

Cauza C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, în lichidare,

împotriva

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Finanzgericht Hamburg)

„TVA — A șasea directivă — Articolele 9, 17 și 18 — Stabilirea locului prestării serviciilor — Noțiunea «punerea la dispoziție de personal» — Lucrători care desfășoară activități independente — Necesitatea de a asigura o apreciere identică a prestării de servicii în privința prestatorului și în privința clientului”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Prestări de servicii — Stabilirea locului de impozitare — Punerea la dispoziție de personal — Noțiune*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 9 alin. (2) lit. (e) a șasea liniuță]

2. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Deducerea taxei achitate în amonte*

(Directiva 77/388 a Consiliului)

3. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Deducerea taxei achitate în amonte*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 17, alin. 1, alin. (2) lit. (a) și alin. (3) lit. (a) și art. 18 alin. (1) lit. (a)]

1. Articolul 9 alineatul (2) litera (e) a șasea liniuță din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat în sensul că noțiunea „punerea la dispoziție de personal” prevăzută de această dispoziție include și punerea la dispoziție de lucrători care desfășoară activități independente, care nu sunt angajați ai întreprinderii prestatoare.

Astfel, în măsura în care această interpretare reduce la un singur loc elementul de legătură fiscală al prestării de servicii în cauză, aceasta permite tocmai să se evite existența unei duble impuneri a prestației menționate sau ca această prestație să fie exclusă de la orice aplicare a taxei pe valoarea adăugată. O astfel de interpretare este de asemenea de natură să faciliteze punerea în aplicare a normei respective de conflict prin permiterea unei administrări simple, la locul prestării serviciilor, a normelor de percepere a taxei și de prevenire a evaziunii fiscale, din moment ce clientul nu trebuie să se intereseze cu privire la natura juridică a relațiilor care leagă prestatorul de „personalul” care face obiectul punerii la dispoziție.

În plus, această interpretare este conformă cu principiul securității juridice, întrucât, fiindcă stabilirea locului de impozitare a prestării de servicii să fie mai previzibilă, aceasta simplifică

aplicarea dispozițiilor cuprinse în A 7a directivă și contribuie la asigurarea unei percepții fiabile și corecte a taxei pe valoarea adăugată.

(a se vedea punctele 29-32 și dispozitiv 1)

2. În lipsa unei reglementări a Uniunii, revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru, printre altele, atribuția de a desemna autoritățile competente și de a stabili modalitățile procedurilor destinate să asigure protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii, cu condiția ca aceste modalități să nu fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor acțiuni similare din dreptul intern (principiul echivalenței) și să nu facă practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității).

În ceea ce privește principiul efectivității, în lipsa unor norme speciale în dreptul procedural național, dreptul prestatorului de servicii și cel al clientului prestației menționate, care constau în tratarea în mod identic din punctul de vedere al caracterului impozabil a aceleiași prestații și a taxei pe valoarea adăugată datorată asupra acesteia, ar fi în practică private de orice efect util.

(a se vedea punctele 35 și 37)

3. Articolul 17 alineatul (1), alineatul (2) litera (a) și alineatul (3) litera (a), precum și articolul 18 alineatul (1) litera (a) din A 7a directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretate în sensul că nu impun statelor membre să își organizeze normele procedurale interne astfel încât să asigure evaluarea în mod coerent a caracterului impozabil și a supunerii la plata taxei pe valoarea adăugată a aceleiași prestații de servicii, atât în raport cu prestatorul, cât și cu clientul prestației menționate, chiar și în cazul în care pentru cei doi sunt competente autorități fiscale diferite. Totuși, aceste dispoziții obligă statele membre să adopte măsurile necesare pentru a asigura exactitatea prelevării taxei pe valoarea adăugată și respectarea principiului neutralității fiscale.

Astfel, chiar dacă articolul 17 alineatul (1), alineatul (2) litera (a) și alineatul (3) litera (a), precum și articolul 18 alineatul (1) litera (a) din A 7a directivă nu precizează în mod concret conținutul măsurilor procedurale sau de alt tip care trebuie luate pentru a asigura exactitatea prelevării taxei pe valoarea adăugată și respectarea principiului neutralității fiscale, nu este mai puțin adevărat că aceste dispoziții sunt obligatorii pentru statele membre cu privire la obiectivul care trebuie atins, lăsându-le în același timp o marjă de apreciere în evaluarea necesității adoptării unor astfel de măsuri.

În această privință, în cazul în care s-ar dovedi că, chiar în absența unor întrebări privind interpretarea sau privind validitatea sau în caz de refuz din partea instanțelor competente de a sesiza Curtea de Justiție în cadrul unei trimiteri preliminare privind interpretarea sau aprecierea validității dreptului Uniunii, diferite autorități și/sau instanțe ale unui stat membru continuă să adopte în mod sistematic poziții divergente în ceea ce privește elementul de legătură al uneia și aceleiași prestații de servicii în raport cu prestatorul, pe de o parte, și cu clientul, pe de altă parte, astfel încât să aducă atingere în special principiului neutralității fiscale, obligațiile care revin statului membru menționat în temeiul celei de A 7a directive ar putea fi considerate încălcate.

(a se vedea punctele 43-45 și dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

26 ianuarie 2012(*)

„TVA — Așa se directivă — Articolele 9, 17 și 18 — Stabilirea locului prestării serviciilor — Noțiunea «punerea la dispoziție de personal» — Lucrători care desfășoară activități independente — Necesitatea de a asigura o apreciere identică a prestării de servicii în privința prestatorului și în privința clientului”

În cauza C-218/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Hamburg (Germania), prin decizia din 20 aprilie 2010, primită de Curte la 6 mai 2010, în procedura

ADV Allround Vermittlungs AG, în lichidare,

împotriva

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet, M. Ileși, J. J. Kasel (raportor) și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 30 martie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru ADV Allround Vermittlungs AG, în lichidare, de S. Heinrichshofen și B. Burgmaier, Rechtsanwälte;

— pentru guvernul german, de domnul T. Henze, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 28 iunie 2011,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 9 alineatul (2) litera (e), a articolului 17 alineatul (1), alineatul (2) litera (a) și alineatul (3) litera (a), precum și a articolului 18 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între ADV Allround Vermittlungs AG, în lichidare (denumită în continuare „ADV”), pe de o parte, și Finanzamt Hamburg-Bergedorf (denumită în continuare „Finanzamt”), cu privire la stabilirea, în vederea perceperii taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), a locului prestării serviciilor.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Al șaptelea considerent al celei de A șasea directive prevede:

„Întrucât stabilirea locului efectuării operațiunilor taxabile a condus la conflicte între statele membre privind jurisdicția, în special în ceea ce privește livrarea de bunuri care necesită montaj sau prestarea de servicii; întrucât, deși locul unde se desfășoară o prestare de servicii este considerat în principiu ca fiind locul unde prestatorul și-a stabilit locul de desfășurare a activității sale profesionale, acesta este definit ca aflându-se în țara clientului, în special în cazul anumitor servicii prestate între persoane impozabile al căror cost este inclus în prețul bunurilor”. [traducere neoficială]

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

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

5 Articolul 9 alineatul (2) litera (e) din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Cu toate acestea:

[...]

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

[...]

— punerea la dispoziție de personal;

[...]” [traducere neoficială]

6 Articolul 17 alineatul (1) din A ?asea directiv? prevede:

„Dreptul de deducere ia na?tere în momentul în care taxa deductibil? devine exigibil?.” [traducere neoficial?]

7 Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din această directiv? are urm?torul cuprins:

„În m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate în scopul opera?iunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabil? are dreptul de a deduce din valoarea TVA?ului pe care are obliga?ia de a o pl?ti:

(a) [TVA?ul] datorat sau achitat în statul membru în cauz? pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz? a?i fi livrate ?i pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a?i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?.” [traducere neoficial?]

8 Potrivit articolului 17 alineatul (3) litera (a) din această directiv? :

„Statele membre acord?, de asemenea, fiec?rei persoane impozabile dreptul la deducerea sau la rambursarea [TVA?ului] men?ionat [...] la alineatul (2), în m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate pentru:

a) opera?iuni conexe activit??ilor economice men?ionate la articolul 4 alineatul (2), efectuate într-o alt? ?ar?, dac? acestea ar fi deductibile în cazul în care ar fi fost efectuate pe teritoriul ??rii.” [traducere neoficial?]

9 Articolul 18 alineatul (1) litera (a) din A ?asea directiv? prevede:

„Pentru a??i exercita dreptul de deducere, o persoan? impozabil? trebuie:

(a) s? de?in? o factur? emis? în conformitate cu articolul 22 alineatul (3), pentru deducerile prev?zute la articolul 17 alineatul (2) litera (a).” [traducere neoficial?]

Dreptul na?ional

10 Articolul 3a alineatul (1) prima teză din Legea din 1999 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270,), în versiunea care rezult? din Comunicarea din 21 februarie 2005 (denumit? în continuare „UStG”), prevede:

„F?r? a aduce atingere articolelor 3b ?i 3f, o prestare este furnizat? în locul de unde întreprinderea î?i desf??oar? activitatea.”

11 Potrivit articolului 3a alineatul (3) prima teză din UStG:

„Dac? beneficiarul uneia dintre celelalte prest?ri men?ionate la alineatul (4) este o întreprindere, prestarea, prin derogare de la alineatul (1), este considerat? a fi furnizat? în locul unde beneficiarul î?i desf??oar? activitatea.”

12 Articolul 3a alineatul (4) din UStG prevede:

„În sensul alineatului (3), prin «alte prest?ri» se în?elege: [...]

7. punerea la dispozi?ie de personal [...]

13 Articolul 15 alineatul (1) prima teză punctul 1 din UStG prevede:

„Întreprinderea poate deduce următoarele valori ale taxei achitate în amonte:

1) Impozitele datorate legal pentru livrări și alte prestări care au fost efectuate în favoarea acestuia de către o altă întreprindere. Exercițarea dreptului de deducere este condiționată de deținerea de către întreprindere a unei facturi emise conform articolelor 14 și 14a.”

14 Articolul 18 alineatul (9) a treia teză din UStG prevede:

„Cererea de rambursare trebuie depusă în termen de șase luni de la încheierea anului calendaristic în cursul căruia a luat naștere dreptul la rambursare.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

15 ADV, societate de drept german, asigură, în cursul anului 2005, punerea la dispoziția unor societăți de transport stabilite în Germania și în afara teritoriului acestui stat membru, în special în Italia, de oferi de camion independenți. Contractele încheiate între ADV și oferi, denumite „convenții de intermediere”, prevedeau că aceștia din urmă trebuiau să factureze serviciile societății ADV. La rândul său, această societate factura diferitelor întreprinderi de transport clienții costul prevăzut în convențiile de intermediere menționate, majorat cu o marjă care varia între 8 % și 20 %.

16 La început, ADV prezenta clienților italieni facturi care nu includeau TVA-ul. Aceasta considera, astfel, că prestările sale de servicii trebuiau să fie calificate drept „punere la dispoziție de personal” în sensul articolului 3a alineatul (4) punctul 7 din UStG și că, prin urmare, locul prestării serviciilor se situa în Italia, locul în care erau stabiliți beneficiarii acestor prestații.

17 Finanzamt a considerat că prestațiile în cauză nu puteau fi calificate drept „punere la dispoziție de personal” și că, în consecință, locul prestării serviciilor se situa, în temeiul articolului 3a alineatul (1) din UStG, la locul de stabilire al prestatorului de servicii. Așadar, TVA-ul trebuia facturat în Germania.

18 În schimb, Bundeszentralamt für Steuern, instituție competentă pentru a decide asupra cererilor de rambursare a TVA-ului, prezentate, în acțiunea principală, de clienții italieni, a considerat că prestațiile furnizate de ADV constituiau prestații de „punere la dispoziție de personal” care nu determină facturarea TVA-ului în Germania. Considerând că, în temeiul articolului 3a alineatul (3) prima teză din UStG, aceste prestații ar fi trebuit să fie impozitate la locul sediului clienților, și anume în Italia, această instituție a refuzat să acorde rambursarea TVA-ului german întreprinderilor italiene.

19 Fiind sesizat cu acest litigiu, Finanzgericht Hamburg consideră mai întâi că, întrucât al șaptelea considerent al celei de a șasea directive prevede că enumerarea care figurează la articolul 9 alineatul (2) din această directivă cuprinde „în special [...] anumite servicii prestate între persoane impozabile al căror cost este inclus în prețul bunurilor”, această dispoziție s-ar putea aplica de asemenea punerii la dispoziție de lucrători care desfășoară activități independente, dar există o îndoială în această privință.

20 În continuare, Finanzgericht Hamburg ridică problema, pe de o parte, dacă datoria nescută cu titlu de TVA în sarcina prestatorului de servicii și dreptul clientului la rambursarea TVA-ului achitat în amonte nu sunt în mod necesar legate, în special în temeiul principiului neutralității fiscale, și, pe de altă parte, dacă această legătură creează, în sarcina autorităților naționale competente, o obligație de a evita adoptarea unor decizii contradictorii între ele.

21 În sfârșit, Finanzgericht Hamburg se întreabă dacă termenul de 90 de zile acordat clientului pentru a depune o cerere de rambursare, care, în temeiul dreptului național, începe să curgă de la sfârșitul anului calendaristic în cursul căruia a luat naștere dreptul la rambursare, trebuie suspendat sau întrerupt în lipsa unei decizii asupra situației fiscale a prestatorului.

22 În aceste condiții, Finanzgericht Hamburg a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 9 alineatul (2) litera (e) a 9-a liniuță din A 9-a directivă [...] trebuie interpretat în sensul că «punerea la dispoziție de personal» include și punerea la dispoziție de lucrători care desfășoară activități independente, care nu sunt angajați ai întreprinderii prestatoare?

2) Articolul 17 [alineatul (1), alineatul (2) litera (a) și alineatul (3) litera (a), precum și] articolul 18 alineatul (1) litera (a) din A 9-a directivă [...] trebuie interpretate în sensul că dreptul procedural național trebuie să prevadă măsuri astfel încât caracterul imposibil și supunerea la plata impozitului a aceleiași prestări de servicii să fie evaluate la fel, atât în raport cu întreprinderea prestatoare, cât și cu întreprinderea beneficiar, chiar și în cazul în care pentru cele două întreprinderi sunt competente autorități fiscale diferite?

Doar în cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare:

3) Articolul 17 [alineatul (1), alineatul (2) litera (a) și alineatul (3) litera (a), precum și] articolul 18 alineatul (1) litera (a) din A 9-a directivă [...] trebuie interpretate în sensul că termenul în care clientul prestărilor poate solicita rambursarea taxei achitate în amonte nu trebuie să expire înaintea pronunțării unei decizii asupra caracterului imposibil și a supunerii la plata impozitului care să fie definitiv în raport cu întreprinderea care prestează serviciile?

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

23 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (2) litera (e) a 9-a liniuță din A 9-a directivă trebuie interpretat în sensul că expresia „punerea la dispoziție de personal” include și punerea la dispoziție de lucrători care desfășoară activități independente, care nu sunt angajați ai întreprinderii prestatoare.

24 Trebuie să se sublinieze de la bun început, astfel cum au făcut atât instanța de trimitere, cât și părțile care au depus observații în fața Curții, că nici modul de redactare a articolului 9 alineatul (2) litera (e) a 9-a liniuță din A 9-a directivă, nici o lectură comparativă a diferitelor versiuni lingvistice ale acestei dispoziții nu permit să se stabilească dacă lucrătorii care desfășoară activități independente pot fi considerați ca reprezentând „personal” în sensul dispoziției menționate.

25 Cu toate acestea, trebuie să se constate că, pentru motivele reținute de avocatul general la punctele 26 și 27 din concluzii, nu se poate exclude *a priori* că, având în vedere modul său de redactare, articolul 9 alineatul (2) litera (e) a șasea linie?? din A șasea directivă se aplică de asemenea punerii la dispoziție de personal „care desfășoară activități independente”.

26 Or, astfel cum reiese dintr-o jurisprudență constantă, în cadrul interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul ei și de obiectivul urmărit de reglementarea din care face parte această dispoziție (a se vedea în special Hotărârea din 9 martie 2006, Gillan Beach, C-114/05, Rec., p. I-2427, punctul 21 și jurisprudența citată).

27 În această privință, trebuie amintit că articolul 9 din A șasea directivă cuprinde norme care stabilesc locul de impozitare a prestărilor de servicii. În timp ce alineatul (1) al acestui articol conține, cu privire la acest subiect, o normă cu caracter general, la alineatul (2) al aceluiași articol se enumeră o serie de elemente de legătură specifice. Conform unei jurisprudențe constante, obiectivul acestor prevederi este de a evita, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpunerea veniturilor (a se vedea în special Hotărârea din 26 septembrie 1996, Dudda, C-327/94, Rec., p. I-4595, punctul 20, Hotărârea Gillan Beach, citată anterior, punctul 14, și Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, Rep., p. I-8255, punctul 24).

28 Or, o interpretare a articolului 9 alineatul (2) litera (e) a șasea linie?? din A șasea directivă potrivit căreia termenul „personal” cuprins în acesta acoperă nu numai lucrătorii salariați, ci și lucrătorii care desfășoară activități independente, este mai în acord cu obiectivul unei norme de conflict precum cea instituită la articolul 9 din această directivă, care urmărește evitarea riscului dublei impuneri și al neimpozitării.

29 Astfel, în măsura în care această interpretare reduce la un singur loc elementul de legătură fiscal al prestării de servicii în cauză, aceasta permite tocmai să se evite existența unei duble impuneri a prestației menționate sau ca această prestație să fie exclusă de la orice aplicare de TVA.

30 O astfel de interpretare este de asemenea de natură să faciliteze punerea în aplicare a normei respective de conflict prin permiterea unei administrări simple, la locul prestării serviciilor, a normelor de percepere a taxei și de prevenire a evaziunii fiscale, din moment ce clientul nu trebuie să se intereseze cu privire la natura juridică a relațiilor care leagă prestatorul de „personalul” care face obiectul punerii la dispoziție.

31 În plus, această interpretare este conformă cu principiul securității juridice, întrucât, făcând ca stabilirea locului de impozitare a prestării de servicii să fie mai previzibilă, aceasta simplifică aplicarea dispozițiilor cuprinse în A șasea directivă și contribuie la asigurarea unei percepți fiabile și corecte a TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 2011, Stoppelkamp, C-421/10, Rep., p. I-9309, punctul 34).

32 Având în vedere aceste considerații, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 9 alineatul (2) litera (e) a șasea linie?? din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că noțiunea „punerea la dispoziție de personal” prevăzută de această dispoziție include și punerea la dispoziție de lucrători care desfășoară activități independente, care nu sunt angajați ai întreprinderii prestatoare.

Cu privire la a doua întrebare

33 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (1), alineatul (2) litera (a) și alineatul (3) litera (a), precum și articolul 18 alineatul (1) litera (a) din A se asea directivă trebuie interpretate în sensul că impun statelor membre să își organizeze normele procedurale interne astfel încât să asigure evaluarea în mod coerent a caracterului impozabil și a supunerii la plata TVA-ului a aceleiași prestații de servicii, atât în raport cu prestatorul, cât și cu clientul prestației menționate, chiar și în cazul în care pentru cei doi sunt competente autorități fiscale diferite.

34 În această privință, trebuie să se constate, astfel cum a procedat instanța de trimitere, că A se asea directivă nu cuprinde nicio dispoziție care să prevadă în mod expres că statele membre sunt obligate să adopte o măsură precum cea avută în vedere în întrebarea preliminară.

35 Or, conform unei jurisprudențe constante, în lipsa unei reglementări comunitare în materie, revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru, printre altele, atribuția de a desemna autoritățile competente și de a stabili modalitățile procedurilor destinate să asigure protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii, cu condiția ca aceste modalități să nu fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor acțiuni similare din dreptul intern (principiul echivalenței) și să nu facă practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică comunitară (principiul efectivității) (a se vedea în special Hotărârea din 17 noiembrie 1998, Aprile, C-228/96, Rec., p. I-7141, punctul 18, precum și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Rep., p. I-623, punctul 17).

36 În ceea ce privește principiul echivalenței, trebuie să se sublinieze că, în speță, Curtea nu dispune de niciun element de natură a da naștere unei îndoieli cu privire la conformitatea cu acest principiu a unei reglementări precum cea în discuție în acțiunea principală.

37 În schimb, au fost emise îndoieli de către instanța de trimitere în special cu privire la aspectul dacă o astfel de situație răspunde exigențelor principiului efectivității. Astfel, în lipsa unor norme speciale în dreptul procedural național, dreptul prestatorului de servicii și cel al clientului prestației menționate, recunoscute de către Curte în Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, Rec., p. I-4227), și care constau în tratarea în mod identic din punctul de vedere al caracterului impozabil a aceleiași prestații și a TVA-ului datorat asupra acesteia, ar fi în practică private de orice efect util.

38 În această privință, trebuie amintit că principiul efectivității trebuie considerat ca fiind încalcat atunci când se dovedește că exercitarea unui drept conferit prin ordinea juridică a Uniunii se dovedește a fi imposibil sau excesiv de dificil.

39 Cu toate acestea, nu astfel pare să fie situația într-o acțiune precum acțiunea principală.

40 Pe de o parte, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 69 din concluzii, Hotărârea Genius, citată anterior, privește numai întinderea dreptului de deducere. Aceasta nu se pronunță asupra unui eventual drept al prestatorului sau al beneficiarului unei prestații de servicii ca, într-o procedură inițiată de cealaltă parte la operațiunea supusă TVA-ului în fața unei alte autorități decât cea în competența creia intră, această prestație să fie calificată, în ceea ce privește în special locul de executare a acesteia, în mod identic cu cea reținută de autoritatea sau de instanța de care depinde.

41 Pe de altă parte, trebuie să se constate că atât prestatorul de servicii, cât și clientul prestației au fiecare posibilitatea de a-și invoca drepturile nu numai în fața autorităților administrative, ci și în fața instanțelor competente în materie de TVA, potrivit unor proceduri cu privire la care nu se contestă că permit să se asigure, în principiu, o interpretare, precum și o

aplicare corecte și uniforme ale dispozițiilor celei de A șasea directive.

42 Astfel, interpretarea și aplicarea uniformă a dreptului Uniunii sunt în definitiv asigurate prin procedura de trimitere preliminară în interpretare sau în aprecierea validității dreptului Uniunii în temeiul articolului 267 TFUE, care instituie un sistem de cooperare între instanțele naționale și Curte. Or, din dosarul supus atenției Curții nu reiese că o reglementare națională precum cea în discuție în acțiunea principală nu permite garantarea bunei funcționări a cooperării judiciare menționate.

43 În cazul în care totuși s-ar dovedi că, chiar în absența unor întrebări privind interpretarea sau privind validitatea sau în caz de refuz din partea instanțelor competente de a sesiza Curtea în cadrul unei trimeri preliminare privind interpretarea sau aprecierea validității dreptului Uniunii, diferite autorități și/sau instanțe ale unui stat membru continuă să adopte în mod sistematic poziții divergente în ceea ce privește elementul de legătură al uneia și aceleiași prestări de servicii în raport cu prestatorul, pe de o parte, și cu clientul, pe de altă parte, astfel încât să aducă atingere în special principiului neutralității fiscale, obligațiile care revin statului membru menționat în temeiul celei de A șasea directive ar putea fi considerate încălcate.

44 Astfel, chiar dacă articolul 17 alineatul (1), alineatul (2) litera (a) și alineatul (3) litera (a), precum și articolul 18 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă nu precizează în mod concret conținutul măsurilor procedurale sau de alt tip care trebuie luate pentru a asigura exactitatea prelevării TVA-ului și respectarea principiului neutralității fiscale, nu este mai puțin adevărat că aceste dispoziții sunt obligatorii pentru statele membre cu privire la obiectivul care trebuie atins, lăsându-le în același timp o marjă de apreciere în evaluarea necesității adoptării unor astfel de măsuri.

45 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 17 alineatul (1), alineatul (2) litera (a) și alineatul (3) litera (a), precum și articolul 18 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că nu impun statelor membre să își organizeze normele procedurale interne astfel încât să asigure evaluarea în mod coerent a caracterului imposibil și a supunerii la plata TVA-ului a aceleiași prestări de servicii, atât în raport cu prestatorul, cât și cu clientul prestației menționate, chiar și în cazul în care pentru cei doi sunt competente autorități fiscale diferite. Totuși, aceste dispoziții obligă statele membre să adopte măsurile necesare pentru a asigura exactitatea prelevării TVA-ului și respectarea principiului neutralității fiscale.

Cu privire la a treia întrebare

46 Având în vedere răspunsul dat la a doua întrebare, nu este necesar să se răspundă la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

1) **Articolul 9 alineatul (2) litera (e) a șasea liniuță 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 trebuie interpretat în sensul că noțiunea „punerea la dispoziție de personal” prevăzută de această dispoziție include și punerea la dispoziție de lucrători care**

desfășoară activități independente, care nu sunt angajați ai întreprinderii prestatoare.

2) Articolul 17 alineatul (1), alineatul (2) litera (a) și alineatul (3) litera (a), precum și articolul 18 alineatul (1) litera (a) din A se aplică directivă trebuie interpretate în sensul că nu impun statelor membre să își organizeze normele procedurale interne astfel încât să asigure evaluarea în mod coerent a caracterului impozabil și a supunerii la plata taxei pe valoarea adăugată a aceleiași prestări de servicii, atât în raport cu prestatorul, cât și cu clientul prestației menționate, chiar și în cazul în care pentru cei doi sunt competente autorități fiscale diferite. Totuși, aceste dispoziții obligă statele membre să adopte măsurile necesare pentru a asigura exactitatea prelevării taxei pe valoarea adăugată și respectarea principiului neutralității fiscale.

Semnături

* Limba de procedură: germană.