se realizează cu titlu oneros nu are nicio incidență. Astfel cum a statuat Curtea în Hotărârea FCE Bank, „existența unui acord referitor la alocarea costurilor [este] de asemenea un element irelevant pentru prezenta cauză din moment ce un astfel de acord nu a fost negociat între părți independente”(19). În plus, astfel cum acceptă Skandia America Corporation, este vorba despre o fixare de prețuri și de o alocare a costurilor în temeiul unor decizii interne ale societății, care servesc să se stabilească în special beneficiile sediului comercial fix(20).

55. Pe de altă parte, în cadrul țedinței, guvernele suedez și german au făcut aluzie la punctul 33 din Hotărârea Crédit Lyonnais în care Curtea a statuat că „o societate care și-a stabilit sediul într-un stat membru și care dispune de o unitate fixă într-un alt stat membru trebuie să fie considerată, pentru acest motiv, ca fiind stabilită în acest din urmă stat în ceea ce privește activitățile care sunt desfășurate pe teritoriul său”(21).

56. Cu toate acestea, chiar dacă acest fragment privește restituirea TVA-ului fie prin deducere, fie prin rambursare, iar nu constituirea unui grup TVA, acesta nu permite nicidecum ca o sucursală să adere la un grup TVA independent de sediul principal. Ne pare aplicabilă mai degrabă poziția contrară celei susținute de guvernele suedez și german, și anume includerea societății în totalitate în grupul TVA prin faptul că, dat fiind sediul comercial fix din statul membru în care se află grupul TVA, societatea în discuție este o „persoană stabilită pe teritoriul statului membru respectiv” în sensul articolului 11 din Directiva TVA.

57. În sfârșit, ultimul element și nu mai puțin important, teza Skandia America Corporation, potrivit căreia sucursala suedeză poate face parte ca atare din grupul TVA, ar avea drept consecință, coroborată cu aplicarea principiului conținut în Hotărârea FCE Bank (EU:C:2006:196), că nici prestațiile dintre sediul principal american și sucursala sa suedeză, nici prestațiile dintre această sucursală și ceilalți membri ai grupului TVA nu ar fi impozabile.

58. Un astfel de rezultat, deosebit de interesant în domeniul asigurărilor în care se aplică scutirea de TVA prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA și, așadar, lipsa deducerii, poate rezulta doar din aplicarea a două norme incompatibile. Sucursala nu poate în același timp să constituie cu societatea din care face parte un singur agent economic în scopuri de TVA în temeiul Hotărârii FCE Bank (EU:C:2006:196) și să fie separată de aceasta în aceleași scopuri de TVA când parte singură dintr-un grup TVA.

59. Adăugăm că articolul 11 al doilea paragraf din Directiva TVA permite statelor membre să „adopt[e] orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea prezentei dispoziții”. Curtea a recunoscut de asemenea și în general că lupta împotriva

fraudei fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA(22).

3. Concluzie

60. În lumina acestor considerații, apreciem că decizia Skatteverket prin care sucursala suedeză a Skandia America Corporation este admisă ca atare în grupul TVA al companiei de asigurare Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) este afectată de nelegalitate în raport cu articolul 11 din Directiva TVA.

61. Cu privire la consecințele acestei nelegalități care vor trebui deduse de instanța de trimitere, trebuie evocate în continuare patru ipoteze, în ordinea care urmează.

4. Consecințele nelegalității

a) Decizia de a include sucursala în grupul TVA este înlăturată?

62. În această ipoteză, sucursala nu face parte din grupul TVA. În consecință, prestațiile care au avut loc între sediul principal al Skandia America Corporation și sucursala sa suedeză nu sunt impozabile în scopuri de TVA, în temeiul principiului enunțat în Hotărârea FCE Bank (EU:C:2006:196).

63. În schimb, prestările de servicii dintre sucursala suedeză a Skandia America Corporation și grupul TVA în discuție sunt impozabile în scopuri de TVA, această din urmă taxă fiind datorată de Skandia America Corporation în temeiul articolului 193 din Directiva TVA potrivit căruia „TVA[ul] se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează [...] o prestare de servicii impozabilă”(23).

b) Decizia de a include sucursala în grupul TVA face obiectul unei interpretări conforme

64. În această ipoteză, instanța de trimitere ar putea interpreta decizia prin care sucursala este inclusă în grupul TVA într-un sens care ar face ca aceasta să fie conformă cu dreptul Uniunii, considerând că cererea de a face parte din grupul TVA nu a putut fi efectuată decât de Skandia America Corporation ca atare, astfel încât aceasta ar face, așadar, parte din acest grup în totalitate.

65. Ar trebui să se stabilească dacă o societate constituită în conformitate cu dreptul unei țări terțe, în speță Statele Unite, care are un sediu comercial fix într-un stat membru, în speță Regatul Suediei, poate fi integrat într-un grup TVA constituit în acest stat membru.

66. În opinia noastră, după cum susține guvernul Regatului Unit, modul de redactare a articolului 11 din Directiva TVA, care se referă la „persoane stabilite pe teritoriul [statului membru în care grupul este constituit]”, permite unei astfel de societăți care are un sediu comercial fix pe teritoriul unui stat membru să adere în întregime la un grup TVA constituit în acest stat membru.

67. Această interpretare a termenilor „persoane stabilite” este conformă nu numai cu noțiunea de sediu în sensul dreptului Uniunii, dar și cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, potrivit căruia „sunt supuse TVA[ului] [...] prestarea de servicii *efectuată* cu titlu oneros *pe teritoriul unui stat membru* de o persoană impozabilă care acționează ca atare”(24). „Locul prestării de servicii” este considerat a fi, potrivit regulii generale prevăzute la articolul 43, „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”(25).

68. În speță, Skandia America Corporation dispune de un sediu comercial fix în Suedia de la

care este prestat serviciul în discuție. Este, așadar, posibil să se considere că, în pofida constituirii sale în Statele Unite, Skandia America Corporation este o persoană stabilită în Suedia în sensul articolului 11 din Directiva TVA.

69. În acest caz, prestațiile care au avut loc între sediul principal al Skandia America Corporation și sucursala sa suedeză nu ar fi fost impozabile în scopuri de TVA în temeiul principiului prevăzut de Hotărârea FCE Bank (EU:C:2006:196).

70. În schimb, prestațiile de servicii dintre grupul TVA (inclusiv Skandia America Corporation) în calitate de client și furnizorul acestuia (care ar putea fi stabilit într-un alt stat membru decât Regatul Suediei sau într-o țară terță) în calitate de prestator care nu face parte din grupul Skandia America Corporation ar fi impozabile în scopuri de TVA întrucât ar fi vorba despre „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de o persoană impozabilă care acționează ca atare” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

71. Mai precis, ar fi vorba despre o prestare de servicii „efectuată [...] pe teritoriul unui stat membru”, întrucât, în această ipoteză, s-ar aplica articolul 56 întrucât ar fi vorba în speță despre serviciile prestate pe cale electronică [alineatul (1) litera (k) din acest articol]. Prin derogare de la regula generală prevăzută la articolul 43 din Directiva TVA, articolul 56 alineatul (1) prevede că „[l]ocul prestații [...] servicii[lor] [în cauză] unor [...] persoane impozabile stabilite în [Uniune], dar într-o țară diferită de cea a prestatorului, este locul unde clientul și-a stabilit sediul activității sale economice”. În speță, serviciile în discuție ar fi prestate grupului TVA care este stabilit în Suedia și într-o țară diferită de cea a prestatorului care ar putea fi stabilit într-o țară terță sau într-un stat membru, altul decât Regatul Suediei.

72. Ar mai rămâne de stabilit persoana obligată la plata TVA-ului. Articolul 196 din această directivă prevede că „TVA[ul] este datorat de orice persoană careia îi sunt furnizate serviciile prevăzute la articolul 56”. Din această dispoziție reiese că TVA-ul ar fi datorat de grupul TVA în calitate de persoană careia îi sunt furnizate serviciile.

c) Nici Skandia America Corporation, nici sucursala nu fac parte din grupul TVA

73. Astfel cum a declarat guvernul suedez în cadrul ședinței, integrarea unei persoane într-un grup TVA se întemeiază pe voința sa liberă de a face parte din acest grup și pe aprobarea Skatteverket. Skandia America Corporation nu ar fi depus poate pentru ea o cerere de includere în grupul TVA dacă ar fi știut că Skatteverket nu permitea includerea doar a sucursalei sale. Neașărarea, așadar, corect ca decizia de includere a sucursalei suedeze a Skandia America Corporation în grupul TVA în discuție să nu fie interpretată în sensul că Skandia America Corporation în întregime să fi devenit membru a acestuia numai dacă aceasta este voința societății.

74. Dacă situația nu ar fi astfel, consecințele în materie de TVA aplicabile primei ipoteze s-ar aplica și în speță(26).

d) Decizia Skatteverket de a supune la plata TVA-ului prestațiile de servicii efectuate de Skandia America Corporation către sucursala sa suedeză se justifică prin prevenirea evaziunii fiscale (articolul 11 al doilea paragraf din Directiva TVA)

75. Această ipoteză trebuie avut în vedere în cazul în care, astfel cum a susținut Skandia America Corporation în cadrul ședinței, pentru rațiuni de drept intern, decizia de a admite sucursala suedeză a Skandia America Corporation în grupul TVA nu mai putea să fie nici înțelesă, nici interpretată în modul descris în cea de a doua și în cea de a treia ipoteză. În acest

caz, decizia contestată a Skatteverket s-ar putea întemeia pe articolul 11 al doilea paragraf din Directiva TVA, care permite unui stat membru care și-a exercitat opțiunea de a permite constituirea grupurilor TVA să „adopt[e] orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea prezentei dispoziții”.

76. Astfel cum am evocat la punctele 57 și 58 din prezentele concluzii, includerea doar a sucursalei suedeze a Skandia America Corporation în grupul TVA ar avea drept consecință, în coroborare cu aplicarea principiului conținut în Hotărârea FCE Bank (EU:C:2006:196), că prestațiile dintre sediul principal american și sucursala sa suedeză nu ar fi impozabile în scopuri de TVA, în timp ce nici prestațiile dintre această sucursală și ceilalți membri ai grupului TVA nu ar fi impozabile, de această dată în temeiul articolului 11 din Directiva TVA. Acest proces ar conduce la un rezultat care nu a fost urmărit de legiuitorul Uniunii, și anume neimpozitarea prestațiilor de servicii în discuție.

77. Într-o astfel de ipoteză, ar fi necesar, așadar, să se supună la plata TVA-ului operațiunile dintre sediul principal al Skandia America Corporation și sucursala sa suedeză, taxa fiind datorată, după cum afirmă Comisia, de grupul TVA în calitate de persoană care i se furnizează servicii în temeiul articolelor 56 și 196 din Directiva TVA(27).

78. Observăm că, în cele patru ipoteze, prestațiile în discuție sunt supuse la plata TVA-ului.

79. Trebuie să se răspundă, așadar, la prima întrebare că articolul 11 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că sucursala unei societăți constituite în conformitate cu legislația unei țări terțe nu poate fi admisă, independent de această societate, într-un grup TVA constituit în statul membru în care este stabilită. Prestările de servicii care au avut loc între sediul principal și sucursală nu constituie operațiuni impozabile în scopuri de TVA, spre deosebire de prestațiile de servicii care au avut loc între sucursală și clienții săi care fac sau nu fac parte din grupul TVA.

B – Cu privire la a doua întrebare preliminară

80. Cu titlu subsidiar, în cazul în care Curtea ar considera că, atunci când serviciile achiziționate din exteriorul grupului sunt furnizate de sediul principal al unei societăți situate într-o țară terță către o sucursală a aceleiași societăți stabilită într-un stat membru și care face parte dintr-un grup TVA constituit în acest stat membru și că prestațiile sunt însoțite de o alocare a costurilor de achiziționare în sarcina sucursalei, prestațiile respective ar constitui operațiuni impozabile în scopuri de TVA, ar trebui să se răspundă la a doua întrebare preliminară adresată de instanța de trimitere.

81. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle dacă sediul principal al acestei societăți trebuie considerat „o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru respectiv, în sensul articolului 196 din Directiva [TVA], cu consecința impozitării clientului pentru aceste operațiuni”.

82. Potrivit Skandia America Corporation și Comisiei, în ipoteza în care prestațiile dintre sediul principal și sucursală sunt impozabile, TVA-ul este datorat de grupul TVA în temeiul articolului 196 din Directiva TVA, conform căruia TVA-ul este datorat de orice persoană care îi sunt furnizate serviciile prevăzute la articolul 56 din această directivă.

83. Potrivit Skandia America Corporation și Comisiei, într-o situație în care un sediu comercial fix, care aparține unei persoane impozabile cu sediul în străinătate, aderă la un grup TVA în statul membru în care a fost constituit grupul respectiv, este necesar să se considere că acest sediu nu există, din punctul de vedere al TVA-ului, în afara apartenenței sale la acest grup. Comisia sugerează, așadar, o interpretare teleologică a articolului 196 din Directiva TVA care ar conduce

la concluzia c? Skandia America Corporation ar trebui considerat? o persoan? impozabil? care nu este stabilit? în statul membru în discu?ie ?i c? TVA?ul este datorat de grupul TVA în calitate de persoan? c?reia îi sunt furnizate servicii prev?zute la articolul 56 din Directiva TVA.

84. La rândul s?u, Skatteverket consider? c? condi?iile prev?zute la articolul 196 din Directiva TVA nu sunt reunite în spe?? întrucât, prin intermediul sucursalei sale suedeze, prestatorul de servicii în discu?ie, ?i anume Skandia America Corporation, este stabilit în acela?i stat membru ca ?i persoana c?reia îi sunt furnizate serviciile, ?i anume în Suedia. Skatteverket consider? astfel c? faptul c? sucursala suedez? a Skandia America Corporation este inclus? în grupul TVA suedez nu împiedic? aceast? societate s? fie considerat? o persoan? impozabil? stabilit? în Suedia. Rezult? de aici, potrivit Skatteverket, c? TVA?ul este datorat de Skandia America Corporation în temeiul articolului 193 din Directiva TVA.

85. Nu suntem convin?i de pozi?ia Skatteverket. Amintim c? cea de a doua problem? se ridic? numai în cazul în care, în urma r?spunsului la prima întrebare, opera?iunile dintre sediul principal al Skandia America Corporation ?i sucursala sa suedez? ar fi impozabile. Acest lucru presupune c? sucursala suedez? nu mai poate fi considerat? un sediu al prestatorului de servicii, ci c? face parte din persoana c?reia îi sunt furnizate serviciile, ?i anume grupul TVA. Suntem de acord, a?adar, cu pozi?ia Skandia America Corporation ?i a Comisiei în sensul c?, într?o astfel de ipotez?, TVA?ul ar fi datorat de grupul TVA în temeiul articolului 196 din Directiva TVA.

86. Aceast? concluzie ar putea p?rea absurd? în percep?ia Skatteverket, întrucât Skandia America Corporation este stabilit? în mod evident în Suedia prin intermediul sucursalei sale suedeze, dar se ajunge la aceasta numai dac? se accept? pozi?ia Skatteverket potrivit c?reia jurispruden?a FCE Bank (EU:C:2006:196) nu se aplic? atunci când sucursala face parte dintr?un grup TVA. În opinia noastr?, aceste contradic?ii constituie un argument suplimentar pentru a nu admite pozi?ia Skatteverket ?i a Comisiei cu privire la prima întrebare.

87. Trebuie s? se r?spund?, a?adar, la cea de a doua întrebare c? articolul 196 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c?, atunci când sediul principal al unei societ??i situat într?o ?ar? ter?? este un prestator?persoan? impozabil? care nu este stabilit în statul membru în care aceasta are o sucursal?, persoana c?reia îi sunt furnizate serviciile, ?i anume grupul TVA din care face parte aceast? sucursal?, este cea care trebuie s? fie impozitat? cu privire la presta?iile în discu?ie în conformitate cu articolul 56 din aceast? directiv?.

VI – Concluzie

88. Prin urmare, propunem Cur?ii s? r?spund? la întreb?rile preliminare adresate de Förvaltningsrätten i Stockholm dup? cum urmeaz?:

– Cu titlu principal

„1) Articolul 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată trebuie interpretat în sensul c? sucursala unei societ??i constituite în conformitate cu legisla?ia unei ??ri ter?e nu poate fi, independent de aceasta din urm?, admis? într?un grup format din mai multe societ??i considerate ca fiind o singur? persoan? impozabil? în scopuri de tax? pe valoarea ad?ugată constituit în statul membru în care este stabilit?. Prest?rile de servicii care au avut loc între sediul principal ?i sucursal? nu constituie opera?iuni impozabile în scopuri de tax? pe valoarea ad?ugată, spre deosebire de prest?rile de servicii care au avut loc între sucursal? ?i clien?ii s?i care fac sau nu fac parte din acest grup.

– Cu titlu subsidiar

2) Articolul 196 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, atunci când sediul principal al unei societăți este situat într-o țară este un prestator persoană fizică care nu este stabilit în statul membru în care aceasta are o sucursală, clientul cărui îi sunt furnizate serviciile, și anume grupul format din mai multe societăți considerate ca fiind o singură persoană fizică în scopuri de taxă pe valoarea adăugată din care face parte această sucursală, este cel care trebuie să fie impozitat cu privire la prestațiile în discuție în conformitate cu articolul 56 din această directivă.”

1 – Limba originală: franceză.

2 – C-210/04, EU:C:2006:196, punctul 41.

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

4 – Hotărârea FCE Bank (EU:C:2006:196, punctul 41).

5 – Sublinierea noastră.

6 – Hotărârea Ampliscientifica și Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 19). Sublinierea noastră.

7 – COM(2009) 325 final, punctul 3.3.2.

8 – Hotărârea Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217). A se vedea de asemenea Hotărârile Comisia/Suedia (C-480/10, EU:C:2013:263), Comisia/Țările de Jos (C-65/11, EU:C:2013:265), Comisia/Finlanda (C-74/11, EU:C:2013:266), Comisia/Regatul Unit (C-86/11, EU:C:2013:267) și Comisia/Republica Cehă (C-109/11, EU:C:2013:269).

9 – Hotărârea Comisia/Irlanda (EU:C:2013:217, punctul 50).

10 – Sublinierea noastră.

11 – Sublinierea noastră.

12 – Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, ediția a 9-a, PUF, Paris, 2011, p. 752.

13 – C-23/98, EU:C:2000:46.

14 – FCE Bank (EU:C:2006:196, punctul 34).

15 – *Ibidem* (punctele 35-41).

16 – *Ibidem* (punctul 41).

17 – COM(2009) 325 final, punctul 3.3.2.1.

18 – *Ibidem*, punctul 3.3.2.2.

19 – EU:C:2006:196, punctul 40. La punctul 41, Curtea a precizat că sucursala nu putea fi „tratată ca persoană fizică din cauza costurilor care îi sunt imputate pentru respectivele servicii”. Sublinierea noastră.

20 – A se vedea de asemenea în acest sens punctele 65 și 66 din Concluziile avocatului general Léger în cauza FCE Bank (EU:C:2005:582).

21 – C-388/11, EU:C:2013:541.

22 – A se vedea printre altele Hotărârile Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 71), Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 54), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 36), Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punctul 50), Mahagében (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 41), Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 35) și Stroytrans (C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 46).

23 – Articolul 196 din Directiva TVA, care, coroborat cu articolul 56 din aceasta, impune persoanei careia îi sunt furnizate serviciile obligația de a plăti TVA[ul], nu se aplică în speță întrucât serviciile în discuție nu sunt prestate „unor persoane impozabile stabilite în [Uniune], dar într-o măsură diferită de cea a prestatorului”. Grupul TVA în calitate de persoană careia îi sunt furnizate serviciile este stabilit în Suedia unde este stabilit, prin intermediul sucursalei sale suedeze, și prestatorul de servicii în cauză, și anume Skandia America Corporation. Se aplică, așadar, articolul 43 din această directivă, potrivit căruia „[l]ocul 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”. Sublinierea noastră.

24 – Sublinierea noastră.

25 – Sublinierea noastră.

26 – A se vedea punctele 62 și 63 din prezentele concluzii.

27 – Pentru o analiză mai completă, a se vedea punctele 81-87 din prezentele concluzii.