

Mål C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, i likvidation

mot

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Hamburg)

”Mervärdesskatt – Sjätte direktivet – Artiklarna 9, 17 och 18 – Fastställande av platsen för tillhandahållande av tjänster – Begreppet ’tillhandahållande av personal’ – Självständig personal (egenföretagare) – Nödvändighet att säkerställa att tjänsterna bedöms på ett identiskt sätt för tjänsteleverantören och tjänstemottagaren”

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Tillhandahållande av tjänster – Fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen – Tillhandahållande av personal – Begrepp*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 9.2 e sjätte strecksatsen)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt*

(Rådets direktiv 77/388)

3. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt*

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 17.1, 17.2 a, 17.3 a och 18.1 a)

1. Artikel 9.2 e sjätte strecksatsen i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter ska tolkas så, att det däri angivna begreppet ”tillhandahållande av personal” även omfattar tillhandahållande av självständig personal i form av egenföretagare som inte är anställd vid det företag som tillhandahåller tjänsten.

Eftersom en sådan tolkning innebär att endast en plats blir det skattemässiga anknytningskriteriet för tillhandahållandet av den aktuella tjänsten, så blir det därigenom nämligen möjligt att undvika att tjänsten dubbelbeskattas eller inte alls mervärdesbeskattas. Det blir enkelt att, på platsen för tillhandahållandet av tjänsterna, hantera bestämmelserna om skatteuppbörd och förebyggande av skatteundandragande. Den person som tar emot tjänsten behöver nämligen inte göra några efterforskningar om hur man rättsligt ska kvalificera förhållandet mellan tjänsteleverantören och den ”personal” som utplaceras.

En sådan tolkning står dessutom i överensstämmelse med rättssäkerhetsprincipen. I och med att det blir mer förutsägbart hur platsen för tillhandahållandet av tjänster ska fastställas, blir det lättare att tillämpa bestämmelserna i sjätte direktivet och det bidrar till att säkerställa ett pålitligt och korrekt uttag av mervärdesskatt.

(se punkterna 29?32 i domskälen samt punkt 1 i domslutet)

2. I avsaknad av unionslagstiftning på området ska det i varje medlemsstats rättsordning anges bland annat vilka domstolar som är behöriga samt fastställas vilka processrättsliga regler som gäller för de förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter som enskilda har på grund av gemenskapsrätten. Dessa regler får emellertid varken vara mindre förmånliga än de som avser liknande förfaranden som grundas på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten (effektivitetsprincipen).

När det gäller effektivitetsprincipen, gäller följande. Om det inte fanns några särskilda regler i den nationella processrätten, skulle det nämligen i praktiken innebära att den ändamålsenliga verkan av tjänsteleverantörens och tjänstemottagarens rättigheter – nämligen att behandlas på samma sätt i fråga om beskattning och mervärdesskatteplikt beträffande en och samma tjänst – går förlorad.

(se punkterna 35 och 37)

3. Artiklarna 17.1, 17.2 a, 17.3 a och 18.1 a i sjätte direktivet 77/388 ska tolkas så, att de inte innebär att medlemsstaterna måste vidta nationella processrättsliga åtgärder som säkerställer att beskattning och mervärdesskatteplikt som avser en och samma tjänst bedöms på samma sätt för tjänsteleverantören som för tjänstemottagaren, trots att olika skattemyndigheter är behöriga för de båda. Dessa bestämmelser innebär emellertid att medlemsstaterna måste vidta de åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att mervärdesskatt tas ut på ett korrekt sätt och att principen om skatteneutralitet iakttas.

Det är visserligen riktigt att artiklarna 17.1, 17.2 a, 17.3 a och 18.1 a i sjätte direktivet inte innehåller några konkreta preciseringar om innehållet i de processuella åtgärder eller andra åtgärder som måste vidtas för att säkerställa att mervärdesskatt tas ut på ett korrekt sätt och att principen om skatteneutralitet iakttas. Inte desto mindre är det så att dessa bestämmelser är bindande för medlemsstaterna med avseende på det resultat som ska uppnås, samtidigt som medlemsstaterna har ett utrymme för eget skön att bestämma om det är nödvändigt att vidta några sådana åtgärder.

Om det emellertid skulle visa sig att – även i avsaknad av tolknings- eller giltighetsfrågor, och till och med om de behöriga domstolarna beslutar sig för att inte begära något förhandsavgörande från EU-domstolen angående tolkningen eller giltigheten av unionsrätten – olika myndigheter och/eller domstolar i en medlemsstat fortsätter att systematiskt ha olika åsikter om anknytningen av en och samma tjänst till å ena sidan tjänsteleverantören och å andra sidan tjänstemottagaren (vilket bland annat innebär ett åsidosättande av principen om skatteneutralitet), så kan det anses att denna medlemsstat har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt sjätte direktivet.

(se punkterna 43?45 i domskälen samt punkt 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 26 januari 2012 (*)

”Mervärdesskatt — Sjätte direktivet — Artiklarna 9, 17 och 18 — Fastställande av platsen för tillhandahållande av tjänster — Begreppet ’tillhandahållande av personal’ — Självständig personal (egenföretagare) — Nödvändighet att säkerställa att tjänsterna bedöms på ett identiskt sätt för tjänsteleverantören och tjänstemottagaren”

I mål C-218/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Hamburg (Tyskland) genom beslut av den 20 april 2010, som inkom till domstolen den 6 maj 2010, i målet

ADV Allround Vermittlungs AG, i likvidation,

mot

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna A. Borg Barthet, M. Ilešić, J. J. Kasel (referent) och M. Berger,

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 30 mars 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— ADV Allround Vermittlungs AG, i likvidation, genom S. Heinrichshofen och B. Burgmaier, Rechtsanwälte,

— Tysklands regering, genom T. Henze, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

och efter att den 28 juni 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 9.2 e, 17.1, 17.2 a, 17.3 a och 18.1 a 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan ADV Allround Vermittlungs AG, i likvidation (nedan kallat ADV), och Finanzamt Hamburg-Bergedorf (nedan kallat Finanzamt). Målet rör fastställandet av platsen för tillhandahållande av tjänster så att mervärdesskatten ska kunna uppbäras.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Sjunde skälet i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Fastställandet av platsen för skattepliktiga transaktioner har gett upphov till kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar leverans av varor för sammansättning och tillhandahållande av tjänster. Även om platsen för tillhandahållande av tjänster i princip bör definieras som den plats där den person som tillhandahåller tjänsterna har sitt huvudsakliga driftsställe, bör den ändå definieras såsom liggande i mottagarens land, särskilt vid vissa tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris.”

4 I artikel 9.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”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.”

5 Artikel 9.2 e i sjätte direktivet har följande lydelse:

”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 Artikel 17.1 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.”

7 Artikel 17.2 a i direktivet har följande lydelse:

”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.”

8 I artikel 17.3 a i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna och tjänsterna används för:

a) Transaktioner som avser de näringsgrenar som anges i artikel 4.2 och som bedrivs i något annat land och som skulle uppfylla villkoren för avdrag av skatt om de hade ägt rum inom landets territorium.”

9 Artikel 18.1 a i sjätte direktivet har följande lydelse:

”För att utnyttja sin avdragsrätt skall den skattskyldiga personen:

a) för avdrag enligt artikel 17.2 a inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3.”

Nationell rätt

10 3a § punkt 1 första meningen i 1999 års lag om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270), i dess lydelse enligt meddelandet av den 21 februari 2005 (nedan kallad UStG), har följande lydelse:

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

11 I 3a § punkt 3 första meningen UStG föreskrivs följande:

”Oberoende av vad som stadgas i punkt 1 ska platsen för tillhandahållandet anses vara där kunden har etablerat sin rörelse, om mottagaren av någon av de i punkt 4 angivna övriga tjänsterna är en näringsidkare.”

12 3a § punkt 4 UStG har följande lydelse:

”Med övrig tjänst i den mening som avses i punkt 3 avses följande:

7. Tillhandahållande av personal. ...”

13 15 § punkt 1 första meningen moment 1 UStG har följande lydelse:

”Näringsidkaren har rätt till avdrag för ingående skatt avseende:

1) den lagstadgade skatt denne är skyldig att betala för leveranser eller andra tjänster som utförs av andra näringsidkare för dennes näringsverksamhet. För att utnyttja sin avdragsrätt krävs det att näringsidkaren innehar en faktura som är upprättad i enlighet med 14 och 14a §§.”

14 I 18 § punkt 9 tredje meningen UStG föreskrivs följande:

"Ansökan om återbetalning ska inges inom sex månader efter utgången av det kalenderår under vilket kravet på återbetalning uppstod."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 ADV är ett bolag bildat enligt tysk rätt. Under år 2005 försåg ADV transportbolag i Tyskland och i andra länder, bland annat i Italien, med lastbilschaufförer som arbetade såsom självständiga egenföretagare. De avtal som ingicks mellan ADV och chaufförerna hade rubriken "förmedlingsavtal". I dessa avtal angavs att chaufförerna skulle fakturera ADV för utförda tjänster. ADV fakturerade i sin tur de olika transportföretag som var kunder hos ADV, varvid de fakturerade beloppen uppgick till den kostnad som angavs i förmedlingsavtalen med ett påslag på mellan 8 och 20 procent.

16 Inledningsvis angav ADV inte någon mervärdesskatt på de fakturor som tillställdes bolagets italienska kunder. ADV ansåg nämligen att bolagets tjänster borde anses som "tillhandahållande av personal" i den mening som avses i 3a § punkt 4 moment 7 UStG, och att Italien därför borde anses vara den plats där tjänsterna tillhandahållits. De bolag som köpt tjänsterna är nämligen etablerade i Italien.

17 Finanzamt slog fast att de aktuella tjänsterna inte kunde kvalificeras som "tillhandahållande av personal". Med tillämpning av 3a § punkt 1 UStG skulle således platsen för tillhandahållande av tjänster anses vara den ort där tjänsteleverantören var etablerad. Det var således i Tyskland som mervärdesskatten skulle faktureras.

18 Bundeszentralamt für Steuern, som är den myndighet som är behörig att pröva de ansökningar om återbetalning av mervärdesskatt som ingetts i det nationella målet av de italienska tjänstemottagarna, ansåg däremot att ADV:s tjänster skulle kvalificeras som "tillhandahållande av personal", och därför skulle mervärdesskatt inte faktureras i Tyskland. Bundeszentralamt für Steuern ansåg att dessa tjänster, enligt 3a § punkt 3 första meningen UStG, borde ha beskattats på den ort där tjänstemottagarna är etablerade, det vill säga i Italien, och beslutade därför att inte betala tillbaka någon tysk mervärdesskatt till de italienska företagen.

19 Finanzgericht Hamburg hade att ta ställning till dessa meningsskiljaktigheter. Finanzgericht Hamburg ansåg först och främst att i och med att det i sjunde skälet i sjätte direktivet anges att den förteckning som återfinns i artikel 9.2 i direktivet särskilt omfattar "vissa tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris", så skulle den bestämmelsen även kunna tillämpas då det är fråga om tillhandahållande av självständig personal i form av egenföretagare, men att det råder tvivel om så verkligen är fallet.

20 Finanzgericht Hamburg var också osäker på om det inte nödvändigtvis var så att det, bland annat enligt principen om skatteneutralitet, finns ett samband mellan tjänsteleverantörens mervärdesskatteskuld och tjänstemottagarens rätt till att få den ingående mervärdesskatten återbetald. Finanzgericht frågade sig även om detta samband innebar att de behöriga nationella myndigheterna var skyldiga att se till att de inte fattade sinsemellan motstridiga beslut.

21 Finanzgericht Hamburg var slutligen osäker på om den sexmånadersfrist som tjänstemottagaren har på sig för att ge in en återbetalningsansökan – vilken enligt nationell rätt börjar att löpa vid utgången av det kalenderår då återbetalningsrätten uppkom – ska skjutas upp eller avbrytas, om något beslut inte fattas angående tjänsteleverantörens skatterättsliga situation.

22 Det var mot denna bakgrund som Finanzgericht Hamburg beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1) Ska artikel 9.2 e sjätte strecksatsen i ... sjätte direktivet ... tolkas så, att 'tillhandahållande av personal' även omfattar tillhandahållande av självständig personal i form av egenföretagare som inte är anställd vid det företag som tillhandahåller tjänsten?

2) Ska artikel 17.1, 17.2 a och 17.3 a samt artikel 18.1 a i sjätte direktivet ... tolkas så, att medlemsstaterna måste vidta nationella processrättsliga åtgärder som säkerställer att beskattning och skatteplikt 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 båda näringsidkare?

För det fall fråga 2 besvaras jakande:

3) Ska artikel 17.1, 17.2 a och 17.3 a samt artikel 18.1 a i sjätte direktivet ... 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 skatteplikt slutgiltigt har avgjorts avseende det företag som har tillhandahållit tjänsten?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

23 Finanzgericht Hamburg har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 9.2 e sjätte strecksatsen i sjätte direktivet ska tolkas så, att begreppet "tillhandahållande av personal" även omfattar tillhandahållande av självständig personal i form av egenföretagare som inte är anställd vid det företag som tillhandahåller tjänsten.

24 I likhet med vad som angetts av Finanzgericht Hamburg och av de parter som yttrat sig vid EU-domstolen, påpekar EU-domstolen inledningsvis att varken ordalydelsen av artikel 9.2 e sjätte strecksatsen i sjätte direktivet, eller en jämförelse av de olika språkversionerna av bestämmelsen, gör det möjligt att fastställa om självständig personal i form av egenföretagare kan anses utgöra "personal" i den mening som avses i bestämmelsen.

25 Domstolen konstaterar emellertid – med stöd av de skäl som generaladvokaten angett i punkterna 26 och 27 i sitt förslag till avgörande – att det, utifrån bestämmelsens ordalydelse, *a priori* inte kan uteslutas att artikel 9.2 e sjätte strecksatsen i sjätte direktivet även tillämpas på tillhandahållande av "självständig" personal.

26 Enligt fast rättspraxis ska emellertid, vid tolkningen av en unionsbestämmelse, inte bara dess lydelse beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som den ingår i (se, bland annat, dom av den 9 mars 2006 i mål C-114/05, Gillan Beach, REG 2006, s. I-2427, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

27 Det ska i detta avseende erinras om att artikel 9 i sjätte direktivet innehåller regler för fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster. Medan punkt 1 i denna artikel innehåller en generell regel, anges i punkt 2 ett antal särskilda anknytningskriterier. Syftet med dessa bestämmelser är enligt fast rättspraxis att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (se, bland annat, dom av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda, REG 1996, s. I-4595, punkt 20, domen i det ovannämnda målet Gillan Beach, punkt 14, och dom av den 6 november 2008 i mål C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, REG 2008, s. I-8255, punkt 24).

28 Att tolka artikel 9.2 e sjätte strecksatsen i sjätte direktivet på så sätt att det däri angivna ordet "personal" inte bara omfattar anställda, utan även självständig personal i form av egenföretagare, överensstämmer bättre med ändamålet med en sådan kollisionsregel som den i artikel 9 i sjätte direktivet, vilken har till syfte att undvika dubbelbeskattning och utebliven beskattning.

29 Eftersom en sådan tolkning innebär att endast en plats blir det skattemässiga anknytningskriteriet för tillhandahållandet av den aktuella tjänsten, så blir det därigenom nämligen möjligt att undvika att tjänsten dubbelbeskattas eller inte alls mervärdesbeskattas.

30 Om man tolkar bestämmelsen på detta sätt blir det även lättare att genomföra nämnda kollisionsregel. Det blir enkelt att, på platsen för tillhandahållandet av tjänsterna, hantera bestämmelserna om skatteuppbörd och förebyggande av skatteundandragande. Den person som tar emot tjänsten behöver nämligen inte göra några efterforskningar om hur man rättsligt ska kvalificera förhållandet mellan tjänsteleverantören och den "personal" som utplaceras.

31 En sådan tolkning står dessutom i överensstämmelse med rättssäkerhetsprincipen. I och med att det blir mer förutsägbart hur platsen för tillhandahållandet av tjänster ska fastställas, blir det lättare att tillämpa bestämmelserna i sjätte direktivet och det bidrar till att säkerställa ett pålitligt och korrekt uttag av mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 oktober 2011 i mål C-421/10, Stoppelkamp, ännu ej publicerat i rättsfallssamlingen, punkt 34).

32 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den första frågan besvaras på följande sätt. Artikel 9.2 e sjätte strecksatsen i sjätte direktivet ska tolkas så, att det däri angivna begreppet "tillhandahållande av personal" även omfattar tillhandahållande av självständig personal i form av egenföretagare som inte är anställd vid det företag som tillhandahåller tjänsten.

Den andra frågan

33 Finanzgericht Hamburg har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 17.1, 17.2 a, 17.3 a och 18.1 a i sjätte direktivet ska tolkas så, att de innebär att medlemsstaterna måste vidta nationella processrättsliga åtgärder som säkerställer att beskattning och mervärdesskatteplikt som avser en och samma tjänst bedöms på samma sätt för tjänsteleverantören som för tjänstemottagaren, trots att olika skattemyndigheter är behöriga för de båda.

34 I likhet med vad som konstaterats av Finanzgericht Hamburg, finner EU-domstolen att det inte finns någon bestämmelse i sjätte direktivet som uttryckligen föreskriver att medlemsstaterna är skyldiga att vidta någon sådan åtgärd som avses i tolkningsfrågan.

35 Det framgår emellertid av fast rättspraxis att det i avsaknad av unionsbestämmelser på området ankommer på varje medlemsstat att i sin rättsordning ange bland annat vilka myndigheter som är behöriga och fastställa de processuella regler som gäller för förfaranden som syftar till att

säkerställa skyddet av de rättigheter för enskilda som följer av unionsrätten. Dessa regler får emellertid varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande förfaranden som grundas på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen) (se, bland annat, dom av den 17 november 1998 i mål C-228/96, Aprile, REG 1998, s. I-7141, punkt 18, och av den 21 januari 2010 i mål C-472/08, Alstom Power Hydro, REU 2010, s. I-623, punkt 17).

36 När det gäller likvärdighetsprincipen, finns det ingenting i målet som kan föranleda domstolen att hysa tvivel om att den här aktuella nationella lagstiftningen står i överensstämmelse med nämnda princip.

37 När det däremot gäller effektivitetsprincipen, har bland annat Finanzgericht Hamburg ansett sig vara osäker på om de krav som följer av nämnda princip är uppfyllda i målet. Om det inte fanns några särskilda regler i den nationella processrätten, skulle det nämligen i praktiken innebära att den ändamålsenliga verkan av tjänsteleverantörens och tjänstemottagarens rättigheter går förlorad. Dessa rättigheter, som består i att beskattning och mervärdesskatteplikt som avser en och samma tjänst ska bedömas på samma sätt, har erkänts av domstolen i dom av den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius (REG 1989, s. I-4227).

38 Effektivitetsprincipen ska i detta avseende anses ha åsidosatts om det framkommer att det är omöjligt eller orimligt svårt att utöva en rättighet som följer av unionsrätten.

39 Detta är emellertid inte fallet i ett sådant mål som det vid den nationella domstolen.

40 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 70 i sitt förslag till avgörande, avser domen i det ovannämnda målet Genius endast avdragsrättens omfattning. Domstolen uttalade sig i det målet inte om huruvida det eventuellt fanns någon rättighet för tjänsteleverantören eller tjänstemottagaren att – i ett förfarande som den andra parten i den mervärdesskattepliktiga transaktionen inlett vid en annan myndighet än den som är behörig för nämnda leverantör eller mottagare – få denna tjänst, vad bland annat gäller platsen för tillhandahållandet, kvalificerad på samma sätt som den tjänst som behandlats av den myndighet eller domstol som är behörig för denne.

41 Domstolen konstaterar vidare att både tjänsteleverantören och tjänstemottagaren har möjlighet att göra gällande sina rättigheter inte bara vid myndigheterna, utan även vid de domstolar som är behöriga i fråga om mervärdesskatt. Det har inte bestritts att de förfaranden som tillämpas i detta avseende i princip säkerställer en korrekt och enhetlig tolkning och tillämpning av bestämmelserna i sjätte direktivet.

42 Till syvende og sidst säkerställs den enhetliga tolkningen och tillämpningen av unionsrätten genom det förfarande för förhandsavgörande som föreskrivs i artikel 267 FEUF angående tolkningen eller giltigheten av unionsrätten. Genom nämnda artikel 267 FEUF inrättas ett system för samarbete mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen. Det finns emellertid inte några omständigheter i målet som ger vid handen att en sådan nationell lagstiftning som den här aktuella inte skulle kunna säkerställa att nämnda samarbete mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna fungerar väl.

43 Om det emellertid skulle visa sig att – även i avsaknad av tolknings- eller giltighetsfrågor, och till och med om de behöriga domstolarna beslutar sig för att inte begära något förhandsavgörande från EU-domstolen angående tolkningen eller giltigheten av unionsrätten – olika myndigheter och/eller domstolar i en medlemsstat fortsätter att systematiskt ha olika åsikter om anknytningen av en och samma tjänst till å ena sidan tjänsteleverantören och å andra sidan tjänstemottagaren (vilket bland annat innebär ett åsidosättande av principen om skatteneutralitet),

så kan det anses att denna medlemsstat har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt sjätte direktivet.

44 Det är visserligen riktigt att artiklarna 17.1, 17.2 a, 17.3 a och 18.1 a i sjätte direktivet inte innehåller några konkreta preciseringar om innehållet i de processuella åtgärder eller andra åtgärder som måste vidtas för att säkerställa att mervärdesskatt tas ut på ett korrekt sätt och att principen om skatteneutralitet iakttas. Inte desto mindre är det så att dessa bestämmelser är bindande för medlemsstaterna med avseende på det resultat som ska uppnås, samtidigt som medlemsstaterna har ett utrymme för eget skön att bestämma om det är nödvändigt att vidta några sådana åtgärder.

45 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den andra frågan besvaras på följande sätt. Artiklarna 17.1, 17.2 a, 17.3 a och 18.1 a i sjätte direktivet ska tolkas så, att de inte innebär att medlemsstaterna måste vidta nationella processrättsliga åtgärder som säkerställer att beskattning och mervärdesskatteplikt som avser en och samma tjänst bedöms på samma sätt för tjänsteleverantören som för tjänstemottagaren, trots att olika skattemyndigheter är behöriga för de båda. Dessa bestämmelser innebär emellertid att medlemsstaterna måste vidta de åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att mervärdesskatt tas ut på ett korrekt sätt och att principen om skatteneutralitet iakttas.

Den tredje frågan

46 Med hänsyn till svaret på den andra frågan, finns det inte anledning att besvara den tredje frågan.

Rättegångskostnader

47 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **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 ska tolkas så, att det däri angivna begreppet ”tillhandahållande av personal” även omfattar tillhandahållande av självständig personal i form av egenföretagare som inte är anställd vid det företag som tillhandahåller tjänsten.**

2) **Artiklarna 17.1, 17.2 a, 17.3 a och 18.1 a i sjätte direktivet 77/388 ska tolkas så, att de inte innebär att medlemsstaterna måste vidta nationella processrättsliga åtgärder som säkerställer att beskattning och mervärdesskatteplikt som avser en och samma tjänst bedöms på samma sätt för tjänsteleverantören som för tjänstemottagaren, trots att olika skattemyndigheter är behöriga för de båda. Dessa bestämmelser innebär emellertid att medlemsstaterna måste vidta de åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att mervärdesskatt tas ut på ett korrekt sätt och att principen om skatteneutralitet iakttas.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.