

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat  
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

**Cauza C-421 din 2010 Markus Stoppelkamp. Locul prestării de servicii din perspectiva TVA când persoana impozabilă este înmatriculată într-un stat membru dar realizează în mod efectiv o activitate economică în străinătate.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

6 octombrie 2011

„TVA – A șasea directivă – Articolul 21 alineatul (1) litera (b) – Stabilirea locului de impozitare – Servicii efectuate de un prestator care are reședința în aceeași țară ca și clientul, dar care și-a stabilit sediul activității economice în altă țară – Noțiunea «persoană impozabilă stabilită în străinătate»”

În cauza C-421/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 30 iunie 2010, primită de Curte la 25 august 2010, în procedura

**Finanzamt Deggendorf**

împotriva

**Markus Stoppelkamp**, în calitate de administrator judiciar al patrimoniului lui Harald Raab,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul J.-J. Kasel (raportor), președinte de cameră, domnii E. Levits și M. Safjan, judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul german, de domnii C. Blaschke și T. Henze, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de doamnele F. Dedousi și I. Pouli, precum și de domnul I. Bakopoulos, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de domnul W. Mölls și de doamna L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,  
pronunță prezenta

## **Hotărâre**

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000 (JO L 269, p. 44, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Stoppelkamp, în calitate sa de administrator judiciar al patrimoniului domnului Raab, pe de o parte, și Finanzamt Deggendorf (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, cu privire la determinarea persoanei obligate la plata taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru prestările de servicii furnizate de domnul Raab.

## **Cadrul juridic**

### *Dreptul Uniunii*

3 Articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.” [traducere neoficială]

4 Articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă prevede:

„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 are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.” [traducere neoficială]

5 Articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă prevede:

„Cu toate acestea:

[...]

(e) 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 un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[...]

– punerea la dispoziție de personal;

[...]” [traducere neoficială]

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

6 Articolul 21 din A șasea directivă are următorul cuprins:

„(1) În cadrul sistemului intern, taxa pe valoarea adăugată se plătește:

(a) de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazurilor prevăzute la literele (b) și (c).

În cazul în care livrarea de bunuri sau prestarea de servicii impozabilă este efectuată de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul țării, statele membre au posibilitatea, în condițiile pe care le stabilesc, de a prevedea ca persoană obligată la plata TVA să fie persoana căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile impozabile;

(b) de orice persoană căreia îi sunt furnizate serviciile prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) sau de orice persoană identificată în scopuri de TVA pe teritoriul țării și căreia îi sunt furnizate serviciile prevăzute la articolul 28b secțiunile C, D, E și F, în cazul în care serviciile sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul țării respective;

[...]” [traducere neoficială]

7 Articolul 1 din A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34, denumită în continuare „A opta directivă”) prevede:

„În sensul prezentei directive, «persoană plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării» înseamnă o persoană care, conform articolului 4 alineatul (1) din Directiva 77/388/CEE, pe perioada menționată în prima și a doua teză din articolul 7 alineatul (1) primul paragraf, nu a avut în acea țară nici sediul activității sale economice, nici o unitate fixă de unde a efectuat tranzacții și nici, în absența unui sediu sau a unei unități fixe, domiciliul stabil sau locul obișnuit de rezidență și care, în aceeași perioadă, nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate în țara respectivă, cu excepția:

(a) serviciilor de transport și a serviciilor auxiliare scutite, în temeiul articolului 14 alineatul (1) litera (i), al articolului 15 sau al articolului 16 alineatul (1) literele B, C și D din Directiva 77/388/CEE;

(b) serviciilor prestate în cazurile în care taxa este plătită numai de către persoana căreia acestea îi sunt prestate, în temeiul articolului 21 alineatul (1) litera (b) din Directiva 77/388/CEE.”

### *Reglementarea națională*

8 Articolul 1 alineatul (1) punctul 1 prima teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270), în versiunea aplicabilă în acțiunea principală (denumită în continuare „UStG”), prevede că „livrările și alte prestări de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de un comerciant în cadrul întreprinderii sale” sunt supuse TVA-ului.

9 Articolul 3 bis din UStG prevede:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„(1) O prestare de servicii este efectuată în locul unde prestatorul își desfășoară activitatea, sub rezerva articolelor 3 ter și 3 septies. În cazul în care prestarea este efectuată de la un sediu comercial fix, acesta din urmă constituie locul prestării.

[...]

(3) În cazul în care clientul uneia dintre celelalte prestări menționate la alineatul (4) este o întreprindere, prin derogare de la alineatul (1), prestarea este considerată a fi furnizată la locul în care clientul își desfășoară activitatea. În cazul în care prestarea este furnizată la sediul comercial fix al unui întreprinzător, acesta din urmă este locul decisiv. În cazul în care clientul uneia dintre celelalte prestări menționate la alineatul (4) nu este o întreprindere și își are domiciliul stabil sau sediul pe teritoriul unui stat terț, prestarea este considerată a fi furnizată la domiciliul stabil sau la sediul acestuia.  
[...]

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

[...]

7. punerea la dispoziție de personal;

[...]”

10 Articolul 13 ter alineatul (4) din UStG prevede:

„Un întreprinzător stabilit în străinătate este acel întreprinzător al cărui domiciliu stabil, sediu, conducere a întreprinderii sau filială nu se află nici pe teritoriul național, nici pe Insula Helgoland ori pe unul dintre teritoriile menționate la articolul 1 alineatul (3). Criteriul determinant este momentul la care a fost prestat serviciul. În cazul în care există îndoieli cu privire la îndeplinirea de către întreprinzător a acestor condiții, clientul în favoarea căruia sunt prestate serviciile este imposabil doar în cazul în care întreprinzătorul dovedește, cu ajutorul unui certificat eliberat de Finanzamt competent să îi impoziteze tranzacțiile în conformitate cu normele fiscale, că nu are calitatea de întreprinzător în sensul primei teze.”

### Acțiunea principală și întrebarea preliminară

11 În cursul anului 2002, domnul Raab a transferat sediul activității sale economice din Germania în Austria. Astfel, acesta a declarat, în două locuri diferite din Austria, că exercită o activitate profesională denumită „Überstellungs-, Administrations- und Fahrdienst” (servicii de transfer, de administrare și de transport). Activitatea sa economică consta în punerea propriilor săi angajați la dispoziția unor întreprinderi stabilite în Bavaria Inferioară în vederea exercitării de activități de transport pe teritoriul Germaniei.

12 La 1 iulie 2002, domnul Raab și-a schimbat și domiciliul personal din Germania în Austria. Totuși, potrivit constatărilor autorităților vamale competente, chiar și după această schimbare oficială de domiciliu, domnul Raab locuia încă adesea în Germania.

13 Administrația financiară din Austria i-a atribuit domnului Raab un număr de identificare în scopuri de TVA. Acesta factura prestațiile efectuate în favoarea întreprinderilor de transport germane

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

fără TVA cu mențiunea „obligația de a plăti TVA-ul revine clientului prestațiilor în conformitate cu articolul 13 ter din UStG”.

14 Finanzamt a considerat că nu sunt îndeplinite condițiile necesare pentru recurgerea la procedura taxării inverse de către client, în temeiul articolului 13 ter alineatul (1) prima teză punctul 1 din UStG coroborat cu alineatul (4) al aceluiași articol. Potrivit Finanzamt, domnul Raab nu era o persoană impozabilă stabilită în străinătate, deoarece, în anul în discuție, acesta își avea domiciliul personal pe teritoriul țării. Prin urmare, Finanzamt a emis o decizie de impunere la plata TVA-ului la adresa domnului Raab.

15 Acesta din urmă a formulat o acțiune în justiție împotriva deciziei respective. Cererea fost admisă în primă instanță pentru motivul că, în cursul anului 2002, sediul activității economice a domnului Raab era situat în Austria. Luând în considerare articolul 21 alineatul (1) litera (a) al doilea paragraf din A șasea directivă, articolul 13 ter din UStG trebuie interpretat în sensul că, în ceea ce privește stabilirea persoanei impozabile în afara teritoriului țării, acest lucru depinde exclusiv de sediul întreprinderii. Astfel, în cazul în care, precum în litigiu, un asemenea sediu există, existența, pe lângă acesta, a unui domiciliu personal situat pe teritoriul țării nu prezintă relevanță.

16 Finanzamt invocă în susținerea recursului introdus la Bundesfinanzhof că instanța de prim grad a încălcat articolul 13 ter alineatul (4) din UStG, din care reiese în mod clar că un întreprinzător nu poate fi considerat ca fiind stabilit în străinătate în cazul în care domiciliul său stabil se află pe teritoriul țării.

17 Bundesfinanzhof exprimă îndoieli în ceea ce privește conformitatea legislației germane cu dreptul Uniunii în măsura în care, potrivit acestei legislații, criteriul referitor la „întreprinzătorul stabilit în străinătate”, prevăzut drept condiție de aplicare a procedurii taxării inverse, nu este îndeplinit atunci când sediul activității economice a întreprinzătorului se află în afara teritoriului țării, însă domiciliul personal al acestuia se află pe teritoriul țării. Or, potrivit articolului 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, ar fi suficient, pentru ca persoana căreia îi sunt furnizate serviciile să fie obligată la plata TVA-ului, ca serviciile să fie prestate de un „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen” (persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul țării”. Totuși, această noțiune nu ar fi definită nici la articolul 21 din A șasea directivă, nici într-o altă dispoziție din aceeași directivă.

18 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„O persoană impozabilă este considerată «persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul țării» în sensul articolului 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă [...] în cazul în care își are sediul activității sale economice în străinătate sau este necesară și condiția ca aceasta să nu aibă domiciliul personal pe teritoriul țării?”

### Cu privire la întrebarea preliminară

19 Cu titlu introductiv, trebuie constatat că din coroborarea articolului 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă și, în special, în versiunile în limbile germană și franceză reiese că, în speță, versiunea în limba germană nu recurge la expresia „persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul țării”. Această versiune utilizează expresia „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen”, a cărei traducere literală trebuie înțeleasă ca fiind „persoană impozabilă stabilită în străinătate”.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

20 Prin urmare, întrebarea preliminară ar trebui înțeleasă în sensul că urmărește, în esență, să se stabilească dacă articolul 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, pentru a fi considerat „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen” (persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul țării), în sensul versiunii în limba germană a acestei dispoziții, este suficient ca persoana impozabilă în cauză să își stabilească sediul activității sale economice în afara teritoriului acestei țări sau este necesară și condiția ca aceasta să nu își aibă domiciliul personal pe teritoriul țării respective.

21 În această privință, trebuie subliniat, astfel cum a făcut-o instanța de trimitere, că nu există o definiție în versiunea în limba germană a celei de A șasea directive a noțiunii „persoană impozabilă stabilită în străinătate”.

22 Totuși, trebuie să se constate că noțiunea în cauză figura, înainte de introducerea modificărilor aduse prin Directiva 2000/65, atât în versiunea în limba germană, cât și, în special, în versiunile în limbile spaniolă, daneză, engleză, franceză, italiană, olandeză, portugheză și suedeză a articolului 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă. Or, ca urmare a intrării în vigoare a acestei directive de modificare, toate aceste versiuni lingvistice folosesc, contrar versiunii în limba germană, noțiunea corespunzătoare noțiunii „persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul țării”.

23 Această noțiune, spre deosebire de cea utilizată în versiunea în limba germană a celei de A șasea directive, nu numai că figurează în alte dispoziții ale acesteia, în special la articolul 17 alineatul (4), dar a făcut de asemenea obiectul unei definiții într-o altă dispoziție a dreptului Uniunii.

24 Astfel, articolul 1 din A opta directivă precizează noțiunea „persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul țării” (a se vedea Hotărârea din 16 iulie 2009, Comisia/Italia, C-244/08, punctul 26).

25 În sensul acestui articol, calitatea de persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul țării presupune că persoana impozabilă nu dispune, în această țară, în cursul perioadei de referință, de niciunul dintre elementele de legătură care sunt identificate (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, punctul 27).

26 Or, în prima poziție a acestor elemente figurează sediul activității economice și existența unui sediu comercial fix de la care se efectuează operațiunile (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, punctul 28).

27 Astfel cum reiese din articolul 1 din A opta directivă, celelalte elemente de legătură enumerate în acesta, și anume existența domiciliului stabil sau a reședinței obișnuite a persoanei impozabile, nu pot fi reținute pentru determinarea locului în care persoana impozabilă este considerată a fi „stabilită” decât în cazul absenței informațiilor pertinente privind sediul activității economice sau sediul comercial fix de la care au fost efectuate operațiunile.

28 Rezultă că, într-o situație precum cea din cauza principală, care se caracterizează, pe de o parte, prin faptul că sediul activității economice al persoanei impozabile este cunoscut și se află în afara teritoriului țării clientului și, pe de altă parte, prin împrejurarea că nu se contestă faptul că este vorba despre un sediu efectiv și real, iar nu despre un sediu sau despre o implantare fictivă, nu se poate lua în considerare un eventual domiciliu personal al persoanei impozabile pe teritoriul acestei țări.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

29 Această concluzie este confirmată de altfel de jurisprudența Curții privind determinarea, în domeniul TVA-ului, a locului sediului activității economice a unei societăți, astfel cum rezultă aceasta în special din Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, Rep., p. I-5655), privind interpretarea articolului 1 din A treisprezecea directivă 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității (JO L 326, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 81).

30 Astfel, precum a statuat Curtea la punctul 61 din hotărârea menționată, determinarea locului sediului activității economice a unei societăți presupune luarea în considerare a unui grup de factori în fruntea cărora figurează sediul statutar, locul administrației centrale, locul întrunirii administratorilor societății și acela, de obicei identic, în care este decisă politica generală a societății.

31 Alte elemente, precum domiciliul stabil al principalilor administratori și locul întrunirii adunărilor generale, pot, într-o a doua etapă, să fie de asemenea luate în considerare atunci când este vorba, de exemplu, să se determine sediul efectiv al unei societăți care dispune de o implantare fictivă, precum cea care caracterizează o societate „cutie poștală” (a se vedea în acest sens Hotărârea Planzer Luxembourg, citată anterior, punctele 61 și 62).

32 Interpretarea potrivit căreia, în cadrul determinării locului stabilirii prestatorului de servicii persoană impozabilă, locul domiciliului personal al acestuia din urmă nu poate fi luat în considerare decât în absența unor elemente de legătură direct legate de activitatea economică exercitată de prestatorul menționat, precum sediul activității economice sau existența unui sediu comercial fix de la care au fost efectuate operațiunile, este conformă de asemenea cu logica ce stă la baza articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă, din moment ce această dispoziție nu privește persoana impozabilă decât în raport cu activitatea economică pe care o exercită.

33 Trebuie să se adauge că articolul 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă are drept obiectiv să elibereze persoana impozabilă stabilită într-un stat membru de constrângerea de a trebui să respecte obligațiile care decurg din articolul 22 din această directivă în alte state membre în care aceasta prestează un serviciu sau livrează un bun. Or, a exclude taxarea inversă într-un caz precum cel din acțiunea principală ar avea drept efect să se pună în mod serios în discuție realizarea acestui obiectiv.

34 În plus, astfel cum a subliniat instanța de trimitere, interpretarea care precedă este cea care oferă cea mai mare securitate juridică în măsura în care prezumția potrivit căreia serviciile sunt prestate de o „persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul țării” atunci când sediul activității economice a persoanei impozabile menționate se află în afara teritoriului acestei țări, indiferent de locul în care se află domiciliul personal al acesteia, este de natură să simplifice aplicarea dispozițiilor cuprinse în A șasea directivă și contribuie, prin urmare, la asigurarea unei percepții fiabile și corecte a TVA-ului.

35 Astfel, această prezumție permite scutirea clientului stabilit într-o țară, care are cunoștință de faptul că prestatorul serviciilor are, precum în acțiunea principală, sediul activității economice în afara teritoriului acestei țări, de obligația de a face investigații cu privire la domiciliul personal al acestui prestator.

36 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, pentru a fi considerată „persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul țării”, este suficient ca persoana impozabilă în cauză să își fi stabilit sediul activității sale economice în afara teritoriului acestei țări.

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța**

**www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității**

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

37 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 cincea) declară:

**Articolul 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000, trebuie interpretat în sensul că, pentru a fi considerată „persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul țării”, este suficient ca persoana impozabilă în cauză să își fi stabilit sediul activității sale economice în afara teritoriului acestei țări.**