



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
JULIANE KOKOTT  
prezentate la 31 ianuarie 2013<sup>1</sup>

**Cauza C-155/12**

**Minister Finansów**  
**împotriva**  
**RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.**

(cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny, Polonia)

„Legislație fiscală — Taxă pe valoarea adăugată — Articolul 47 din Directiva 2006/112/CE — Locul de prestare a serviciilor — Prestare de servicii legate de un bun imobil — Depozitarea bunurilor”

### I – Introducere

1. Cererea de decizie preliminară se referă la supunerea la plata TVA-ului a depozitării bunurilor și la problema privind statul membru căruia îi revine în această privință competența de impozitare. Această competență de impozitare depinde de locul de prestare a unui serviciu impozitat, astfel cum acesta este stabilit prin legislația în materia TVA-ului.
2. Potrivit acestei legislații, competența de impozitare a prestărilor de servicii „legate de bunuri imobile” îi revine statului membru în care se află bunul imobil. În această privință, Curtea de Justiție a statuat deja că o astfel de legătură între prestarea de servicii și bunul imobil trebuie să fie „suficient de directă”<sup>2</sup>. Instanța de trimitere dorește să clarifice dacă acest lucru este valabil și în cazul depozitării bunurilor.
3. Decizia de trimitere oferă un motiv suficient de întemeiat pentru a preciza jurisprudența Curții cu privire la locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile. În vederea aplicării dreptului, se impune clarificarea a ceea ce înțelege Curtea de Justiție printr-o legătură „suficient de directă” la o scară mai extinsă, care să depășească ipoteza individuală.

<sup>1</sup> — Limba originală: germana.

<sup>2</sup> — A se vedea Hotărârea din 7 septembrie 2006, Heger (C-166/05, Rec., p. I-7749, punctul 24), și Hotărârea din 27 octombrie 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, Rep., p. I-10675, punctul 30).

## II – Cadrul juridic

### A – Dreptul Uniunii

4. Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată<sup>3</sup>, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8<sup>4</sup> (denumită în continuare „Directiva TVA”), conține la articolul 43 și următoarele reglementări privind locul de prestare a serviciilor.

5. Articolul 44 din Directiva TVA prevede următoarea dispoziție generală:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este considerat locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. [...]”

6. Dacă beneficiarul prestării de servicii nu este o persoană impozabilă, se aplică următoarea reglementare generală conform articolului 45 din Directiva TVA:

„Locul de prestare a serviciilor de către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice. [...]”

7. Articolul 46 și următoarele din Directiva TVA prevăd dispoziții speciale referitoare la locul de prestare a serviciilor. Articolul 47 din Directiva TVA prevede următoarele referitoare la „Prestarea de servicii legate de bunuri imobile”:

„Locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile și de servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, de exemplu, serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier, este locul unde este situat bunul imobil respectiv.”

8. 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<sup>5</sup> (denumită în continuare „A șasea directivă”) aplicabilă până la 31 decembrie 2006 prevedea la articolul 9 norme cu privire la locul de prestare a serviciilor. Dispoziția specială referitoare la prestarea de servicii legate de bunuri imobile se află la alineatul (2) litera (a) a normei:

„(2) Cu toate acestea:

- (a) locul prestării de servicii în legătură cu bunuri imobile, inclusiv serviciile agenților și experților imobiliari, și serviciile de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți sau de societățile care asigură supravegherea pe șantier, este locul unde este situat bunul imobil respectiv”

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

4 — Directiva 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).

5 — JO L 145, p. 1.

## B – Dreptul național

9. Legea polonă din 11 martie 2004 privind TVA-ul prevede, în versiunea aplicabilă în procedura principală, dispoziții care corespund, în esență, articolelor 44 și 47 din Directiva TVA.

## III – Procedura în litigiul principal și procedura în fața Curții

10. RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., societate de drept polon (denumită în continuare „persoana impozabilă”), prestează unor întreprinderi cu sediul în alte state membre ale Uniunii Europene și în state terțe servicii de depozitare de mărfuri. Această prestare de servicii cuprinde preluarea mărfurilor în antrepozit, plasarea acestora pe rafturi, păstrarea acestor mărfuri, ambalarea mărfurilor pentru clienți, predarea, descărcarea și încărcarea mărfurilor. Serviciile cuprind parțial și ambalarea în pachete individuale a materialelor livrate în pachete colective.

11. În ceea ce privește această activitate, persoana impozabilă a formulat o cerere de interpretare a legislației polone privind impozitele pe cifra de afaceri. Ea dorește să afle dacă serviciile descrise sunt supuse TVA-ului în Republica Polonă. Minister Finansów (ministrul de finanțe) competent a răspuns afirmativ la această întrebare, cu condiția ca clădirile de depozitare să se afle în Polonia, întrucât, în cazul prestărilor de servicii descrise, este vorba despre servicii legate de bunuri imobile, motiv pentru care acestea trebuie impozitate acolo unde se află bunul imobil.

12. Împotriva acestei decizii, persoana impozabilă a formulat o acțiune la instanțele poloneze. Ea invocă faptul că, în scopuri de TVA, locul de prestare a serviciilor sale este, conform articolului 44 din Directiva TVA, sediul respectivilor beneficiari, iar nu locul în care se află bunul imobil, conform articolului 47 din Directiva TVA. În măsura în care beneficiarii serviciilor sunt rezidenți în afara Poloniei, serviciile de depozitare nu trebuie supuse, așadar, impozitării de către Republica Polonă.

13. În acest context și constatând practica de impozitare divergentă a altor state membre, instanța care judecă prezentul litigiu, Naczelny Sąd Administracyjny, adresează Curții de Justiție, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele întrebări:

„Normele care rezultă din articolele 44 și 47 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că prestările de servicii complexe din domeniul depozitării de mărfuri, care cuprind preluarea mărfurilor într-un antrepozit, amplasarea acestora pe rafturi adecvate, păstrarea acestor mărfuri pentru clienți, predarea, descărcarea și încărcarea mărfurilor, precum și, pentru anumiți clienți, ambalarea în pachete individuale a materialelor livrate în pachete colective, reprezintă prestări de servicii legate de bunuri imobile care, în conformitate cu articolul 47 din Directiva TVA, sunt impozitate la locul unde este situat bunul imobil sau este vorba despre prestări de servicii care, în temeiul articolului 44 din Directiva TVA, sunt impozitate la locul în care beneficiarul căruia îi sunt prestate serviciile are sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix ori, în lipsa acestuia, la domiciliul său stabil sau la locul său de reședință obișnuit?”

14. În procedura în fața Curții au depus observații scrise persoana impozabilă, guvernele elen și polon, precum și Comisia.

## IV – Apreciere juridică

15. Prin intermediul întrebărilor preliminare prezentate, instanța de trimitere dorește să afle, în esență, dacă articolul 47 din Directiva TVA este aplicabil prestărilor de servicii descrise, și anume depozitării de bunuri.

16. Pentru a răspunde la întrebare este necesară parcurgerea a doi pași. În primul rând, trebuie stabilit dacă serviciile complexe prestate de persoana impozabilă reprezintă un serviciu unitar sau dacă acestea sunt formate din diferite servicii individuale pentru care trebuie să se stabilească în mod separat locul de prestare (a se vedea punctul A de mai jos). În continuare, trebuie să se analizeze aspectul dacă prestărilor de servicii identificate li se aplică articolul 47 din Directiva TVA (a se vedea punctul B de mai jos).

*A – Serviciu unic sau servicii individuale independente*

17. În primul rând, trebuie să se clarifice problema dacă locul de prestare trebuie stabilit separat sau unitar pentru prestațiile individuale legate de serviciile complexe prestate – preluarea mărfurilor într-un antrepozit, amplasarea acestora pe rafturi adecvate, păstrarea acestor mărfuri, predarea, descărcarea și încărcarea mărfurilor.

18. Astfel cum a arătat în mod întemeiat guvernul polon, în speță, trebuie luată în considerare jurisprudența Curții cu privire la serviciul unic. Potrivit acesteia, atunci când o operațiune este constituită dintr-un ansamblu de elemente și acțiuni, trebuie luate în considerare toate împrejurările cu scopul de a determina dacă această acțiune cuprinde două sau mai multe prestații distincte sau o prestație unică<sup>6</sup>.

19. O prestație unică există în special atunci când o singură prestație formează prestația principală, iar celelalte prestații individuale constituie simple prestații accesorii. O prestație individuală este doar accesorie pe lângă o prestație principală dacă nu constituie pentru client un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal<sup>7</sup>.

20. În cazul în care se consideră o prestație unică sub forma prestației principale și a prestațiilor accesorii, prestațiilor accesorii trebuie să li se aplice același tratament fiscal precum prestației principale<sup>8</sup>. Prin urmare, astfel cum arată în mod întemeiat guvernul polon, locul prestației principale determină locul prestației unice<sup>9</sup>.

21. În principiu, revine astfel instanței de trimitere să stabilească în procedura principală dacă prestațiile individuale descrise reprezintă o prestație unică și care dintre prestațiile individuale reprezintă, după caz, prestația principală<sup>10</sup>. Cu toate acestea, având în vedere situația de fapt prezentată, se impune în principiu să considerăm păstrarea mărfurilor, adică depozitarea propriu-zisă, ca fiind prestația principală, iar preluarea lor, amplasarea, predarea, descărcarea și încărcarea ca fiind prestații accesorii, întrucât ultimele prestații menționate nu reprezintă în general un scop în sine pentru un client, ci servesc doar pentru a face posibilă depozitarea dorită a mărfurilor.

22. Cu toate acestea, este de asemenea posibil ca reambalarea materialelor efectuată pentru anumiți clienți să poată fi privită ca fiind un serviciu independent, dacă reambalarea nu este efectuată în vederea unei depozitări mai bune. În acest caz, din punctul de vedere al TVA-ului, ar trebui considerate două prestări de servicii pentru care locul ar trebui determinat separat: pe de o parte, reambalarea, pe de altă parte, depozitarea mărfurilor.

6 — Hotărârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank (C-44/11, punctul 18 și jurisprudența citată).

7 — A se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, punctul 17 și jurisprudența citată).

8 — A se vedea Hotărârile Deutsche Bank (citată la nota de subsol 6, punctul 19, precum și jurisprudența citată) și Field Fisher Waterhouse (citată la nota de subsol 7, punctul 17).

9 — A se vedea în acest sens de asemenea Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank (C-41/04, Rec., p. I-9433); neclară încă Hotărârea din 25 ianuarie 2001, Comisia/Franța (C-429/97, Rec., p. I-637, punctele 46-48), potrivit căreia existența unei prestații complexe pare să se opună aplicării unei dispoziții speciale cu privire la locul prestării serviciului.

10 — A se vedea Hotărârea Field Fisher Waterhouse (citată la nota de subsol 7, punctul 20 și jurisprudența citată).

23. S-ar putea ajunge la un rezultat diferit în cazul în care încărcarea și descărcarea mărfurilor de depozitat ar implica un serviciu substanțial de transport din partea persoanei impozabile. Dacă preluarea mărfurilor dintr-un loc și transportarea acestora într-un alt loc, după o scurtă depozitare, ține de prestarea serviciului, atunci și transportul poate reprezenta prestația principală, în timp ce depozitarea intermediară nu reprezintă un scop în sine pentru client, fiind, prin urmare, doar o prestație accesorie. Locul unei asemenea prestări de servicii s-ar determina în funcție de locul decisiv pentru serviciul de transport.

24. Având în vedere prestațiile individuale descrise de instanța de trimitere mai ales în cadrul întrebărilor preliminare, vom pleca în cadrul analizei următoare de la premisa că serviciul complex descris prestat în domeniul depozitării mărfurilor reprezintă un serviciu unitar al cărui loc se determină în funcție de prestația principală a păstrării mărfurilor.

#### B – *Locul prestației unitare de depozitare*

25. Acest loc de prestare a serviciului de depozitare s-ar putea determina în funcție de dispozițiile generale ale articolelor 44 și 45 din Directiva TVA sau în funcție de dispoziția specială a articolului 47.

26. Întrucât reglementările speciale privind locul de prestare a serviciului sunt prioritare față de reglementarea generală<sup>11</sup>, trebuie să se analizeze, mai întâi, aplicarea articolului 47 din Directiva TVA.

27. Depozitarea mărfurilor nu ține de una dintre prestările de servicii menționate în mod explicit în cuprinsul dispoziției. Întrucât enumerarea nu este însă exhaustivă<sup>12</sup>, se ridică problema dacă depozitarea unor mărfuri reprezintă o prestare de servicii „legate de bunuri imobile” în sensul dispoziției.

#### 1. Legătură suficient de directă

28. Potrivit jurisprudenței Curții referitoare la articolul 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, nu orice legătură între o prestare de servicii și un bun imobil este suficientă în scopul acestuia. Dimpotrivă, această legătură trebuie să fie „suficient de directă”<sup>13</sup>. Curtea a confirmat o astfel de legătură în Hotărârea Heger, deoarece bunul imobil în cauză a reprezentat o „componentă centrală și de nerenunțat” „esențială” a prestării de servicii, iar locul unde se situa bunul imobil era locul consumului final al prestării de servicii<sup>14</sup>.

29. Nu există niciun motiv pentru a nu transpune această jurisprudență – cu toate că textul a fost extins în prezent în ceea ce privește prestările de servicii enumerate în mod explicit – asupra dispoziției de interpretat în speță, articolul 47 din Directiva TVA. Această jurisprudență necesită însă să fie precizată, deoarece în domeniul stabilirii locului unei prestări de servicii, în scopuri de TVA, obiectivul suprem este garantarea securității juridice, astfel cum a subliniat deja în mod întemeiat avocatul general Jacobs<sup>15</sup>.

11 — A se vedea în acest sens, referitor la articolul 9 din A șasea directivă, Hotărârea din 2 iulie 2009, EGN (C-377/08, Rep., p. I-5685, punctul 28 și jurisprudența citată).

12 — A se vedea Concluziile avocatului general Sharpston prezentate la 7 martie 2006 în cauza Heger (C-166/05, Rec., p. I-7749, punctul 36).

13 — Hotărârile Heger (citată la nota de subsol 2, punctul 24) și Inter-Mark Group (citată la nota de subsol 2, punctul 30) cu privire la textul identic, în esență, cu cel al articolului 45 din versiunea anterioară a Directivei TVA; a se vedea și Hotărârea din 3 septembrie 2009, RCI Europe (C-37/08, Rep., p. I-7533, punctul 36): „legătură suficient de directă”.

14 — Hotărârea Heger (citată la nota de subsol 2, punctul 25).

15 — A se vedea Concluziile avocatului general Jacobs prezentate la 12 decembrie 2002 în cauza Design Concept (C-438/01, Rec., p. I-5617, punctul 30).

30. Dispozițiile privitoare la locul de prestare a unui serviciu reprezintă norme conflictuale, care stabilesc locul impozitării prestațiilor de servicii și delimitează astfel competențele statelor membre. Astfel, se urmărește evitarea conflictelor de competență care ar putea duce la o dublă impunere, precum și neimpozitarea veniturilor<sup>16</sup>. De aceea, noțiunile utilizate în dispoziții trebuie interpretate în mod uniform la nivelul Uniunii<sup>17</sup> și într-un mod care să permită o subsumare sigură, facilă și practicabilă, evitând astfel conflictele de competență dintre statele membre<sup>18</sup>.

31. În lumina articolului 47 din Directiva TVA, acest obiectiv nu a fost încă atins prin jurisprudența existentă a Curții. Cerința legăturii „suficient de directe” este, după cum rezultă și din speță, atât de nedeterminată încât aplicarea ei într-un caz particular este imprevizibilă. Același lucru este valabil în privința criteriilor bunului imobil ca fiind o „componentă centrală și de nerenunțat” a prestărilor de servicii și locul consumului final, menționate în mod complementar de Curte într-o hotărâre.

32. Într-adevăr, Curtea a stabilit deja cu privire la „legătur[a] directă și imediată” dintre operațiunile în amonte și operațiunile în aval impozitate, care este necesară conform jurisprudenței sale pentru deducerea TVA-ului potrivit articolului 168 din Directiva TVA, că, având în vedere diversitatea operațiunilor economice, raportul necesar nu poate fi determinat exact pentru toate cazurile imaginabile, motiv pentru care aplicarea acestui criteriu este de competența instanței naționale<sup>19</sup>. Nu se poate vorbi însă despre același lucru și în ceea ce privește „legătura suficient de directă”, care determină aplicarea articolului 47 din Directiva TVA, care trebuie interpretat în speță, întrucât, în timp ce dreptul de deducere a TVA-ului poate fi clarificat într-un caz particular doar de o instanță națională, problema locului unei anumite prestări de servicii poate fi dezbătută în paralel în fața instanțelor din diferite state membre. În vederea evitării adoptării în această privință a unor hotărâri divergente, care ar avea drept consecință dubla impunere sau neimpozitarea serviciilor prestate, Curtea trebuie să pună la dispoziția instanțelor naționale un criteriu cât se poate de obiectiv pentru aplicarea articolului 47 din Directiva TVA<sup>20</sup>.

## 2. Criteriu obiectiv pentru o legătură suficient de directă

33. În această privință, instanța de trimitere a propus să se prezume o legătură suficient de directă între o prestare de servicii și un bun imobil, atunci când un *anumit* bun imobil face *obiectul* prestării de servicii.

34. Recomandăm Curții de Justiție să dea curs acestei propuneri.

16 — A se vedea, în ceea ce privește articolul 9 din A șasea directivă, 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 Scheres (C-167/95, Rec., p. I-1195, punctul 10), Hotărârea Comisia/Franța (citată la nota de subsol 9, punctul 41), Hotărârea din 15 martie 2001, SPI (C-108/00, Rec., p. I-2361, punctul 15), Hotărârea din 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) și alții (C-452/03, Rec., p. I-3947, punctul 23), Hotărârea Levob Verzekeringen și OV Bank (citată la nota de subsol 9, punctul 32), Hotărârea din 9 martie 2006, Gillan Beach (C-114/05, Rec., p. I-2427, punctul 14), Hotărârea din 6 decembrie 2007, Comisia/Germania (C-401/06, Rep., p. I-10609, punctul 29), Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, Rep., p. I-8255, punctul 24), Hotărârea din 19 februarie 2009, Athesia Druck (C-1/08, Rep., p. I-1255, punctul 20), Hotărârea EGN (citată la nota de subsol 11, punctul 27) și Hotărârea din 26 ianuarie 2012, ADV Allround (C-218/10, punctul 27).

17 — A se vedea în acest sens, cu privire la articolul 9 din A șasea directivă, Hotărârile din 17 noiembrie 1993, Comisia/Franța (C-68/92, Rec., p. I-5881, punctul 14), Comisia/Luxemburg (C-69/92, Rec., p. I-5907, punctul 15) și Comisia/Spania (C-73/92, Rec., p. I-5997, punctul 12), Hotărârea Gillan Beach (citată la nota de subsol 16, punctul 20) și Hotărârea din 22 octombrie 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, Rep., p. I-10099, punctul 32).

18 — A se vedea, cu privire la articolul 9 din A șasea directivă, Hotărârea Comisia/Franța (citată la nota de subsol 9, punctul 49); a se vedea în acest sens și Hotărârea din 7 mai 1998, Lease Plan (C-390/96, Rec., p. I-2553, punctul 23 și jurisprudența citată), și Hotărârile Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (citată la nota de subsol 16, punctul 31) și ADV Allround (citată la nota de subsol 16, punctul 30).

19 — Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank (C-98/98, Rec., p. I-4177, punctul 25).

20 — A se vedea Concluziile prezentate în cauza Heger (citată la nota de subsol 2, punctul 33).

35. Aceasta înseamnă, în primul rând, că nu este suficient ca pentru prestarea unui serviciu să fie necesar un bun imobil oarecare. Dimpotrivă, trebuie să fie vorba despre un bun imobil *determinat*, identificat de părți. Această cerință rezultă deja din faptul că, în cazul aplicării articolului 47 din Directiva TVA, părțile trebuie să cunoască în mod clar locul în care trebuie îndeplinite obligațiile fiscale.

36. Cerința unui bun imobil *determinat* de care este legată prestarea serviciului nu poate fi însă suficientă pentru aplicarea articolului 47 din Directiva TVA, întrucât numeroase servicii urmează să fie prestate într-un bun imobil determinat, deoarece prestatorul serviciilor își are acolo sediul, fără a se putea motiva astfel o legătură suficient de directă a prestării serviciului cu un bun imobil. Prin urmare, după cum Curtea a constatat deja, numeroase servicii au legătură într-un mod sau altul cu un bun imobil<sup>21</sup>.

37. Acesta este motivul pentru care, în al doilea rând, bunul imobil concret determinat trebuie să fie și *obiectul* prestării de servicii, adică bunul imobil este *obiectul* serviciului. Această cerință poate fi dedusă din prestațiile de servicii menționate în mod explicit la articolul 47 din Directiva TVA, care formează, în esență, singurul criteriu de interpretare<sup>22</sup>. Conform acestuia, bunul imobil face obiectul unei prestări de servicii în momentul utilizării sale de către client (acordarea de drepturi, inclusiv cazare), prelucrarea acestuia (lucrări de construcții) sau evaluarea acestuia (servicii prestate de experți).

38. În această privință, este irelevant faptul că articolul 47 din Directiva TVA cuprinde și două prestări de servicii care nu fac parte propriu-zis din una dintre aceste trei categorii. Această situație se regăsește într-adevăr în cazul serviciilor prestate de agenții imobiliari și al pregătirii lucrărilor de construcții. Acestea nu au ca obiect bunul imobil însuși, ci contractul de vânzare-cumpărare a unui bun imobil, respectiv documentele de proiectare pentru prelucrarea acestuia.

39. Regula generală pentru o legătură suficient de directă față de un bun imobil nu trebuie să cuprindă însă prestațiile de servicii menționate în mod explicit la articolul 47 din Directiva TVA. Dimpotrivă, preluarea acestora în text poate servi doar unei extinderi simplificative a aplicării sale<sup>23</sup>. Dacă s-ar extinde însă regula generală astfel încât să cuprindă și toate prestațiile de servicii menționate în mod explicit la articolul 47 din Directiva TVA, acest lucru ar extinde mult domeniul de aplicare al acestei norme. Astfel, pentru a include și serviciile prestate de agenți imobiliari și pregătirea lucrărilor de construcții într-o regulă generală, aceasta ar trebui să includă prestări de servicii al căror obiect nu este un bun imobil, dar care prezintă însă o legătură cu un bun imobil. Totuși, astfel cum s-a arătat deja<sup>24</sup>, această situație se regăsește în cazul unei multitudini de prestări de servicii.

40. În acest context, în vederea aplicării articolului 47 din Directiva TVA, se prezumă existența unei legături suficient de directe între prestarea de servicii și un bun imobil atunci când prestarea de servicii are ca obiect utilizarea, prelucrarea sau evaluarea unui bun imobil determinat sau dacă acest lucru este menționat explicit în cuprinsul dispoziției.

41. Cazurile particulare soluționate până în prezent de Curte corespund acestor condiții: drepturile de pescuit care trebuiau apreciate în cauza Heger reprezintă utilizarea unui bun imobil<sup>25</sup>, iar organizarea schimbului drepturilor de folosință pe durată limitată a locuințelor care formează obiectul cauzei RCI Europe<sup>26</sup> intră în categoria serviciilor prestate de un agent imobiliar. Curtea a negat în Hotărârea

21 — Hotărârea Heger (citată la nota de subsol 2, punctul 23).

22 — A se vedea, cu privire la sensul și la obiectivul dispoziției derogatorii pentru prestări de servicii legate de un bun imobil, Propunerea Comisiei din 23 decembrie 2003 de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 77/388/CEE cu privire la locul prestării serviciului, COM(2003) 822 final, p. 7 și următoarea: „motive politice”.

23 — A se vedea cu privire la extinderea catalogului de servicii furnizate prin Directiva 2008/8, COM(2003) 822 final, p. 13, cu privire la articolul 9a (citată la nota de subsol 22).

24 — A se vedea punctul 36 de mai sus.

25 — A se vedea Hotărârea Heger (citată la nota de subsol 2, punctul 25).

26 — A se vedea Hotărârea RCI Europe (citată la nota de subsol 13).

Inter-Mark Group o legătură suficient de directă între instalarea unor standuri de târg și un bun imobil, în pofida faptului că este vorba despre prelucrarea unui bun imobil. Această jurisprudență subliniază însă doar în mod clar că o astfel de prelucrare, chiar și sub forma lucrărilor de construcție, trebuie să prezinte o anumită întindere și un anumit caracter permanent<sup>27</sup>.

### 3. Obiectul unui serviciu de depozitare

42. Prin urmare, serviciul de depozitare care trebuie apreciat în speță poate prezenta o legătură suficient de directă cu un bun imobil doar atunci când este legat de un drept de folosință a unui bun imobil determinat sau a unei părți determinate a unui bun imobil. Doar în acest caz obiectul prestării serviciului este chiar bunul imobil. În această privință, poate fi relevant aspectul, invocat de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Łódź) ca primă instanță sesizată cu procedura principală, că suprafețele de depozitare nu sunt liber accesibile pentru client.

43. În cazul în care serviciul de depozitare nu este însă legat de un drept de folosință al unui bun imobil determinat, atunci obiectul serviciului este reprezentat doar de bunurile care urmează să fie păstrate. Faptul că pentru depozitare este imperios necesar un bun imobil este, după cum s-a arătat deja, nerelevant<sup>28</sup>. Astfel cum a susținut în mod întemeiat guvernul elen, bunul imobil constituie, în speță, doar un mijloc pentru prestarea serviciului.

44. Serviciul de depozitare nu intră nici în categoria serviciilor de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, menționate la articolul 47 din Directiva TVA, astfel cum a sugerat guvernul polonez. Cazarea persoanelor se efectuează în condiții cu totul diferite față de depozitarea bunurilor, astfel încât sectorul de depozitare nu îndeplinește o funcție similară cu cea a sectorului hotelier.

45. Prin urmare, astfel cum a menționat în mod corect persoana impozabilă, pentru aplicarea articolului 47 din Directiva TVA în privința unui serviciu de depozitare, trebuie să se facă distincția între aspectul dacă clientul obține un drept de utilizare a unei anumite suprafețe de depozitare sau dacă mărfurile se vor păstra doar în stare nemodificată.

### 4. Orientarea Comitetului TVA

46. Această diferențiere efectuată în cazul serviciilor de depozitare corespunde și poziției Comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată (denumit în continuare „Comitetul TVA”). Comitetul TVA, compus, conform articolului 398 alineatul (2) din Directiva TVA, din reprezentanți ai Comisiei și ai statelor membre, și-a exprimat într-o orientare din ședința 93 din 1 iulie 2011, cu „aproape unanimitate de voturi”, opinia conform căreia depozitarea bunurilor într-un bun imobil nu implică aplicarea articolului 47 din Directiva TVA, dacă „clientul nu are la dispoziție o parte determinată a bunului imobil în vederea utilizării exclusive”<sup>29</sup>.

47. Este adevărat că orientările Comitetului TVA nu sunt obligatorii din punct de vedere juridic<sup>30</sup>. Articolul 398 alineatul (4) din Directiva TVA atribuie însă comitetului în mod expres sarcina de a examina problemele care se referă la aplicarea dispozițiilor comunitare în materia TVA-ului.

27 — A se vedea Hotărârea Inter-Mark Group (citată la nota de subsol 2, punctul 31).

28 — A se vedea mai sus punctul 35 și următorul.

29 — Documentul A – taxud.c.1(2012)400557-707, p. 4, punctul 8 litera a.

30 — A se vedea Concluziile avocatului general Geelhoed prezentate la 14 noiembrie 2002 în cauza Hoffmann (C-144/00, Rec., p. I-2921, punctul 72), precum și Concluziile avocatului general Bot prezentate la 13 septembrie 2007 în cauza Comisia/Germania (C-401/06, Rep., p. I-10609, punctul 50).

48. În domeniul dreptului vamal, Curtea a calificat deja de timpuriu avizele fostului Comitet pentru nomenclatura Tarifului vamal comun care a avut o sarcină comparabilă<sup>31</sup> ca fiind elemente valabile pentru aplicarea uniformă a Tarifului vamal comun, în pofida faptului că acestea nu sunt obligatorii din punct de vedere juridic<sup>32</sup>. Aceasta este baza jurisprudenței constante a Curții potrivit căreia notele explicative elaborate de Comisie în privința Nomenclaturii combinate – în prezent în colaborare cu Comitetul Codului vamal<sup>33</sup> – aduc o contribuție importantă la interpretarea domeniului de aplicare al diferitelor poziții tarifare, fără a avea însă forță juridică obligatorie<sup>34</sup>.

49. Nu mai există niciun motiv pentru a nu recunoaște orientărilor elaborate de Comitetul TVA un rol similar. În concluziile pe care le-am prezentat în cauza *Levob Verzekeringen* și *OV Bank* am respins acest lucru și pentru motivul că orientările nu se publică<sup>35</sup>. Între timp, acestea se publică însă<sup>36</sup>.

50. Semnificația Comitetului TVA nu trebuie însă nici supraevaluată. Orientările acestuia reprezintă, în esență, o opinie a Comisiei și a autorităților competente ale statelor membre<sup>37</sup>. Pentru acest motiv, pentru utilizarea lor ca mijloace auxiliare de interpretare nu este necesară unanimitatea impusă prin articolul 113 TFUE pentru actele Consiliului din domeniul TVA.

51. Orientarea citată anterior, adoptată aproape cu unanimitate de voturi, confirmă însă, ca mijloc auxiliar pentru interpretarea care trebuie efectuată în speță, aprecierea diferențiată a serviciilor de depozitare din perspectiva aplicării articolului 47 din Directiva TVA.

## V – Concluzie

52. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de *Naczelny Sąd Administracyjny* după cum urmează:

- „1) Aplicarea articolului 47 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, presupune ca obiectul prestării serviciului să fie utilizarea, prelucrarea sau evaluarea unui bun imobil determinat sau ca acesta să fie menționat în mod explicit în cuprinsul dispoziției.
- 2) Prestările de servicii complexe din domeniul depozitării mărfurilor îndeplinesc aceste condiții doar dacă păstrarea mărfurilor reprezintă prestația principală a unui serviciu unitar și este legată de un drept de folosință a unui bun imobil determinat sau a unei părți determinate a unui bun imobil.”

31 — A se vedea articolul 2 din Regulamentul (CEE) nr. 97/69 al Consiliului din 16 ianuarie 1969 privind măsurile care trebuie luate pentru aplicarea uniformă a nomenclurii Tarifului vamal comun (JO L 14, p. 1).

32 — Hotărârea din 15 februarie 1977, *Dittmeyer* (69/76 și 70/76, Rec., p. 231).

33 — A se vedea articolul 9 alineatul (1) litera (a) a doua liniuță și articolul 10 din Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun (JO L 256, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 4, p. 3), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 254/2000 al Consiliului din 31 ianuarie 2000 (JO L 28, p. 16, Ediție specială, 02/vol. 12, p. 33).

34 — A se vedea printre altele Hotărârea din 6 noiembrie 1997, *LTM* (C-201/96, Rec., p. I-6147, punctul 17), Hotărârea din 17 martie 2005, *Ikegami* (C-467/03, Rec., p. I-2389, punctul 17), și Hotărârea din 18 mai 2011, *Delphi Deutschland* (C-423/10, Rep., p. I-4003, punctul 24).

35 — A se vedea Concluziile noastre prezentate la 12 mai 2005 în cauza *Levob Verzekeringen* și *OV Bank* (C-41/04, Rec., p. I-9433, punctul 25).

36 — A se vedea pagina de internet a Comisiei la adresa [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/key\\_documents/vat\\_committee/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_de.htm), accesată la 11 ianuarie 2013.

37 — A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Warner prezentate la 19 ianuarie 1977 în cauza *Dittmeyer* (69/76 și 70/76, Rec., p. 231, 244).