Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M[ME] JULIANE KOKOTT
présentées le 15 mai 2014[1]

Affaire C-605/12

Welmory sp. z o.o.
contre
Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

[demande de décision préjudicielle formée par le Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne)]

«Droit fiscal — Taxe sur la valeur ajoutée — Article 44 de la directive 2006/112/CE dans sa version modifiée par la directive 2008/8/CE — Notion d''établissement stable' du destinataire d'une prestation de services»

1. Une fois encore, une demande de décision préjudicielle relative à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») porte sur le lieu où une prestation de services est considérée comme fournie. Cela n'a rien de surprenant puisque tout litige sur le lieu d'une prestation de services est également un litige quant à l'État qui peut imposer l'opération en question.

2. En l'espèce, le pouvoir d'imposition est débattu pour un modèle assez complexe de commerce en ligne. Ce modèle est appliqué en Pologne conjointement par une société polonaise et une société chypriote. La question qui se pose dans la procédure au principal est de savoir si la société *chypriote* dispose en Pologne d'un établissement stable au sens de la réglementation sur la TVA. C'est en effet la réponse à cette question qui dira si certaines prestations de la société *polonaise* sont soumises à cet impôt en Pologne ou à Chypre.

3. Il est vrai que la Cour a déjà statué dans un certain nombre d'affaires sur le point de savoir dans quels cas un assujetti dispose d'un établissement stable dans un autre État membre que celui de son siège[2]. Le commerce en ligne n'a cependant encore fait l'objet d'aucune jurisprudence. En outre, depuis la réforme réalisée par la directive 2008/8/CE[3] en ce qui concerne la détermination des lieux de prestation de services, la présente affaire est la première où il faille clarifier les circonstances dans lesquelles un service doit être fourni *à* et non *par* un établissement stable d'un assujetti.

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — Concernant le lieu des prestations de services, voir arrêts Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206) et Cookies World (C-155/01, EU:C:2003:449).

3 — Directive du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services (JO L 44, p. 11).

I – **Cadre juridique**

4. La perception de la TVA est régie au sein de l'Union européenne par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée[4] (ci-après la «directive sur la TVA»). Les articles 43 et suivants de ce texte contiennent des dispositions relatives au lieu où une prestation de services est fournie. C'est sur la base de ces dispositions qu'est déterminé l'État membre dans lequel une prestation de services est soumise à la TVA.

5. La directive 2008/8 a réformé ces dispositions en profondeur, à compter de l'année 2009. La première phrase du considérant 3 de cette directive énonce:

«Pour toutes les prestations de services, le lieu d'imposition devrait, en principe, être celui où la consommation effective a lieu.»

6. C'est pourquoi l'article 44 de la directive sur la TVA contient désormais la règle de base suivante pour la détermination du lieu d'une prestation de services en cas de prestations dont le *destinataire* est un assujetti:

«Le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où l'assujetti a établi le siège de son activité économique. Néanmoins, si ces services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé […]».

7. Conformément à l'article 193 de la directive sur la TVA, cette dernière est en principe due «par l'assujetti effectuant […] une prestation de services imposable». L'article 196 de la directive sur la TVA, dans la version modifiée par la directive 2008/8 s'écarte cependant de cette règle de base, dans la mesure où le lieu de la prestation est déterminé sur la base de l'article 44 précité:

«La TVA est due par l'assujetti […] à qui sont fournis les services visés à l'article 44, si ces services sont fournis par un assujetti qui n'est pas établi dans cet État membre».

8. L'article 44 de la directive sur la TVA a été transposé dans l'ordre juridique polonais par l'article 28b de la loi relative à la taxe des biens et services (Ustawa o podatku od towarów i usług), du 11 mars 2004.

II – **Procédure au principal**

9. La procédure au principal concerne la TVA due par la société polonaise Welmory sp. z o.o. (ci-après «Welmory») pour les mois de janvier à avril 2010.

10. Welmory avait passé un contrat de collaboration avec une société chypriote, la Welmory Limited. Aux termes de ce contrat, la société chypriote était chargée de gérer un site Internet en langue polonaise, sur lequel sont organisées des ventes aux enchères. Il était prévu que Welmory utilise ce site pour mettre aux enchères et vendre des produits pour son compte.

11. Ces produits ne pouvaient cependant être acquis aux enchères que si les clients avaient auparavant acheté à la société chypriote des droits de présenter une offre. Dans ce modèle commercial, la vente d'un produit permettait deux types de recettes: d'une part, Welmory percevait le prix d'achat, même si celui-ci était normalement inférieur au prix de marché du produit; d'autre part, la société chypriote tirait des recettes de la vente de droits de présenter une offre.

4 — JO L 347, p. 1.

12. Pour gérer le site Internet, la société chypriote a eu recours à des personnes qui n'étaient pas ses employés et elle a utilisé l'infrastructure technique de Welmory. En avril 2010, la société chypriote a de surcroît acquis la totalité des parts sociales de Welmory.

13. Conformément au contrat de collaboration, Welmory a perçu de la société chypriote une rémunération pour le service de vente des produits, avec les prestations connexes, comme la publicité par exemple. Welmory n'a pas acquitté de TVA à ce titre, car elle estime que la destinataire des prestations de services, à savoir la société chypriote, doit payer cette TVA au lieu de son siège, à Chypre.

14. Or, l'administration fiscale polonaise estime que les prestations fournies par Welmory doivent être imposées en Pologne. En effet, la société chypriote aurait eu un établissement stable en Pologne, auquel les prestations de services auraient été fournies.

III – **Procédure devant la Cour**

15. La juridiction nationale actuellement saisie du litige, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), a déféré à la Cour, au titre de l'article 267, troisième alinéa, TFUE, la question préjudicielle suivante:

«Aux fins de l'imposition des prestations de services fournies par la société A, dont le siège est établi en Pologne, à la société B, ayant son siège dans un autre État membre de l'Union européenne, l'établissement stable au sens de l'article 44 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, est-il le lieu où le siège de la société A est situé, lorsque la société B exerce une activité économique en utilisant l'infrastructure de la société A?»

16. Au cours de la procédure devant la Cour, des observations écrites ont été déposées par Welmory, par la République de Chypre, par la République de Pologne, par le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord ainsi que par la Commission européenne. La partie défenderesse au principal, le Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (directeur de la chambre fiscale de Gdánsk), a également participé à la procédure orale.

IV – **Appréciation juridique**

17. La question préjudicielle vise en substance à savoir si, dans un cas de figure comme celui de la procédure au principal, il y a lieu de présumer que les services au sens de l'article 44, deuxième phrase, de la directive sur la TVA sont fournis à un établissement stable de l'assujetti.

18. La situation dans la procédure au principal est en particulier marquée par le fait que la société chypriote utilise pour l'exploitation du site Internet suivant le contrat de collaboration passé avec Welmory des moyens en personnel et en matériel qui ne sont pas les siens, mais – au moins partiellement – ceux de Welmory. Ces moyens en personnel et en matériel constituent-ils dès lors un établissement stable de la société chypriote en Pologne, auquel Welmory fournirait pour sa part des prestations de services sur la base du contrat de collaboration?

19. Nous allons répondre à cette question en procédant par étapes. Nous commencerons par établir les bases d'une interprétation de la notion d'«établissement stable» en analysant la réglementation (voir ci-après, sous A). Nous poursuivrons en examinant la jurisprudence développée à propos de cette notion, lorsqu'elle était contenue dans des dispositions antérieures (voir ci-après, sous B), et en envisageant la possibilité de transposer cette jurisprudence aux nouvelles dispositions relatives à la

détermination du lieu de la prestation de services (voir ci-après, sous C). Après que nous aurons appliqué les critères ainsi dégagés au cas de figure de la procédure au principal (voir ci-après, sous D), il nous faudra enfin encore évoquer un autre aspect, peut-être déterminant, du traitement du présent cas de figure au regard de la TVA (voir ci-après, sous E).

A – *Concernant les règles de détermination du lieu d'une prestation de services*

20. La réponse à la question de savoir si l'assujetti destinataire de prestations de services – en l'espèce la société chypriote – dispose d'un établissement stable dans le pays sert tout d'abord à désigner l'État membre qui a droit à la TVA pour ces services. En effet, le lieu où les services doivent être imposés dépend, conformément à l'article 44 de la directive sur la TVA, du lieu où l'assujetti *destinataire* des services a son siège ou un établissement stable. Partant, si – dans la procédure au principal – l'on considère que la société chypriote dispose d'un établissement stable en Pologne, c'est la République de Pologne qui aura droit à la TVA, au lieu de la République de Chypre, où la société chypriote a son siège.

21. Cette question revêt également une importance déterminante pour les obligations d'un prestataire de services comme Welmory. En effet, le prestataire de services doit ou non acquitter la TVA, selon que son cocontractant assujetti à la TVA dispose ou non d'un établissement stable dans le pays. Si la société chypriote n'a en l'espèce pas d'établissement stable en Pologne, la TVA sur les prestations de services devra, conformément à l'article 196 et à l'article 44 de la directive sur la TVA, être acquittée par la société chypriote elle-même, à Chypre. En revanche, si la société chypriote a un établissement stable en Pologne, c'est Welmory qui devra acquitter la TVA et elle devra le faire en Pologne, conformément à l'article 193 de la directive sur la TVA.

22. Derrière cette réglementation, il y a deux idées: répartir le pouvoir d'imposition entre les États membres et ne pas imposer aux assujettis des charges administratives démesurées. Sur ces deux points, il y a une exigence particulière de sécurité juridique, qui doit être garantie par des critères objectifs et prévisibles pour affirmer l'existence d'un établissement stable au sens de l'article 44, deuxième phrase, de la directive sur la TVA.

1. Répartir le pouvoir d'imposition entre les États membres

23. La détermination du lieu de la prestation de services permet de répartir le pouvoir d'imposition entre les États membres. Aux termes du considérant 3 de la directive 2008/8, la TVA doit en principe revenir à l'État membre dans lequel le service est consommé. Cela devrait en règle générale être là où se trouve le destinataire du service. Par conséquent, l'article 44 de la directive sur la TVA attribue le pouvoir d'imposition à l'État membre du destinataire de la prestation de services.

24. Certes, l'article 44 de la directive sur la TVA qu'il s'agit d'examiner ici ne concerne que les destinataires *assujettis* d'une prestation de services, qui ont en principe le droit de déduire la taxe payée en amont. C'est pourquoi l'imposition d'une telle prestation dans un État membre ne sera normalement que provisoire, puisque le destinataire assujetti pourra en règle générale récupérer la TVA auprès de cet État en faisant valoir son droit à déduction de la taxe payée en amont conformément aux articles 167 et suivants de la directive sur la TVA. Partant, même à supposer qu'en l'espèce, les prestations de services de la société Welmory doivent être imposées en Pologne, la société chypriote pourrait, en qualité de destinataire de ces prestations, récupérer la TVA correspondante auprès de la République de Pologne.

25. Ce n'est cependant pas toujours vrai. En effet, si le destinataire des services exerce une activité qui n'ouvre pas droit à déduction de la taxe versée en amont ou si la prestation de services en cause est frappée d'une interdiction de déduction de la taxe payée en amont, la TVA due sur la prestation restera à l'État membre sur le territoire duquel se trouve le lieu de la prestation au sens de l'article 44 de la directive sur la TVA.

26. Ainsi que cela été souligné à juste titre au cours de la procédure orale, en particulier par Welmory et par la République de Chypre, cette répartition du pouvoir d'imposer doit également éviter les doubles impositions. Ce risque se présente lorsque, pour un même service, deux États membres estiment qu'il a été consommé chez eux. Or, le système uniforme appliqué sur tout le territoire de l'Union pour déterminer le lieu de prestations de services veut justement préciser à qui revient le pouvoir d'imposer et éviter ainsi tant les doubles impositions que la non-imposition [5]. L'avocat général Jacobs a déjà souligné dans ce contexte que l'interprétation des dispositions relatives au lieu d'une prestation de services doit en toute hypothèse garantir la sécurité juridique, afin d'éviter les conflits de compétence entre les États membres [6]. Partant, même pour la détermination d'un établissement stable au sens de l'article 44 de la directive sur la TVA, ce sont en première ligne des critères praticables qui sont nécessaires [7].

2. Ne pas imposer aux assujettis des charges administratives démesurées

27. Dans le cadre des règles de détermination du lieu d'une prestation de services, une certaine flexibilité dans la désignation du redevable doit au demeurant éviter aux assujettis des charges administratives démesurées. Il découle ainsi des articles 193 et 196 que, dans les cas visés à l'article 44 de la directive sur la TVA, le redevable de la TVA peut être tant le prestataire de services que l'assujetti destinataire d'une prestation.

28. La raison en est que le prestataire de services ne doit assumer d'obligation fiscale qu'au lieu où il est établi. C'est pourquoi, quand le destinataire de la prestation n'est établi que dans un autre État membre, où la TVA sera donc due, l'on applique le mécanisme de l'autoliquidation par lequel le destinataire de la prestation devient le redevable de la TVA. Cela permet d'éviter qu'un prestataire de services soit tenu de s'immatriculer à la TVA et de présenter des déclarations dans un grand nombre d'autres États membres [8].

29. Dans ces circonstances, force est de se rallier sans restriction à l'argumentation de Welmory, selon laquelle le prestataire de services a besoin de sécurité juridique en ce qui concerne l'existence d'un établissement stable du destinataire du service qu'il fournit. En effet, le prestataire sera tantôt redevable de la TVA tantôt non, selon qu'il existe ou non un tel établissement stable à l'intérieur du pays.

30. Pour satisfaire aux exigences du bon fonctionnement du marché intérieur, l'on ne saurait exiger du prestataire de services ni qu'il se lance dans des investigations de grande ampleur auprès du destinataire du service ni qu'il accepte une situation d'insécurité quant à la question de savoir s'il est ou non la personne tenue d'acquitter la TVA. Pour que la politique de flexibilité dans la désignation

5 — Voir nos conclusions présentées dans l'affaire RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, point 30, avec des renvois à la jurisprudence sur l'article 9 de la sixième directive 77/388/CEE); voir en particulier, pour la genèse de l'article 44 de la directive sur la TVA, la proposition modifiée de directive du Conseil portant modification de la directive 77/388 en ce qui concerne le lieu des prestations de services [COM(2005) 334 final, p. 5 et 6].

6 — Voir les conclusions présentées dans l'affaire Design Concept (C-438/01, EU:C:2002:767, points 29 et 30) au sujet de l'article 9 de la sixième directive.

7 — Voir, en ce sens, arrêts Hamann (51/88, EU:C:1989:132, point 18) et Commission/France (C-429/97, EU:C:2001:54, point 49).

8 — Voir, en ce sens, la proposition de directive du Conseil portant modification de la directive 77/388 [COM(2003) 822 final, point 4.3].

de la personne du redevable ne devienne pas elle-même, nonobstant son objectif, une charge administrative pour le prestataire de services, il convient pour cette raison aussi d'exiger des critères objectifs et dépourvus d'équivoque, sur la base desquels un prestataire de services peut déterminer si la présence du destinataire de sa prestation à l'intérieur du pays repose sur un établissement stable.

B – *L'état actuel de la jurisprudence sur la notion d'«établissement stable»*

31. La notion d'«établissement stable» interprétée jusqu'ici par la Cour est avant tout celle de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme [9] (ci-après la «sixième directive»). D'après cette disposition, le lieu d'une prestation de services était réputé se situer à l'endroit où le *prestataire* «a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue».

32. Selon une jurisprudence constante, le lieu du siège de l'activité économique est le point de rattachement prioritaire. La prise en considération d'un autre établissement ne présente d'intérêt que si «le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre État membre» [10].

33. Il n'y a donc d'«établissement stable» au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive que si l'établissement d'un assujetti présente un degré suffisant de permanence ainsi qu'une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services considérées [11].

34. Pour le leasing de véhicules, la Cour a ainsi jugé pertinent le point de savoir si un assujetti dispose en un endroit déterminé de personnel propre et s'il est possible d'y établir des contrats ou d'y prendre des décisions de gestion [12].

35. Un certain nombre de participants à la procédure se sont également référés à l'arrêt DFDS. Cet arrêt peut être interprété en ce sens qu'une société qui, même juridiquement indépendante, est entièrement dominée par sa société mère ne peut être considérée comme un établissement stable de cette dernière [13]. Ce fait serait pertinent en l'espèce parce que la société chypriote a, pendant une partie de la période litigieuse, été la seule associée de la société Welmory.

36. Toutefois, dans l'arrêt DFDS (EU:C:1997:77), la Cour de justice s'est bornée à interpréter le régime spécial par lequel ce qui est aujourd'hui l'article 307, deuxième alinéa, de la directive sur la TVA permet de désigner l'État membre d'imposition de la prestation unique au sens du régime spécial applicable aux agences de voyages [14]. Même si ses motifs se réfèrent également au régime général de détermination du lieu d'une prestation de services [15], l'arrêt DFDS (EU:C:1997:77) ne peut toutefois être

9 — JO L 145, p. 1.

10 — Arrêts Berkholz (EU:C:1985:299, point 17), Faaborg-Gelting Linien (EU:C:1996:184, point 16), ARO Lease (EU:C:1997:374, point 15) et Lease Plan (EU:C:1998:206, point 24).

11 — Arrêts ARO Lease (EU:C:1997:374, point 16) et Lease Plan (EU:C:1998:206, point 24); voir aussi arrêt E. ON Global Commodities (anciennement E.On Energy Trading) (C-323/12, EU:C:2014:53, point 46), relatif à l'article 1er de la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11), et arrêt Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, point 54), relatif à l'article 1er, point 1, de la treizième directive 86/560/CEE du Conseil, du 17 novembre 1986, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté (JO L 326, p. 40).

12 — Voir arrêts ARO Lease (EU:C:1997:374, point 15) et Lease Plan (EU:C:1998:206, point 26).

13 — Arrêt DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, point 26).

14 — Ibidem (dispositif).

15 — Ibidem (point 17).

généralisé, ainsi que la Cour l'a récemment constaté dans son arrêt Daimler [16]. Cela va au demeurant dans le sens de la sécurité juridique en ce qui concerne la personne du redevable si une entité ayant une personnalité juridique propre ne peut pas être simultanément l'établissement stable d'une autre personne morale.

C – *Transposition de cette jurisprudence aux nouvelles dispositions relatives à la détermination du lieu de la prestation de services*

37. La juridiction de renvoi a souligné à juste titre que les principes de jurisprudence exposés ci-dessus à propos de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive se rapportent uniquement à la question de savoir dans quels cas un *prestataire* de services entretient un établissement stable. Or, en l'occurrence, il s'agit, conformément à l'article 44, deuxième phrase, de la directive sur la TVA, de déterminer les cas où nous avons affaire à un établissement stable du *destinataire* d'une prestation de services. Il se pose alors la question de savoir si, dans le cadre de l'interprétation de cette disposition aussi, il est possible de se référer à la jurisprudence relative à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive.

38. Le législateur de l'Union a clairement répondu à cette question. Le règlement d'exécution (UE) nº 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112 [17] (ci-après le «règlement d'exécution») définit la notion d'«établissement stable» au sens de l'article 44, deuxième phrase, de la directive sur la TVA en se référant à la jurisprudence développée par la Cour au sujet de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive. D'après l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution, cette expression désigne tout établissement «qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement».

39. Bien que, d'après l'article 65, deuxième alinéa, du règlement d'exécution, cette disposition soit postérieure à la période couverte par la procédure au principal, nous la considérons également comme pertinente dans la présente affaire.

40. Il est vrai que, à cet égard, il importe peu que l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution remonte à une ligne directrice du comité de la TVA (au sens de l'article 398 de la directive sur la TVA) qui avait déjà été arrêtée avant la période pertinente dans la procédure au principal [18]. L'on ne sait en effet pas avec certitude si cette ligne directrice a également été publiée avant cette période [19].

41. La définition de l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution répond cependant aux principes dont il faut tenir compte pour interpréter l'article 44 de la directive sur la TVA [20]. D'une part, en effet, elle se réfère à la consommation de la prestation de services, dans la mesure où l'établissement doit être en mesure de recevoir et d'utiliser le service pour ses propres besoins. D'autre part, le niveau particulièrement élevé de sécurité juridique qui est requis pour protéger les assujettis et éviter les doubles impositions, voire les non-impositions, est garanti à la fois par le fait que la définition de l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution requiert une structure apparente du point de vue des moyens humains et techniques ainsi que par le fait que cette définition se réfère à la jurisprudence existante relative à la notion d'«établissement stable».

16 — Arrêt C-318/11 et C-319/11 (EU:C:2012:666, points 47 à 49).

17 — JO L 77, p. 1.

18 — Lignes directrices arrêtées lors de la 88e réunion du comité de la TVA des 13 et 14 juillet 2009, taxud.d.1(2009)358416 – 634, p. 2, consultable sur le site de la Commission: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committe.

19 — Concernant l'importance de lignes directrices arrêtées et publiées par le comité de la TVA pour l'interprétation de la directive sur la TVA, voir nos conclusions présentées dans l'affaire RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (EU:C:2013:57, points 47 à 50).

20 — Voir points 20 et suiv. des présentes conclusions.

42. Par ailleurs, la définition de l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution s'aligne également sur la modification apportée au lieu d'imposition d'une prestation, dans la mesure où il n'importe désormais plus de savoir que l'établissement en question soit en mesure de fournir lui-même des prestations, le seul critère étant qu'il doit utiliser des prestations de services pour ses propres besoins.

43. Il n'est au final pas nécessaire de répondre ici à la question de savoir si, pour un établissement stable au sens de l'article 44, deuxième phrase, de la directive sur la TVA, il faut exiger qu'outre la capacité de savoir utiliser des prestations de services, il soit également en mesure de fournir lui-même des prestations imposables, comme l'ont évoqué au cours de la procédure orale tant le Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku que la Commission. En effet, si la société chypriote avait un établissement stable en Pologne, cet établissement fournirait des services prenant la forme de la gestion du site Internet de vente aux enchères, à laquelle elle s'est engagée envers Welmory dans le contrat de collaboration. Au demeurant, sur le plan des faits, l'on peut présumer que toute structure disposant des ressources techniques et en personnel lui permettant d'utiliser des prestations de services pour ses propres besoins a au moins la *possibilité* de fournir elle-même des prestations. Sur le plan juridique, il se poserait encore la question de savoir si le point de vue défendu par les deux parties à la procédure est compatible avec l'article 43, point 2, de la directive sur la TVA, selon laquelle l'article 44, deuxième phrase, peut dans certains cas trouver application même si le destinataire d'une prestation de services n'est pas un assujetti.

44. Enfin, des considérations de sécurité juridique nous conduisent à étendre à l'application de l'article 44 de la directive sur la TVA la priorité que la Cour a constamment accordée dans sa jurisprudence au siège de l'activité économique [21]. Il est en effet conforme au besoin de sécurité juridique que le lieu de la prestation soit déterminé, en cas de doute, par référence au siège du destinataire de la prestation, ce siège constituant normalement un critère objectif plus facile à vérifier que l'existence d'un établissement stable. Cette priorité répond également au rapport énoncé dans le libellé de l'article 44 de la directive sur la TVA entre la règle de base de la première phrase, qui se réfère au siège de l'activité économique, et l'exception de la deuxième phrase, qui concerne l'établissement stable.

D – *Application au cas de figure de la procédure au principal*

45. Dans un cas de figure comme celui de la procédure au principal, l'on ne pourra donc considérer que la société chypriote dispose d'un établissement stable en Pologne que si elle y entretient un établissement présentant un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement. En cas de doute, il faut écarter l'hypothèse d'un établissement stable, de sorte que le lieu de la prestation sera le siège de la société chypriote, conformément à l'article 44, première phrase, de la directive sur la TVA.

46. Il ne fait tout d'abord aucun doute que cette constatation incombera au final à la juridiction de renvoi, qui devra se fonder sur les faits, dont elle seule peut avoir une connaissance exhaustive. C'est d'autant plus vrai que les parties à la procédure devant la Cour ne sont pas tombées d'accord sur tous les faits de la procédure au principal.

47. Pour faire cette constatation, la juridiction de renvoi devra cependant, en raison des circonstances particulières de la procédure au principal, tenir compte des critères suivants.

48. Premièrement, pour retenir l'existence d'un établissement stable dans un État, il n'est pas nécessaire que l'assujetti y dispose de son propre personnel et de moyens matériels lui appartenant en propre.

21 — Voir point 32 des présentes conclusions.

49. L'avocat général Poiares Maduro a déjà exposé que cela conduirait à des résultats inacceptables si l'existence d'un établissement stable était subordonnée à la condition que le personnel de cet établissement soit lié par contrat de travail à l'assujetti lui-même [22]. Cela inciterait d'ailleurs aux abus si, pour transférer l'imposition de prestations de services d'un État membre à un autre, il suffisait à un assujetti de couvrir ses besoins en personnel en passant par différents prestataires de services. Dans cette mesure, la mention faite par la Cour de l'absence de personnel propre dans le cadre de la constatation d'un établissement stable dans le secteur du leasing de véhicules ne saurait être généralisée [23].

50. Comme des principes comparables doivent s'appliquer aux moyens matériels, l'établissement stable de la société chypriote en Pologne n'est pas exclu en l'espèce seulement parce qu'il utilise des équipements techniques de Welmory et non du personnel qu'il aurait lui-même recruté.

51. Cela ne signifie toutefois nullement que Welmory servirait à la fois de prestataire de services et – en tant qu'établissement stable de la société chypriote – de destinataire de la prestation de services, comme elle-même le craint. En effet, même si un établissement stable ne requiert pas nécessairement des moyens humains et techniques propres, l'assujetti doit toutefois avoir la possibilité – en raison de l'exigence d'un degré suffisant de permanence de l'établissement – d'exercer un pouvoir de disposition similaire sur le personnel et sur les moyens matériels. C'est pourquoi il faut en particulier des contrats de service ou de location pour mettre les moyens humains et matériels à la disposition de l'assujetti comme s'il s'agissait des siens propres, de sorte qu'ils ne devront pas pouvoir être résiliés à brève échéance.

52. En d'autres mots, un assujetti ne peut pas être *en tant que tel* un établissement stable d'un autre assujetti. Cela n'exclut cependant pas qu'un assujetti ait un accès rapide et permanent aux moyens humains et techniques d'un autre assujetti, qui pourra en même temps être à d'autres égards un prestataire de services de l'établissement stable ainsi constitué.

53. S'il y a cependant presque identité entre les moyens humains et techniques du prestataire de services et de l'établissement du destinataire d'un service, il est permis de se demander s'il s'agit vraiment d'un service fourni à un *autre* assujetti.

54. Deuxièmement, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a souligné à juste titre qu'il faut également considérer comme déterminant le point de savoir où la société chypriote exerce une activité et utilise les services fournis par Welmory. En effet, pour être «stable» au sens de l'article 44, deuxième phrase, de la directive sur la TVA, l'établissement doit pouvoir utiliser des prestations de services pour ses propres besoins.

55. À cet égard, la juridiction de renvoi devra examiner quelle activité indépendante est, le cas échéant, exercée par la société chypriote au moyen des ressources humaines et techniques mises à sa disposition en Pologne et si les services fournis par Welmory sur la base du contrat de collaboration sont précisément utilisés aux fins de cette activité.

56. Il convient donc de répondre à la question préjudicielle que, pour être un établissement stable au sens de l'article 44, deuxième phrase, de la directive sur la TVA, un établissement doit présenter un degré suffisant de permanence et une structure, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement. Des moyens humains et techniques propres ne sont pas nécessaires, pourvu que l'accessibilité des moyens dont dispose l'établissement soit comparable à celle d'équipements qui lui appartiendraient en propre.

22 — Conclusions présentées dans l'affaire RAL (Channel Islands) e.a. (C-452/03, EU:C:2005:65, point 52).

23 — Voir point 34 des présentes conclusions.

E – *Concernant la vente des droits de présenter des offres et la base d'imposition constituée par la vente des produits*

57. Plusieurs parties à la procédure ont fait valoir que le véritable problème soulevé dans la procédure au principal serait non pas de savoir si les services fournis par Welmory sont des prestations fournies à un établissement stable de la société chypriote dans le pays, mais s'il faut imposer à Chypre ou en Pologne les droits de présenter des offres vendus par la société chypriote aux personnes présentant des offres pour les marchandises proposées par Welmory. En effet, d'un point de vue économique, la vente des marchandises en Pologne profiterait tant à Welmory qu'à la société chypriote.

58. En un premier temps, nous ne nous soucierons pas du point de savoir si le lieu de la vente par la société chypriote des droits de présenter des offres doit être déterminé sur la base de l'article 44 de la directive sur la TVA ou s'il ne faut pas à cet égard appliquer plutôt les règles de détermination du lieu de la livraison de biens au sens des articles 31 et suivants de la directive sur la TVA. En effet, il ne semble nullement exclu que l'acquisition du droit de présenter une offre pour l'achat d'un objet doive, conformément à la définition de la livraison de biens figurant à l'article 14, paragraphe 1, de la directive sur la TVA, être considérée comme ressortissant au «transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire». Cette hypothèse pourrait en tout cas être retenue pour les droits de présenter des offres acquis par la personne qui a finalement remporté les enchères. Cette question concerne cependant l'imposition de la société chypriote, qui ne fait pas l'objet de la procédure au principal.

59. Concernant l'imposition de Welmory, telle qu'elle est contestée dans la procédure au principal, une autre question se pose encore.

60. La République de Pologne a souligné à juste titre que la base d'imposition des produits vendus par Welmory dans le cadre des enchères pourrait bien ne pas avoir été correctement évaluée dans la procédure au principal. Cette base d'imposition pourrait en effet, conformément à l'article 73 de la directive sur la TVA, se composer de deux parties: les paiements effectués par les acheteurs ainsi que les sommes versées par la société chypriote à Welmory pour les ventes sur le site Internet assurées par cette dernière.

61. Cela signifierait qu'en l'espèce les services fournis par Welmory à la société chypriote ne seraient – au moins dans une certaine mesure – pas du tout imposables, la TVA s'appliquant uniquement aux livraisons de biens aux clients de Welmory, quoique sur la base d'une assiette majorée. Pour ces livraisons, le lieu devrait être déterminé sur la base non pas de l'article 44, mais des articles 31 et suivants de la directive sur la TVA.

62. D'après l'article 73 de la directive sur la TVA, la base d'imposition comprend en effet «tout ce qui constitue la contrepartie obtenue […] par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, […] ou d'un tiers». Comme la base d'imposition peut dès lors également inclure le paiement à une personne qui n'est pas destinataire de la prestation[24], les rémunérations que Welmory a perçues de la société chypriote, dans le cadre du contrat de collaboration, pour la vente des produits pourraient constituer la contrepartie obtenue d'un tiers au titre de la vente elle-même.

63. Conformément à une jurisprudence constante, tel sera le cas s'il y a un lien direct entre la livraison des biens par Welmory à ses clients et les sommes perçues de la société chypriote[25]. L'hypothèse d'un tel lien pourrait sans doute être admise en tout cas si la rémunération dépendait, quant à son montant, du nombre de produits vendus ou du chiffre d'affaires réalisé avec ces produits.

24 — Voir arrêt Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, point 34).

25 — Voir simplement arrêts Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, points 11 et 12), First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, point 30) et Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, point 33).

64. S'il fallait constater l'existence d'un lien direct entre la vente des produits et les sommes versées par la société chypriote à Welmory sur la base du contrat de collaboration, ces sommes devraient être considérées non pas comme la contrepartie de services rendus par Welmory à la société chypriote, mais comme la contrepartie de la livraison de biens aux acheteurs des produits offerts à la vente aux enchères. La vérification de l'existence d'un tel lien appartiendra, le cas échéant, - à la juridiction de renvoi, dans le cadre de la procédure au principal.

V – **Conclusion**

65. Nous proposons en tout état de cause de répondre à la question préjudicielle du Naczelny Sąd Administracyjny dans le sens suivant:

Pour être un établissement stable au sens de l'article 44, deuxième phrase, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, un établissement doit présenter un degré suffisant de permanence et une structure, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement. Des moyens humains et techniques propres ne sont pas nécessaires, pourvu que l'accessibilité des moyens dont dispose l'établissement soit comparable à celle d'équipements qui lui appartiendraient en propre.