

Edi?ie provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOAMNA JULIANE KOKOTT

prezentate la 14 noiembrie 2019(1)

Cauza C-547/18

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.

împotriva

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wroc?awiu

[cerere de decizie preliminar? formulat? de Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu
(Tribunalul Administrativ al Voievodatului Wroc?aw, Polonia)]

„Cerere de decizie preliminar? – Legisla?ie fiscal? – Taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Prest?ri de servicii – Locul de prestare a serviciilor – No?iunea de sediu comercial fix în sensul articolului 44 din Directiva TVA 2006/112/CE – Filial? (cu sediul într?un stat membru) al unei societ??i?mam? cu sediul într?o ?ar? ter??”

I. Introducere

1. În cadrul prezentei cereri de decizie preliminar?, Curtea este sesizat? cu întrebarea privind importan?a locului unei prest?ri de servicii în materie de tax? pe valoarea ad?ugat?. Acest loc determin? statul c?ruia îi revine competen?a de impozitare.

2. Cererea de decizie preliminar? se înscrie în contextul în care o societate coreean? a încredin?at unei întreprinderi poloneze sarcina prest?rii de servicii de montaj. Întrucât această comand? a fost executat? prin intermediul filialei poloneze a clientului coreean, obiectul litigiului îl constituie problema dac? prestarea serviciului s?a efectuat fa?? de clientul coreean sau fa?? de filiala polonez? în calitate de sediu comercial fix al clientului. În acest din urm? caz, locul prest?rii ar fi Polonia ?i ar fi datorat? taxa polonez? pe valoarea ad?ugat? pe care, ulterior, contractorul ar trebui s? o colecteze ?i s? o deduc?. Nu aceasta este situa?ia.

3. Prezint? relevan?? faptul c? în spe?? este vorba „numai” despre tratamentul corect din punctul de vedere al normelor privind taxa pe valoarea ad?ugat?, iar nu despre cuantumul veniturilor fiscale (poloneze). În cazul în care serviciile ar fi fost prestate la un sediu comercial fix din Polonia, este de necontestat c? clientul coreean ar fi putut efectua deducerea corespunz?toare a respectivei taxe pe valoarea ad?ugat?. Astfel, vânzarea impozabil? a produselor fabricate a avut loc din Polonia pe pia?a european?. În orice caz, taxa pe valoarea ad?ugat? nu conduce la

supunerea clientului coreean la obligația de plată și nici la majorarea veniturilor fiscale poloneze.

4. Cu toate acestea, chestiunea prezintă relevanță, întrucât contractorul datorează sau nu datorează taxa pe valoarea adăugată în Polonia, în funcție de aspectul dacă o filială poate sau nu poate fi considerată drept sediu comercial fix al unei societăți mamă. În anumite condiții, această problemă îi poate afecta existența pentru contractor, în cazul în care nu reușește să colecteze *a posteriori* taxa pe valoarea adăugată de la partenerul său contractual.

5. Deși Curtea s-a pronunțat deja în mai multe rânduri cu privire la existența unui sediu comercial fix în sensul normelor privind taxa pe valoarea adăugată, nu poate fi identificată o indicație clară cu privire la aprecierea unei filiale drept sediu comercial fix al societății mamă. În Hotărârea DFDS(2), Curtea a considerat inițial că o filială este, de asemenea, un sediu comercial fix. În Hotărârea Daimler(3) însă, Curtea s-a distanțat din nou de această abordare. În cauza Welmory(4), Curtea a evitat, în cele din urmă, să se pronunțe. În prezent, Curtea trebuie să clarifice fărâș echivoc această problemă.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

6. Cadrul juridic al Uniunii îl constituie Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(5) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

7. Articolul 44 din Directiva TVA(6) prevede:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul în care 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. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

8. În ceea ce privește interpretarea articolului 44 a doua teză din Directiva TVA, articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumit în continuare „Regulamentul de punere în aplicare”)(7) prevede:

„În aplicarea articolului 44 din Directiva 2006/112/CE, un «sediul fix» înseamnă orice sediu, altul decât sediul activității economice menționat la articolul 10 din prezentul regulament, care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și 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.”

9. În legătură cu impozitarea la sediu sau la locul în care se află sediul comercial fix al persoanei impozabile, articolul 21 din Regulamentul de punere în aplicare conține următoarea precizare:

„În cazul în care o prestare de servicii în beneficiul unei persoane impozabile sau în beneficiul unei persoane juridice neimpozabile considerată a fi persoană impozabilă într-o sub incidența articolului 44 din Directiva 2006/112/CE, și persoana impozabilă este stabilită în mai multe țări, prestarea în cauză este impozabilă în țara în care respectiva persoană impozabilă și-a stabilit sediul activității

economice.

Cu toate acestea, în cazul în care serviciul este prestat către un sediu fix al persoanei impozabile aflat în alt loc decât cel în care clientul și-a stabilit sediul activității economice, prestarea în cauză este impozabilă în locul în care se află acel sediu fix care primește serviciul respectiv și îl utilizează pentru propriile sale nevoi. [...]"

10. Articolul 22 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare definește obligațiile prestatorului în ceea ce privește identificarea locului prestării serviciului:

„În scopul identificării sediului fix al clientului, căruia îi este prestat serviciul, prestatorul examinează natura și utilizarea serviciului prestat.

Atunci când natura și utilizarea serviciului furnizat nu îi permite să identifice sediul fix căruia îi este furnizat serviciul, prestatorul, pentru a identifica sediul fix respectiv, trebuie să urmărească cu atenție deosebit dacă contractul, formularul de comandă și codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de statul membru al clientului și comunicat acestuia de către client identifică sediul fix ca fiind client al serviciului și dacă sediul fix este entitatea care plătește pentru serviciul în cauză.

În cazul în care sediul fix al clientului, căruia îi este furnizat serviciul, nu poate fi stabilit în conformitate cu primul și al doilea paragraf din prezentul alineat sau în cazul în care serviciile care intră sub incidența articolului 44 din Directiva 2006/112/CE sunt prestate către o persoană impozabilă în temeiul unui contract încheiat pentru unul sau mai multe servicii utilizate, în mod neidentificabil și necuantificabil, prestatorul consideră în mod valabil că serviciile sunt furnizate la locul în care clientul și-a stabilit sediul activității economice."

B. Dreptul polonez

11. Articolul 44 din Directiva TVA a fost transpus în Polonia prin articolul 28b alineatele (1) și (2) din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și pe servicii) din 11 martie 2004, conform căruia, în cazurile în care serviciile sunt prestate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, altul decât sediul sau domiciliul acesteia, locul prestării serviciului este sediul comercial fix.

12. Articolul 13 alineatul (3) din ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (Legea privind libertatea de a desfășura o activitate economică) din 2 iulie 2004 precizează că persoanele străine, altele decât cele menționate la alineatele (1)-(2a), au dreptul de a prelua și de a exercita o activitate economică numai în forma juridică a unei societăți în comandită simplă, a unei societăți în comandită pe acțiuni, a unei societăți cu răspundere limitată și a unei societăți pe acțiuni, dacă prin acordurile internaționale nu se prevede altfel.

13. O asemenea dispoziție nu rezultă din Acordul de liber schimb între Uniunea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Republica Coreea, pe de altă parte(8). Astfel, Republica Polonă a acordat întreprinderilor coreene acces la piață numai prin înființarea unei filiale reprezentate de forme de societate desemnate în mod individual(9).

III. Litigiul principal

14. Societatea Dong Yang Electronics Sp. z o.o. – reclamanta din litigiul principal – (denumit? în continuare „Dong Yang”), cu sediul în Polonia, a încheiat la 27 octombrie 2010 cu LG Display Co. Ltd. (Coreea) (denumit? în continuare „LG Coreea”), cu sediul în Republica Coreea, un contract privind prestarea de servicii sub forma mont?rii de pl?ci de circuit imprimate din anumite materiale (elemente, componente) aflate în proprietatea LG Coreea.
15. Aceste materiale au fost livrate societ?ii Dong Yang de c?tre LG Display Polska Sp. z o.o. (denumit? în continuare „LG Polonia Produc?ie”), o filial? a LG Coreea. LG Polonia Produc?ie a livrat societ?ii Dong Yang inclusiv pl?cile de circuit imprimate prelucrate dup? efectuarea mont?rii. În timp ce societatea Dong Yang a convenit cantitatea total? de materiale necesare împreun? cu LG Coreea, informa?iile în leg?tur? cu cantitatea necesar? zilnic? erau primite de aceasta de la LG Polonia Produc?ie.
16. Elementele relevante în spe?? din cadrul „grupului LG”, necunoscute societ?ii Dong Yang, se prezint? dup? cum urmeaz?.
17. În baza obliga?iilor contractuale fa?? de LG Coreea, LG Polonia Produc?ie asamble module finite TFT?LCD din elemente aflate în proprietatea LG Coreea. LG Polonia Produc?ie a prestat servicii suplimentare c?tre LG Coreea constând în depozitarea ?i logistica în leg?tur? cu produsele finite aflate, de asemenea, în proprietatea LG Coreea. Produsele finite erau revândute de LG Coreea c?tre o alt? societate afiliat? din Polonia (denumit? în continuare „LG Polonia Distribu?ie”), care le distribuia apoi pe pia?a european?.
18. LG Coreea, care era înregistrat? în Polonia în scopuri de TVA ?i avea un mandatar fiscal, a dat asigur?ri societ?ii Dong Yang c? nu are un sediu comercial fix în Polonia, c? nu are lucr?tori angaja?i ?i c? nu de?ine nici propriet??i imobiliare, nici dot?ri tehnice.
19. Prin urmare, în anul 2012, societatea Dong Yang a emis facturi c?tre LG Coreea în care nu a fost calculat? taxa pe valoarea ad?ugat?. În schimb, acestea con?ineau men?iunea: „Temeiul impozit?rii: articolul 28b alineatul (2) din Legea TVA”. Pe facturi era indicat ca beneficiar al presta?iei LG Coreea care, de asemenea, a pl?tit facturile.
20. Cu toate acestea, autorit??ile fiscale poloneze competente au stabilit în sarcina societ?ii Dong Yang taxa pe valoarea ad?ugat? aferent? serviciilor prestate în perioada în discu?ie. Taxa este datorat? la cota global? din Polonia, întrucât, în realitate, serviciile nu fost prestate de societatea Dong Yang la sediul din Coreea al LG Coreea, ci la sediul comercial fix al acesteia din Polonia, la LG Polonia Produc?ie.
21. Pe baza rela?iilor contractuale dintre LG Coreea ?i LG Polonia Produc?ie, autorit??ile fiscale au considerat c? LG Coreea ar fi înfiin?at – gra?ie aranjamentului contractual corespunz?tor respectivului model economic –, prin îns??i „exploatarea poten?ialului economic” al LG Polonia Produc?ie, un sediu comercial fix. În loc s? se bazeze pe explica?iile prezentate de LG Coreea, societatea Dong Yang ar fi trebuit s? examineze utilizarea serviciului prestat de aceasta în conformitate cu articolul 22 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare. În acest caz, ea ar fi trebuit s? î?i dea seama c? beneficiarul real al serviciilor prestate de aceasta era LG Polonia Produc?ie.
22. În ac?iunea formulat?, societatea Dong Yang solicit? anularea deciziilor de impunere. Nu sunt întrunite condi?iile pentru existen?a unui sediu comercial fix în sensul articolului 44 din Directiva TVA ?i al articolului 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare.

IV. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

23. Prin decizia din 6 iunie 2018, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Wrocław, Polonia) a adresat Curții următoarele întrebări preliminare în temeiul articolului 267 TFUE:

„1) Din simpla împrejurare că o societate cu sediul în afara Uniunii Europene deține o filială cu sediul în Polonia se poate deduce prezența unui sediu comercial fix în Polonia în sensul articolului 44 din Directiva TVA și al articolului 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, un terț este obligat să examineze relațiile contractuale dintre societatea cu sediul în afara Uniunii Europene și filială pentru a determina dacă cea dintâi are un sediu comercial fix în Polonia?”

24. În procedura în fața Curții, societatea Dong Yang, administrația fiscală poloneză, Republica Polonă, Regatul Unit și Comisia au prezentat observații scrise și au participat la ședința din 5 septembrie 2019.

V. Aprecieri juridice

A. Interpretarea întrebărilor preliminare

25. În primul rând, este necesar să se precizeze întrebările adresate de instanța de trimitere.

26. În mod explicit, obiectul primei întrebări vizează numai aspectul dacă din simpla împrejurare că o societate-mamă cu sediul într-un Țar terț deține o filială poloneză (în speță, LG Polonia Producție) se poate deduce că aceasta – societatea-mamă din Coreea – dispune de un sediu comercial fix în Polonia în sensul articolului 44 din Directiva TVA.

27. Din decizia de trimitere rezultă însă că, în cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, instanța de trimitere dorește să afle, de asemenea, ce alte criterii sunt relevante pentru a determina dacă o filială (LG Polonia Producție) constituie un sediu comercial fix al societății-mamă (LG Coreea). Astfel, obligația examinării relațiilor contractuale menționate în cea de a doua întrebare preliminară ar exista numai dacă acestea ar fi relevante pentru stabilirea existenței unui sediu comercial fix. În plus, la începutul motivării întrebărilor preliminare, instanța de trimitere arată în mod expres că urmărește o interpretare corectă a articolului 44 din Directiva TVA pentru a determina locul de prestare a serviciilor de către societatea Dong Yang în beneficiul LG Coreea.

28. În concluzie, prin intermediul celor două întrebări preliminare formulate de instanța de trimitere, aceasta dorește, prin urmare, să afle, pe de o parte, dacă o filială poate să constituie ca atare un sediu comercial fix al societății-mamă (a se vedea secțiunea B). Pe de altă parte, instanța de trimitere dorește să afle dacă – în cazul unui răspuns negativ la prima întrebare – există alte criterii în prezența cărora o filială este considerat sediu comercial fix al societății-mamă (a se vedea secțiunea C). Dacă există astfel de criterii, pentru instanța de trimitere se ridică, de asemenea, problema privind aspectele pe care trebuie să le examineze prestatorul pentru a stabili dacă o filială dependentă reprezintă un astfel de sediu comercial fix (a se vedea secțiunea D).

B. Filiala poate fi considerat sediu comercial fix al societății-mamă?

29. Din cuprinsul Directivei TVA rezultă deja că o filială dependentă, dar independentă din punct de vedere juridic nu poate fi considerat simultan sediul comercial fix al societății-mamă a

acesteia. Astfel, articolul 44 din Directiva TVA menționează o persoană impozabilă care și-a stabilit sediul activității sale economice într-un loc și un sediu comercial fix în alt loc. O societate-mamă și o filială nu reprezintă însă o persoană impozabilă, ci două persoane impozabile.

30. Chiar dacă articolul 11 din Directiva TVA permite statelor membre, în anumite împrejurări, „să consider[e] ca persoană impozabilă unică” mai multe persoane impozabile care sunt strâns legate între ele (așa-numitul grup TVA), această posibilitate este limitată însă la teritoriul statului membru respectiv („persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv”). Întrucât este cert că sediul LG Coreea se află în Coreea de Sud, un grup TVA cu filiala sa din Polonia este exclus de la bun început.

31. Nici celelalte criterii materiale prevăzute la articolul 44 din Directiva TVA, concretizate mai îndeaproape în articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare, nu conduc la concluzia că simpla legătură structurală în temeiul dreptului societăților cu o altă persoană impozabilă este suficientă pentru a stabili existența unui sediu comercial fix al societății-mamă.

32. În acest context, articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare menționează criterii precum gradul suficient de permanență al sediului și o structură care îi permite să primească și să utilizeze serviciile. Acestea sunt criterii care în niciun caz nu prezintă o legătură structurală în temeiul dreptului societăților și, prin urmare, pot viza numai sediul comercial fix al *unei* persoane impozabile care își are sediul în alt loc.

33. Aadar, articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nu răspunde decât la întrebarea dacă infrastructura existentă a unei persoane impozabile aflată în alt loc decât sediul acesteia, este suficientă pentru a reprezenta un sediu comercial fix. În ceea ce privește problema care trebuie soluționată în speță privind aspectul dacă infrastructura unei *alte* persoane impozabile (deci a sediului acesteia) poate reprezenta, de asemenea, un sediu comercial fix al unei persoane impozabile *distincte*, articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nu permite să se ajungă la o concluzie, contrar celor susținute de Republica Polonă.

34. Prin urmare, considerăm, asemenea Comisiei, că la prima întrebare se poate răspunde print-un „nu” hotărât. Din simpla împrejurare că o societate dintr-o țară terță deține o filială într-un stat membru nu rezultă că filiala respectivă reprezintă un sediu comercial fix în acest stat membru în sensul articolului 44 a doua teză din Directiva TVA.

C. Există criterii potrivit cărora o filială poate constitui un sediu comercial fix al societății-mamă?

35. Ceea ce trebuie clarificat însă este aspectul dacă există criterii potrivit cărora, în mod excepțional, o filială poate fi integrată, de asemenea, în structura grupului de așa manieră încât să fie considerată nu numai o persoană impozabilă independentă, ci și un sediu comercial fix al societății-mamă în sensul articolului 44 din Directiva TVA.

36. În această privință există obiecții de principiu (a se vedea punctul 1), astfel încât o apreciere diferită este posibilă, cel mult, în cazul confirmării unor practici abuzive (a se vedea punctul 2). Această concluzie nu este contrazisă nici de Hotărârea Curții în cauza DFDS(10) (a se vedea punctul 3).

1. Obiecții de principiu

37. Există obiecții de principiu cu privire la considerarea sediului unei filiale drept sediu comercial fix al societății-mamă. Noțiunea juridică de sediu comercial fix urmărește atribuirea

unui anumit „comportament” de sediu în sarcina unei entități impozabile. Cu toate acestea, dacă sediul este independent din punct de vedere juridic, constituind astfel și o entitate impozabilă proprie, numeroase elemente militază în favoarea excluderii, în general, imputării în sarcina unui alt subiect de drept.

38. După cum am menționat deja (a se vedea punctul 29), conținutul articolului 44 din Directiva TVA coroborat cu articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare pledează, de asemenea, împotriva opiniei conform căreia infrastructura unei alte persoane impozabile (deci a sediului acesteia) poate fi considerat simultan sediul comercial fix al unei persoane impozabile distincte. Tot astfel, se consideră, de asemenea, că o persoană juridică independentă din punct de vedere juridic, de exemplu, o filială, „nu poate fi simultan sediul comercial fix al unei alte persoane juridice”(11).

39. Pe de altă parte, această abordare ar fi în contradicție cu normele privind transferul datoriei fiscale (articolul 196 din Directiva TVA) și cu așezarea grupului TVA (articolul 11 din Directiva TVA).

40. Acest aspect se regăsește atunci când o filială națională (controlată) ar încheia, de exemplu, contracte care produc efecte în temeiul dreptului civil cu o întreprindere străină, care ar fi executate și impozitate la sediul filialei. Astfel, dacă filiala ar fi considerat sediul comercial fix al societății mamă, potrivit articolului 196 din Directiva TVA, taxa pe valoarea adăugată nu ar fi datorată de filială națională, ci de societatea mamă. Acest aspect s-ar regăsi și în cazul în care societatea mamă, precum în speță, își are sediul într-o țară terță.

41. Cu toate acestea, transferul datoriei fiscale asupra beneficiarului prestației în temeiul articolului 196 din Directiva TVA servește, de asemenea, unei colectări mai simple a taxelor de către statul în care este stabilit beneficiarul prestației. Aceasta nu este însă situația societății mamă în speță. Întrucât, în plus, societatea mamă nu trebuie să cunoască în mod necesar toate tranzacțiile juridice încheiate de o persoană juridică independentă – chiar dacă aceasta este o filială –, această concluzie este aparent surprinzătoare. Societatea mamă ar datora, împotriva voinței sale, taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacții care îi sunt necunoscute, pentru care nu a primit nicio contraprestație. Această interpretare nu ar fi deloc compatibilă cu funcția persoanei impozabile de collector de taxe în contul statului(12).

42. În plus, acest efect – transferul obligațiilor fiscale asupra unei societăți „strâns legate” – este prevăzut numai la articolul 11 din Directiva TVA. În această privință, aprecierea expresă prevăzută la articolul 11 din Directiva TVA care permite o regroupare din motive solide a mai multor persoane independente din punct de vedere juridic(13) numai pe teritoriul unui stat membru – așadar, nu o regroupare cu întreprinderi din alte state membre sau din țări terțe – ar fi, de asemenea, eludată.

43. Ne-am referit deja în Concluziile noastre prezentate în cauza Welmory(14) la importanța crucială a securității juridice pentru prestatorul de servicii la stabilirea obligațiilor sale fiscale, deducând de aici că o persoană juridică independentă din punct de vedere juridic nu poate fi simultan sediul comercial fix al unei alte persoane juridice. Acest aspect al securității juridice este subliniat și de Curte în hotărârea pronunțată în cauza respectivă(15). Același lucru este valabil în cazul securității juridice a beneficiarului serviciilor care trebuie să țină dacă el sau filiala ori societatea mamă a acestuia (a se vedea articolul 196 din Directiva TVA) datorează taxa pe valoarea adăugată.

44. În plus, facem trimitere la expunerea de motive a proiectului Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 potrivit căruia „este important ca prestatorul să poată stabili cu exactitate [...] locul în care se află clientul”(16). Acest lucru este posibil numai dacă prestatorul are dreptul să excludă ca sediul unei filiale să poată fi considerat, de asemenea, drept sediu comercial

fix al altei persoane impozabile. Astfel, situa?ia juridic? de societate autonom? – în spe??, o societate cu r?spundere limitat? (sp. z o.o.) – poate fi stabilit? cu relativ? u?urin??.

45. La aceasta se adaug? faptul c?, din exterior, – în cazul de fa??, pentru societatea Dong Yang – nu este întotdeauna clar cine controleaz? filiala. În spe??, se pare c? LG Polonia Produc?ie este, de asemenea, de?inut? – potrivit indica?iilor societ??ii Dong Yang efectuate în cuprinsul memoriilor scrise ?i în cadrul ?edin?ei – într?un procent de pân? la 20 % de o întreprindere ter??. Nu poate fi vorba în niciun caz despre o filial? (controlat?) dac? acest procent de 20 % poate constitui o minoritate de blocaj, de exemplu.

46. În concluzie, o filial? independent? nu poate fi considerat?, a?adar, ca fiind un sediu comercial fix al societ??ii?mam?.

2. O excep?ie este justificat? de principiul interzicerii practicilor abuzive?

47. Situa?ia poate fi diferit?, cel mult, în cazul în care rela?iile contractuale re?inute (în spe??, cele dintre LG Coreea ?i societatea Dong Yang) ar reprezenta o practic? abuziv?.

48. Principiul interzicerii practicilor abuzive, astfel cum este aplicat în materie de TVA de jurispruden?a rezultat? din Hot?rârea Halifax(17), este un principiu general de drept al Uniunii(18).

49. Prin urmare, acest principiu ar putea fi aplicabil ?i în situa?ia de fa??. În spe?? îns?, consider?m, asemenea Comisiei, c? nu a existat o practic? abuziv? din partea LG Coreea, având în vedere c? serviciile i?au fost comandate direct de societatea Dong Yang (în loc s? fie comandate, de exemplu, prin intermediul LG Polonia Produc?ie).

50. Pe de o parte, societatea Dong Yang nu s?a limitat s? presteze doar din punct de vedere formal serviciile c?tre LG Coreea, ci le?a prestat efectiv c?tre LG Polonia Produc?ie. Chiar ?inând seama de realitatea economic? (a?a?numita abordare economic?) care constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun de TVA(19), în spe?? nu se poate admite o abordare contrar?.

51. LG Polonia Produc?ie nu era nici partener contractual al societ??ii Dong Yang, nici proprietar al produselor prelucrate ?i nici nu le?a valorificat mai departe (altfel spus, nu le?a vândut). Dimpotriv?, LG Coreea a vândut produsele prelucrate c?tre LG Polonia Distribu?ie. În această privin??, în conformitate cu opinia Regatului Unit exprimat? în ?edin??, nu se poate considera c? LG Polonia Produc?ie a utilizat serviciile societ??ii Dong Yang. Atât societatea Dong Yang, cât ?i LG Polonia Produc?ie au colaborat în calitate de „furnizori” în cadrul unui proces de produc?ie bazat pe diviziunea muncii ?i au lucrat preponderent pentru LG Coreea. Aceasta din urm? a utilizat serviciile prestate de cele dou? societ??i prin vânzarea produselor finite c?tre LG Polonia Distribu?ie.

52. Pe de alt? parte, presupunând chiar c? societatea Dong Yang a prestat în realitate serviciile c?tre LG Polonia Produc?ie, acest lucru nu ar influen?a în niciun mod cuantumul veniturilor fiscale poloneze ?i nici cuantumul taxei pe valoarea ad?ugat? la care este supus? LG Polonia Produc?ie. În acest caz, LG Polonia Produc?ie ar avea dreptul de deducere corespunz?tor la momentul emiterii facturii(20).

53. Această concluzie nu se schimbă nici în ipoteza unui sediu comercial fix al LG Coreea în Polonia prin intermediul filialei LG Polonia Producție. În acest caz, LG Coreea ar beneficia în Polonia de un drept de deducere, nefiind astfel supusă nici plății taxei poloneze pe valoarea adăugată. În ambele ipoteze, nici Republica Polonă, nici administrația fiscală nu au putut demonstra care a fost taxa pe valoarea adăugată care ar fi fost eludată în mod abuziv.

54. În argumentația sa, Republica Polonă susține în principal că crearea de valoare a avut loc în Polonia și, prin urmare, aceasta ar trebui impozitată, de asemenea, în Polonia. Aspectul dacă această afirmație este exactă nu prezintă relevanță în speță (de exemplu, această afirmație nu este corectă în ceea ce privește producția de bunuri și livrarea intracomunitară subsecventă scutită în temeiul articolului 138 din Directiva TVA, întrucât în acest caz este aplicabil principiulării de destinație, astfel încât crearea de valoare are loc într-o țară și este impozitată în altă țară).

55. Astfel, în măsura în care serviciile prestate de societatea Dong Yang s-au regăsit în produse vândute în Polonia, serviciile prestate de societatea Dong Yang vor fi, de asemenea, impozitate la locul de consum al produselor (așadar, în Polonia). Suma plătită de LG Coreea către societatea Dong Yang față de taxa pe valoarea adăugată este inclusă în calculul prețului produsului finit (în speță, monitorul TFT) și, în cele din urmă, este supusă taxei poloneze pe valoarea adăugată la vânzarea produsului finit în Polonia. Astfel, Polonia beneficiază de veniturile fiscale rezultate din crearea de valoare efectuată de societatea Dong Yang pentru LG Coreea în Polonia, la momentul livrării monitorului TFT în Polonia. Faptul că anterior, locul de prestare a serviciilor de către societatea Dong Yang se afla în Coreea este o decizie a legiuitorului Uniunii care stabilește locul de prestare a serviciilor către un alt întreprinzător la sediul acestuia.

56. Totuși, această decizie a legiuitorului Uniunii nu prezintă nicio relevanță în speță, pentru veniturile fiscale din Polonia, astfel cum subliniază în mod întemeiat și Comisia. În această privință, în cazul prestațiilor de servicii care se regăsesc în bunuri corporale, nu există un risc deosebit de fraudă în materie de TVA. Prin urmare, este inutil, de asemenea, să se răspundă la întrebarea dacă societatea Dong Yang ar fi trebuit să recunoască, într-un fel sau altul, o operațiune abuzivă din partea LG Coreea.

57. Aceasta reprezintă o diferență esențială față de situațiile în care prestațiile de servicii se regăsesc în alte prestații de servicii. Aceste din urmă situații au făcut deja obiectul jurisprudenței Curții(21). În speță, din punct de vedere teoretic, este posibilă reducerea cotei de TVA prin operațiuni de drept civil, astfel cum pare să se fi încercat în cauza DFDS(22), dar în legătură cu situația juridică anterioară.

58. Nu poate fi considerat ca fiind o practică abuzivă a societății Dong Yang nici faptul că aceasta nu a menționat și nu a plătit taxa sud-coreeană pe valoarea adăugată. În ceea ce privește taxa sud-coreeană pe valoarea adăugată datorată – în funcție de situația juridică sud-coreeană – se poate considera că LG Coreea a informat în mod corect partenerul său contractual, societatea Dong Yang. Astfel cum s-a arătat în cadrul ședinței, societatea Dong Yang a primit asigurări că nu va fi impozitată în Coreea de Sud pentru „importul de servicii”. Nu este exclus ca în legislația sud-coreeană privind taxa pe valoarea adăugată, de exemplu, transferul datoriei fiscale să aibă loc asupra beneficiarului prestației stabilit în Coreea de Sud, atunci când o întreprindere străină prestează servicii către acesta. Cel puțin, acest aspect este prevăzut în sistemul taxei pe valoarea adăugată din dreptul Uniunii pentru numeroase prestații de servicii din partea întreprinderilor străine către o întreprindere situată pe teritoriul național (a se vedea numai articolul 196 din Directiva TVA).

3. **Hotărârea DFDS justifică o excepție?**

59. Cel mult, Hotărârea Curții pronunțată în cauza DFDS s-ar putea opune acestei concluzii. Aceasta ar putea fi interpretată în sensul că ar fi posibil ca o filială în calitate de simplu auxiliar al societății mamă să poată reprezenta un sediu comercial fix al societății mamă(23).

60. În această cauză, Curtea a statuat că serviciile prestate către pasageri de un tur-operator având sediul într-un stat membru, prin intermediul unei societăți care își desfășoară activitatea într-un alt stat membru, sunt supuse taxei pe valoarea adăugată în acest din urmă stat. Pentru aceasta, este necesar ca societatea respectivă, care acționează ca un simplu auxiliar al organizatorului, să dispună de resursele umane și tehnice caracteristice unui sediu comercial fix(24).

61. Această hotărâre – pe care se întemeiază în esență Polonia – privea însă sectorul special al tur-operatorilor care, în orice caz, intră sub incidența unui regim special în materie de taxă pe valoarea adăugată (în prezent, articolul 306 și următoarele din Directiva TVA). Prin urmare, această hotărâre nu se poate transpune în mod automat în alte situații.

62. În al doilea rând, răspunsul Curții în această cauză privește o filială care a prestat servicii unor terți pentru societatea mamă, *în calitate de intermediar*. Totuși, această situație nu se regăsește în speță. LG Polonia Producție nu vinde monitoare TFT în numele LG Coreea. În niciun caz nu poate fi vorba despre o acțiune ca simplu auxiliar.

63. În al treilea rând, Hotărârea DFDS privește ipoteza inversă a locului *furnizării serviciului* de către societatea mamă sau a filialei, iar nu primirea prestației de către un terț. Acesta este un alt motiv pentru care constatările Curții nu sunt câtuși de puțin aplicabile în speță. Criteriul luării în considerare a unui auxiliar care acționează pentru societatea mamă nu este aplicabil în cazul de față. Chestiunea care stă la baza Hotărârea DFDS era aceea de a stabili cine a *furnizat* (iar nu cine a primit) serviciile de turism, în cazul unei abordări economice.

64. În al patrulea rând, cauza DFDS – astfel cum susține în mod întemeiat și Comisia – se caracteriza prin împrejurări specifice care priveau riscul de fraudă în materie de prestări de servicii și de faptul că o scutire fiscală era sau nu aplicabilă în funcție de locul furnizării serviciului. După cum s-a arătat deja mai sus, în speță, taxa pe valoarea adăugată este însă datorată în cazul livrării bunurilor (monitoarelor) pentru care prestarea de servicii reprezintă doar o etapă prealabilă. Prin urmare, un astfel de risc de fraudă nu se regăsește în speță.

65. În cele din urmă, Curtea s-a distanțat deja de Hotărârea DFDS și a precizat că și o filială de înut integral reprezintă o persoană juridică impozabilă în mod autonom(25). De altfel – astfel cum am menționat deja la punctul 43 –, faptul că o persoană independentă din punct de vedere juridic nu poate fi simultan sediu comercial fix al unei alte persoane juridice independente servește, de asemenea, scopului securității juridice în ceea ce privește persoana impozabilă.

66. În concluzie, din Hotărârea Curții pronunțată în cauza DFDS nu poate fi dedus niciun element util privind cazul în speță.

4. **Concluzie intermediară**

67. Astfel, o filială nu poate fi considerată sediu comercial fix (în sensul articolului 44 a doua teză din Directiva TVA) al societății mamă. Situația ar fi diferită, cel mult, în cazul în care structura contractului aleas de beneficiarul serviciului ar încălca principiul interzicerii practicilor abuzive. Revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă aceasta este situația. Cu toate

acestea, pe baza situa?iei de fapt comunicate Cur?ii, nu exist? niciun element care s? vin? în sus?inerea unei asemenea ipoteze în spe??.

D. Cu titlu subsidiar: obliga?iile de examinare ale prestatorului serviciilor

68. Cu toate acestea, în situa?ia în care s?ar putea re?ine ipoteza practicii abuzive (în spe??, din partea LG Coreea), se ridic? problema aspectelor pe care trebuie s? le examineze prestatorul (în spe??, societatea Dong Yang) pentru a putea stabili dac? exist? o practic? abuziv? a partenerului s?u contractual. În acest caz, consecin?a ar fi c? o societate independent? ar trebui considerat? sediul comercial fix al altei societ??i independente.

69. Indicii în acest sens ar putea fi reg?sitate în dispozi?iile articolelor 21 ?i 22 din Regulamentul de punere în aplicare. Potrivit articolului 22 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare, prestatorul examineaz? natura ?i utilizarea serviciului prestat, în scopul identific?rii sediului fix la care este prestat serviciul.

70. Cu toate acestea, articolul 22 din Regulamentul de punere în aplicare trebuie interpretat în coroborare cu articolul 21 din Regulamentul de punere în aplicare. Articolul 21 din Regulamentul de punere în aplicare prive?te totu?i faptul c? o persoan? impozabil? este stabilit? într-o ?ar? ?i de?ine un sediu comercial fix în alt? ?ar?. A?adar, aceste dispozi?ii vizeaz? incertitudinea privind locul *cunoscut al unei persoane impozabile* în care este prestat serviciul (la un sediu comercial fix sau la sediul principal).

71. Or, în spe?? se pune problema dac? o a doua persoan? impozabil? (în mod aparent, independent? din punct de vedere juridic) ar putea fi considerat? sediu comercial fix al primei persoane impozabile. A?adar este neclar însu?i aspectul *dac? exist? un sediu comercial fix*. Acest caz nu este vizat de dispozi?iile din Regulamentul de punere în aplicare. Pentru acest motiv, articolul 22 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nu vizeaz? nici rela?iile sociale dintre întreprinderi în ceea ce prive?te clientul, ci doar rela?ia contractual? dintre prestator ?i client. În consecin??, sunt men?ionate, de exemplu, contractul ?i formularul de comand?, nu însă ?i extrasele din registrul comer?ului sau alte documente similare. În această privin??, articolul 21 ?i urm?toarele din Regulamentul de punere în aplicare nu prezint? relevan?? în spe??.

72. Independent de acest lucru, unei persoane impozabile – care ac?ioneaz? numai în calitate de colector de taxe în numele statului, astfel cum subliniaz? Curtea în jurispruden?a sa constant?(26) – i se pot totu?i pretinde anumite obliga?ii de diligen??, însă doar propor?ionale(27). În cazul unor *indicii concrete* privind o fraud? sau un abuz, se poate presupune, de exemplu, c? o persoan? impozabil? va efectua anumite investiga?ii suplimentare cu privire la furnizorul s?u, pentru a verifica fiabilitatea furnizorului(28). O concluzie similar? – a se vedea în special considerentul (20) al Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 – este valabil? pentru a determina cu precizie locul stabilirii clientului.

73. Or, astfel cum a subliniat în mod întemeiat domnul avocat general Wahl în acest context, chiar ?i în cazul unor indicii concrete privind o fraud? sau un abuz, autorit??ile fiscale nu pot s? impun? unei persoane impozabile s? efectueze verific?ri complexe ?i de mare anvergur?, transferându?i *de facto* propriile lor atribu?ii de verificare(29).

74. În orice caz, rezult? în mod necesar c? nici societ??ii Dong Yang nu i se poate pretinde un lucru imposibil. Examinarea rela?iilor contractuale inaccesibile societ??ii Dong Yang dintre partenerul s?u contractual ?i filialele acestuia (eventual necunoscute societ??ii Dong Yang) este însă imposibil? din punct de vedere subiectiv pentru societatea respectiv?. O asemenea obliga?ie de examinare sau de cercetare ar dep??i nivelul corespunz?tor de diligen?? necesar care i se poate pretinde în mod rezonabil. Prin urmare, toate p?r?ile interesate consider? în mod întemeiat

c? societatea Dong Yang nu avea obliga?ia s? examineze aceste contracte.

75. În lipsa unor elemente contrare, un partener contractual poate, a?adar, s? aib? încredere într?o asigurare scris? din partea celui alt partener contractual privind faptul c? acesta din urm? nu de?ine un sediu comercial fix pe teritoriul na?ional (în spe??, în Polonia). Aceasta cu atât mai mult cu cât dreptul polonez(30) îngreuneaz? activit?ile întreprinderilor din Coreea prin intermediul sediilor comerciale fixe, astfel încât nu exist? niciun motiv rezonabil pentru a pune la îndoial? declara?iile partenerului contractual.

76. În orice caz, faptul c? o filial? este implicat? în executarea contractului nu poate determina alte obliga?ii de cercetare nici în cazul de fa??, reprezentat de o produc?ie bazat? pe diviziunea muncii în vederea producerii de bunuri aflate în proprietatea partenerului contractual. Aceasta cu atât mai mult cu cât o filial? independent? nu constituie, în principiu, un sediu comercial fix al societ??ii?mam? (pentru detalii, a se vedea punctele 37 ?i urm?toarele de mai sus).

77. În concluzie, chiar dac? unei persoane impozabile i se poate pretinde un nivel corespunz?tor de diligen?? în vederea determin?rii locului exact al prest?rii, aceasta nu include îns? cercetarea ?i examinarea rela?iilor contractuale inaccesibile persoanei impozabile dintre partenerul s?u contractual ?i filialele acestuia.

VI. Concluzie

78. Propunem, a?adar, Cur?ii s? r?spund? la întreb?rile adresate de Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Wroc?aw, Polonia) dup? cum urmeaz?:

„1) O filial? a unei societ??i (dintr?o ?ar? ter??) nu este, în principiu, sediul comercial fix al acesteia în sensul articolului 44 a doua teză din Directiva 2006/112/CE ?i al articolului 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011.

2) Concluzia poate fi diferit?, cel mult, în cazul în care structura contractului aleas? de beneficiarul presta?iei ar înc?lca principiul interzicerii practicilor abuzive. Revine instan?ei de trimitere sarcina de a aprecia dac? aceasta este situa?ia.

3) Directiva 2006/112/CE pretinde unei persoane impozabile un nivel corespunz?tor de diligen?? în vederea determin?rii locului exact al prest?rii. Aceasta nu include îns? cercetarea ?i examinarea rela?iilor contractuale inaccesibile persoanei impozabile dintre partenerul s?u contractual ?i filialele acestuia.”

1 Limba original?: germana.

2 Hot?rârea din 20 februarie 1997 (C?260/95, EU:C:1997:77, punctul 26).

3 Hot?rârea din 25 octombrie 2012 (C?318/11 ?i C?319/11, EU:C:2012:666, punctul 47 ?i urm?toarele).

4 Hot?rârea din 16 octombrie 2014 (C?605/12, EU:C:2014:2298).

5 JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7.

6 În versiunea relevant? în spe?? a articolului 2 punctul 1 din Directiva 2008/8/CE din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce prive?te locul de prestare a serviciilor (JO 2008, L 44, p. 11).

- 7 JO 2011, L 77, p. 1.
- 8 JO 2011, L 127, p. 6.
- 9 A se vedea articolul 7.11 alineatul (1) coroborat cu articolul 7.13 și cu Anexa 7-A-2 (JO 2011, L 127, p. 1201 f) la acord.
- 10 Hotărârea din 20 februarie 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77).
- 11 A se vedea Stadie, H., în *UStG*, ediția a treia 2015, articolul 3a, punctul 32 *in fine*.
- 12 A se vedea numai Hotărârea din 8 mai 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 22), Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 23), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21), și Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25).
- A se vedea în acest sens și Concluziile noastre prezentate în cauza Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punctul 21).
- 13 A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punctul 38 și următoarele).
- 14 C-605/12, EU:C:2014:340, punctele 29, 30 și 36.
- 15 Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 55).
- 16 Propunerea de regulament al Consiliului de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (reformare), COM(2009) 672 final din 17 decembrie 2009, p. 3.
- 17 Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 67 și următoarele).
- 18 A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 31), care citează Hotărârea din 15 octombrie 2009, Audiolum și alții (C-101/08, EU:C:2009:626, punctul 50).
- 19 A se vedea Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 43), Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 42), Hotărârea din 7 octombrie 2010, Loyalty Management UK (C-753/09 și C-755/09, EU:C:2010:590, punctul 39), și Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, punctul 43).
- Într-un sens similar a se vedea de asemenea Hotărârea din 27 martie 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punctul 38 și următoarele) privind aprecierea caracterului unic al unei prestații.
- 20 În ceea ce privește necesitatea unei facturi care să cuprindă o mențiune distinctă a taxei pe valoarea adăugată pentru exercitarea dreptului de deducere a se vedea fie și numai Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctele 42 și 43), și Concluziile noastre prezentate în cauza Biosafe – Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punctul 34 și următoarele).
- 21 A se vedea de exemplu Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298),

precum și Hotărârea din 20 februarie 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

22 Hotărârea din 20 februarie 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77).

23 Hotărârea din 20 februarie 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punctul 26).

24 A se vedea Hotărârea din 20 februarie 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punctul 29).

25 Hotărârea din 25 octombrie 2012, Daimler (C-318/11 și C-319/11, EU:C:2012:666, punctul 48).

26 A se vedea numai Hotărârea din 8 mai 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 22), Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 23), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21), și Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25).

A se vedea în acest sens și Concluziile noastre prezentate în cauza Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punctul 21).

27 A se vedea în acest sens jurisprudența Curții în legătură cu cazurile de fraudă: Hotărârea din 25 octombrie 2018, Božíševí Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, punctul 46 – în mod rezonabil), Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 53 – în mod rezonabil), și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 59 – în mod rezonabil).

28 Hotărârea din 18 mai 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, punctul 39), Hotărârea 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 52), și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 60).

29 Concluziile avocatului general Wahl prezentate în cauzele conexate Finanzamt Neuss și Butin (C-374/16 și C-375/16, EU:C:2017:515, punctul 61). A se vedea în acest sens Hotărârea din 31 ianuarie 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 62), și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 61 și următoarele).

30 Articolul 13 alineatul (3) Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (Legea privind libertatea de a desfășura o activitate economică) din 2 iulie 2004.