Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JÁN MAZÁK
föredraget den 28 juni 2011 [1]

Mål C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, i likvidation
mot
Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Hamburg (Tyskland))

”Sjätte mervärdesskattedirektivet — Tolkning av artikel 9.2 e — Tillhandahållande av personal — Tillhandahållande av chaufförer som inte är anställda av leverantören — Platsen för tillhandahållande av tjänster — Återbetalning”

I – Inledning

1. Finanzgericht Hamburg (Tyskland) har genom beslut av den 20 april 2010, som inkom till domstolens kansli den 6 maj 2010, i enlighet med artikel 267 FEUF ställt frågor om tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [2] (nedan kallat sjätte direktivet).

2. Begäran har framställts i ett mål mellan ADV Allround Vermittlungs AG, i likvidation (nedan kallat ADV Allround), och Finanzamt Hamburg-Bergedorf (skattemyndigheten i Hamburg-Bergedorf) angående skyldigheten att betala mervärdesskatt för år 2005, med anledning av platsen för tillhandahållandet av lastbilschaufförer som driver eget företag till kunder utomlands.

3. Den nationella domstolen har, för det första, ställt sina frågor för att få klarhet i huruvida artikel 9.2 e i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att uttrycket ”tillhandahållande av personal” även avser tillhandahållande av egenföretagare som inte är anställda vid det företag som tillhandahåller tjänsten.

4. För det andra vill den nationella domstolen få klarhet i huruvida, enligt bestämmelserna i sjätte direktivet, det finns en skyldighet att genom nationell processrätt säkerställa att en och samma transaktion, som i detta fall består i tillhandahållande av tjänster, i fråga om påförande av mervärdesskatt bedöms på samma sätt för den skattskyldiga person som tillhandahåller tjänsten som för den skattskyldiga person som tar emot tjänsten. Nämnda domstol har även begärt att få vägledning i fråga om den tidsfrist inom vilken den sistnämnde måste dra av den ingående mervärdesskatt som avser den mottagna tjänsten.

1 — Originalspråk: engelska.

2 — EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/66/EG av den 26 april 2004 (EUT L 168, s. 35).

II – Tillämpliga bestämmelser

A – *Sjätte direktivet*

5. I artikel 9 i sjätte direktivet, med rubriken ”Tillhandahållande av tjänster”, föreskrivs i relevanta delar följande:

”1. Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

2. Emellertid gäller följande förbehåll:

…

(e) Platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

…

— Tillhandahållande av personal.

…”

6. De relevanta bestämmelserna i artikel 17 i sjätte direktivet, med rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”, har följande lydelse:

”…

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

(a) mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.

...

3. Medlemsstaterna skall också bevilja varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna eller tjänsterna används för följande ändamål:

(a) Transaktioner som avser de näringsgrenar, som anges i artikel 4.2 som utförs i ett annat land, och som skulle vara avdragsgilla om de hade utförts inom landets territorium.

…”

B – *Nationell lagstiftning*

7. I 3a § Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt) (nedan kallad UStG) i dess lydelse fram till den 31 december 2009, som rör platsen för tillhandahållande av övriga tjänster, föreskrivs i relevanta delar följande:

första stycket första meningen:

”En övrig tjänst utförs, med förbehåll för 3b och 3f §§, på den plats från vilken näringsidkaren bedriver sin verksamhet.

…”

tredje stycket första meningen:

”Om mottagaren av en sådan övrig tjänst som anges i fjärde stycket är en näringsidkare, anses tjänsten med avvikelse från första stycket utföras där mottagaren bedriver sin verksamhet.

…”

fjärde stycket:

”… Övriga tjänster i den mening som avses i tredje stycket är:

…7. tillhandahållande av personal.

…”

III – Bakgrunden, förfarandet och tolkningsfrågorna

8. Av beslutet om hänskjutande framgår att ADV Allrounds verksamhet under det aktuella året, det vill säga år 2005, bestod i tillhandahållande av lastbilschaufförer som drev eget företag till speditionsfirmor i Tyskland och utomlands, särskilt Italien (Sydtyrolen).

9. I detta syfte ingicks skriftliga avtal under beteckningen förmedlingsavtal med chaufförerna. Speditionsfirmorna beställde tjänsterna genom att ringa ADV Allround när de behövde en chaufför.

10. Chaufförerna debiterade ADV Allround för utfört arbete, vilket bestod i att köra speditionsfirmornas lastbilar, medan ADV Allround debiterade dessa firmor för tillhandahållandet av chaufförerna med tillämpning av en prisskillnad på mellan 8 procent (vid varaktiga uppdrag) och 20 procent (vid enstaka uppdrag).

11. Till en början lade inte ADV Allround till omsättningsskatt vid fakturering av kunder utanför Tyskland, såsom de italienska speditionsfirmor som är aktuella i förevarande fall, eftersom bolaget förutsatte att tjänsten i fråga utgjorde ett ”tillhandahållande av personal” i den mening som avses i 3a § fjärde stycket 7 UStG och att platsen för tillhandahållande och därmed beskattning således var Italien, där mottagarna av nämnda tjänst var etablerade.

12. I en revisionsrapport av den 3 juli 2006, som upprättades efter en särskild granskning av den omsättningsskatt som ADV Allround betalade under första till tredje kvartalet år 2005, uttalade skattemyndigheten i Hamburg-Bergedorf att ”tillhandahållande av personal” i den mening som avses i den ovannämnda bestämmelsen enbart omfattar tillhandahållande av ett företags egna anställda (uthyrning av arbetstagare) och att platsen för tillhandahållandet således var den plats från vilken ADV Allround bedrev sin verksamhet, det vill säga Tyskland.

13. ADV Allround började till följd därav att lägga till omsättningsskatt med den dåvarande skattesatsen på 16 procent även vid fakturering av de italienska kunderna. Bolaget upprättade dessutom rättade fakturor som utvisade omsättningsskatt avseende alla tjänster som hade tillhandahållits under år 2005, varvid bolaget förutsatte att omsättningsskatten skulle återbetalas till de italienska kunderna och att behandlingen av transaktionen som beskattningsbar i Tyskland ändå skulle vara ekonomiskt neutral, med undantag för den tillkommande administration som återbetalningsförfarandet medförde.

14. Bundeszentralamt für Steuern (federal central skattemyndighet), som är ansvarig för ansökningar om återbetalning av ingående mervärdesskatt, var emellertid av en annan uppfattning än skattemyndigheten i Hamburg-Bergedorf och fann att uttrycket ”tillhandahållande av personal” i 3a § fjärde stycket 7 UStG omfattar sådana tillhandahållanden av chaufförer som är i fråga i förevarande mål. Enligt detta synsätt var sådana transaktioner således inte beskattningsbara i Tyskland, varför omsättningsskatt felaktigt hade införts i de rättade fakturorna och denna felaktigt införda omsättningsskatt kunde inte återbetalas. De ansökningar om återbetalning av omsättningsskatt som enskilda kunder hade gjort avslogs.

15. De italienska kunderna vägrade därför att fortsätta att betala den tillkommande omsättningsskatt som ADV Allround fakturerade. ADV Allround kunde inte fortsätta att göra affärer på marknaden med priser som då var 16 procent högre på grund av att kunderna inte kunde få någon återbetalning av ingående mervärdesskatt. Detta innebar att ADV Allround fick bära omsättningsskatten. Eftersom bolagets vinstmarginal låg på mellan 8 och 20 procent avslutade det sin verksamhet och har nu trätt i likvidation.

16. Finanzgericht Hamburg, där målet är uppe för prövning, har för det första konstaterat att det råder ovisshet om huruvida uttrycket ”tillhandahållande av personal”, vilket används både i artikel 9.2 e i sjätte direktivet och i 3a § fjärde stycket 7 UStG genom vilken nämnda bestämmelse införlivas med tysk rätt, enbart omfattar arbetstagare, det vill säga anställda, eller om det även omfattar egenföretagare, såsom lastbilschaufförerna i förevarande mål. Finanzgericht Hamburg har dock påpekat att de svårigheter som uppkommer i praktiken när det gäller att skilja anställda och egenföretagare åt och i fråga om att ge mottagaren av tjänsten lämpligt underlag i detta avseende skulle, mot bakgrund av syftet med sjätte direktivet att underlätta tillhandahållandet av tjänster inom EU:s inre marknad, kunna tala för att tillhandahållande av egenföretagare ska ingå i uttrycket ”tillhandahållande av personal”.

17. Eftersom beskattning och skattskyldighet, å ena sidan, och rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt, å andra sidan, enligt Finanzgericht Hamburg ska anses ha ett samband i materiellt hänseende har den nationella domstolen för det andra ställt frågan huruvida, och i så fall hur, det sambandet i materiell rätt ska återspeglas i processrätten, särskilt huruvida detta samband mellan skattskyldigheten och avdragsrätten i fråga om samma transaktion innebär att det finns en skyldighet att förhindra uppkomsten av avgöranden som är motstridiga i materiellt hänseende och, i så fall, hur detta ska åstadkommas.

18. Finanzgericht Hamburg har för det tredje konstaterat att domstolen ännu inte har prövat den i tysk rätt föreskrivna tidsfristen på endast sex månader från utgången av det kalenderår då rätten till återbetalning uppstod, inom vilken mottagaren av en tjänst kan begära avdrag. Det är oklart huruvida, enligt sjätte direktivet och mot bakgrund av principerna om rättssäkerhet och effektivitet, nämnda tidsfrist får löpa ut innan frågan om beskattning och skattskyldighet slutgiltigt har avgjorts avseende det företag som tillhandahåller tjänsterna.

19. Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Hamburg att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1. Ska artikel 9.2 e sjätte strecksatsen i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet) (senare artikel 56.1 f i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt i dess lydelse till och med den 31 december 2009) (nedan kallat direktiv 2006/112) tolkas så, att ’tillhandahållande av personal’ även omfattar tillhandahållande av egenföretagare som inte är anställda vid det företag som tillhandahåller tjänsten?

2. Ska artikel 17.1, 17.2 a, 17.3 a och artikel 18.1 a i sjätte direktivet (nu artiklarna 167, 168 a, 169 a och 178 a i direktiv 2006/112) tolkas så, att medlemsstaterna måste vidta nationella processrättsliga åtgärder som säkerställer att beskattning och skattskyldighet som avser en och samma tjänst bedöms på samma sätt för den näringsidkare som tillhandahåller tjänsten som för den näringsidkare som tar emot tjänsten, även om olika skattemyndigheter är behöriga för dessa näringsidkare?

För det fall fråga 2 besvaras jakande:

3. Ska artikel 17.1, 17.2 a, 17.3 a och artikel 18.1 a i direktiv 77/388 (nu artiklarna 167, 168 a, 169 a och 178 a i direktiv 2006/112) tolkas så, att den tidsfrist inom vilken tjänstemottagaren måste göra gällande sin avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt som avser tjänsten inte får löpa ut innan frågan om beskattning och skattskyldighet slutgiltigt har avgjorts avseende det företag som har tillhandahållit tjänsten?”

IV – Rättslig bedömning

A – *Den första frågan*

20. Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 9.2 e i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att uttrycket ”tillhandahållande av personal” även omfattar tillhandahållande av egenföretagare som inte är anställda vid det företag som tillhandahåller tjänsten.

1. Parternas huvudsakliga argument

21. I förevarande mål har skriftliga yttranden inkommit från den tyska regeringen och Europeiska kommissionen. Förutom dessa var ADV Allround närvarande vid förhandlingen den 30 mars 2011 genom ombud.

22. Den tyska regeringen och kommissionen anser inte att uttrycket ”tillhandahållande av personal” i artikel 9.2 e i sjätte direktivet omfattar tillhandahållande av egenföretagare som inte är anställda vid det företag som tillhandahåller tjänsten och att den första frågan således ska besvaras nekande.

23. De har i huvudsak gjort gällande att ordet personal vanligtvis snarare verkar avse arbetstagare som är anställda vid det företag som tillhandahåller tjänster. Denna tolkning stöds av den omständigheten att begreppet används med en liknande betydelse i artiklarna 5.6, 6.2 och 13 A k i sjätte direktivet, vilket måste tolkas på ett enhetligt sätt, och på andra områden av unionsrätten. Vidare skulle systematiken i och syftet med artikel 9 i sjätte direktivet äventyras om begreppet ”tillhandahållande av personal” tolkades på så sätt att det omfattade tillhandahållande av egenföretagare.

24. ADV Allround har däremot föreslagit att den första frågan ska besvaras jakande. Enligt ADV Allround stöds vanligtvis ståndpunkten att artikel 9.2 e i sjätte direktivet även omfattar tillhandahållande av egenföretagare särskilt av rättssäkerhetsskäl och praktiska skäl. Bolaget har ifrågasatt att den tolkningen skulle kunna öppna upp för fusk och skatteflykt hos det företag som tillhandahåller tjänsten.

2. Bedömning

25. Inledningsvis måste jag påpeka att det enligt min uppfattning inte framgår av en ren bokstavstolkning av artikel 9.2 e i sjätte direktivet huruvida ”tillhandahållande av personal” i den bestämmelsen omfattar tillhandahållande av egenföretagare, vilket det är fråga om i förevarande fall.

26. Det ska härvid först framhållas att det mer allmänna uttrycket personal eller motsvarande uttryck (till exempel Personal i den tyska versionen, personnel i den franska och personal i den spanska) används i några språkversioner av artikel 9.2 e i sjätte direktivet, i stället för ett mer specifikt uttryck såsom arbetstagare eller anställd. Nämnda allmänna uttryck avser således inte nödvändigtvis anställda personer.

27. Dessutom är det, i motsats till den ståndpunkt som både kommissionen och den tyska regeringen verkar argumentera för, på intet sätt slutgiltigt fastslaget att uttrycket personal snarare avser förhållandet mellan leverantören och de personer som tillhandahålls än förhållandet mellan dessa personer och mottagaren av tjänsten. Med andra ord avser inte ”tillhandahållande av personal” i artikel 9.2 e i sjätte direktivet nödvändigtvis en tjänst som består i att en skattskyldig person tillhandahåller sin egen personal till en annan näringsidkare, utan det främsta kännetecknet för en sådan tjänst kan i stället utgöras av den omständigheten att den andra näringsidkaren förses med personal eller arbetskraft utan hänsyn till vilket slags avtalsförhållande som finns mellan det företag som tillhandahåller tjänsten och de personer som tillhandahålls.

28. Det ska också påpekas att uttrycket personal i artikel 9.2 e i sjätte direktivet inte nödvändigtvis har samma betydelse som i andra bestämmelser i nämnda direktiv och i än mindre mån när det gäller andra delar av unionslagstiftningen, eftersom hänsyn måste tas till det särskilda sammanhanget för varje bestämmelse där uttrycket används.

29. Bestämmelserna i artiklarna 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet, vilka innehåller ordet personal och av den anledningen har omnämnts av kommissionen, syftar således till att säkerställa att skattskyldiga personer, som använder varor eller tjänster för privat bruk eller för sin personal, ska behandlas på samma sätt som slutkonsumenterna,[3] medan artikel 9.2 i sjätte direktivet ingår i bestämmelser med ett helt annat syfte, nämligen att avgöra på vilken plats tjänsten ska anses tillhandahållas.

3 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 maj 1992 i mål C-20/91, de Jong (REG 1992, s. I-2847), punkt 15, och av den 16 oktober 1997 i mål C-258/95, Fillibeck (REG 1997, s. I-5577), punkt 25.

30. Det måste därför även prövas huruvida artikel 9.2 e i sjätte direktivet, med hänsyn till sammanhanget för den bestämmelsen och de syften som eftersträvas med de föreskrifter som den ingår i,[4] ska tolkas på så sätt att tillhandahållande av egenföretagare, såsom det som är i fråga i förevarande fall, också utgör ett ”tillhandahållande av personal”, vilket ska beskattas i det land där mottagaren av tjänsten är etablerad.

31. Det ska först och främst erinras om att artikel 9 i sjätte direktivet innehåller bestämmelser för att i fråga om skatt avgöra på vilken plats tjänster ska anses tillhandahållas. Syftet med nämnda bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning.[5]

32. Artikel 9.1 innehåller i det avseendet en allmän regel på området, enligt vilken tjänsten ska anses tillhandahållas på den plats där leverantören är etablerad.[6]

33. Det ska påpekas att nämnda bestämmelse i sig utgör ett undantag från den strikta territorialitetsprincipen och att den, såsom domstolen uttalat, är en ren konstruktion i det att, förenklat uttryckt,[7] tjänsten ska anses tillhandahållas på den plats där leverantören har sin rörelse eller sitt driftställe, utan att någon hänsyn tas till den plats där tjänsten faktiskt utförs.[8]

34. I fråga om vissa tjänster, beträffande vilka lagstiftaren har ansett att den regel enligt vilken tjänsterna anses tillhandahållas på den plats där leverantören har sin rörelse eller sitt driftställe inte är tillämplig, anges emellertid i artikel 9.2 i sjätte direktivet en rad särskilda fall där tjänster ska anses tillhandahållas på den plats där kunden har sitt driftställe.[9]

35. När det gäller förhållandet mellan artikel 9.1 och 9.2 i sjätte direktivet ska det vidare erinras om att enligt domstolens fasta rättspraxis har inte artikel 9.1 något företräde framför artikel 9.2, vilket innebär att den sistnämnda bestämmelsen inte utgör något undantag som ska tolkas restriktivt.[10]

36. I en situation såsom den i förevarande mål, där skattskyldiga personer utomlands tillhandahålls lastbilschaufförer som driver eget företag, måste det snarare prövas huruvida den situationen omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2 i sjätte direktivet, det vill säga om den, mot bakgrund av omständigheterna i förevarande mål, omfattas av ”tillhandahållande av personal” i artikel 9.2 e i nämnda direktiv. Om så inte är fallet omfattas den av tillämpningsområdet för artikel 9.1 i sjätte direktivet.[11]

37. I detta sammanhang ska det först påpekas att det övergripande syftet med artikel 9.2 i sjätte direktivet, enligt sjunde skälet i ingressen till sjätte direktivet, är att upprätta en särskild ordning för tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris.[12]

4 — Se, bland annat, dom av den 9 mars 2006 i mål C-114/05, Gillan Beach (REG 2006, s. I-2427), punkt 21, och av den 7 juni 2005 i mål C-17/03, VEMW m.fl. (REG 2005, s. I-4983), punkt 41.

5 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 2003 i mål C-438/01, Design Concept (REG 2003, s. I-5617), punkt 22, och av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda (REG 1996, s. I-4595), punkt 20.

6 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2005 i mål C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl. (REG 2005, s. I-3947), punkt 23.

7 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 mars 1989 i mål 51/88, Hamann (REG 1989, s. 767), punkt 17.

8 — Se dom av den 23 januari 1986 i mål 283/84, Trans Tirreno Express (REG 1986, s. 231), punkt 15.

9 — Se, bland annat, domarna i målen Trans Tirreno Express (ovan fotnot 8), punkt 16, och RAL (Channel Islands) m.fl. (ovan fotnot 6), punkt 23.

10 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 15 mars 2001 i mål C-108/00, SPI (REG 2001, s. I-2361), punkterna 16 och 17, av den 7 september 2006 i mål C-166/05, Heger (REG 2006, s. I-7749), punkt 17, och av den 6 november 2008 i mål C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (REG 2008, s. I-8255), punkt 25.

11 — Se även, bland annat, dom av den 6 december 2007 i mål C-401/06, kommissionen mot Tyskland (REG 2007, s. I-10609), punkt 30.

12 — Se domen i målet Gillan Beach (ovan fotnot 4), punkt 17.

38. Vad gäller det mer allmänna syftet ingår kostnaden för tillhandahållande av personal – i förevarande fall tillhandahållandet av lastbilschaufförer – i priset för de varor eller tjänster som mottagaren tillverkar respektive tillhandahåller,[13] oavsett om den personal som tillhandahålls är anställd vid det företag som tillhandahåller den eller det, såsom i förevarande fall, är fråga om tillhandahållande av egenföretagare som är knutna till leverantören endast genom ett förmedlingsavtal.

39. Även om det, på samma sätt, i sjätte direktivet vidare inte stadgas något om det särskilda syftet med att särskilt inkludera tillhandahållande av personal i de tjänstekategorier som anges i artikel 9.2 i nämnda direktiv, kvarstår, för det andra, faktum att lagstiftaren uppenbarligen inte har ansett det vara lämpligt att, i enlighet med den allmänna regeln i artikel 9.1 i sjätte direktivet, i fråga om skatt anse att sådana tjänster tillhandahålls på den plats där leverantören har sin rörelse eller sitt driftställe.[14] Lagstiftaren har i stället ansett att den plats där mottagaren av personal, under vars ledning och kontroll de personer som tillhandahålls utövar sitt arbete, har sin rörelse eller sitt driftställe är den huvudsakliga anknytningsplatsen och därmed referensplats vid fastställandet av den territoriella behörigheten för beskattning av sådana tjänster.

40. Även mot bakgrund av nämnda överväganden verkar det inte finnas något objektivt skäl – något sådant har inte heller framförts av kommissionen eller den tyska regeringen – för att en åtskillnad bör göras vid fastställandet av platsen för beskattning mellan tillhandahållande av personal med hänsyn till om de personer som tillhandahålls är anställda av leverantören eller inte, och för att detta förhållande följaktligen ska utgöra ett kännetecken för tjänsten ”tillhandahållande av personal” i artikel 9.2 e i sjätte direktivet.

41. Skäl skulle däremot kunna anföras för att om det anses nödvändigt att utgå ifrån den allmänna regeln i artikel 9.1 i sjätte direktivet och anse att personalen tillhandahålls på den plats där mottagaren har sin rörelse eller sitt driftställe i ett fall där personalen fortfarande är anställd av leverantören, skulle uppfattningen att nämnda plats är platsen för beskattning framstå som än mer motiverad när de personer som tillhandahålls inte är anställda av leverantören och därmed har en mindre stark anknytning till denne leverantör och den plats där vederbörande har sin rörelse eller sitt driftställe.

42. Vidare ligger en sådan tolkning, såsom ADV Allround med rätta har påpekat, mer i linje med syftet med artikel 9 i sjätte direktivet att säkerställa en rationell uppdelning av beskattningsbefogenheter, med hänsyn till att intresset av en lätthanterlig förvaltning tillgodoses i större utsträckning, att praktiska problem undviks och att rättssäkerheten stärks vid genomförandet av kollisionsreglerna i nämnda artikel,[15] i jämförelse med en situation där platsen för beskattning vid tillhandahållande av arbetskraft skulle behöva fastställas med hänsyn till huruvida de personer som tillhandahålls är anställda av leverantören eller om de är egenföretagare, trots att båda tjänsterna har samma ändamål.

43. Slutligen kan den tyska regeringen inte vinna framgång med det argument som går ut på att om chaufförer som driver eget företag omfattades av definitionen av ”tillhandahållande av personal” i artikel 9.2 e i sjätte direktivet, kunde det möjliggöra för egenföretagare att fuska eller välja platsen för beskattning för en viss tjänst, såsom chaufförstjänsterna i förevarande mål, beroende på om de utför tjänsten genom en agent eller inte.

13 — Även om det i sjunde skälet endast hänvisas till mottagare av tjänster som tillverkar varor, måste dess logik gälla även i fall där mottagaren av tjänsterna i sin tur tillhandahåller tjänster: Se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 november 1993 i mål C-68/92, kommissionen mot Frankrike (REG 1993, s. I-5881), punkt 15, och generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i målet Design Concept (ovan fotnot 5), punkt 23.

14 — Se, för ett liknande resonemang, ovan i punkt 34 samt dom av den 6 november 1997 i mål C-116/96, Reisebüro Binder (REG 1997, s. I-6103), punkt 13.

15 — Se, för ett liknande resonemang, domarna i målen Reisebüro Binder (ovan fotnot 14), punkt 12, och Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (ovan fotnot 10), punkterna 30–33.

44. Bland annat vid tillämpningen av reglerna om platsen för beskattning i sjätte direktivet måste varje transaktion definieras och klassificeras på ett objektivt sätt med hänsyn till alla dess kännetecken och till de omständigheter under vilka den sker. [16]

45. I ett sammanhang såsom det i målet vid den nationella domstolen måste det således avgöras huruvida det främsta kännetecknet eller ändamålet med tjänsten i fråga är tillhandahållandet av arbetskraft – i förevarande fall lastbilschaufförer – till en skattskyldig person, vilket medför att transaktionen ska betecknas som tillhandahållande av personal, eller leverantörens direkta utförande av transporttjänster, varvid de anställda eller de underleverantörer som driver eget företag tillhandahålls som en del i utförandet av tjänsten. Under sådana omständigheter är dessutom vanligtvis flera olika transaktioner inblandade, och dessa måste i fråga om beskattning prövas var för sig, såsom exempelvis den tjänst som lastbilschaufförer som driver eget företag tillhandahåller till agenten eller det företag som tillhandahåller personal inom ramen för ett förmedlingsavtal, den tjänst som nämnda agent tillhandahåller till speditionsfirmor utomlands och, slutligen, de transporttjänster som nämnda speditionsfirmor eventuellt tillhandahåller sina kunder.

46. Av det ovan anförda följer att den första tolkningsfrågan ska besvaras så, att artikel 9.2 e i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att ”tillhandahållande av personal” även omfattar tillhandahållande av egenföretagare som inte är anställda vid det företag som tillhandahåller tjänsten.

B – *Den andra frågan*

47. Den nationella domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida, eller i vilken utsträckning, sjätte direktivet och i synnerhet dess bestämmelser om avdragsrätt kräver att medlemsstaterna vidtar nationella processrättsliga åtgärder som säkerställer att en och samma tjänst bedöms på samma sätt, vad gäller beskattning och skatteplikt, för såväl den näringsidkare som tillhandahåller tjänsten som den näringsidkare som tar emot tjänsten, även om olika skattemyndigheter är behöriga för dessa näringsidkare, och att uppkomsten av motstridiga avgöranden i detta avseende därmed förhindras eller avhjälps.

1. Parternas huvudsakliga argument

48. Kommissionen har hävdat att nationell processrätt måste säkerställa att en och samma transaktion, i fråga om påförande av mervärdesskatt, bedöms på samma sätt för såväl den näringsidkare som tillhandahåller tjänsten som den näringsidkare som tar emot tjänsten.

49. Kommissionen har påpekat att medlemsstaternas självbestämmanderätt i processuella frågor inte får vara så vidsträckt att den inkräktar på den grundläggande rätten till avdrag och återbetalning av mervärdesskatt, vilken är utformad på så sätt att näringsidkaren helt befrias från den ekonomiska bördan avseende mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats inom ramen för vederbörandes ekonomiska verksamhet och att en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet därmed säkerställs.

50. Enligt kommissionen åligger det medlemsstaterna, på grund av deras skyldighet att samarbeta lojalt, att undvika situationer där skilda uppfattningar hos olika skattemyndigheter kan hindra skattskyldiga personer från att dra av all den mervärdesskatt som näringsidkaren belastats med eller från att få den återbetalad. För detta ändamål är det nödvändigt att koordinera de olika skattemyndigheter och domstolar som är behöriga enligt nationell rätt.

16 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 16 december 2010 i mål C-270/09, Macdonalds Resorts Limited (REU 2010, s. I-13179), punkt 46, domen i målet SPI (ovan fotnot 10), punkt 20, och dom av den 9 oktober 2001 i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald International (REG 2001, s. I-7257), punkt 33.

51. ADV Allround delar i huvudsak kommissionens uppfattning, med hänvisning framför allt till principerna om mervärdesskattens neutralitet och om rättssäkerhet. Bolaget har särskilt anfört att andra berörda skattemyndigheter borde kunna inträda som parter i förfarandet vid den nationella domstolen.

52. Den tyska regeringen har ifrågasatt detta och hävdat att det enligt unionsrätten inte krävs att några särskilda nationella processrättsliga åtgärder vidtas för att säkerställa att beskattning och skatteplikt som avser en och samma tjänst bedöms på samma sätt för såväl den näringsidkare som tillhandahåller tjänsten som den näringsidkare som tar emot tjänsten, även om olika skattemyndigheter är behöriga i förhållande till de berörda skattskyldiga näringsidkarna.

53. Vidare har den framhållit att det i avsaknad av unionsrättsliga föreskrifter på området ankommer på varje medlemsstats interna rättsordning att ange vilka domstolar som är behöriga och att fastställa de processrättsliga regler som gäller för förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter för enskilda, med förbehåll för att unionsrättens principer om likvärdighet och effektivitet ska iakttas. Dessa principer har dock inte åsidosatts i detta fall.

54. Den tyska regeringen har påpekat att det är omöjligt att helt förhindra att skattemyndigheter eller domstolar, som befinner sig i en och samma medlemsstat eller i olika medlemsstater, meddelar motstridiga avgöranden. Sådana motstridigheter utgör i själva verket ett klassiskt organisationsproblem, vilket måste lösas via den hierarkiska strukturen inom skatteförvaltningen och de domstolar som är behöriga i fråga om skatt.

55. Den har slutligen anfört att koordineringen av skattemyndigheter och/eller domstolar i syfte att säkerställa enhetlighet, såsom kommissionen förordat, skulle bli omöjlig att genomföra i praktiken och har därvid hänvisat till åtskilliga praktiska och rättsliga problem som en sådan koordinering kan ge upphov till, särskilt mot bakgrund av rättssäkerhetsprincipen och regeln om *res judicata* i fråga om förvaltningsbeslut och domstolsavgöranden.

2. Bedömning

56. Det ska inledningsvis erinras om att det framgår av domstolens fasta praxis att det i princip, i avsaknad av unionsrättsliga bestämmelser på området, i varje medlemsstats rättsordning ska anges vilka domstolar och förvaltningsmyndigheter som är behöriga samt fastställas vilka processrättsliga regler som gäller för förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter som enskilda har på grund av unionsrätten. [17]

57. Dessa processrättsliga regler får emellertid varken vara mindre förmånliga än dem som avser en liknande talan som grundar sig på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen). [18]

58. I detta sammanhang ska det först påpekas att de nationella behörighetsreglerna på mervärdesskatteområdet, enligt vilka olika skattemyndigheter är behöriga med avseende på tjänsteleverantörens skatteplikt för utgående mervärdesskatt, å ena sidan, och tjänstemottagarnas ansökan om återbetalning av ingående mervärdesskatt, å andra sidan, inte i sig har ifrågasatts i förevarande mål.

17 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 21 januari 2010 i mål C-472/08, Alstom Power Hydro (REU 2010, s. I-623), punkt 17, av den 17 november 1998 i mål C-228/96, Aprile (REG 1998, s. I-7141), punkt 18, och av den 21 september 1983 i de förenade målen 205/82-215/82, Deutsche Milchkontor m.fl. (REG 1983, s. 2633), punkt 17; svensk specialutgåva, område 7, s. 233.

18 — Se, bland annat, dom av den 18 mars 2010 i de förenade målen C-317/08–C-320/08, Alassini (REU 2010, s. I-2213), punkt 48, och av den 8 mars 2011 i mål C-240/09, Lesoochranárske zoskupenie (REU 2011, s. I-1255), punkt 48.

59. Den nationella domstolens tolkningsfråga härrör snarare från den omständigheten att de berörda myndigheterna inom ramen för nämnda administrativa förfaranden har gjort olika tolkningar av reglerna om platsen för beskattning i sjätte direktivet och därmed av skatteplikten för den skattskyldiga person som tillhandahåller tjänsten, vilket medfört att återbetalningen av den ingående mervärdesskatt som hade betalats med avseende på den transaktionen nekades av en skattemyndighet, trots att en annan skattemyndighet ansåg att transaktionen i fråga var beskattningsbar i Tyskland.

60. Den nationella domstolen har, mot denna bakgrund och med hänsyn till sambandet i materiellt hänseende mellan avdrag för ingående mervärdesskatt och uppbörd av utgående mervärdesskatt,[19] ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida medlemsstaterna, enligt unionsrätten, måste vidta särskilda nationella processrättsliga åtgärder för att säkerställa en enhetlig tolkning och tillämpning av reglerna om platsen för beskattning och skatteplikt i skatteförfaranden, såsom dem i förevarande fall, om de hänför sig till samma transaktion. Den nationella domstolen verkar i detta avseende – även om det inte klart framgår av ordalydelsen av den andra tolkningsfrågan – i första hand fundera över de processrättsliga regler som gäller för de rättsliga förfarandena, såsom förfarandet avseende den talan som väckts i målet vid den nationella domstolen.

61. I detta sammanhang ska det påpekas att det i allmänhet faktiskt åligger nationella domstolar och förvaltningsmyndigheter att inom ramen för deras respektive behörigheter säkerställa att den direkt tillämpliga unionsrätten tillämpas fullt ut.[20]

62. Det framgår även av fast rättspraxis att unionsrätten ska tolkas och tillämpas korrekt och enhetligt inom hela unionen, vilket även, de facto, är ett krav som följer av principen om nämnda rätts företräde.[21]

63. I allmänhet säkerställs en sådan enhetlig tillämpning och tolkning av unionsrätten i processuellt hänseende i det annars decentraliserade systemet för dess genomförande genom förfarandet för begäran om förhandsavgörande angående tolkningen eller giltigheten av en unionsrättslig bestämmelse med stöd av artikel 267 FEUF, där det föreskrivs ett förfarande för rättsligt samarbete mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen.[22]

64. Enligt nämnda system har nationella domstolar, mot vars avgöranden det finns rättsmedel enligt nationell lagstiftning, en möjlighet att begära att EU-domstolen ska meddela ett förhandsavgörande, medan det endast är nationella domstolar, mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel, som i princip är skyldiga att hänskjuta en relevant unionsrättslig fråga som uppkommit till EU-domstolen.[23]

65. Nämnda skyldighet syftar särskilt till att förhindra att det i en medlemsstat uppstår en inhemsk rättspraxis som inte står i överensstämmelse med de unionsrättsliga reglerna.[24]

19 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 22 december 2010 i mål C-277/09, RBS Deutschland Holding (REU 2010, s. I-13805), punkt 35.

20 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 8 september 2010 i mål C-409/06, Winner Wetten (REU 2010, s. I-8015), punkt 55, av den 13 januari 2004 i mål C-453/00, Kühne & Heitz (REG 2004, s. I-837), punkt 20, av den 24 oktober 1996 i mål C-72/95, Kraaijeveld m.fl. (REG 1996, s. I-5403), punkterna 55–61, och av den 22 juni 1989 i mål 103/88, Costanzo (REG 1989, s. 1839), punkt 33; svensk specialutgåva, volym 10, s. 83.

21 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat domen i målet Winner Wetten (ovan fotnot 20), punkt 61, samt dom av den 18 oktober 2007 i mål C-195/06, Österreichischer Rundfunk (REG 2007, s. I-8817), punkt 24, av den 6 december 2005 i mål C-461/03, Gaston Schul Douane-expediteur (REG 2005, s. I-10513), punkt 21, och av den 15 september 2005 i mål C-495/03, Intermodal Transports (REG 2005, s. I-8151), punkterna 33 och 38.

22 — I domen i målet Intermodal Transports (ovan fotnot 21), punkt 38, framhöll domstolen att det i artikel 267 FEUF föreskrivs ett förfarande för samarbete endast mellan domstolar.

23 — Se domen i målet Intermodal Transports (ovan fotnot 21), punkterna 28–31.

24 — Se, särskilt, dom av den 4 juni 2002 i mål C-99/00, Lyckeskog (REG 2002, s. I-4839), punkt 14, och av den 22 februari 2001 i mål C-393/98, Gomes Valente (REG 2001, s. I-1327), punkt 17.

66. Genom nämnda system för domstolssamarbete enligt artikel 267 FEUF åstadkoms däremot uppenbarligen inte en enhetlig tolkning och tillämpning av unionsrätten i alla enskilda fall och i alla instanser. Systemet innebär än mindre att motstridigheter i detta avseende mellan nationella myndigheter förhindras, oavsett om det rör sig om myndigheter inom en medlemsstat eller myndigheter i flera medlemsstater.

67. Det är snarare så att enhetligheten vid tillämpningen och tolkningen av rättigheter enligt unionsrätten ska säkerställas i varje medlemsstat sedd som en helhet genom dess rättssystem och, i sista instans, genom en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen.

68. Därutöver, det vill säga under förutsättning att en medlemsstat säkerställer ett effektivt domstolsskydd mot förvaltningsmyndigheters beslut, finns det ingen skyldighet att samordna administrativa förfaranden så att ett enhetligt synsätt tillämpas av de berörda myndigheterna i varje enskilt fall i fråga om unionsrättsliga bestämmelser.

69. I förevarande fall måste det i detta sammanhang påpekas att kommissionen har hävdat att det är nödvändigt att koordinera de olika skattemyndigheter och domstolar som är behöriga enligt nationell rätt för att säkerställa enhetliga avgöranden i fråga om en och samma transaktion, dock utan att på något sätt specificera hur denna målsättning i praktiken ska uppnås genom processrättsliga regler i fall som omfattar två olika administrativa förfaranden vid olika skattemyndigheter som anhängiggjorts av olika parter och som har olika huvudsyften, även om de hänför sig till samma tjänst.

70. Det ska sedan, utöver den omständigheten att det är svårt att åstadkomma en sådan samordning, påpekas att det inte följer av domen i målet Genius, [25] som den nationella domstolen har hänvisat till i detta avseende, att leverantören eller mottagaren av en viss mervärdesskattepliktig tjänst har en särskild rättighet att få transaktionen klassificerad på samma sätt som vid den egna myndigheten i fråga om platsen för beskattning och skatteplikt, vid ett förfarande som anhängiggjorts av en annan skattepliktig näringsidkare vid en annan skattemyndighet. I nämnda rättsfall slog domstolen endast fast att avdragsrätten är begränsad till att endast omfatta skatt som det finns en skyldighet att betala, det vill säga den skatt som motsvarar en mervärdesskattepliktig transaktion, eller som har betalats, i den mån det fanns en skyldighet att betala, samt att nämnda rätt därför inte gäller för skatt som ska betalas endast på grund av att den nämns i fakturan. [26]

71. Vidare är det av betydelse att mottagarna av tjänsten i förevarande fall inte har överklagat det förvaltningsbeslut som Bundeszentralamt für Steuern fattat om att avslå ansökningarna om återbetalning av ingående mervärdesskatt. Vad beträffar effektivitetsprincipen, vilken den nationella domstolen har hänvisat till, [27] är det således inte uppenbart att de processrättsliga regler som gäller för återbetalning av omsättningsskatt i sig i praktiken gör det omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten, såsom rätten för mottagarna av tjänsten i fråga att dra av ingående mervärdesskatt.

72. När det slutligen gäller de processrättsliga regler som gäller för rättsliga förfaranden, såsom de i målet vid den nationella domstolen, framgår det både av beslutet om hänskjutande och av vad den tyska regeringen har anfört att de förvaltningsbeslut som Bundeszentralamt für Steuern fattat avseende ansökningarna om återbetalning från mottagarna av tjänsten har vunnit laga kraft med avseende på den myndigheten och nämnda mottagare. Ett försök från den nationella domstolens sida att i fråga om platsen för beskattning och skatteplikt med avseende på den berörda tjänsten utvidga

25 — Dom av den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius (REG 1989, s. 4227).

26 — Ibidem, se, för ett liknande resonemang, punkterna 13 och 19.

27 — Se punkt 57 ovan.

den bindande verkan av beslutet till att omfatta mottagarna av tjänsten, genom att få Bundeszentralamt für Steuern och/eller mottagarna av tjänsten att intervenera i förfarandet eller på något annat sätt, skulle följaktligen strida mot den rättskraft som de ovannämnda förvaltningsbesluten från Bundeszentralamt für Steuern har med anledning av att de vunnit laga kraft.

73. I detta sammanhang ska det erinras om att domstolen vid upprepade tillfällen har framhållit vikten, i såväl unionsrätten som de nationella rättsordningarna, av regler som medför att domstolsavgöranden och förvaltningsbeslut vinner laga kraft, eftersom de bidrar till rättssäkerheten, som är en grundläggande unionsrättslig princip. [28]

74. Domstolen har visserligen under vissa förhållanden funnit att regler i nationell rätt, som medför att beslut vinner laga kraft, kan ifrågasättas mot bakgrund av unionsrättens verkan och effekt. Detta gäller dock endast i undantagsfall och på mycket stränga villkor, [29] som i flera avseenden inte är uppfyllda under omständigheterna i förevarande fall.

75. Mot denna bakgrund kan det inte enligt unionsrätten krävas att nationell processrätt ska säkerställa att ett beslut om platsen för beskattning och skatteplikt, som fattas av en nationell domstol med avseende på tjänsteleverantören, utvidgas till att även omfatta tjänstemottagaren under omständigheterna i förevarande mål.

76. Mot bakgrund av vad som har anförts ovan bör svaret på den andra tolkningsfrågan vara att sjätte direktivet och i synnerhet dess bestämmelser om avdragsrätt inte kräver att medlemsstaterna vidtar särskilda nationella processrättsliga åtgärder som, under sådana omständigheter som dem i förevarande mål, säkerställer att beskattning och skatteplikt som avser en och samma tjänst bedöms på samma sätt för såväl den näringsidkare som tillhandahåller tjänsten som den näringsidkare som tar emot tjänsten, även om olika skattemyndigheter är behöriga för dessa näringsidkare.

C – *Den tredje frågan*

77. Med hänsyn till svaret på den andra frågan är det inte nödvändigt att pröva den tredje frågan.

V – Förslag till avgörande

78. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna på följande sätt:

— Artikel 9.2 e i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas på så sätt att ”tillhandahållande av personal” även omfattar tillhandahållande av egenföretagare som inte är anställda vid det företag som tillhandahåller tjänsten.

28 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 16 mars 2006 i mål C-234/04, Kapferer (REG 2006, s. I-2585), punkt 20, och domen i målet Kühne & Heitz (ovan fotnot 20), punkt 24.

29 — Se punkterna 26 och 27 i domen i målet Kühne & Heitz (ovan fotnot 20): Förvaltningsorganet måste, för det första, enligt nationell rätt ha möjlighet att ändra beslutet. Förvaltningsbeslutet i fråga måste, för det andra, ha vunnit laga kraft till följd av en dom från en nationell domstol i sista instans. Domen måste, för det tredje, med hänsyn till ett senare beslut från EU-domstolen grundar sig på en feltolkning av unionsrätten som gjordes utan att domstolen erhållit en begäran om förhandsavgörande under de omständigheter som anges i artikel 267 tredje stycket FEUF. Den berörda parten måste, för det fjärde, ha vänt sig till förvaltningsorganet så snart vederbörande fått kännedom om domstolens avgörande.

— Sjätte direktivet och i synnerhet dess bestämmelser om avdragsrätt kräver inte att medlemsstaterna vidtar särskilda nationella processrättsliga åtgärder som, under sådana omständigheter som dem i förevarande mål, säkerställer att beskattning och skatteplikt som avser en och samma tjänst bedöms på samma sätt för såväl den näringsidkare som tillhandahåller tjänsten som den näringsidkare som tar emot tjänsten, även om olika skattemyndigheter är behöriga för dessa näringsidkare.