

Zaak C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, in liquidatie

tegen

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(verzoek van het Finanzgericht Hamburg om een prejudiciële beslissing)

„BTW — Zesde richtlijn — Artikelen 9, 17 en 18 — Bepaling van plaats van dienstverrichting — Begrip ‚beschikbaar stellen van personeel’ — Zelfstandigen — Noodzaak van zelfde beoordeling van dienstverrichting ten aanzien van dienstverrichter en dienstontvanger”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen — Harmonisatie van wetgevingen — Omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde — Dienstverrichtingen — Bepaling van fiscaal aanknopingspunt — Beschikbaar stellen van personeel — Begrip*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 9, lid 2, sub e, zesde streepje)

2. *Fiscale bepalingen — Harmonisatie van wetgevingen — Omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde — Aftrek van voorbelasting*

(Richtlijn 77/388 van de Raad)

3. *Fiscale bepalingen — Harmonisatie van wetgevingen — Omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde — Aftrek van voorbelasting*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 17, leden 1, 2, sub a, en 3, sub a, en art. 18, lid 1, sub a)

1. Artikel 9, lid 2, sub e, zesde streepje, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting moet aldus worden uitgelegd dat de in deze bepaling vervatte term „het beschikbaar stellen van personeel” ook betrekking heeft op het beschikbaar stellen van zelfstandigen, die niet in loondienst werkzaam zijn bij de dienstverrichter.

Aangezien volgens deze uitlegging het fiscale aanknopingspunt voor de betrokken dienstverrichting tot één plaats leidt, kan immers juist worden vermeden dat over de betrokken dienst tweemaal of helemaal geen belasting over de toegevoegde waarde wordt geheven. Deze uitlegging kan tevens toepassing van die conflictregel vergemakkelijken dankzij een eenvoudig beheer, op de plaats van de dienstverrichting, van de regels inzake heffing van de belasting en voorkoming van belastingontwijking, aangezien de dienstontvanger niet hoeft te informeren naar de juridische aard van de betrekkingen tussen de dienstverrichter en het ter beschikking gestelde „personeel”.

Bovendien eerbiedigt deze uitlegging het rechtszekerheidsbeginsel aangezien dankzij een grotere voorspelbaarheid bij de bepaling van de plaats van de dienstverrichting als plaats van aanknopings toepassing van de bepalingen van de Zesde richtlijn wordt vereenvoudigd en tot een betrouwbare en correcte heffing van de belasting over de toegevoegde waarde wordt bijgedragen.

(cf. punten 29-32, dictum 1)

2. Bij gebreke van een Unieregeling, is het een aangelegenheid van het nationale recht van elke lidstaat om onder meer de bevoegde administraties aan te wijzen en de procesregels te geven voor rechtsvorderingen die ertoe strekken de rechten te beschermen die de justitiabelen aan het Unierecht ontleen, mits die regels niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel), en zij de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel).

Wat het doeltreffendheidsbeginsel betreft, zou — bij gebreke van bijzondere regels in het nationale procedurerecht — het recht van de verrichter en het recht van de ontvanger van de betrokken dienst om op dezelfde wijze te worden behandeld met betrekking tot de belastbaarheid van en de belastingplicht voor eenzelfde dienst, in de praktijk elke nuttige werking worden ontnomen.

(cf. punten 35, 37)

3. Artikel 17, leden 1, 2, sub a, en 3, sub a, en artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting moeten aldus worden uitgelegd dat lidstaten niet ertoe verplicht zijn om in hun intern procedurerecht in maatregelen te voorzien opdat de belastbaarheid van en de belastingplicht voor een dienst bij de dienstverrichter en de dienstafnemer op coherente wijze worden beoordeeld, ook indien voor elk van hen een verschillende belastingdienst bevoegd is. Evenwel verplichten deze bepalingen de lidstaten ertoe om de nodige maatregelen te nemen om de juiste heffing van de belasting over de toegevoegde waarde en de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit te verzekeren.

Ook al preciseren artikel 17, leden 1, 2, sub a, en 3, sub a, en artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn niet concreet wat de inhoud moet zijn van de procedurele of andere maatregelen die moeten worden genomen om de juiste heffing van de belasting over de toegevoegde waarde en de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit te verzekeren, deze bepalingen zijn niettemin voor de lidstaten bindend wat het te bereiken doel betreft, zij het dat de lidstaten een zekere vrijheid wordt gelaten bij de beoordeling van de noodzaak van dergelijke maatregelen.

Mocht in dit opzicht blijken dat zelfs bij gebreke van vragen over de uitlegging of geldigheid, of zelfs in geval van weigering door de bevoegde rechterlijke instanties om een prejudicieel verzoek om uitlegging of tot toetsing van de geldigheid van het recht van de Unie aanhangig te maken bij het Hof van Justitie, verschillende bestuurlijke en/of rechterlijke instanties van een lidstaat systematisch onverzoenbare standpunten blijven aanhangen over het aanknopingspunt van een en dezelfde dienstverrichting ten aanzien van de dienstverrichter en de dienstontvanger, zodat met name het beginsel van fiscale neutraliteit wordt aangetast, zou kunnen worden aangenomen dat de lidstaat de krachtens de Zesde richtlijn op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

(cf. punten 43-45, dictum 2)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

26 januari 2012 (*)

„Btw — Zesde richtlijn — Artikelen 9, 17 en 18 — Bepaling van plaats van dienstverrichting — Begrip ‚beschikbaar stellen van personeel’ — Zelfstandigen — Noodzaak van zelfde beoordeling van dienstverrichting ten aanzien van dienstverrichter en dienstontvanger”

In zaak C-218/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Hamburg (Duitsland) bij beslissing van 20 april 2010, ingekomen bij het Hof op 6 mei 2010, in de procedure

ADV Allround Vermittlungs AG, in liquidatie,

tegen

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (rapporteur) en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 30 maart 2011,

gelet op de opmerkingen van:

- ADV Allround Vermittlungs AG, in liquidatie, vertegenwoordigd door S. Heinrichshofen en B. Burgmaier, Rechtsanwälte,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 28 juni 2011,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 9, lid 2, sub e, 17, leden 1, 2, sub a, en 3, sub a, en 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen ADV Allround Vermittlungs AG, in liquidatie (hierna: „ADV”), en het Finanzamt Hamburg-Bergedorf (hierna: „Finanzamt”) over de bepaling, met het oog op de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), van de plaats waar diensten worden geacht te zijn verricht.

Toepasselijke bepalingen

Unieregeling

3 De zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn luidt:

„Overwegende dat de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen heeft geleid tot competentieconflicten tussen de lidstaten, met name met betrekking tot de levering inclusief montage van een goed en met betrekking tot diensten; dat de plaats van diensten in beginsel moet worden vastgesteld op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, maar dat die plaats evenwel in bepaalde gevallen moet worden vastgesteld in het land van de ontvanger van de diensten, met name voor sommige diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen”.

4 Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.”

5 Artikel 9, lid 2, sub e, van diezelfde richtlijn luidt:

„In afwijking hiervan is

[...]

e) de plaats van de hieronder vermelde diensten, die worden verleend aan ontvangers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of aan belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[...]

— het beschikbaar stellen van personeel;

[...]”

6 Artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

7 Artikel 17, lid 2, sub a, van deze richtlijn luidt als volgt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de [btw], welke in het binnenland verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoefte door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten”.

8 Artikel 17, lid 3, sub a, van die richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde [btw], voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden”.

9 Artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige:

a) voor de in artikel 17, lid 2, sub a, bedoelde aftrek in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur”.

Nationaal recht

10 § 3a, lid 1, eerste volzin, van het Umsatzsteuergesetz 1999 (wet van 1999 op de omzetbelasting, BGBl. 1999 I, blz. 1270), in de versie die op 21 februari 2005 is bekendgemaakt (hierna: „UStG”), bepaalt:

„Behoudens het bepaalde in de §§ 3b en 3f wordt een andere dienst verricht vanuit de plaats waar de onderneming haar bedrijf uitoefent.”

11 § 3a, lid 3, eerste volzin, UStG bepaalt:

„Indien de ontvanger van één van de in lid 4 genoemde andere diensten een ondernemer is, wordt in afwijking van lid 1 de andere dienst geacht te zijn verricht op de plaats waar de ontvanger zijn bedrijf uitoefent.”

12 § 3a, lid 4, UStG luidt:

„Andere diensten in de zin van lid 3 zijn: [...]

7. het beschikbaar stellen van personeel [...].”

13 § 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, UStG bepaalt:

„De ondernemer kan de volgende bedragen als voorbelasting aftrekken:

1) de wettelijk verschuldigde belasting ter zake van leveringen van goederen en andere diensten die door een andere ondernemer ten behoeve van zijn onderneming zijn verricht. Voor de uitoefening van het aftrekrecht is vereist dat de ondernemer een overeenkomstig §§ 14 en 14a opgestelde factuur bezit.”

14 § 18, lid 9, derde volzin, UStG luidt:

„Het verzoek om terugbetaling wordt gedaan binnen zes maanden na het einde van het kalenderjaar waarin het recht op terugbetaling is ontstaan.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 ADV, een vennootschap naar Duits recht, stelde in de loop van 2005 zelfstandig werkzame vrachtwagenchauffeurs ter beschikking van vervoerondernemingen gevestigd in Duitsland en buiten het grondgebied van deze lidstaat, met name in Italië. De contracten tussen ADV en de chauffeurs, „bemiddelingsovereenkomsten” genaamd, bepaalden dat laatstgenoemden hun diensten moesten factureren aan ADV. Deze vennootschap factureerde op haar beurt aan de verschillende afnemers-vervoerders de in de bemiddelingsovereenkomsten bepaalde kostprijs, vermeerderd met een marge die schommelde tussen 8 % en 20 %.

16 Aanvankelijk rekende ADV aan haar Italiaanse klanten geen btw aan. Zij ging immers ervan uit dat haar diensten moesten worden aangemerkt als „het beschikbaar stellen van personeel” in de zin van § 3a, lid 4, punt 7, UStG en dat de plaats van verrichting van de dienst bijgevolg was gelegen in Italië, waar de ontvangers van die diensten waren gevestigd.

17 Het Finanzamt oordeelde dat de betrokken diensten niet konden worden aangemerkt als „het beschikbaar stellen van personeel” en dat de plaats van verrichting van de diensten ingevolge § 3a, lid 1, UStG bijgevolg de plaats van vestiging van de dienstverrichter was. De btw moest dus in Duitsland worden gefactureerd.

18 Het Bundeszentralamt für Steuern (centraal belastingbureau), de instelling die bevoegd is om te oordelen over de verzoeken tot terugbetaling van btw die in het hoofdgeding waren ingediend door de Italiaanse afnemers, was echter van mening dat de door ADV verrichte diensten wel moesten aangemerkt worden als „het beschikbaar stellen van personeel”, waarover in Duitsland geen btw moet worden gefactureerd. Van mening dat die diensten ingevolge § 3a, lid 3, eerste volzin, UStG hadden moeten worden belast op de plaats van vestiging van de afnemers, met name in Italië, heeft deze instelling de Italiaanse ondernemingen terugbetaling van de Duitse btw geweigerd.

19 Het Finanzgericht Hamburg, waarbij het geding aanhangig is, stelt allereerst dat aangezien de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn bepaalt dat de opsomming in artikel 9, lid 2, van deze richtlijn „met name [...] sommige diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen” omvat, deze bepaling eveneens van toepassing zou kunnen zijn op het beschikbaar stellen van zelfstandig personeel, maar dat hierover nog onzekerheid bestaat.

20 Vervolgens stelt het Finanzgericht Hamburg zich de vraag of de btw-schuld van de dienstverrichter en het recht op teruggaaf van voorbelasting van de dienstontvanger noodzakelijk onderling verbonden zijn, met name krachtens het beginsel van fiscale neutraliteit, en of dit verband voor de bevoegde nationale autoriteiten de verplichting inhoudt om onderling tegenstrijdige beslissingen te voorkomen.

21 Ten slotte vraagt het Finanzgericht Hamburg zich af of de termijn van zes maanden waarbinnen de dienstontvanger zijn verzoek tot terugbetaling moet indienen en die volgens het nationale recht ingaat na het einde van het kalenderjaar waarin het recht op terugbetaling is ontstaan, moet worden geschorst of gestuit zolang een beslissing over de fiscale situatie van de dienstverrichter ontbreekt.

22 Daarop heeft het Finanzgericht Hamburg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient artikel 9, lid 2, sub e, zesde streepje, van de Zesde richtlijn [...] aldus te worden uitgelegd dat ‚het beschikbaar stellen van personeel‘ ook de terbeschikkingstelling van zelfstandigen omvat, die niet in loondienst werkzaam zijn bij de dienstverrichter?

2) Dienen artikel 17, leden 1, 2, sub a, en 3, sub a, en artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn [...] aldus te worden uitgelegd dat het nationale procedurerecht in maatregelen moet voorzien, zodat de belastbaarheid van en de belastingplicht voor een en dezelfde dienst bij de dienstverrichter en de afnemer op dezelfde wijze worden beoordeeld, ook indien voor elk van hen een verschillende belastingdienst bevoegd is?

Enkel indien het antwoord op de tweede vraag bevestigend is:

3) Dienen artikel 17, leden 1, 2, sub a, en 3, sub a, en artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn [...] aldus te worden uitgelegd dat de termijn waarbinnen de afnemer van de dienst zijn recht op voorbelastingaftrek voor een ontvangen dienst kan uitoefenen, niet mag verstrijken voordat jegens de ondernemer die de dienst heeft verricht, onherroepelijk is beslist over de belastbaarheid en de belastingplicht?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

23 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 9, lid 2, sub e, zesde streepje, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de term „het beschikbaar stellen van personeel” ook betrekking heeft op het beschikbaar stellen van zelfstandigen, die niet in loondienst werkzaam zijn bij de dienstverrichter.

24 Om te beginnen moet worden opgemerkt, zoals de verwijzende rechter en de partijen die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend, dat noch de bewoordingen van artikel 9, lid 2, sub e, zesde streepje, van de Zesde richtlijn, noch een vergelijkende lezing van de verschillende taalversies van deze bepaling toelaten uit te maken of zelfstandigen kunnen worden aangemerkt als „personeel” in de zin van deze bepaling.

25 Evenwel moet worden vastgesteld dat om de door de advocaat-generaal in de punten 26 en 27 van zijn conclusie uiteengezette redenen niet a priori uit te sluiten valt dat artikel 9, lid 2, sub e, zesde streepje, van de Zesde richtlijn eveneens van toepassing is op het beschikbaar stellen van „zelfstandig” personeel.

26 Volgens vaste rechtspraak moet bij de uitlegging van een bepaling van Unierecht niet alleen rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en de doelstellingen die de regeling waarvan zij deel uitmaakt, nastreeft (zie met name arrest van 9 maart 2006, Gillan Beach, C-114/05, Jurispr. blz. I-2427, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Artikel 9 van de Zesde richtlijn bevat regels met fiscale aanknopingspunten voor de bepaling van de plaats van een dienstverrichting. Terwijl lid 1 van dat artikel dienaangaande een algemene regel bevat, somt lid 2 een reeks specifieke aanknopingspunten op. Volgens vaste rechtspraak is het doel van deze bepalingen het vermijden van bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden, en van het niet-belasten van inkomsten (zie met name arrest van 26 september 1996, Dudda, C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punt 20; arrest Gillan Beach, reeds aangehaald, punt 14, en arrest van 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, Jurispr. blz. I-8255, punt 24).

28 Wanneer artikel 9, lid 2, sub e, zesde streepje, van de Zesde richtlijn aldus wordt uitgelegd dat de daarin vervatte term „personeel” niet enkel loontrekkenden maar tevens zelfstandigen omvat, strookt dit beter met het doel van een conflictregel als die van artikel 9 van deze richtlijn, dat erin bestaat de gevaren van dubbele belasting en niet-belasting te vermijden.

29 Aangezien volgens deze uitlegging het fiscale aanknopingspunt voor de betrokken dienstverrichting tot één plaats leidt, kan immers juist worden vermeden dat de betrokken dienst dubbel of helemaal niet wordt belast.

30 Deze uitlegging kan tevens toepassing van die conflictregel vergemakkelijken dankzij een eenvoudig beheer, op de plaats van de dienstverrichting, van de regels inzake heffing van de belasting en voorkoming van belastingontwijking, aangezien de dienstontvanger niet hoeft te informeren naar de juridische aard van de betrekkingen tussen de dienstverrichter en het ter beschikking gestelde „personeel”.

31 Bovendien eerbiedigt deze uitlegging het rechtszekerheidsbeginsel aangezien dankzij een grotere voorspelbaarheid bij de bepaling van de plaats van de dienstverrichting toepassing van de bepalingen van de Zesde richtlijn wordt vereenvoudigd en tot een betrouwbare en correcte heffing van de btw wordt bijgedragen (zie in die zin arrest van 6 oktober 2011, Stoppelkamp, C-421/10, Jurispr. blz. I-9309, punt 34).

32 Gelet op deze overwegingen moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 9, lid 2, sub e, zesde streepje, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de in deze bepaling vervatte term „het beschikbaar stellen van personeel” ook betrekking heeft op het beschikbaar stellen van zelfstandigen, die niet in loondienst werkzaam zijn bij de dienstverrichter.

Tweede vraag

33 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17, leden 1, 2, sub a, en 3, sub a, en artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de lidstaten ertoe verplicht zijn om in hun intern procedurerecht in maatregelen te voorzien opdat de belastbaarheid van en belastingplicht voor een dienst bij de dienstverrichter en de dienstontvanger op coherente wijze worden beoordeeld, ook indien voor elk van hen een verschillende belastingdienst bevoegd is.

34 Dienaangaande moet worden vastgesteld, zoals de verwijzende rechter heeft gedaan, dat de Zesde richtlijn geen enkele bepaling bevat die expliciet voorschrijft dat de lidstaten een maatregel als bedoeld in de prejudiciële vraag moeten nemen.

35 Volgens vaste rechtspraak is het bij gebreke van een Unieregeling ter zake een aangelegenheid van het nationale recht van elke lidstaat om onder meer de bevoegde administraties aan te wijzen en de procesregels te geven voor rechtsvorderingen die ertoe strekken de rechten te beschermen die de justitiabelen aan het recht van de Unie ontleen, mits

die regels niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel), en zij de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) (zie met name arresten van 17 november 1998, *Aprile*, C-228/96, Jurispr. blz. I-7141, punt 18, en 21 januari 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08, Jurispr. blz. I-623, punt 17).

36 Wat het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, moet worden opgemerkt dat het Hof over geen enkele aanwijzing beschikt die twijfel kan doen ontstaan over de vraag of een regeling als die in het hoofdgeding dit beginsel eerbiedigt.

37 Daarentegen werd, met name door de verwijzende rechter, twijfel geuit over de vraag of in een dergelijke situatie is voldaan aan de vereisten van het doeltreffendheidsbeginsel. Bij gebreke van bijzondere regels in het nationale procedurerecht zou het recht van de verrichter en het recht van de ontvanger van de betrokken dienst, zoals erkend door het Hof in zijn arrest van 13 december 1989, *Genius* (C-342/87, Jurispr. blz. I-4227), en dat bestaat in een gelijke behandeling met betrekking tot de belastbaarheid van en de belastingplicht voor eenzelfde dienst, in de praktijk immers elke nuttige werking worden ontnomen.

38 In dit verband zij eraan herinnerd dat moet worden aangenomen dat het doeltreffendheidsbeginsel is aangetast wanneer blijkt dat het onmogelijk of uiterst moeilijk is om een aan de rechtsorde van de Unie ontleend recht uit te oefenen.

39 Dit ligt evenwel anders in een zaak als die in het hoofdgeding.

40 Zoals de advocaat-generaal in punt 70 van zijn conclusie heeft opgemerkt, betreft het reeds aangehaalde arrest *Genius* uitsluitend de omvang van het recht op aftrek. In dat arrest heeft het Hof zich niet uitgesproken over een eventueel recht van de verrichter of de ontvanger van een dienst om in een procedure die de andere partij bij de aan btw onderworpen handeling heeft ingesteld bij een andere autoriteit dan die waaronder hij ressorteert, te verzoeken dat die dienst, met name wat de plaats van verrichting ervan betreft, dezelfde kwalificatie krijgt als die van de bestuurlijke of rechterlijke instantie waaronder hij ressorteert.

41 Bovendien moet worden vastgesteld dat zowel de dienstverrichter als de dienstontvanger over de mogelijkheid beschikt om niet enkel voor de administratieve autoriteiten maar ook voor de rechterlijke instanties die bevoegd zijn inzake btw, zijn rechten te doen gelden volgens procedures waarvan niet wordt betwist dat ze in principe een correcte en eenvormige uitlegging en toepassing van de bepalingen van de Zesde richtlijn verzekeren.

42 De eenvormige uitlegging en toepassing van het recht van de Unie worden immers uiteindelijk verzekerd door de procedure van het prejudicieel verzoek om uitlegging of tot toetsing van de geldigheid van het recht van de Unie krachtens artikel 267 VWEU, dat een stelsel van samenwerking tussen de nationale gerechten en het Hof heeft ingericht. Uit het bij het Hof neergelegde dossier blijkt evenwel niet dat een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, de goede werking van deze gerechtelijke samenwerking niet kan garanderen.

43 Mocht desalniettemin blijken dat zelfs bij gebreke van vragen over de uitlegging of geldigheid, of zelfs in geval van weigering door de bevoegde rechterlijke instanties om een prejudicieel verzoek om uitlegging of tot toetsing van de geldigheid van het recht van de Unie aanhangig te maken bij het Hof, verschillende bestuurlijke en/of rechterlijke instanties van een lidstaat systematisch onverzoenbare standpunten blijven aanhangen over het aanknopingspunt van een en dezelfde dienstverrichting ten aanzien van de dienstverrichter en de dienstontvanger, zodat met name het beginsel van fiscale neutraliteit wordt aangetast, dan zou men kunnen aannemen dat de lidstaat de krachtens de Zesde richtlijn op hem rustende verplichtingen niet is

nagekomen.

44 Ook al preciseren artikel 17, leden 1, 2, sub a, en 3, sub a, en artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn niet concreet wat de inhoud moet zijn van de procedurele of andere maatregelen die moeten worden genomen om de juiste heffing van de btw en de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit te verzekeren, deze bepalingen zijn niettemin voor de lidstaten bindend wat het te bereiken doel betreft, zij het dat de lidstaten een zekere vrijheid wordt gelaten bij de beoordeling van de noodzaak van zulke maatregelen.

45 Bijgevolg dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 17, leden 1, 2, sub a, en 3, sub a, en artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de lidstaten niet ertoe verplicht zijn om in hun intern procedurerecht in maatregelen te voorzien opdat de belastbaarheid van en de belastingplicht voor een dienst bij de dienstverrichter en de dienstafnemer op coherente wijze worden beoordeeld, ook indien voor elk van hen een verschillende belastingdienst bevoegd is. Evenwel verplichten deze bepalingen de lidstaten ertoe om de nodige maatregelen te nemen teneinde de juiste heffing van de btw en de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit te verzekeren.

Derde vraag

46 Gelet op het antwoord op de tweede vraag behoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

47 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 9, lid 2, sub e, zesde streepje, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat de in deze bepaling vervatte term „het beschikbaar stellen van personeel” ook betrekking heeft op het beschikbaar stellen van zelfstandigen, die niet in loondienst werkzaam zijn bij de dienstverrichter.**

2) **Artikel 17, leden 1, 2, sub a, en 3, sub a, en artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) moeten aldus worden uitgelegd dat lidstaten niet ertoe verplicht zijn om in hun intern procedurerecht in maatregelen te voorzien opdat de belastbaarheid van en de belastingplicht voor een dienst bij de dienstverrichter en de dienstafnemer op coherente wijze worden beoordeeld, ook indien voor elk van hen een verschillende belastingdienst bevoegd is. Evenwel verplichten deze bepalingen de lidstaten ertoe om de nodige maatregelen te nemen om de juiste heffing van de belasting over de toegevoegde waarde en de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit te verzekeren.**

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.