



Repertoriul jurisprudenței

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, 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 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 imposibilă sau excesiv de dificilă 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 șasea 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 șasea 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 șasea directive ar putea fi considerate încălcate.

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