

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JÁN MAZÁK

prezentate la 28 iunie 2011(1)

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 (Germania)]

„A șasea directivă TVA — Interpretarea articolului 9 alineatul (2) litera (e) — Punerea la dispoziție de personal — Punerea la dispoziție a serviciilor care nu sunt angajate de prestator — Locul în care sunt prestate serviciile — Rambursare”

I — Introducere

1. Prin decizia din 20 aprilie 2010, primită de Curte la 6 mai 2010, Finanzgericht Hamburg (Curtea Fiscală din Hamburg) (Germania) a adresat întrebări Curții de Justiție în temeiul articolului 267 TFUE cu privire la interpretarea celei de a șasea directive 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(2) (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 Allround”), pe de o parte, și Finanzamt Hamburg-Bergedorf (Administrația Financiară din Hamburg-Bergedorf), pe de altă parte, cu privire la supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aferentă anului 2005 în funcție de locul de prestare a serviciului care consta în punerea la dispoziție de servicii de camion independenți unor clienți din străinătate.

3. Prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească, în primul rând, dacă articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că noțiunea „punerea la dispoziție de personal” include și punerea la dispoziție de lucrători care desfășoară activități independente care nu sunt angajate ai întreprinderii prestatoare.

4. În al doilea rând, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, potrivit dispozițiilor celei de a șasea directive, dreptul procedural național trebuie să prevadă că aceeași operațiune care, în prezenta cauză, constă în prestarea de servicii este evaluată în scopuri de TVA la fel, atât în raport cu prestatorul persoană fizică, cât și cu beneficiarul persoană fizică, și solicită

de asemenea s? se stabileasc? termenul în care cel din urm? poate exercita dreptul de deducere a taxei aferente intr?rilor pentru serviciul prestat în beneficiul s?u.

II — Cadrul juridic

A — A ?asea directiv?

5. Articolul 9 din A ?asea directiv?, intitulat „Prestarea de servicii”, cuprinde urm?toarele dispozi?ii relevante:

„(1) Locul prest?rii de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul ?i?a stabilit sediul activit?ii sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absen?a unui astfel de sediu al activit?ii sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde î?i are domiciliul stabil sau re?edin?a obi?nuit?.

(2) Cu toate acestea:

[...]

(e) locul prest?rii urm?toarelor servicii unor clien?i stabili?i în afara Comunit??ii sau unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar într?o ?ar? diferit? de cea a prestatorului, este locul unde clientul ?i?a stabilit sediul activit?ii sale economice sau un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absen?a unui astfel de loc, locul unde are domiciliul stabil sau re?edin?a obi?nuit?:

[...]

— punerea la dispozi?ie de personal,

[...]” [traducere neoficial?]

6. Articolul 17 din A ?asea directiv?, intitulat „Originea ?i sfera de aplicare a dreptului de deducere”, cuprinde urm?toarele dispozi?ii relevante:

„[...]

(2) 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, 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?;

[...]

(3) Statele membre acord?, de asemenea, fiec?rei persoane impozabile dreptul la deducerea sau rambursarea taxei pe valoarea ad?ugat? men?ionat? la alineatul (2) în m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate pentru:

(a) tranzac?ii 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?]

B — Dreptul național relevant

7. Articolul 3a din Umsatzsteuergesetz privind locul prestării altor servicii, în versiunea în vigoare până la 31 decembrie 2009 (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”) cuprinde următoarele dispoziții relevante:

Alineatul 1 prima teză:

„Fără a aduce atingere articolelor 3b și 3f, o prestare este furnizată în locul unde întreprinderea își desfășoară activitatea.

[...]”

Alineatul 3 prima teză:

„Dacă beneficiarul uneia dintre celelalte prestări menționate la alineatul 4 este o întreprindere, prestarea, prin derogare de la alineatul 1, este considerată a fi furnizată în locul unde beneficiarul își desfășoară activitatea.

[...]”

„Alineatul 4:

[...] În sensul alineatului 3, prin «alte prestări» se înțelege:

[...] 7. Punerea la dispoziție de personal.

[...]”

III — Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

8. Potrivit deciziei de trimitere, activitatea ADV Allround consta în anul în cauză, 2005, în punerea la dispoziție de oferi de camion independenți către societăți de transport din Germania și din alte țări, în special din Italia (Tirolul de Sud).

9. În acest scop, cu oferii se încheiau contracte în formă scrisă, denumite „convenții de intermediere”. Societățile de transport solicitau serviciul telefonând ADV Allround de fiecare dată când aveau nevoie de un ofer.

10. Oferii facturau către ADV Allround serviciile prestate, care constau în conducerea camioanelor puse la dispoziție de societățile de transport, iar ADV Allround emitea factură pentru punerea la dispoziție a oferilor către acestea din urmă aplicând o diferență de preț între 8 % (comenzi de durată) și 20 % (comenzi unice).

11. ADV Allround nu a emis inițial facturi cu taxă pe valoare adăugată beneficiarilor situați în afara Germaniei, precum societățile italiene de transport în prezenta cauză, deoarece a plecat de la premisa că serviciul în cauză reprezintă „punerea la dispoziție de personal” în sensul articolului 3a alineatul 4 punctul 7 din UStG și că locul prestării și, așadar, al impozitării ar fi astfel Italia, unde sunt stabiliți beneficiarii acestui serviciu.

12. În raportul de control fiscal din 3 iulie 2006 elaborat ca urmare a unui control special efectuat la ADV Allround pentru verificarea taxei pe valoarea adăugată plătite de aceasta aferent primelor trei trimestre din anul 2005, Administrația Financiară Hamburg-Bergedorf a exprimat opinia conform căreia, „punerea la dispoziție de personal” în sensul dispoziției menționate

anterior cuprinde doar punerea la dispoziție a propriilor angajați ai întreprinderii (închirierea forței de muncă) și, astfel, locul de prestare este locul de unde ADV Allround își desfășoară activitatea, și anume Germania.

13. În consecință, ADV Allround a început să le emită partenerilor contractuali italieni facturi cu taxă pe valoare adăugată în valoare de 16 %. În plus, aceasta a emis facturi modificate ulterior pentru toate serviciile prestate în 2005 cu evidențierea taxei pe valoarea adăugată, plecând de la premisa că partenerilor contractuali italieni li se va rambursa taxa pe valoarea adăugată, astfel încât, cu excepția aspectelor administrative suplimentare legate de procedura de rambursare, tratarea operațiunilor ca fiind impozabile în Germania ar rămâne neutră din punct de vedere economic.

14. Bundeszentralamt für Steuern (Oficiul Federal Central pentru Impozite), care este responsabil pentru cererile de rambursare a taxei aferente intrărilor, a avut o opinie diferită de cea a Administrației Financiare Hamburg-Bergerdorf, susținând că noțiunea „punere la dispoziție de personal” prevăzută la articolul 3a alineatul 4 punctul 7 din UStG se aplică punerii la dispoziție de oferi precum celei în discuție în prezenta cauză. Potrivit acestei opinii, operațiunile respective nu sunt, așadar, impozabile în Germania, taxa pe valoarea adăugată în mod eronat a fost menționată în facturile modificate, și că rambursarea taxei pe valoarea adăugată aplicate în mod eronat nu este permisă. În măsura în care clienții individuali au depus cereri de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, acestea au fost respinse.

15. Astfel, clienții italieni au refuzat să achite în continuare taxa pe valoarea adăugată menționată suplimentar în facturi de ADV Allround. În lipsa posibilității de rambursare a taxei aferente intrărilor către clienți, ADV Allround nu a putut impune pe piață prețuri majorate cu 16 %, astfel încât taxa pe valoarea adăugată a dobândit pentru aceștia o cheltuială efectivă. Din cauza marjei de 8 % până la 20 %, aceasta a încetat activitatea și se află în prezent în lichidare.

16. Finanzgericht Hamburg, care a fost sesizat cu prezenta acțiune, statuează, în primul rând, că există îndoieli cu privire la interpretarea expresiei „punere la dispoziție de personal”, care este utilizată atât la articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă, cât și la articolul 3a alineatul 4 punctul 7 din UStG, care transpune dispoziția comunitară în dreptul german, și anume dacă aceasta se referă doar la persoanele aflate într-un raport de muncă, mai exact la lucrătorii salariați, sau cuprinde de asemenea lucrătorii care desfășoară activități independente, precum oferi de camion din prezenta cauză. Această instanță indică totuși că dificultățile întâlnite în practică în legătură cu distingerea lucrătorilor salariați de lucrătorii care desfășoară activități independente și cu furnizarea unor dovezi corespunzătoare în acest sens beneficiarului serviciilor pot determina, în lumina obiectivului celei de A șasea directive de a facilita prestarea de servicii în cadrul pieței interne europene, includerea punerii la dispoziție de lucrători care desfășoară activități independente în noțiunea „punere la dispoziție de personal”.

17. În al doilea rând, deoarece caracterul impozabil și supunerea la plata impozitului, pe de o parte, și dreptul la deducerea taxei aferente intrărilor, pe de altă parte, trebuie, în opinia acestei instanțe, să fie considerate ca fiind legate din punct de vedere material, instanța de trimitere ridică problema cu privire la aspectul dacă și în ce mod trebuie să se reflecte această legătură de drept material în dreptul procedural, în special cu privire la aspectul dacă această legătură dintre caracterul impozabil și dreptul la deducerea taxei aferente intrărilor referitoare la aceeași operațiune înseamnă că se impune să se împiedice adoptarea unor decizii contradictorii în ceea ce privește aspectele de fond și, în cazul unui răspuns afirmativ, cum urmează să fie realizat acest lucru.

18. În al treilea rând, aceasta observă că până în acest moment Curtea nu s-a pronunțat cu privire la termenul prevăzut în legislația germană de doar șase luni de la încheierea anului

calendaristic în cursul căruia a luat naștere dreptul la rambursare în care beneficiarul serviciului poate solicita deducerea taxei. Nu este clar dacă, potrivit celei de A șasea directive și în lumina principiilor securității juridice și al efectivității, acest termen poate expira înainte de pronunțarea unei decizii cu privire la caracterul impozabil și la supunerea prestatorului de servicii la plata impozitului.

19. Acestea sunt circumstanțele în care Finanzgericht Hamburg a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 9 alineatul (2) litera (e) a șasea linie?? 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 (denumită în continuare «Directiva 77/388») [ulterior articolul 56 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în versiunea aplicabilă până la 31 decembrie 2009, denumită în continuare «Directiva 2006/112»] 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), alineatul (3) litera (a) și articolul 18 alineatul (1) litera (a) din Directiva 77/388 [devenite articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 169 litera (a) și, respectiv, articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112] trebuie interpretate în sensul că dreptul procedural național trebuie să prevadă măsuri, astfel încât caracterul impozabil 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), alineatul (3) litera (a) și articolul 18 alineatul (1) litera (a) din Directiva 77/388 [devenite articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 169 litera (a) și, respectiv, articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112] trebuie interpretate în sensul că termenul în care beneficiarul prestațiilor poate exercita dreptul de deducere a taxei aferente intrărilor pentru o prestare efectuată în favoarea sa nu trebuie să expire înaintea pronunțării unei decizii asupra caracterului impozabil și a supunerii la plata impozitului care să fie definitiv în raport cu întreprinderea care prestează serviciile?”

IV — Analiză juridică

A — Prima întrebare

20. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea 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.

1. Principalele argumente ale părților

21. În cadrul prezentei proceduri, au depus observații scrise guvernul german și Comisia Europeană. În afara acestor părți, ADV Allround a fost reprezentat în cadrul ședinței din 30 martie 2011.

22. În opinia guvernului german și a Comisiei, noțiunea „punerea la dispoziție de personal”

prevăzută la articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă nu include și punerea la dispoziție de lucrători care desfășoară activități independente, care nu sunt angajați ai întreprinderii prestatoare, și că, în consecință, răspunsul la prima întrebare trebuie să fie negativ.

23. Aceste părți susțin, în esență, că termenul „personal” pare să se refere în general mai degrabă la lucrătorii care sunt angajați ai prestatorului de servicii. Această interpretare este susținută de faptul că termenul menționat este utilizat cu o semnificație similară la articolul 5 alineatul (6), la articolul 6 alineatul (2) și la articolul 13 secțiunea A litera (k) din A șasea directivă, care trebuie interpretat în mod uniform, precum și în alte domenii ale dreptului Uniunii Europene (denumit în continuare „UE”). În plus, economia și obiectivul articolului 9 din A șasea directivă ar fi compromise dacă noțiunea „punerea la dispoziție de personal” ar fi interpretată în sensul că include punerea la dispoziție de lucrători care desfășoară activități independente.

24. Dimpotrivă, ADV Allround sugerează că răspunsul la prima întrebare trebuie să fie afirmativ. În opinia acesteia, interpretarea conform căreia articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă se referă de asemenea la lucrători care desfășoară activități independente este în mod frecvent confirmată în special de considerații de securitate juridică și de aspect practic. ADV Allround apreciază că această interpretare nu poate conduce la manipulare și la evaziune fiscală de către prestatorul de servicii.

2. Apreciere

25. Trebuie să menționăm, încă de la început, că ni se pare că o interpretare pur literală a articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă nu ar fi concludentă pentru a se stabili dacă „punerea la dispoziție de personal” menționat la acest articol include punerea la dispoziție a lucrătorilor care desfășoară activități independente în litigiu în prezenta cauză.

26. În această privință, trebuie observat, în primul rând, că, cel puțin în anumite versiuni lingvistice, articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă utilizează termenul mai general „personal” sau termeni corespondenți (de exemplu, „Personal” în versiunea în limba germană, „personnel” în versiunea în limba franceză și „personal” în versiunea în limba spaniolă) în locul unui termen mai specific precum „lucrător” sau „salariat” și că acest termen general nu se referă astfel în mod necesar la persoane aflate într-un raport de muncă.

27. În al doilea rând, mai mult, contrar opiniei pe care par să o întemeieze argumentația atât Comisia, cât și guvernul german, nu s-a stabilit în niciun caz cu certitudine că termenul „personal” se referă mai degrabă la raportul dintre prestatorul de servicii și persoanele puse la dispoziție decât la raportul dintre aceste persoane și beneficiarul serviciului. Altfel spus, „punerea la dispoziție de personal” prevăzută la articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă nu descrie în mod necesar un serviciu prin care o persoană imposibilă pune la dispoziția unei alte persoane propriul personal, însă principala caracteristică a unui astfel de serviciu poate consta în faptul că celelalte persoane îi este pus la dispoziție personal sau forțat de muncă, indiferent de natura raportului contractual dintre prestatorul serviciului respectiv și persoanele puse la dispoziție.

28. De asemenea, trebuie să se observe că termenul „personal” utilizat la articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă nu are în mod necesar aceeași semnificație pe care o are atunci când este utilizat în cadrul altor dispoziții ale directivei sau chiar mai puțin atunci când este utilizat în alte reglementări ale Uniunii, fiind necesar să se ia în considerare contextul specific al fiecărei dispoziții în cadrul căreia este utilizat acest termen.

29. Astfel, dispozițiile articolului 5 alineatul (6) și ale articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă, care conțin termenul „personal” și sunt menționate de Comisie în această privință, au

ca obiectiv s? asigure c? persoanele impozabile care utilizeaz? bunuri sau servicii în folosul propriu ori în folosul personalului acestora primesc acela?i tratament precum consumatorii finali(3), în timp ce articolul 9 alineatul (2) din A ?asea directiv? face parte dintr?un set de reguli cu un obiectiv foarte diferit, ?i anume acela de a stabili locul unde se consider? c? este prestat serviciul.

30. Prin urmare, se impune s? se efectueze ?i o analiz? a aspectului dac? articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A ?asea directiv? trebuie interpretat, având în vedere contextul dispozi?iei men?ionate ?i obiectivele setului de reguli din care face parte(4), în sensul c? punerea la dispozi?ie de lucr?tori care desf?oar? activit?i independente precum cea în litigiu în prezenta cauz? constituie de asemenea „punere la dispozi?ie de personal” care trebuie impozitat? în ?ara în care este stabilit beneficiarul serviciului.

31. Se impune s? amintim, în primul rând, c? articolul 9 din A ?asea directiv? con?ine reguli privind stabilirea locului în care se consider? c? sunt prestate serviciile în vederea impozit?rii ?i al c?ror obiectiv este evitarea conflictelor de competen?? care pot determina dubla impozitare sau, dimpotriv?, neimpozitarea(5).

32. În aceast? privin??, articolul 9 alineatul (1) stabile?te o regul? general? cu privire la acest aspect, conform c?reia locul unde este prestat un serviciu este considerat ca fiind locul unde prestatorul este stabilit(6).

33. Se impune constatarea c? aceast? regul? reprezint? în sine o derogare de la principiul strict al teritorialit??ii ?i este, astfel cum a afirmat Curtea, o fic?iune prin faptul c? – pentru simplificare(7) – se consider? c? serviciul este prestat în locul unde prestatorul ?i?a stabilit sediul activit??ii sale economice sau locul unde are un sediu comercial fix, indiferent de locul real în care este prestat serviciul(8).

34. Cu toate acestea, în ceea ce prive?te serviciile specifice în leg?tur? cu care legiuitorul a stabilit s? nu se aplice regula conform c?reia locul prest?rii serviciului este locul unde prestatorul ?i?a stabilit sediul activit??ii sale economice sau locul unde are un sediu comercial fix, articolul 9 alineatul (2) din A ?asea directiv? prevede un num?r de cazuri specifice în care se consider? c? serviciile sunt prestate la sediul comercial fix al clientului(9).

35. În ceea ce prive?te raportul dintre alineatele (1) ?i (2) ale articolului 9 din A ?asea directiv?, trebuie de asemenea reamintit? jurispruden?a constant? a Cur?ii, potrivit c?reia nu exist? nicio preeminen?? a alineatului (1) asupra alineatului (2), ceea ce înseamn? c? acest din urm? alineat nu reprezint? o excep?ie care trebuie interpretat? în mod restrictiv(10).

36. Astfel, este necesar s? se analizeze în fiecare situa?ie, precum situa?ia din prezenta cauz?, în care ?oferi de camion independen?i sunt pu?i la dispozi?ia persoanelor impozabile cu sediul în afara ??rii, dac? situa?ia respectiv? intr? sub inciden?a unuia dintre cazurile men?ionate la articolul 9 alineatul (2) din A ?asea directiv?, mai exact, în împrejur?rile specifice prezentei cauze, sub inciden?a no?iunii „punerea la dispozi?ie de personal” utilizat? la articolul 9 alineatul (2) litera (e) din directiv?. În caz contrar, aceasta se încadreaz? în domeniul de aplicare al alineatului (1) al aceluia?i articol din A ?asea directiv?(11).

37. În aceast? privin??, ar trebui observat, în primul rând, c? scopul general al articolului 9 alineatul (2) din A ?asea directiv? este, potrivit celui de al ?aptelea considerent al directivei, s? instituie un sistem special pentru serviciile furnizate între persoane impozabile, în cazul în care costul serviciilor este inclus în pre?ul bunurilor(12).

38. În ceea ce prive?te acest obiectiv mai general, costurile aferente punerii la dispozi?ie de

personal, în acest caz punerea la dispoziție de oferi de camion, sunt incluse în prețul bunurilor sau al serviciilor produse de beneficiar(13), indiferent dacă personalul pus la dispoziție este angajat al prestatorului sau, precum în prezenta cauză, reprezintă lucrători care desfășoară activități independente al căror raport cu prestatorul este reglementat doar prin intermediul unui contract de intermediere.

39. În al doilea rând, în aceeași măsură, deși A șasea directivă însăși nu conține nicio dispoziție cu privire la obiectivul special urmărit de includerea în mod specific a punerii la dispoziție de personal în categoria serviciilor prevăzute la articolul 9 alineatul (2) din această directivă, nu este mai puțin adevărat că se pare că legiuitorul a apreciat că nu este corect să considere că locul de prestare a acestor servicii trebuie să fie, în vederea impozitării, potrivit normei generale instituite prin articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă, locul în care prestatorul și-a stabilit sediul activității comerciale sau în care are un sediu comercial fix de la care prestează serviciul(14). Dimpotrivă, legiuitorul a considerat că locul unde și-a stabilit sediul sau în care are un sediu comercial fix beneficiarul punerii la dispoziție de personal, sub direcția și controlul căruia și desfășoară activitatea personalul pus la dispoziție, este locul principal de legătură și, așadar, de referință pentru stabilirea competenței teritoriale în vederea impozitării acestor servicii.

40. Având în vedere de asemenea considerațiile de mai sus, se pare că nu există un motiv obiectiv – un astfel de motiv nefiind invocat nici de Comisie, nici de guvernul german – pentru a se distinge, în scopul stabilirii locului de impozitare, între modalitățile de punere la dispoziție de personal în funcție de aspectul dacă persoanele puse la dispoziție sunt sau nu sunt angajate ale prestatorului și pentru a considera că această caracteristică reprezintă o caracteristică a serviciului care constă în „punerea la dispoziție de personal” potrivit articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă.

41. Dimpotrivă, s-ar putea susține că, dacă se apreciază a fi necesar să se poarte de la regula generală instituită la articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă și să se considere astfel că personalul este pus la dispoziție în locul în care beneficiarul și-a stabilit sediul în care și desfășoară activitatea sau în care are un sediu comercial fix, în cazul în care acest personal rămâne angajat al prestatorului de servicii, atunci opinia conform căreia acesta este și locul de impozitare pare a fi cu atât mai mult justificat în cazul în care persoanele puse la dispoziție nu sunt angajate ale prestatorului și astfel sunt mai puțin dependente de acesta și de locul în care și-a stabilit sediul în care și desfășoară activitatea sau în care are un sediu comercial fix.

42. În plus, astfel cum în mod corect a observat ADV Allround, o astfel de interpretare este mai conformă cu obiectivul urmărit de articolul 9 din A șasea directivă, și anume acela de a asigura o repartizare rațională a competențelor fiscale, prin faptul că servește mai bine interesul simplificării sarcinii administrative, evită problemele care pot apărea în practică și asigură o mai bună securitate juridică în transpunerea normelor privind conflictele de legi prevăzute la acest articol(15) în comparație cu o situație în care locul impozitării serviciului de punere la dispoziție a forței de muncă ar trebui să fie stabilit în funcție de aspectul dacă persoanele puse la dispoziție sunt angajate ale prestatorului sau desfășoară activități independente, în pofida faptului că ambele servicii în discuție servesc aceluiași scop.

43. În sfârșit, nu poate fi admis argumentul guvernului german în sensul că includerea oferiilor care desfășoară activități independente în sfera definiției „punerii la dispoziție de personal” de la articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă ar putea permite lucrătorilor care desfășoară activități independente să manipuleze sau să aleagă locul impozitării pentru același serviciu, precum serviciile de conducere rutieră în litigiu, în funcție de faptul dacă prestează sau nu prestează acest serviciu printr-un intermediar.

44. În scopul, printre altele, al aplicării normelor privind locul impozitării stabilite de A șasea directivă, este necesar ca fiecare operațiune să fie definită și calificată în mod clar, ținându-se cont de toate caracteristicile și împrejurările în care are loc operațiunea(16).

45. Astfel, într-un context precum cel din acțiunea principală, este necesar să se stabilească dacă principala caracteristică sau obiectivul serviciului în cauză constă în punerea la dispoziție de forță de muncă – în prezenta cauză, oferi de camion – în beneficiul unei persoane impozabile, astfel ca operațiunea să fie caracterizată drept punere la dispoziție de personal sau constă în prestarea directă de servicii de transport de către prestator, angajații sau subcontractanții independenți fiind astfel puși la dispoziție ca parte integrantă a acestui serviciu. În plus, în mod obișnuit în astfel de împrejurări, sunt implicate mai multe operațiuni distincte care trebuie examinate în mod separat în vederea impozitării, precum, de exemplu, serviciul prestat de oferi de camion independenți agentului de plasament sau furnizorului de personal conform termenilor contractului de intermediere, serviciul prestat de acest agent societăților de transport din alte țări și, în sfârșit, serviciile de transport care pot fi prestate de aceste societăți de transport clienților lor.

46. Din ansamblul considerațiilor de mai sus rezultă că răspunsul la prima întrebare adresată trebuie să fie că articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că noțiunea „punerea la dispoziție de personal” include și punerea la dispoziție de lucrători care desfășoară activități independente, care nu sunt angajați de prestatorul serviciului menționat.

B — A doua întrebare

47. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă sau în ce măsură A șasea directivă, în special dispozițiile sale cu privire la dreptul de deducere, impun ca legislația procedurală națională să prevadă măsuri, astfel încât caracterul impozabil și supunerea la plata impozitului a aceleiași prestări de servicii să fie evaluat la fel, atât în raport cu prestatorul, cât și cu beneficiarul, chiar și în cazul în care pentru cele două întreprinderi sunt competente autorități fiscale diferite și astfel încât deciziile contradictorii cu privire la acest aspect să fie evitate sau excluse.

1. Principalele argumente ale părților

48. Comisia susține că legislația procedurală națională trebuie să garanteze ca aceeași operațiune să fie evaluată în scopuri de TVA în mod uniform, atât în raport cu prestatorul serviciului vizat, cât și cu beneficiarul acestui serviciu.

49. Aceasta subliniază că autonomia procedurală a statelor membre nu poate merge atât de departe încât să aducă atingere dreptului fundamental de deducere și de rambursare a TVA-ului, al cărui obiectiv este să elibereze în totalitate întreprinderea de sarcina TVA-ului datorat sau plătit în cursul întregii sale perioade în care a prestat activități economice și, astfel, să garanteze neutralitatea absolută a impozitării tuturor activităților economice.

50. Potrivit Comisiei, statele membre sunt obligate, în temeiul obligației lor de cooperare loială,

s? evite situa?iile în care opiniile divergente ale diferitelor autorit??i fiscale pot împiedica persoanele impozabile s? î?i exercite dreptul de a deduce TVA?ul pl?tit sau dreptul de rambursare a acestuia. În acest scop, se impune coordonarea diferitelor autorit??i fiscale ?i a instan?elor de judecat? care pot fi competente potrivit dreptului na?ional.

51. ADV Allround admite, în esen??, opinia Comisiei referindu?se, în primul rând, la principiul neutralit??ii TVA?ului ?i al securit??ii juridice. În special, aceasta consider? c? celelalte autorit??i fiscale interesate ar trebui s? aib? posibilitatea s? intervin? în procedura care se desf??oar? în fa?a instan?elor na?ionale.

52. Guvernul german contest? aceast? opinie sus?inând c? legisla?ia UE nu impune adoptarea unor m?suri specifice de c?tre legisla?iile procedurale na?ionale, astfel încât caracterul impozabil ?i supunerea la plata impozitului a aceleia?i prest?ri de servicii s? fie evaluat? la fel, atât în raport cu prestatorul, cât ?i cu beneficiarul, chiar ?i în cazul în care pentru cele dou? persoane impozabile vizate sunt competente autorit??i fiscale diferite.

53. Acesta sus?ine c?, în lipsa unor reglement?ri ale Uniunii în materie, revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru atribu?ia de a desemna instan?ele competente ?i de a stabili modalit??ile procedurale aplicabile ac?iunilor destinate s? asigure protec?ia drepturilor conferite justi?iabililor de dreptul UE, sub rezerva respect?rii principiilor echivalen?ei ?i efectivit??ii care, în orice caz, nu sunt înc?lcate în prezenta cauz?.

54. Acesta subliniaz? c? nu este niciodat? posibil s? se previn? în totalitate adoptarea unor decizii contradictorii de c?tre autorit??ile fiscale sau de c?tre instan?e atât din cadrul unui singur stat membru, cât ?i din cadrul unor state membre diferite. Aceste decizii contradictorii constituie de fapt o problem? clasic? de organizare care trebuie rezolvat? la nivelul structurii ierarhice a administra?iei fiscale ?i a instan?elor fiscale.

55. În sfâr?it, guvernul german arat? c? coordonarea autorit??ilor ?i/sau a instan?elor fiscale în vederea unei abord?ri uniforme, conform opiniei Comisiei, ar fi imposibil de aplicat în practic? ?i se refer?, în aceast? privin??, la numeroasele probleme practice ?i juridice pe care le poate determina aceast? coordonare, în special în ceea ce prive?te principiul securit??ii juridice ?i autoritatea lucrului judecat a deciziilor administrative ?i judiciare.

2. Aprecieri

56. În primul rând, trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, în lipsa unor reglement?ri ale Uniunii în materie, revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru atribu?ia de a desemna instan?ele ?i autorit??ile administrative competente ?i de a stabili modalit??ile procedurale aplicabile ac?iunilor destinate s? asigure protec?ia drepturilor conferite justi?iabililor de dreptul UE(17).

57. Aceste modalit??i procedurale nu trebuie s? fie mai pu?in favorabile decât cele aplicabile unor ac?iuni similare din dreptul intern (principiul echivalen?ei) ?i nu trebuie s? fac? practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite de dreptul UE (principiul efectivit??ii)(18).

58. În aceast? privin??, ar trebui, în primul rând, observat c? repartizarea intern? a competen?elor în materie de TVA în func?ie de diferitele autorit??i fiscale care sunt competente în ceea ce prive?te supunerea prestatorului de servicii la plata TVA?ului aferent ie?irilor, pe de o parte, ?i solu?ionarea cererilor de rambursare a TVA?ului aferent intr?rilor formulate de beneficiarii de servicii, pe de alt? parte, nu a fost adus? în discu?ie ca atare în prezenta cauz?.

59. Dimpotrivă, întrebarea instanței de trimitere are ca punct de plecare faptul că autoritățile vizate au adoptat, în cadrul procedurilor administrative respective, interpretări contradictorii cu privire la normele privind locul impozitării cuprinse în A sea directivă și, a adă, cu privire la supunerea la plata impozitului a persoanei impozabile care prestează serviciul, lucru care a avut drept consecință că, deși operațiunea în litigiu a fost considerată de o autoritate fiscală ca fiind impozabilă în Germania, rambursarea TVA-ului aferent intrărilor care a fost plătită în legătură cu această operațiune a fost respinsă de cealaltă autoritate fiscală.
60. În acest context și având în vedere legătura materială dintre deducerea TVA-ului aferent intrărilor și perceperea TVA-ului aferent ieșirilor(19), instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, potrivit dreptului UE, în legislația internă trebuie să se adopte măsuri procedurale specifice astfel încât să se asigure interpretarea și aplicarea uniformă a normelor privind locul impozitării și supunerea la plata impozitului în cadrul unor proceduri fiscale, precum cele din prezenta cauză, dacă aceste proceduri se referă la aceeași operațiune. În această privință, deși nu rezultă în mod evident din modul de formulare a celei de a doua întrebări, instanța de trimitere pare a se referi, în primul rând, la normele de procedură care reglementează procedurile judiciare, precum procedura din acțiunea principală.
61. Se impune în această privință constatarea că revine în general instanțelor naționale și autorităților administrative obligația de a asigura, conform competențelor lor specifice, aplicarea integrală a dreptului Uniunii direct aplicabil(20).
62. Rezultă de asemenea în mod clar dintr-o jurisprudență constantă – și este, de fapt, o cerință care este inerentă în ceea ce privește supremația dreptului Uniunii – că legislația trebuie interpretată și aplicată în mod corect și uniform pe teritoriul Uniunii Europene(21).
63. În termeni procedurali, această aplicare și interpretare uniformă a dreptului UE este asigurat în general, în sistemul de altfel descentralizat în ceea ce privește transpunerea sa, prin procedura întrebărilor preliminare cu privire la interpretarea sau la validitatea unei dispoziții de drept al Uniunii prevăzută la articolul 267 TFUE, care instituie un mecanism de cooperare judiciară între instanțele naționale și Curtea de Justiție(22).
64. În cadrul acestui sistem, instanțele naționale ale căror decizii sunt supuse unei căi de atac în dreptul intern pot adresa Curții de Justiție întrebări privind interpretarea dreptului UE în vederea pronunțării unei hotărâri preliminare, în timp ce numai instanțele ale căror decizii nu sunt supuse unei căi de atac în dreptul intern au, în principiu, obligația, atunci când în fața lor se invocă o întrebare relevantă de drept al Uniunii, de a adresa Curții astfel de întrebări(23).
65. Această obligație urmărește, în special, să împiedice aplicarea într-un stat membru a jurisprudenței naționale care nu este în conformitate cu normele de drept al Uniunii(24).
66. În schimb, acest sistem de cooperare judiciară instituit în temeiul articolului 267 TFUE nu are în mod evident scopul de a determina interpretarea și aplicarea uniformă a dreptului UE în toate cazurile individuale și la toate nivelurile de jurisdicție și cu atât mai puțin de a preveni divergențele care pot apărea în această privință între autoritățile naționale, indiferent dacă acestea apar în cadrul unui stat membru sau între mai multe state membre.
67. Dimpotrivă, uniformitatea aplicării și a interpretării drepturilor conferite în temeiul dreptului UE trebuie garantată în fiecare stat membru, privit în ansamblu, prin intermediul sistemului judiciar respectiv și, în ultimă instanță, prin intermediul trimerilor preliminare adresate Curții de Justiție.
68. În plus, cu condiția ca statul membru să asigure o protecție judiciară eficientă împotriva

deciziilor adoptate de autoritățile administrative, nu există nicio obligație de a coordona procedurile administrative astfel încât autoritățile în cauză să adopte în toate cazurile o poziție uniformă cu privire la dispozițiile de drept al Uniunii.

69. În această privință, se impune constatarea că, în prezenta cauză, Comisia a susținut că este necesară coordonarea diferitelor autorități administrative și instanțe fiscale care pot fi competente în temeiul dreptului național în vederea adoptării unor decizii uniforme cu privire la aceeași operațiune, fără ca totuși să precizeze în vreun fel modalitatea practică de realizare a acestui obiectiv prin intermediul normelor procedurale în cazurile care implică două proceduri administrative diferite, care se desfășoară în fața unor autorități fiscale diferite și care sunt începute de părți diferite și având, în pofida faptului că se referă la aceeași prestare de servicii, un obiect principal diferit.

70. În al doilea rând, trebuie observat că, în afara dificultăților de realizare a unei astfel de coordonări, din Hotărârea Genius(25), citată de instanța de trimitere în acest context, nu rezultă că prestatorul sau beneficiarul unui serviciu determinat supus TVA-ului ar dispune, în cadrul unei proceduri inițiate de cealaltă persoană impozabilă în fața unei autorități fiscale diferite, de vreun drept special conform căruia clasificarea operațiunii în raport cu locul impozitării și cu supunerea la plata impozitului trebuie realizată în același mod de propria autoritate fiscală. În cauza menționată, Curtea a hotărât doar că dreptul de deducere poate fi exercitat numai în ceea ce privește taxele care fie sunt datorate în mod real, mai exact, taxele aferente unei operațiuni supuse TVA-ului, fie sunt plătite, în măsura în care acestea erau datorate, și că, așadar, acest drept nu se aplică taxelor despre care se consideră că sunt datorate numai în baza faptului că sunt menționate pe factură(26).

71. În plus, trebuie să se ia în considerare faptul că beneficiarii serviciului din prezenta cauză nu au atacat decizia administrativă a Bundeszentralamt für Steuern, prin care se respingeau cererile de rambursare a TVA-ului aferent intrărilor. În ceea ce privește principiul efectivității citat de instanța de trimitere(27), nu este, așadar, evident că normele procedurale aplicabile rambursării de TVA ca atare fac practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea drepturilor conferite de dreptul UE, precum dreptul beneficiarilor serviciului în litigiu de a deduce TVA-ul aferent intrărilor.

72. În sfârșit, în ceea ce privește normele procedurale aplicabile procedurilor judiciare precum cele care se desfășoară în fața instanței de trimitere, din decizia de trimitere, precum și din observațiile prezentate de guvernul german pare să rezulte că deciziile administrative adoptate de Bundeszentralamt für Steuern cu privire la cererile de rambursare formulate de beneficiarii serviciului au devenit definitive în ceea ce privește această autoritate și acești beneficiari. Astfel, orice încercare de a extinde asupra acestor beneficiari ai serviciului forța obligatorie a deciziei pe care trebuie să o adopte instanța de trimitere – fie prin intervenția Bundeszentralamt für Steuern și/sau a beneficiarilor serviciului în procedură, fie în alt mod – cu privire la locul impozitării și supunerea la plata impozitului aferent serviciului vizat ar fi contrară autorității lucrului judecat în legătură cu deciziile administrative ale Bundeszentralamt für Steuern menționate anterior.

73. În această privință trebuie amintit că, în mod repetat, Curtea a subliniat importanța normelor care conferă caracter definitiv deciziilor judiciare sau administrative, atât pentru ordinea juridică a Uniunii Europene, cât și pentru sistemele juridice naționale, prin faptul că acestea contribuie la păstrarea securității juridice, care constituie unul dintre principiile fundamentale ale dreptului UE(28).

74. Este adevărat că, în anumite împrejurări, Curtea a susținut că normele de drept național care conferă caracter definitiv deciziilor pot fi contestate în lumina forței și a efectelor dreptului UE. Acest lucru se aplică totuși numai în mod excepțional și în condiții foarte stricte(29) care, în

împrejurările prezentei cauze, nu sunt îndeplinite din mai multe puncte de vedere.

75. Din acest punct de vedere, dreptul UE nu poate impune legislației procedurale naționale să prevadă că efectele deciziei privind locul impozitării și supunerea la plata impozitului care trebuie pronunțat de o instanță națională în raport cu prestatorul serviciului pot, în împrejurări precum cele din prezenta cauză, să se aplice și beneficiarului serviciului în cauză.

76. Având în vedere toate considerațiile de mai sus, răspunsul la cea de a doua întrebare preliminară trebuie să fie că A șasea directivă, în special dispozițiile sale cu privire la dreptul de deducere, nu impune ca dreptul procedural național să prevadă măsuri speciale astfel încât, în împrejurări precum cele din prezenta cauză, caracterul impozabil 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 a serviciului, chiar și în cazul în care pentru cele două întreprinderi sunt competente autorități fiscale diferite.

C — *A treia întrebare*

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

V — **Concluzie**

78. În consecință, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate după cum urmează:

„— Articolul 9 alineatul (2) litera (e) 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 «punerea la dispoziție de personal» include și punerea la dispoziție de lucrători care desfășoară activități independente, care nu sunt angajați ai întreprinderii prestatoare;

— A șasea directivă, în special dispozițiile sale cu privire la dreptul de deducere, nu impune ca dreptul procedural național să prevadă măsuri speciale astfel încât, în împrejurări precum cele din prezenta cauză, caracterul impozabil și supunerea la plata impozitului a aceleiași serviciu să fie evaluate la fel, atât în raport cu întreprinderea prestatoare, cât și cu întreprinderea beneficiar a serviciului, chiar și în cazul în care pentru cele două întreprinderi sunt competente autorități fiscale diferite.”

1 — Limba originală: engleza.

2 — JO L 145, p. 1, în versiunea relevantă, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/66/CE a Consiliului din 26 aprilie 2004 (JO L 168, p. 35, Ediție specială, 01/vol. 5, p. 87).

3 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 6 mai 1992, de Jong (C-20/91, Rec., p. I-2847, punctul 15), și Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck (C-258/95, Rec., p. I-5577, punctul 25).

4 — A se vedea printre altele Hotărârea din 7 iunie 2005, VEMW și alții (C-17/03, Rec., p. I-4983, punctul 41), și Hotărârea din 9 martie 2006, Gillan Beach (C-114/05, Rec., p. I-2427, punctul 21).

5 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 1996, Dudda (C-327/94, Rec., p. I-4595, punctul 20), și Hotărârea din 5 iunie 2003, Design Concept (C-438/01, Rec., p. I-5617, punctul 22).

6 — A se vedea în această privință Hotărârea din 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) și alții

(C-452/03, Rec., p. I-3947, punctul 23).

7 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 5 martie 1989, Hamann (51/88, Rec., p. 767, punctul 17).

8 — A se vedea Hotărârea din 23 ianuarie 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Rec., p. 231, punctul 15).

9 — A se vedea printre altele Hotărârea Trans Tirreno Express, citată la nota de subsol 8, punctul 16, și Hotărârea RAL (Channel Islands) și alții, citată la nota de subsol 6, punctul 23.

10 — A se vedea în acest sens, printre altele, Hotărârea din 15 martie 2001, SPI (C-108/00, Rec., p. I-2361, punctele 16 și 17), Hotărârea din 7 septembrie 2006, Heger (C-166/05, Rec., p. I-7749, punctul 17), și Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, Rep., p. I-8255, punctul 25).

11 — A se vedea printre altele Hotărârea din 6 decembrie 2007, Comisia/Germania (C-401/06, Rep., p. I-10609, punctul 30).

12 — A se vedea Hotărârea Gillan Beach, citată la nota de subsol 4, punctul 17.

13 — În pofida modului de formulare a celui de al doilea considerent, care se referă numai la persoana careia îi sunt furnizate servicii prin care se produc bunuri, este necesar să se considere că raționamentul său se aplică și situațiilor în care persoana careia îi sunt furnizate serviciile este ea însăși o prestatoare de servicii. A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 noiembrie 1993, Comisia/Franța (C-68/92, Rec., p. I-5881, punctul 15), și Concluziile prezentate de avocatul general Jacobs în cauza Design Concept, citată la nota de subsol 5, punctul 23.

14 — A se vedea în acest context punctul 34 de mai sus și Hotărârea din 6 noiembrie 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, Rec., p. I-6103, punctul 13).

15 — A se vedea în această privință Hotărârea Reisebüro Binder, citată la nota de subsol 14, punctul 12, și Hotărârea Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, citată la nota de subsol 10, punctele 30-33.

16 — A se vedea în acest sens, printre altele, Hotărârea SPI, citată la nota de subsol 10, punctul 20, Hotărârea din 9 octombrie 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Rec., p. I-7257, punctul 33), și Hotărârea din 16 decembrie 2010, Macdonald Resorts Limited (C-270/09, Rep., p. I-13179, punctul 46).

17 — A se vedea în această privință, printre altele, Hotărârea din 21 septembrie 1983, Deutsche Milchkontor și alții (205/82-215/82, Rec., p. 2633, punctul 17), Hotărârea din 17 noiembrie 1998, Aprile (C-228/96, Rec., p. I-7141, punctul 18), și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, Rep., p. I-623, punctul 17).

18 — A se vedea printre altele Hotărârea din 18 martie 2010, Alassini (C-317/08-C-320/08, Rep., p. I-2213, punctul 48), și Hotărârea din 8 martie 2011, Lesoochranárske zoskupenie (C-240/09, Rep., p. I-1255, punctul 48).

19 — A se vedea în acest sens, printre altele, Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Rep., p. I-13805, punctul 35).

20 — A se vedea în acest sens, printre altele, Hotărârea din 22 iunie 1989, Costanzo (103/88, Rec., p. 1839, punctul 33), Hotărârea din 24 octombrie 1996, Kraaijeveld și alții (C-72/95, Rec., p.

I?5403, punctele 55?61), Hot?r?rea din 13 ianuarie 2004, K?hne & Heitz (C?453/00, Rec., p. I?837, punctul 20), ?i Hot?r?rea din 8 septembrie 2010, Winner Wetten (C?409/06, Rep., p. I?8015, punctul 55).

21 — A se vedea ?n acest sens, printre altele, Hot?r?rea din 15 septembrie 2005, Intermodal Transports (C?495/03, Rec., p. I?8151, punctele 33 ?i 38), Hot?r?rea din 6 decembrie 2005, Gaston Schul Douane?expediteur (C?461/03, Rec., p. I?10513, punctul 21), Hot?r?rea din 18 octombrie 2007, ?sterreichischer Rundfunk (C?195/06, Rep., p. I?8817, punctul 24), ?i Hot?r?rea Winner Wetten, citat? la nota de subsol 20, punctul 61.

22 — ?n Hot?r?rea Intermodal Transports, citat? la nota de subsol 21, Curtea a subliniat faptul c? articolul 267 TFUE instituie o procedur? de cooperare exclusiv ?ntre instan?e (punctul 38).

23 — A se vedea Intermodal Transports, citat? la nota de subsol 21, punctele 28?31.

24 — A se vedea ?n special Hot?r?rea din 22 februarie 2001, Gomes Valente (C?393/98, Rec., p. I?1327, punctul 17), ?i Hot?r?rea din 4 iunie 2002, Lyckeskog (C?99/00, Rec., p. I?4839, punctul 14).

25 — Hot?r?rea din 13 decembrie 1989 (C?342/87, Rec., p. 4227).

26 — *Idem*; a se vedea ?n acest sens punctele 13 ?i 19.

27 — A se vedea punctul 57 de mai sus.

28 — A se vedea ?n acest sens, printre altele, Hot?r?rea K?hne & Heitz, citat? la nota de subsol 20, punctul 24, ?i Hot?r?rea din 16 martie 2006, Kapferer (C?234/04, Rec., p. I?2585, punctul 20).

29 — A se vedea Hot?r?rea K?hne & Heitz, citat? la nota de subsol 20, punctele 26 ?i 27. ?n primul r?nd, autoritatea administrativ? trebuie s? aib?, ?n temeiul dreptului na?ional, competen?a de a reveni asupra deciziei respective, ?n al doilea r?nd, decizia administrativ? ?n cauz? trebuie s? fi c?p?tat caracter definitiv printr?o hot?r?re a unei instan?e de ultim grad, ?n al treilea r?nd, aceast? hot?r?re trebuie s? se ?ntemeieze, conform unei hot?r?ri pronun?ate ulterior de Curtea de Justi?ie, pe o interpretare gre?it? a dreptului UE care a fost adoptat? f?r? a se trimite Cur?ii de Justi?ie ?ntreb?ri ?n vederea pronun??rii unei hot?r?ri preliminare ?n condi?iile prev?zute la articolul 267 al treilea paragraf TFUE, ?n al patrulea r?nd, persoana interesat? trebuie s? se fi adresat autorit??ii administrative imediat dup? ce a aflat de hot?r?rea Cur?ii men?ionat? anterior.