Sistemul comun al TVA. Directiva 2006/112/CE. Noțiunea «sediu comercial fix» al beneficiarului unei prestări de servicii. Locul în care se consideră că prestările de servicii sunt furnizate persoanelor impozabile. Operațiune intracomunitară

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

16 octombrie 2014(*)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 44 – Noțiunea «sediu comercial fix» al beneficiarului unei prestări de servicii – Locul în care se consideră că prestările de servicii sunt furnizate persoanelor impozabile – Operațiune intracomunitară”

În cauza C-605/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 25 octombrie 2012, primită de Curte la 24 decembrie 2012, în procedura

Welmory sp. z o.o.

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, domnul A. Ó Caoimh, doamna C. Toader, domnii E. Jarašiūnas și C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 6 martie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Welmory sp. z o.o., de M. Gorazda, adwokat;

– pentru Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, de T. Tratkiewicz și de J. Kaute, în calitate de agenți;

– pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de A. Kramarczyk, în calitate de agenți;

– pentru guvernul cipriot, de K. Kleanthous și de E. Symeonidou, în calitate de agenți;

– pentru guvernul Regatului Unit, de L. Christie, în calitate de agent, asistat de O. Thomas, barrister;

– pentru Comisia Europeană, de K. Herrmann, de L. Lozano Palacios și de R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 15 mai 2014,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 44 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO L 44, p. 11, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Welmory sp. z o.o., cu sediul în Polonia (denumită în continuare „societatea poloneză”), pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (directorul administrației fiscale din Gdańsk, denumit în continuare „Dyrektor”), pe de altă parte, cu privire la locul de aplicare a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) unor servicii prestate de această societate unei societăți care are sediul activității economice în alt stat membru.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Conform articolelor 411 și 413 din Directiva TVA, aceasta a abrogat și a înlocuit, începând cu 1 ianuarie 2007, legislația Uniunii Europene în materie de TVA, mai precis A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”). Articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă, intitulat „Prestarea de servicii”, avea următorul cuprins:

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

sau reședința obișnuită.” [traducere neoficială]

4 Până la 31 decembrie 2009, articolul 43 din Directiva 2006/112, care figura în capitolul 3 din aceasta, intitulat „Locul prestării de servicii”, prevedea:

„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.”

5 Directiva 2008/8 a înlocuit, de la 1 ianuarie 2010, articolele 43-59 care figurau în acest capitol din Directiva 2006/112.

6 Articolul 44 din Directiva TVA prevede:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. 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.”

7 Considerentul (4) al Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112 (JO L 77, p. 1, denumit în continuare „regulamentul de punere în aplicare”), aplicabil începând cu 1 iulie 2011, prevede:

„Prezentul regulament urmărește să asigure aplicarea uniformă

a actualului sistem TVA, prin adoptarea unor norme de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE, în special în ceea ce privește persoanele impozabile, livrarea de bunuri și prestarea de servicii și locul operațiunilor impozabile. […]”

8 Considerentul (14) al regulamentului de punere în aplicare prevede:

„Pentru a garanta aplicarea uniformă a regulilor privind stabilirea locului operațiunilor impozabile, ar trebui să fie clarificate noțiuni precum sediul activității economice, sediul fix, domiciliul stabil sau reședința obișnuită. Atunci când se ține seama de jurisprudența Curții de Justiție [a Uniunii Europene], utilizarea unor criterii cât mai clare și obiective ar trebui să faciliteze aplicarea în practică a acestor noțiuni.”

9 Articolul 11 alineatul (1) din regulamentul de punere în aplicare are următorul cuprins:

„În aplicarea articolului 44 din Directiva [TVA], un «sediu fix» înseamnă orice sediu, altul decât sediul activității economice […], 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.”

Dreptul polonez

10 Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Ustawa o podatku od towarów i usług) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția 535), în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2010 până la 30 iunie 2011 (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), este aplicabilă în cauza principală.

11 Articolul 19 alineatele 1 și 4 din Legea privind TVA-ul prevede:

„1. Obligația fiscală ia naștere la momentul livrării mărfii sau al prestării serviciilor, sub rezerva alineatelor 2-21 ale prezentului articol, a articolului 14 alineatul 6, a articolului 20, precum și a articolului 21 alineatul 1.

[…]

4. În cazul în care livrarea unei mărfi sau prestarea unor servicii trebuie confirmată printr-o factură, obligația fiscală ia naștere la momentul emiterii facturii, însă cel târziu la șapte zile de la data livrării mărfii sau a prestării serviciilor.”

12 Potrivit articolului 28b alineatele 1 și 2 din această lege:

„1. Locul prestării serviciilor este considerat locul în care are sediul sau domiciliul persoana impozabilă care beneficiază de aceste servicii, sub rezerva alineatelor 2-4, a articolului 28e, a articolului 28f alineatul 1, a articolului 28g alineatul 1 și a articolelor 28i, 28 j și 28n.

2. În cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul sau domiciliul său, locul de prestare a acestor servicii este locul unde se află respectivul sediu comercial fix.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 Welmory LTD, cu sediul în Nicosia (Cipru, denumită în continuare „societatea cipriotă”), organizează vânzări la licitație pe o platformă de vânzare online. În acest scop, societatea menționată vinde pachete de „bids” (oferte), cu alte cuvinte titluri care dau dreptul de a face o ofertă pentru a cumpăra un bun scos la licitație prin propunerea unui preț mai mare decât ultimul preț propus.

14 Din dosarul prezentat Curții reiese că societatea

cipriotă a încheiat, la 2 aprilie 2009, un contract de colaborare cu societatea poloneză, în temeiul căruia cea dintâi și-a asumat obligația de a furniza celei de a doua un serviciu de punere la dispoziție a unui site internet de vânzări la licitație cu numele de domeniu www.za10groszy.pl, care cuprinde și furnizarea de servicii asociate legate, pe de o parte, de închirierea serverelor indispensabile funcționării site-ului și, pe de altă parte, de prezentarea produselor scoase la licitație. Societatea poloneză își asuma, la rândul său, în principal, obligația de a vinde bunuri pe acest site.

15 Procesul de vânzare este următorul. Mai întâi, clientul cumpără un număr de „bids” de la societatea cipriotă pe site-ul de vânzare online. Ulterior, aceste „bids” dau dreptul clientului să ia parte la vânzarea bunurilor scoase la licitație de societatea poloneză pe același site și să facă o ofertă pentru a achiziționa unul dintre aceste bunuri. Spre deosebire de sistemul de licitații clasic, pentru a supralicita, clientul nu trebuie să își asume pur și simplu obligația de a plăti o sumă mai mare decât ultima propusă, ci trebuie, în acest scop, „să achite” „bids”-uri. În sfârșit, bunul este adjudecat de clientul care a propus, prin intermediul „bids”-urilor sale, prețul cel mai mare pentru a-l achiziționa.

16 Din dosarul prezentat Curții reiese de asemenea că sursa de venit a societății poloneze provine, pe de o parte, din prețul de vânzare obținut în cadrul vânzărilor la licitații online și, pe de altă parte, dintr-o remunerație percepută de la societatea cipriotă, care corespunde unei părți din produsul vânzării „bids”-urilor de care se servesc clienții în Polonia pentru a face o ofertă de vânzare la licitație.

17 La 19 aprilie 2010, societatea cipriotă a achiziționat 100 % din capitalul social al societății poloneze.

18 Pentru perioada cuprinsă între ianuarie și aprilie

2010, anterioară acestei achiziții, societatea poloneză a emis patru facturi aferente unor prestări de servicii furnizate societății cipriote (publicitate, service, furnizarea de informații și prelucrarea datelor).

19 Întrucât a considerat că aceste prestări de servicii fuseseră furnizate la sediul social al societății cipriote și că, în consecință, trebuiau să fie supuse la plata TVA-ului în Cipru, societatea poloneză, indicând totodată că taxa respectivă trebuia plătită de beneficiarul acestor servicii, nu a facturat TVA-ul.

20 Dyrektor a considerat însă că era vorba despre prestări de servicii furnizate unui sediu comercial fix al societății cipriote pe teritoriul polonez și că, în consecință, se impunea taxarea acestora în Polonia la valoarea normală de 22 %, conform articolului 28b alineatul 2 din Legea privind TVA-ul.

21 Împotriva deciziei adoptate de Dyrektor, societatea poloneză a formulat o acțiune în anulare la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Tribunalul Administrativ din Voievodatul Gdańsk), arătând că un operator independent care desfășoară o activitate autonomă, având calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA, nu poate constitui un sediu comercial fix al altei persoane impozabile.

22 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku a respins acțiunea, având în vedere în special specificitatea serviciilor prestate de societatea cipriotă pe teritoriul polonez. Acesta a considerat că societatea menționată nu avea nevoie, pentru a se considera că dispune de un sediu comercial fix pe teritoriul polonez, să dețină pe acest teritoriu resurse materiale și umane permanente, în sensul clasic al termenului, nici să utilizeze în mod direct clădiri situate pe teritoriul respectiv, nici să aibă angajat personal pe acel teritoriu.

23 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku a apreciat că activitățile celor două societăți formau un tot indisociabil din punct de vedere economic, întrucât obiectivul care stă la baza tuturor activităților acestora era atins în Polonia numai datorită cooperării dintre ele.

24 În susținerea deciziei sale, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku a considerat că societatea cipriotă utiliza pe teritoriul polonez resursele tehnice și umane ale societății poloneze, în așa fel încât aceasta din urmă trebuia tratată drept sediu comercial fix al societății cipriote în Polonia. În consecință, instanța menționată a apreciat că prestările de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote fuseseră furnizate sediului comercial al acesteia din urmă din Polonia și erau, prin urmare, supuse la plata TVA-ului pe teritoriul statului membru respectiv.

25 Împotriva hotărârii pronunțate de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, societatea poloneză a declarat recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă).

26 Având în vedere specificitatea cauzei cu care este sesizată, instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește aspectul dacă articolul 44 din Directiva TVA poate fi interpretat în sensul că locul de impozitare a prestărilor de servicii se află în Polonia în cazul în care serviciile sunt prestate de o societate poloneză în favoarea altei societăți care are sediul în Cipru, atunci când cele două societăți sunt independente una de alta în termeni de capital și în condițiile în care societatea cipriotă își desfășoară activitatea economică prin utilizarea infrastructurii societății poloneze.

27 Instanța de trimitere arată că jurisprudența Curții în materia noțiunii de sediu comercial fix privește ipoteze juridice și factuale diferite de situația în discuție în cauza cu care este sesizată.

28 Aceasta din urmă ar privi o situație în care, la data faptelor, cele două societăți erau independente una de alta. În plus, jurisprudența Curții ar viza o situație în care locul sediului comercial fix este definit în raport cu prestatorul de servicii și, mai mult, ar privi situația în care sediul comercial fix este definit în raport cu prestările de servicii furnizate unui terț, și anume consumatorul final.

29 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În scopul impozitării serviciilor prestate de societatea [poloneză], cu sediul în Polonia, societății [cipriote], cu sediul într-un alt stat membru al Uniunii Europene, în cazul în care societatea [cipriotă] utilizează infrastructura societății [poloneze] în cadrul desfășurării activității sale economice, «sediul comercial fix» în sensul articolului 44 din Directiva [TVA] este locul în care se află sediul societății [poloneze]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Observații introductive

30 Mai multe părți la procedură au arătat că problema care se ridică în litigiul principal nu este aceea de a ști dacă prestările de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote sunt prestări de servicii furnizate sediului comercial fix al acesteia din urmă din Polonia, ci în ce țară, în Polonia sau în Cipru, „bids”-urile vândute de societatea cipriotă clienților din Polonia trebuie supuse TVA-ului.

31 Guvernul polonez afirmă, pe de altă parte, că este posibil ca baza de impozitare a bunurilor vândute la licitații de societatea poloneză pe site-ul de vânzare online al societății cipriote să nu fi fost evaluată corect. Guvernul menționat se întreabă dacă, în conformitate cu articolul 73

din Directiva TVA, baza de impozitare pe care societatea poloneză avea obligația de a o declara nu trebuia să fie compusă, pe de o parte, din prețul bunurilor vândute la licitații și, pe de altă parte, din remunerația obținută de societatea cipriotă, care corespunde unei părți din produsul vânzării „bids”-urilor de care se servesc clienții în Polonia în cadrul licitațiilor.

32 Trebuie precizat însă că obiectul întrebării preliminare privește în esență locul de impozitare a prestărilor de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote și, prin urmare, interpretarea articolului 44 din Directiva TVA, iar nu locul de impozitare a „bids”-urilor și nici stabilirea bazei de impozitare a bunurilor vândute la licitații de societatea poloneză.

33 Conform unei jurisprudențe constante a Curții, în cadrul cooperării dintre aceasta din urmă și instanțele naționale, astfel cum este prevăzută la articolul 267 TFUE, numai instanța națională, sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei pendinte în fața sa, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. Competența de a stabili întrebările ce urmează a fi adresate Curții este acordată, așadar, numai instanței naționale, iar părțile nu pot schimba conținutul acestei competențe (a se vedea în special Hotărârea Danske Svineproducenter, C-316/10, EU:C:2011:863, punctul 32 și jurisprudența citată).

34 Pe de altă parte, modificarea conținutului întrebărilor preliminare sau răspunsul la întrebări suplimentare menționate de părți ar fi incompatibil cu obligația Curții de a asigura guvernelor naționale și părților interesate posibilitatea de a prezenta observații conform

articolului 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, având în vedere că, în temeiul acestei dispoziții, numai deciziile de trimitere sunt notificate părților interesate (a se vedea în acest sens Hotărârea Danske Svineproducenter, EU:C:2011:863, punctul 33 și jurisprudența citată).

35 În consecință, în prezenta cauză trebuie să se răspundă numai la întrebarea adresată de instanța de trimitere, care privește stabilirea locului de impozitare a prestărilor de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote.

Răspunsul Curții

36 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească în ce condiții o primă persoană impozabilă în scopuri de TVA care și-a stabilit sediul activității economice într-un stat membru, care beneficiază de servicii prestate de o a doua persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, trebuie considerată că dispune, în acest alt stat membru, de un „sediu comercial fix” în sensul articolului 44 din Directiva TVA, în vederea stabilirii locului de impozitare a acestor servicii.

37 Directiva TVA, la fel ca și A șasea directivă, pe care a înlocuit-o, cuprinde un titlu V, consacrat locului operațiunilor taxabile. Capitolul 3, care figurează în acest titlu, privește locul prestărilor de servicii, iar secțiunile 2 și 3 din acesta prevăd normele generale pentru determinarea locului taxării acestor prestări și, respectiv, dispoziții speciale privind prestări de servicii specifice.

38 Ca și articolul 9 din A șasea directivă, articolele 44-59b din Directiva TVA conțin norme prin care se stabilește locul de impozitare. Astfel, dacă articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă stabilește norme generale cu privire la acest aspect, astfel de norme sunt prevăzute și la articolele

44 și 45 din Directiva TVA. De asemenea, articolele 46-59b din această din urmă directivă prevăd, ca și articolul 9 alineatele (2) și (3) din A șasea directivă, o serie de legături specifice.

39 Cu toate acestea, cauza principală privește interpretarea articolului 44 din Directiva TVA, potrivit căruia locul prestărilor de servicii către persoanele impozabile nu este stabilit în funcție de persoana impozabilă-prestatoare de servicii, ci în funcție de persoana impozabilă-beneficiară a acestora.

40 Se ridică, în consecință, întrebarea dacă jurisprudența Curții privind interpretarea articolului 9 alineatul (1) din A șasea directivă este în continuare pertinentă, ținând seama de modificările aduse în materie de articolul 44 din Directiva TVA.

41 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul ei și de obiectivul urmărit de reglementarea din care face parte această dispoziție (Hotărârea ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, punctul 26 și jurisprudența citată).

42 Conform unei jurisprudențe consacrate a Curții, obiectivul dispozițiilor prin care se stabilește locul de impozitare este de a evita, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpozitarea veniturilor (a se vedea în acest sens Hotărârea ADV Allround, EU:C:2012:35, punctul 27 și jurisprudența citată).

43 Trebuie observat că modul de redactare a articolului 44 din Directiva TVA este similar celui al articolului 9 alineatul (1) din A șasea directivă. În plus, atât articolul 44 din Directiva TVA, cât și articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă sunt dispoziții care stabilesc locul de

impozitare a prestărilor de servicii și urmăresc același obiectiv, astfel încât jurisprudența Curții privind interpretarea articolului 9 alineatul (1) din A șasea directivă poate fi, în principiu, transpusă *mutatis mutandis* în vederea interpretării articolului 44 din Directiva TVA.

44 Această considerație este confirmată de regulamentul de punere în aplicare, care are ca obiectiv, potrivit considerentului (4) al acestuia, să garanteze o aplicare mai uniformă a sistemului TVA-ului, prin adoptarea unor dispoziții de punere în executare a Directivei TVA, în ceea ce privește printre altele persoanele impozabile, livrările de bunuri și prestările de servicii, precum și locul operațiunilor impozabile.

45 Din cuprinsul considerentului (14) al acestui regulament reiese că voința legiuitorului Uniunii a fost de a preciza anumite concepte necesare pentru a stabili criterii referitoare la locul operațiunilor impozabile, luând totodată în considerare jurisprudența Curții în materie.

46 În această măsură, deși regulamentul menționat nu era încă în vigoare la data faptelor din cauza principală, acesta trebuie totuși să fie avut în vedere.

47 Rezultă că, pentru a răspunde la întrebarea adresată de instanța de trimitere, jurisprudența Curții referitoare la articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă, precum și regulamentul de punere în aplicare se dovedesc pertinente.

48 Problema care se ridică în cauza principală este aceea de a defini locul prestărilor de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote și, mai precis, de a defini criteriile menite să stabilească dacă aceasta din urmă dispune de un sediu comercial fix în Polonia.

49 Potrivit articolului 44 din Directiva TVA, locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care

acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

50 În acest context, trebuie amintit, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 42 din prezenta hotărâre, că o dispoziție precum articolul 44 din Directiva TVA este o normă care stabilește locul de impozitare a prestărilor de servicii, desemnând locul de legătură fiscală, și, prin urmare, delimitează competențele statelor membre.

51 În acest scop, dispoziția menționată urmărește să stabilească o repartizare rațională a domeniilor de aplicare ale legislațiilor naționale în materie de TVA, prin stabilirea uniformă a locului de impozitare a prestărilor de servicii.

52 În consecință, trebuie, în primul rând, să se stabilească punctul de legătură prioritar pentru a stabili locul prestărilor de servicii și, în al doilea rând, să se precizeze criteriile care trebuie îndeplinite pentru a considera că o persoană impozabilă-beneficiară a unor servicii, precum cea în discuție în litigiul principal, care are sediul într-un stat membru, dispune de un sediu comercial fix în alt stat membru decât cel în care se află sediul social.

Punctul de legătură prioritar

53 Din jurisprudența constantă a Curții referitoare la articolul 9 din A șasea directivă reiese că punctul de legătură cel mai util pentru a stabili locul prestărilor de

servicii, din punct de vedere fiscal și, prin urmare, prioritar, este cel în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității sale economice. Luarea în considerare a unui alt sediu intră în discuție numai în cazul în care acest sediu nu conduce la o soluție rațională sau creează un conflict cu un alt stat membru (a se vedea în special Hotărârea Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punctul 17, Hotărârea Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, punctul 16, precum și Hotărârea ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, punctul 15).

54 Această interpretare este valabilă și în ceea ce privește articolul 44 din Directiva TVA.

55 Astfel, la fel cum se întâmpla și sub imperiul celei de A șasea directive, sediul activității economice ca punct de legătură prioritar constituie un criteriu obiectiv, simplu și practic ce oferă o mare securitate juridică, fiind mai ușor de verificat decât existența, de exemplu, a unui sediu comercial fix. În plus, prezumția că prestările de servicii sunt furnizate la locul în care persoana impozabilă-beneficiară și-a stabilit sediul activității sale economice permite, atât autorităților competente din statele membre, cât și prestatorilor de servicii, să evite efectuarea unor cercetări complicate în scopul de a stabili punctul de legătură fiscală.

56 În plus, sediul activității economice este menționat în prima teză a articolului 44 din Directiva TVA, în timp ce sediul comercial fix nu este menționat decât în teza următoare. Aceasta din urmă, care începe cu adverbul „cu toate acestea”, nu poate fi înțeleasă altfel decât în sensul că prevede o derogare de la regula generală prevăzută în teza anterioară.

Noțiunea de sediu comercial fix

57 Trebuie amintit, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 39 din prezenta hotărâre, că, în cadrul articolului

44 din Directiva TVA, locul prestărilor de servicii nu este stabilit în funcție de persoana impozabilă-prestatoare de servicii, ci în funcție de persoana impozabilă-beneficiară a acestora. Prin urmare, noțiunea de sediu comercial fix trebuie stabilită în funcție de persoana impozabilă-beneficiară.

58 Din jurisprudența Curții în materie (a se vedea în special Hotărârea Planzer Luxemburg, C-73/06, EU:C:2007:397, punctul 54 și jurisprudența citată), din care modul de redactare a articolului 11 din regulamentul de punere în aplicare se inspiră în mod direct, se poate deduce că un sediu comercial fix trebuie să se caracterizeze 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.

59 Astfel, pentru a fi considerată, în împrejurări precum cele din cauza principală, că dispune de un sediu comercial fix în sensul articolului 44 din Directiva TVA, societatea cipriotă trebuie să dispună în Polonia cel puțin de o structură caracterizată printr-un grad suficient de permanență, aptă, ca resurse umane și tehnice, să îi permită să primească în Polonia prestările de servicii care îi sunt furnizate de societatea poloneză și să le utilizeze în activitatea sa economică, și anume administrarea sistemului de licitații electronice în discuție, precum și emiterea și vânzarea „bids”-urilor.

60 Faptul că o activitate economică precum cea desfășurată de societatea cipriotă în cauză în litigiul principal, care constă în administrarea unui sistem de licitații electronice, care cuprinde, pe de o parte, punerea la dispoziția societății poloneze a unui site internet de vânzare la licitație și, pe de altă parte, emiterea și vânzarea de „bids”-uri clienților din Polonia, poate fi desfășurată fără a fi necesară o structură umană și materială efectivă pe teritoriul polonez nu este determinant. În pofida

naturii sale speciale, o astfel de activitate economică necesită cel puțin o structură adecvată, în special ca resurse umane și tehnice, precum un echipament informatic, servere și programe adaptate.

61 În observațiile sale scrise și în ședință, societatea poloneză a arătat că infrastructura pe care o pune la dispoziția societății cipriote nu îi permite acesteia din urmă să primească și să utilizeze, în activitatea sa economică, serviciile care îi sunt furnizate de respectiva societate poloneză. Potrivit acesteia din urmă, resursele umane și tehnice necesare activității economice desfășurate de societatea cipriotă, cum sunt serverele informatice, programele, service-ul informatic, precum și sistemul pentru încheierea de contracte cu consumatorii și pentru a încasa venituri de la aceștia, sunt situate în afara teritoriului polonez. Circumstanțele de fapt menționate nu ar fi fost verificate în cadrul procedurii principale.

62 Or, este de competența exclusivă a instanței naționale să verifice astfel de elemente pentru a aprecia dacă societatea cipriotă dispune în Polonia de resursele umane și tehnice necesare care îi permit să primească prestări de servicii furnizate de societatea poloneză și să le utilizeze pentru administrarea și mentenanța site-ului internet de vânzare la licitație, precum și pentru emiterea și comercializarea „bids”-urilor.

63 Dacă elementele de fapt invocate de societatea poloneză se dovedesc exacte, instanța de trimitere ar fi, în acest caz, determinată să concluzioneze că societatea cipriotă nu dispune în Polonia de un sediu comercial fix, întrucât nu are infrastructura necesară care îi permit să primească prestări de servicii furnizate de societatea poloneză și să le utilizeze în activitatea sa economică.

64 Împrejurarea că activitățile economice ale celor două societăți, între care există un contract de colaborare,

formează un tot economic și că de rezultatele lor beneficiază în esență consumatori din Polonia nu este pertinentă pentru a stabili dacă societatea cipriotă are un sediu comercial fix în Polonia. Astfel cum au subliniat în mod întemeiat societatea poloneză, guvernul cipriot, precum și Comisia Europeană, trebuie să se facă o distincție între prestările de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote și cele pe care aceasta din urmă le furnizează consumatorilor în Polonia. Este vorba despre prestări de servicii distincte care sunt supuse unor regimuri de TVA diferite.

65 Având în vedere toate considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că trebuie să se considere că o primă persoană impozabilă care și-a stabilit sediul activității economice într-un stat membru și care beneficiază de servicii prestate de o a doua persoană impozabilă stabilită în alt stat membru dispune, în acest alt stat membru, de un „sediu comercial fix” în sensul articolului 44 din Directiva TVA, în vederea stabilirii locului de impozitare a acestor servicii, dacă acest sediu comercial se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată în termeni de resurse umane și tehnice care îi permit să primească prestări de servicii și să le utilizeze în scopul activității sale economice, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

66 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

Trebuie să se considere că o primă persoană impozabilă care

și-a stabilit sediul activității economice într-un stat membru și care beneficiază de servicii prestate de o a doua persoană impozabilă stabilită în alt stat membru dispune, în acest alt stat membru, de un „sediu comercial fix”, în sensul articolului 44 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008, în vederea stabilirii locului de impozitare a acestor servicii, dacă acest sediu comercial se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească prestări de servicii și să le utilizeze în scopul activității sale economice, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.