CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JÁN MAZÁK
prezentate la 17 iunie 2008 [1]

1. Prin prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, Regeringsrätten [Curtea Supremă Administrativă (Suedia)] solicită Curții de Justiție să interpreteze articolul 9 alineatul (2) litera (e) și articolul 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă [2], precum și articolul 56 alineatul (1) litera (c) și articolul 196 din Directiva 2006/112 [3] (denumite în continuare, împreună, „dispozițiile relevante"). Acțiunea principală se referă, pe de o parte, la exercițiile contabile cărora li se aplică dispozițiile cuprinse în A șasea directivă, iar pe de altă parte, la exercițiile contabile cărora li se aplică dispozițiile Directivei 2006/112.

2. Cazul de față privește o fundație suedeză care desfășoară atât activități economice, cât și alte activități și care intenționează să achiziționeze servicii de consultanță din Danemarca. Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, în scopul aplicării dispozițiilor relevante, fundația este o persoană impozabilă, deși achiziționarea urmează a fi efectuată numai în raport cu acea parte a activităților sale care nu intră în domeniul de aplicare al directivelor.

I — Cadrul juridic

A — *Dreptul comunitar*

3. În temeiul articolului 2 alineatul (1) din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului: „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare". [traducere neoficială]

4. Potrivit articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă, este considerată persoană impozabilă „orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective" [traducere neoficială]. Articolul 4 alineatul (2) prevede că „activitățile economice […] cuprind toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii […]" [traducere neoficială]

1 — Limba originală: engleza.

2 — 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").

3 — 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, denumită în continuare „Directiva 2006/112"). A șasea directivă și Directiva 2006/112 vor fi denumite în continuare, împreună, „directivele". A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită cu Directiva 2006/112 de la 1 ianuarie 2007.

5. Conform articolului 9 din A șasea directivă, care privește locul prestării de servicii:

„(1) Locul prestării de servicii este considerat locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau în care are un sediu comercial fix de unde prestează 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.

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

[…]

— serviciile prestate de consultanți, ingineri, birourile de consultanță, avocați, contabili și alte servicii similare, precum și prelucrările de date și furnizarea de informații;

[…]” [traducere neoficială]

6. Articolul 21 punctul 1 litera (b) din A șasea directivă prevede că TVA-ul este datorat de:

„persoanele cărora li se furnizează serviciile prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) de către o persoană impozabilă stabilită în străinătate; totuși, statele membre pot să prevadă ca furnizorul serviciilor să fie obligat solidar la plata taxei”. [traducere neoficială]

7. În temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, următoarele tipuri de operațiuni sunt supuse TVA-ului: „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

8. Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

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

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv […] activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică» […]”.

9. Potrivit articolului 56 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

„Locul prestării următoarelor servicii unor clienți stabiliți în afara Comunității sau unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar într-o țară diferită de cea a prestatorului, este locul unde clientul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde are un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[…]

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

[…]”

10. În sfârșit, articolul 196 din Directiva 2006/112 prevede:

„TVA este datorată de orice persoană căreia îi sunt furnizate serviciile prevăzute la articolul 56 […]”

B — *Dreptul național*

11. În temeiul articolului 1 din capitolul 1 din Legea 1994:200 privind TVA-ul [mervärdesskattelagen (1994:200)] (denumită în continuare „ML”), sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii pe teritoriul țării efectuate în cadrul unei activități profesionale [4].

4 — Această dispoziție are ca scop transpunerea articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă.

12. Articolul 7 din capitolul 5 din ML prevede că anumite prestări de servicii pe care acesta le menționează, în special cele de consultanță, furnizate de un prestator stabilit într-un alt stat membru, sunt considerate efectuate pe teritoriul suedez dacă dobânditorul este un comerciant care și-a stabilit sediul activității economice în Suedia sau care dispune în această țară de un sediu comercial fix pentru care este furnizată prestarea de servicii sau, în cazul în care comerciantul nu dispune de un asemenea sediu al activității economice ori de un asemenea sediu comercial fix, care are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în Suedia. În temeiul articolului 2 din capitolul I din ML, dacă prestatorul serviciilor de consultanță supuse TVA-ului pe teritoriul țării este o întreprindere străină, cel obligat la plata TVA-ului este dobânditorul [5].

13. ML nu cuprinde nicio definiție a noțiunii „comerciant". La articolul 1 din capitolul 4 din ML, „activitatea profesională" este definită ca fiind o activitate economică comercială și care generează, în cursul unui exercițiu fiscal, încasări superioare sumei de 30 000 SEK. Reiese în mod clar de la articolul 1 din capitolul 13 din Legea privind impozitul pe venituri (inkomstskattelagen) că prin activitate economică trebuie să se înțeleagă o activitate lucrativă exercitată în mod independent și cu titlu profesional.

5 — Aceste dispoziții transpun dispozițiile corespondente ale articolului 9 alineatul (2) litera (e) și ale articolului 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă.

II — Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

14. Acțiunea principală privește o fundație înființată în temeiul unor convenții colective, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Un nou început – Consiliul pentru Ajutorarea și Susținerea Persoanelor Victime ale unei Concedieri) (denumită în continuare „TRR"), care a fost creată în 1994 de Svenska Arbetsgivareföreningen (Confederația Întreprinderilor Suedeze; în prezent, Svenskt Näringsliv) și de Privattjänstemannakartellen (Sindicatul Angajaților din Sectorul Industrial și al Serviciilor).

15. Statutul TRR prevede că obiectivele acesteia sunt, pe de o parte, plata de despăgubiri pentru concediere și promovarea unor măsuri de natură să faciliteze reconversia lucrătorilor care, pentru anumite motive, au fost concediați sau riscă să fie concediați și, pe de altă parte, acordarea de consultanță și de asistență întreprinderilor susceptibile să se afle sau care se află în situații de excedent de personal, precum și promovarea formării întreprinderilor în domeniul resurselor umane. Condițiile de exercitare a activității TRR sunt reglementate în mod mai detaliat într-un acord încheiat între Svenskt Näringsliv și Privattjänstemannakartellen, numit „acordul de tranziție" („Omställningsavtalet").

16. Activitățile sunt finanțate din plata de către angajatorii obligați prin acord a unei cotizații ce corespunde unui procent din remunerațiile plătite salariaților cărora li se aplică acordul respectiv. Angajații care sunt ținuți de acordul de tranziție printr-un acord

numit „acord de adeziune” achită o cotizație anuală fixă. În afara activității reglementate de acordul de tranziție, TRR este înmatriculată ca persoană plătitoare de TVA pentru prestarea de servicii legate de externalizarea de activități de către întreprinderi. Activitățile supuse taxei reprezintă aproximativ 5 % din activitatea totală a TRR.

17. TRR intenționează să achiziționeze servicii de consultanță, printre altele, din Danemarca, servicii care vor fi utilizate în mod exclusiv pentru activitatea desfășurată de fundație în temeiul acordului de tranziție. Pentru clarificarea consecințelor fiscale ale acestei achiziții, TRR a formulat la Skatterättsnämnden o cerere de decizie prealabilă cu privire la problema dacă activitatea pe care aceasta o exercită în cadrul acordului de tranziție are un caracter profesional și dacă aceasta are calitatea de comerciant în sensul articolului 7 din capitolul 5 din ML.

18. Skatterättsnämnden a răspuns prin decizia prealabilă din 3 martie 2006, arătând că: pe de o parte, activitățile desfășurate de TRR în temeiul acordului de tranziție nu constituie prestări de servicii în cadrul unei activități profesionale și, pe de altă parte, TRR trebuie să fie considerată ca având calitatea de comerciant în sensul articolului 7 din capitolul 5 din ML.

19. TRR a formulat o acțiune împotriva deciziei prealabile, solicitând Regeringsrätten să modifice această decizie și să declare că TRR nu are calitatea de comerciant în sensul articolului 7 din capitolul 5 din ML. Skatteverket (Direcția pentru Impozite Locale) a solicitat Regeringsrätten confirmarea deciziei prealabile.

20. În susținerea acțiunii sale, TRR a arătat, printre altele, că înmatricularea în scopul plății TVA-ului nu are ca efect prin ea însăși considerarea persoanei interesate ca având în mod obligatoriu calitatea de comerciant în sensul articolului 7 din capitolul 5 din ML. În ceea ce privește achizițiile efectuate pentru nevoile legate de activitățile sale aflate în afara domeniului de aplicare al Celei de a șasea directive, TRR nu este un comerciant în sensul dispoziției menționate. Dispoziția corespunzătoare din A șasea directivă, și anume articolul 9 alineatul (2) litera (e), nu face trimitere la noțiunea de comerciant, ci la cea de persoană impozabilă.

21. Regeringsrätten consideră că acțiunea cu care a fost sesizat necesită o interpretare a noțiunilor de drept comunitar „persoană impozabilă” și „persoană obligată la plata taxei” în cazul în care trebuie aplicate anumite dispoziții cuprinse în A șasea directivă și în Directiva 2006/112. Instanța de trimitere arată că sensul noțiunii „persoană impozabilă” din A șasea directivă a fost interpretat de Curte în mai multe hotărâri. Cu toate acestea, nu există o jurisprudență asupra interpretării care trebuie dată acestei noțiuni pentru aplicarea articolului 9 alineatul (2) litera (e) din directiva menționată într-o situație precum cea în discuție în prezenta cauză.

22. Considerând că dispozițiile relevante din A șasea directivă și din Directiva 2006/112 sunt imprecise și întrucât problema nu pare să

fi fost deja examinată de Curte, Regeringsrätten a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 9 alineatul (2) litera (e) și articolul 21 punctul 1 litera (b) din A șasea directivă, precum și articolul 56 alineatul (1) litera (c) și articolul 196 din [Directiva 2006/112] trebuie interpretate în sensul că o persoană care recurge la servicii de consultanță prestate de o persoană impozabilă într-un alt stat membru și care exercită atât activități economice, cât și activități care nu intră sub incidența directivei trebuie considerată o persoană impozabilă în sensul aplicării acestor articole, chiar dacă serviciile menționate nu sunt utilizate decât pentru aceste din urmă activități?”

III — Analiză

A — *Principalele argumente ale părților*

23. Skatteverket, guvernele german, elen, italian și polonez, precum și Comisia au prezentat observații scrise. Părțile nu au solicitat organizarea unei ședințe, așadar, aceasta nu a avut loc.

24. TRR nu a prezentat observații scrise Curții.

25. În opinia *Skatteverket*, articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă și articolul 56 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu impun clientului să acționeze ca persoană impozabilă atunci când realizează o achiziție sau să efectueze achiziția în cadrul activităților sale economice. Mai mult, în conformitate cu obiectivul ambelor directive, este lipsit de importanță dacă, în scopul aplicării dispozițiilor relevante, clientul acționează sau nu acționează ca persoană impozabilă.

26. Skatteverket susține că, în vederea aplicării dispozițiilor relevante, o persoană impozabilă trebuie tratată ca atare, indiferent de scopul achiziționării de servicii. Așadar, în cazul serviciilor achiziționate de TRR în împrejurări precum cele din acțiunea principală, trebuie să se considere că prestarea se realizează în Suedia. Prin urmare, TRR are obligația de a declara și de a plăti TVA-ul administrației fiscale suedeze. Cu toate acestea, prestarea de servicii care nu au legătură cu activitatea economică a TRR nu dă naștere unui drept de deducere a TVA-ului.

27. Guvernele *german*, *polonez* și *elen*, precum și *Comisia* au avansat argumente în sensul celor susținute de Skatteverket. În principiu, acestea arată că dispozițiile relevante trebuie interpretate în sensul că un client care recurge la servicii de consultanță prestate de o persoană impozabilă într-un alt stat membru și care exercită atât activități economice, cât și activități care nu intră sub incidența directivelor trebuie considerat o persoană impozabilă, chiar dacă serviciile menționate nu sunt utilizate decât pentru aceste din urmă activități.

28. Cu toate acestea, *guvernul italian* susține, în esență, că dispozițiile relevante trebuie interpretate în sensul că un client care recurge la servicii de consultanță prestate de o persoană impozabilă stabilită într-un alt stat membru în care exercită atât activități economice, cât și activități care nu intră sub incidența directivelor trebuie considerat un consumator final al serviciilor menționate, în cazul în care acestea nu sunt utilizate decât pentru activitățile care nu intră sub incidența directivelor.

B — *Apreciere*

29. Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă dispozițiile relevante trebuie interpretate în sensul că o persoană care recurge la servicii de consultanță prestate de o persoană impozabilă într-un alt stat membru și care exercită atât activități economice, cât și activități care nu intră sub incidența directivelor trebuie considerată o persoană impozabilă, chiar dacă serviciile menționate nu sunt utilizate decât pentru aceste din urmă activități.

30. Având în vedere formularea aproape identică a dispozițiilor relevante cuprinse în cele două directive și din motive de claritate, vom face trimitere în continuare numai la A șasea directivă [6].

31. Potrivit articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă, este considerată „persoană impozabilă” orice persoană care, în mod independent, desfășoară una dintre activitățile economice menționate la articolul 4 alineatul (2). „Activitatea economică” este definită la articolul 4 alineatul (2) ca incluzând toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii.

32. Potrivit unei jurisprudențe consolidate, articolul 4 din A șasea directivă stabilește un domeniu de aplicare foarte larg pentru TVA, care cuprinde toate stadiile de producție, de distribuție și de prestare de servicii [7]. În plus, constituie de asemenea o jurisprudență consolidată faptul că, având în vedere finalitatea Celei de a șasea directive – care urmărește în special să creeze un sistem comun al TVA-ului pe baza unei definiții

6 — În esență, articolul 2 alineatul (1), articolul 4, articolul 9 alineatul (2) litera (e) și articolul 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă corespund, respectiv, articolului 2 alineatul (1), articolului 9, articolului 56 alineatul (1) litera (c) și articolului 196 din Directiva 2006/112.

7 — A se vedea între altele Hotărârea din 4 decembrie 1990, van Tiem (C-186/89, Rec., p. I-4363, punctul 17), Hotărârea din 26 iunie 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec., p. I-6729, punctul 42), și Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, Rec., p. I-3123, punctul 40).

uniforme a „persoanelor impozabile” –, această calitate trebuie apreciată numai în raport cu criteriile stabilite la articolul 4 din directiva menționată [8].

33. Astfel, Curtea a hotărât că o persoană care desfășoară o activitate economică în sensul articolului 4 din A șasea directivă este o persoană impozabilă, chiar dacă această activitate economică are un caracter accesoriu [9]. O persoană poate fi considerată persoană impozabilă în temeiul articolului 4 din A șasea directivă chiar dacă, precum în cazul TRR, o parte importantă a activității acesteia nu intră sub incidența directivei menționate.

34. În cauza Gillan Beach, Curtea a arătat că „articolul 9 din A șasea directivă cuprinde reguli pentru stabilirea locului de impozitare a prestărilor de servicii. În timp ce alineatul (1) al articolului menționat prevede în acest sens o regulă cu caracter general, alineatul (2) al aceluiași articol enumeră o serie de locuri de impozitare specifice. Obiectivul acestor dispoziții este de a evita, pe de o parte, conflictele de competență care pot conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpozitarea încasărilor” [10].

35. În continuare, în aceeași hotărâre, Curtea a arătat că „[t]rebuie amintit de asemenea că, în ceea ce privește raportul dintre alineatele (1) și (2) ale articolului 9 din A șasea directivă, Curtea a hotărât că alineatul (1) al acestei dispoziții nu are prioritate asupra alineatului (2). În fiecare situație, problema care se pune este dacă situația respectivă este reglementată de unul dintre cazurile prevăzute la articolul 9 alineatul (2) din directivă. Dacă nu, aceasta intră sub incidența alineatului (1) al articolului menționat” [11].

36. Rezultă că, întrucât articolul 9 alineatul (2) din A șasea directivă nu reprezintă o excepție de la regula cuprinsă în articolul 9 alineatul (1), acesta nu trebuie interpretat în mod restrictiv.

37. În plus, Curtea a statuat în cauza Gillan Beach că, „[î]n vederea interpretării unei dispoziții de drept comunitar, trebuie să se țină seama nu numai de termenii utilizați, ci și de contextul în care apare aceasta, precum și

8 — A se vedea Hotărârea HE, citată anterior, punctul 41 și jurisprudența citată.

9 — *Ibidem*, punctul 42.

10 — A se vedea Hotărârea din 9 martie 2006, Gillan Beach (C-114/05, Rec., p. I-2427, punctul 14), în care se menționează Hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz (168/84, Rec., p. 2251, punctul 14), Hotărârea din 26 septembrie 1996, Dudda (C-327/94, Rec., p. I-4595, punctul 20), Hotărârea din 6 martie 1997, Linthorst, Pouwels en Scheren (C-167/95, Rec., p. I-1195, punctul 10), și Hotărârea din 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) și alții (C-452/03, Rec., p. I-3947, punctul 23).

11 — A se vedea Hotărârea Gillan Beach, citată anterior, punctul 15 și jurisprudența citată.

de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție" [12]. Astfel, potrivit Curții, trebuie avut în vedere că articolul 9 alineatul (2) din A șasea directivă este o normă conflictuală care stabilește locul de impozitare a serviciilor și, în consecință, delimitează competențele statelor membre. Remarcăm faptul că rezultă că noțiunea „servicii ale consultanților" este un concept comunitar care trebuie interpretat în mod uniform pentru a se evita situațiile de dublă impunere sau de neimpozitare [13].

38. Trebuie să se arate că la articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă nu se specifică dacă o persoană impozabilă care achiziționează servicii trebuie să realizeze această achiziție în cadrul activității sale economice [14]: în această privință, nu există nimic în dispoziția menționată care să sugereze că un asemenea fapt ar avea vreo importanță în scopul aplicării sale.

39. Totuși, astfel cum subliniază instanța de trimitere, articolul 2 alineatul (1) din A șasea directivă prevede în mod explicit că sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă „care acționează ca atare". Mai mult, articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă prevede în mod clar că dreptul de deducere a taxei de care beneficiază persoana impozabilă este recunoscut în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile [15].

40. Cu toate acestea, deși articolul 2 alineatul (1) și articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă se referă în mod specific la persoana impozabilă „care acționează ca atare" sau la servicii care sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile, articolul 9 alineatul (2) litera (e) din directiva menționată nu cuprinde o astfel de referire specifică. În opinia noastră, aceasta nu reprezintă nicidecum o omisiune (legislativă) a legiuitorului comunitar. Dimpotrivă, lipsa în cadrul articolului 9 alineatul (2) a oricărei referiri la o activitate economică, la o persoană impozabilă care acționează ca atare sau la operațiuni taxabile înseamnă că, pentru stabilirea locului de prestare a serviciilor, faptul că clientul desfășoară în plus activități care nu intră sub incidența Celei de a șasea directive nu reprezintă un obstacol în calea aplicării acestei dispoziții [16].

41. Mai mult, interpretarea de mai sus a dispozițiilor relevante este conformă cu interesele privind simplitatea administrării (normelor referitoare la locul de prestare a serviciilor) și facilitarea încasării taxei, precum și prevenirea evaziunii fiscale [17]. Într-adevăr, astfel cum subliniază în mod corect Skatteverket, dacă cel care recurge la serviciile prestate ar trebui să fie o persoană impozabilă care acționează ca atare sau dacă serviciile ar

12 — *Ibidem*, punctul 21, în cuprinsul căruia se face trimitere la Hotărârea din 7 iunie 2005, VEMW și alții (C-17/03, Rec., p. I-4983, punctul 41).

13 — În ceea ce privește „activitățile similare", a se vedea Hotărârea Gillan Beach, citată anterior, punctul 20 și jurisprudența citată. Cu privire la „serviciile de publicitate", a se vedea Hotărârea din 17 noiembrie 1993, Comisia/Franța (C-68/92, Rec., p. I-5881, punctul 14), Hotărârea din 17 noiembrie 1993, Comisia/Spania (C-73/92, Rec., p. I-5997, punctul 12), și Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza SPI (Hotărârea din 15 martie 2001, C-108/00, Rec., p. I-2361, punctul 14).

14 — Și anume activitatea impozabilă.

15 — A se vedea Hotărârea din 2 iunie 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, Rec., p. I-4685, punctul 32 și jurisprudența citată).

16 — Am dori să adăugăm că, astfel cum rezultă cu claritate din cele de mai sus, scopul articolului 9 alineatul (2) din A șasea directivă este diferit de obiectivele articolului 2 alineatul (1) și ale articolului 17 alineatul (2).

17 — În lumina interpretării date de noi dispozițiilor relevante, în caz de îndoială cu privire la riscul de evaziune fiscală, arătăm că articolul 21 și articolul 22 alineatul (7) din A șasea directivă permit autorităților fiscale ale statelor membre să adopte măsurile necesare pentru a preveni acest risc. A se vedea în această privință Hotărârea Dudda, citată la nota de subsol 10, punctul 32.

trebui să fie utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile, stabilirea locului de prestare a serviciilor ar fi în numeroase situații mult mai dificilă, atât pentru întreprinderi, cât și pentru autoritățile fiscale ale statelor membre [18].

42. Mai mult, din punctul de vedere al caracterului practic [19] al unei asemenea formulări a dispozițiilor relevante, în cazul unei persoane care recurge la servicii de consultanță, taxa este datorată în momentul în care persoana respectivă prezintă declarația privind TVA-ul administrației fiscale din statul membru în care este stabilită. Întrucât este o persoană impozabilă, aceasta trebuie să fie deja înmatriculată în statul membru respectiv în scopul declarării TVA-ului. Mai mult, dacă serviciile în cauză sunt utilizate în cadrul activității sale economice, dobânditorul poate să se prevaleze de dreptul de deducere a taxei aferente intrărilor. Pe de altă parte, prestatorul serviciilor trebuie doar să demonstreze că persoana care le achiziționează este o persoană impozabilă [20].

43. În sfârșit, în opinia noastră, o astfel de interpretare a dispozițiilor relevante este dictată de asemenea de principiul securității juridice, din moment ce normele privind locul de prestare a serviciilor trebuie să fie previzibile pentru comercianți. Acest principiu se aplică cu o rigoare specifică în cazul normelor care au consecințe fiscale, astfel încât particularii să poată cunoaște care le sunt obligațiile impuse de aceste norme [21].

44. Mai mult, această interpretare ar trebui să conducă la o reducere a sarcinii ce apasă asupra comercianților care operează în cadrul pieței interne. La rândul său, aceasta va ajuta la facilitarea liberei circulații a bunurilor și a serviciilor, care, reamintim, reprezintă unul dintre obiectivele generale ale sistemului comun al TVA-ului [22].

45. Înainte de a încheia, am dori să menționăm pe scurt că, în lumina considerațiilor de mai sus, se pare că, la interpretarea dispozițiilor relevante [23], guvernul italian nu a ținut cont în mod corespunzător de scopul acestora.

18 — Suntem de asemenea de acord că, în cazul în care, contrar interpretării noastre de mai sus, dispozițiile relevante ar trebui considerate ca impunând astfel de obligații, s-ar aduce atingere intereselor privind simplitatea administrării normelor și facilitarea încasării taxei în situațiile în care achiziționarea de servicii este realizată pentru ambele categorii de activități desfășurate de TRR. Dispozițiile relevante nu cuprind nicio indicație cu privire la modul în care ar trebui să se efectueze repartizarea impusă.

19 — Această problemă este strâns legată de cea analizată la punctul precedent. În cazul în care repartizarea competenței fiscale este prea complexă, operațiuni în mod normal supuse taxei pot să nu fie taxate.

20 — Astfel cum subliniază în mod corect Skatteverket, un astfel de sistem permite unui prestator de servicii precum serviciile de consultanță să evite obligativitatea înmatriculării în scopul plății TVA-ului în fiecare stat membru în care sunt stabiliți clienții săi.

21 — A se vedea în această privință punctul 32 din Concluziile prezentate de avocatul general Fennelly în cauza Dudda, citată la nota de subsol 10, punctul 32, în care se menționează Hotărârea din 13 martie 1990, Comisia/Franța (C-30/89, Rec., p. I-691, punctul 23), precum și Concluziile prezentate de avocatul general Cosmas în cauza Faaborg-Gelting Linien/Finanzamt Flensburg (C-231/94, Rec., p. I-2395, punctul 12).

22 — În cauza aflată pe rolul instanței de trimitere, faptele relevante au avut loc anterior intrării în vigoare a Directivei 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor (JO L 44, p. 11). Articolul 2 din Directiva 2008/8 prevede că, de la 1 ianuarie 2010, articolul 43 din Directiva 2006/112 se înlocuiește cu următorul text: „În vederea aplicării normelor referitoare la locul de prestare a serviciilor: 1. O persoană impozabilă care desfășoară și activități sau operațiuni care nu sunt considerate livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) *este considerată persoană impozabilă pentru toate serviciile care i-au fost prestate*” (sublinierea noastră).

23 — A se vedea punctul 28 din prezentele concluzii.

46. În cele din urmă, dar nu în ultimul rând, referitor la articolul 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, care face de asemenea obiectul întrebării adresate, este suficient să se arate că această dispoziție se limitează să prevadă că persoanele cărora li se furnizează serviciile prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă de către o persoană impozabilă stabilită în străinătate sunt obligate la plata TVA-ului. Prin urmare, în cazul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 4 din A șasea directivă, precum și alte condiții de la articolul 21 alineatul (1) litera (b), o astfel de persoană este supusă la plata TVA-ului în ceea ce privește serviciile pe care le-a achiziționat, indiferent dacă acestea sunt sau nu sunt prestate exclusiv pentru activitățile care nu intră sub incidența directivelor.

IV — Concluzie

47. Considerăm, așadar, că la întrebarea adresată de Regeringsrätten Curtea ar trebui să răspundă în felul următor:

„În scopul stabilirii locului de prestare a serviciilor, articolul 9 alineatul (2) litera (e) și articolul 21 punctul 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, precum și articolul 56 alineatul (1) litera (c) și articolul 196 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că o persoană care recurge la servicii de consultanță prestate de o persoană impozabilă într-un alt stat membru și care exercită atât activități economice, cât și activități care nu intră sub incidența acestor două directive trebuie considerată o persoană impozabilă în scopul aplicării acestor dispoziții, chiar dacă serviciile menționate nu sunt utilizate decât pentru aceste din urmă activități.”