

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. MAZÁK

fremsat den 28. juni 2011 (1)

Sag C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, under likvidation

mod

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Hamburg (Tyskland))

»Sjette momsdirektiv – fortolkning af artikel 9, stk. 2, litra e) – virksomhed som vikarbureau – tilrådgivelsesstillelse af chauffører, der ikke er ansat hos leverandøren – leveringsstedet for tjenesteydelser – tilbagebetaling«

I – Indledning

1. Ved kendelse af 20. april 2010, indgået til Domstolen den 6. maj 2010, har Finanzgericht Hamburg (Tyskland) i medfør af artikel 267 TEUF forelagt Domstolen præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (2) (herefter »sjette direktiv«).
2. Anmodningen er indgivet i forbindelse med en retssag mellem ADV Allround Vermittlungs AG, under likvidation (herefter »ADV Allround«), og Finanzamt Hamburg-Bergedorf (skatte- og afgiftskontoret, Hamburg-Bergedorf) om pligten til at svare merværdiafgift (herefter »moms«) for 2005 på grundlag af leveringsstedet for tjenesteydelser, som består i, at selvstændige lastbilchauffører stilles til rådighed for udenlandske kunder.
3. Den forelæggende ret søger med sine spørgsmål for det første nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), skal fortolkes således, at begrebet »virksomhed som vikarbureau« også omfatter tilrådgivelsesstillelse af selvstændigt personale, som ikke er ansat af den handlende, der leverer tjenesteydelsen.
4. For det andet ønskes oplyst, om det i henhold til sjette direktiv kræves, at nationale retsplejeregler skal sikre, at én og samme transaktion – i den foreliggende sag levering af tjenesteydelser – bedømt på samme måde i momsmæssig henseende i forhold til den handlende, der leverer tjenesteydelsen, og den handlende, der aftager den, og der søges vejledning vedrørende den periode, inden for hvilken den sidstnævnte person kan fradrage den indgående moms, som er blevet opkrævet af de modtagne tjenesteydelser.

II – Retsforskrifter

A – Sjette direktiv

5. Sjette direktivs artikel 9 med overskriften »Tjenesteydelser« bestemmer, for så vidt det er relevant, følgende:

»1. Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

2. Dog gælder følgende:

[...]

e) leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

[...]

– virksomhed som vikarbureau

[...]«

6. Sjette direktivs artikel 17 med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« bestemmer, i det omfang bestemmelsen er relevant:

»[...]

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

(a) den [moms], som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, for så vidt goder og tjenesteydelser anvendes til:

(a) hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 4, stk. 2, omhandlede former for økonomisk virksomhed, som udføres i udlandet, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført i indlandet

[...]«

B – *Relevante nationale retsfor skrifter*

7. § 3a i Umsatzsteuergesetz (momsloven, herefter »UStG«) i den udgave, der var gældende indtil den 31. december 2009, der omhandler leveringsstedet for andre tjenesteydelser, bestemmer, for så vidt det er relevant, følgende:

Stk. 1, første punktum:

»Medmindre andet følger af §§ 3b og 3f, leveres ydelsen på det sted, hvorfra den forretningsdrivende driver forretning.

[...]«

Stk. 3, første punktum:

»Er aftageren af en af de i stk. 4 nævnte ydelser en erhvervsdrivende, leveres ydelsen som en undtagelse fra stk. 1 på det sted, hvorfra den erhvervsdrivende driver virksomhed.

[...]«

Stk. 4:

»[...] Andre ydelser som omhandlet i stk. 3 er:

[...] 7. Virksomhed som vikarbureau.

[...]«

III – **Sagens faktiske omstændigheder, retsfor handlingerne og de præjudicielle spørgsmål**

8. Ifølge forelæggelseskendelsen bestod ADV Allrounds virksomhed i det berørte år, 2005, i at formidle selvstændige lastbilchauffører til vognmandsvirksomheder i Tyskland og i udlandet, herunder i særdeleshed Italien (Sydtyrol).

9. Til det formål blev der indgået skriftlige kontrakter – såkaldte »formidlingsaftaler« – med chaufførerne. Vognmandsvirksomhederne bestilte tjenesterne ved telefonisk henvendelse til ADV Allround, når de havde brug for en chauffør.

10. Chaufførerne opkrævede betaling af ADV Allround for deres arbejde, der bestod i at køre de lastbiler, som vognmandsvirksomhederne stillede til rådighed, mens ADV Allround opkrævede betaling af vognmandsvirksomhederne for at stille chaufførerne til rådighed, idet virksomheden anvendte en prisforskel på mellem 8% (langtidskontrakter) og 20% (enkeltstående opgaver).

11. ADV Allround opkrævede oprindeligt ikke omsætningsafgift ved fakturering af kunder beliggende uden for Tyskland, såsom de i denne sag omhandlede italienske vognmænd, idet virksomheden antog, at den omhandlede tjenesteydelse udgjorde »virksomhed som vikarbureau« som omhandlet i UStG's § 3a, stk. 4, nr. 7, og at leveringsstedet for ydelsen og dermed også beskatningsstedet lå i Italien, hvor aftagerne af ydelserne var hjemmehørende.

12. I en revisionsberetning af 3. juli 2006 efter en særrevision af den af ADV Allround i første til tredje kvartal 2005 betalte omsætningsafgift udtrykte skattekontoret Hamburg-Bergedorf det synspunkt, at »virksomhed som vikarbureau« som omhandlet i den førnævnte bestemmelse kun omfatter tilrådighedsstillelse af egne arbejdstagere (arbejdstageroverladelse), og at leveringsstedet derfor lå det sted, hvor ADV Allround drev virksomhed, dvs. i Tyskland.

13. Som følge deraf begyndte ADV Allround at opkræve omsætningsafgift med en sats på 16% ved fakturering også af italienske kunder. Derudover udfærdigede virksomheden ændrede fakturaer med omsætningsafgift for alle de tjenesteydelser, som den havde leveret i 2005, idet virksomheden antog, at omsætningsafgiften ville blive tilbagebetalt til de italienske kunder, og at behandlingen af transaktionen som afgiftspligtig i Tyskland – ud over den øgede administrative byrde forbundet med tilbagebetalingsprocessen – stadig økonomisk set ville være neutral.

14. Bundeszentralamt für Steuern (det centrale forbundskontor for skatter), som er ansvarlig for ansøgninger om tilbagebetaling af indgående moms, var imidlertid af en anden opfattelse end skattekontoret Hamburg-Bergedorf, idet det fandt, at »virksomhed som vikarbureau« som omhandlet i UStG's § 3a, stk. 4, nr. 7, omfattede tilrådighedsstillelse af chauffører som de i denne sag omhandlede. Ifølge denne opfattelse var disse transaktioner derfor ikke afgiftspligtige i Tyskland, omsætningsafgift var fejlagtigt blevet påført de ændrede fakturaer, og den fejlagtigt påførte omsætningsafgift kunne ikke tilbagebetales. I det omfang enkelte aftagere havde indsendt ansøgning om tilbagebetaling af omsætningsafgiften, blev disse afslået.

15. Som følge heraf afviste de italienske aftagere at fortsætte med at betale ADV Allround den afgift, der blev påført regningerne. Med en 16% højere pris kunne ADV Allround ikke fortsætte med at agere på markedet, da aftagerne ikke havde nogen mulighed for at opnå tilbagebetaling af den indgående afgift og som følge deraf måtte bære afgiften som en egentlig opkrævning. Da virksomhedens margin lå mellem 8% og 20%, ophørte den med at drive virksomhed og er nu under likvidation.

16. Finanzgericht Hamburg, hvor sagen er blevet anlagt, anfører for det første, at det er uklart, om begrebet »virksomhed som vikarbureau«, som anvendes både i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), og UStG's i § 3a, stk. 4, nr. 7, som gennemfører denne bestemmelse i tysk lovgivning, kun henviser til personer, der står i et afhængigt ansættelsesforhold, dvs. arbejdstagere, eller om det også omfatter selvstændigt personale som de i denne sag omhandlede lastbilchauffører. Den forelæggende ret anfører imidlertid, at de praktiske vanskeligheder ved at sondre mellem arbejdstagere og selvstændigt personale og ved at forsyne aftageren af tjenesteydelser med passende bevis desangående i lyset af sjette direktivs formål om at lette levering af tjenesteydelser inden for det europæiske indre marked taler for at lade begrebet »virksomhed som vikarbureau« omfatte tilrådighedsstillelse af selvstændigt personale.

17. For det andet stiller den forelæggende ret – idet afgiftspligten og afgiftsbeløbet på den ene side og fradragsretten for indgående afgift på den anden side efter den forelæggende rets opfattelse hænger materielt sammen – spørgsmål om, hvorvidt og hvordan denne materielretlige forbindelse skal afspejles i den processuelle lovgivning, herunder i særdeleshed, hvorvidt denne forbindelse mellem afgiftspligt og fradragsret for den samme transaktion betyder, at afgørelser, der er materielretligt modstridende, skal undgås, og i givet fald hvorledes dette skal gennemføres.

18. Den forelæggende ret anfører for det tredje, at Domstolen endnu ikke har truffet afgørelse vedrørende den periode i tysk ret på kun seks måneder fra slutningen af det kalenderår, hvor retten til tilbagebetaling opstod, inden for hvilken aftageren af en tjenesteydelse kan ansøge om fradrag. Det er ikke klart, om denne periode i henhold til sjette direktiv og set i lyset af principperne om retssikkerhed og effektiv virkning kan udløbe, før en for tjenesteyderen bindende afgørelse om

afgiftspligten og afgiftsbeløbet er blevet vedtaget.

19. På denne baggrund har Finanzgericht Hamburg besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 9, stk. 2, litra e), sjette led, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag« (herefter »direktiv 77/388«) [nu artikel 56, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem i den indtil den 31.12.2009 gældende affattelse (herefter »direktiv 2006/112«)] fortolkes således, at »virksomhed som vikarbureau« også omfatter tilrådighedsstillelse af selvstændigt personale, der ikke er ansat ved den handlende, der leverer tjenesteydelsen?

2) Skal artikel 17, stk. 1, stk. 2, litra a), og stk. 3, litra a), samt artikel 18, stk. 1, litra a), i direktiv 77/388 [nu artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 169, litra a), og artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112] fortolkes således, at det i de nationale retsplejeregler skal sikres, at afgiftspligten og afgiftsbeløbet af én og samme tjenesteydelse bliver bedømt på samme måde i forhold til den handlende, der leverer tjenesteydelsen, og den handlende, der aftager den, selv om det er forskellige afgiftsmyndigheder, der er kompetente for de to virksomheder?

Kun såfremt spørgsmål 2) besvares bekræftende:

3) Skal artikel 17, stk. 1, stk. 2, litra a), stk. 3, litra a), og artikel 18, stk. 1, litra a), i direktiv 77/388 [nu artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 169, litra a), og artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112] fortolkes således, at den frist, inden for hvilken aftageren af en tjenesteydelse kan anmode om fradrag af indgående afgift i forbindelse med den modtagne ydelse, ikke må udløbe, før der er truffet en for den handlende, der leverer tjenesteydelsen, bindende afgørelse om afgiftspligt og afgiften?»

IV – Retlig vurdering

A – *Det første spørgsmål*

20. Med sit første spørgsmål søger den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), skal fortolkes således, at begrebet »virksomhed som vikarbureau« også omfatter tilrådighedsstillelse af selvstændigt personale, som ikke er ansat af leverandøren af denne tjenesteydelse.

1. Parternes væsentligste anbringender

21. I den foreliggende sag er der indgivet skriftlige indlæg af den tyske regering og af Europa-Kommissionen. Ud over disse parter var ADV Allround repræsenteret under retsmødet den 30. marts 2011.

22. Den tyske regering og Kommissionen er af den opfattelse, at begrebet »virksomhed som vikarbureau« som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), ikke omfatter tilrådighedsstillelse af selvstændigt personale, der ikke er ansat af den handlende, som leverer tjenesteydelsen, og at det første spørgsmål derfor skal besvares benægtende.

23. Disse parter anfører i det væsentlige, at begrebet »vikar« i almindelighed snarere synes at henvise til arbejdstagere, som er ansat af tjenesteyderen. Denne fortolkning støttes af den omstændighed, at begrebet anvendes i en tilsvarende betydning i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, artikel 6, stk. 2, og artikel 13, punkt A, litra k), som må fortolkes på ensartet vis, såvel som inden for andre områder af EU-retten. Endvidere ville opbygningen af og formålet med sjette direktivs

artikel 9 blive bragt i fare, hvis begrebet »virksomhed som vikarbureau« skulle forstås som omfattende tilrådighedsstillelse af selvstændigt personale.

24. I modsætning dertil foreslår ADV Allround, at det første spørgsmål besvares bekræftende. Det synspunkt, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), også henviser til tilrådighedsstillelse af selvstændigt personale, støttes efter ADV Allrounds opfattelse i særdeleshed af overvejelser vedrørende retssikkerhed og praktiske hensyn. ADV Allround betvivler, at denne fortolkning vil kunne åbne for manipulation og afgiftsunddragelse fra tjenesteydernes side.

2. Bedømmelse

25. Jeg må indledningsvis anføre, at en ren ordlydsfortolkning af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), ikke forekommer mig at give endeligt svar på spørgsmålet om, hvorvidt »virksomhed som vikarbureau« som omhandlet i denne bestemmelse omfatter tilrådighedsstillelse af selvstændigt personale, hvilket er det omtvistede spørgsmål i denne sag.

26. Det må i denne henseende for det første bemærkes, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), i det mindste i visse sprogversioner anvender det mere almindelige begreb »personale« eller tilsvarende begreber (eksempelvis »Personal« i den tyske version, »personnel« i den franske version og »personal« i den spanske version) i stedet for et mere præcist begreb som »arbejdstager« eller »ansat«, og at det almindelige begreb derfor ikke nødvendigvis henviser til personer i et ansættelsesforhold.

27. For det andet gælder det i modsætning til det, som både Kommissionen og den tyske regering har gjort gældende, at det ikke på nogen måde er endegyldigt afgjort, at begrebet »vikar/personale« henviser til forholdet mellem leverandøren og de personer, der stilles til rådighed, og ikke til forholdet mellem disse personer og aftageren af denne tjenesteydelse. Sagt med andre ord, »virksomhed som vikarbureau« som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), beskriver ikke nødvendigvis en tjenesteydelse, hvorved en afgiftspligtig person stiller sit eget personale til rådighed for en anden person, men det væsentligste kendetegn ved en sådan ydelse kan meget vel være den omstændighed, at modparten aftager personale eller arbejdskraft, uanset karakteren af den kontraktlige forbindelse mellem leverandøren af denne ydelse og de personer, der stilles til rådighed.

28. Det bemærkes også, at begrebet »vikar« i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), ikke nødvendigvis har samme betydning som i andre af direktivets bestemmelser, eller i endnu mindre grad i anden EU-lovgivning, idet der må tages hensyn til den konkrete sammenhæng, hvori hver enkelt bestemmelse, der anvender begrebet, indgår.

29. Bestemmelserne i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, som indeholder ordet »personale«, som Kommissionen henviser til i denne henseende, er således affattet med det formål at sikre, at afgiftspligtige personer, som udtager goder eller tjenesteydelser til privat brug for sig selv eller for deres personale, behandles på samme måde som endelige forbrugere (3), hvorimod sjette direktivs artikel 9, stk. 2, er en del af et regelsæt med et meget anderledes formål, nemlig at bestemme leveringsstedet for en tjenesteydelse.

30. Det må derfor endvidere vurderes, om sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), henset til bestemmelsens sammenhæng og formålene med det regelsæt, som den er en del af (4), skal fortolkes således, at tilrådighedsstillelse af selvstændigt personale som det i hovedsagen omhandlede også udgør »virksomhed som vikarbureau«, der er afgiftspligtig i det land, hvor aftageren af ydelsen har forretningssted.

31. Det bør for det første erindres, at sjette direktivs artikel 9 indeholder regler, der bestemmer

tjenesteydelsers fiskale tilknytningsmoment med det formål at undgå kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, der kan medføre en dobbelt afgiftsbelastning, eller at afgiftspligtige transaktioner ikke beskattes (5).

32. Artikel 9, stk. 1, fastsætter i denne henseende en hovedregel herom, hvorefter leveringsstedet for en tjenesteydelse anses for at være det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed (6).

33. Det bør bemærkes, at denne regel i sig selv udgør en fravigelse fra det snævre territorialitetsprincip, og at den, som Domstolen har udtrykt det, er en fiktion, idet tjenesteydelsen – for at opnå en forenkling – (7) anses for leveret på det sted, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller sit forretningssted, uanset hvor tjenesteydelsen rent faktisk leveres (8).

34. For bestemte tjenesteydelser, hvor reglen om, at tjenesteydelser anses for leverede ved leverandørens hjemsted eller forretningssted, af lovgiver anses for uhensigtsmæssig, fastsætter sjette direktivs artikel 9, stk. 2, imidlertid et antal konkrete tilfælde, hvor aftagerens forretningssted anses for leveringsstedet for tjenesteydelsen (9).

35. Hvad angår forholdet mellem sjette direktivs artikel 9, stk. 1 og 2, bør det endvidere have i erindring, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at artikel 9, stk. 1, på ingen måde kan tillægges større vægt end artikel 9, stk. 2, hvilket betyder, at den sidstnævnte bestemmelse ikke udgør en undtagelse, som skal fortolkes strengt (10).

36. Det må derimod i enhver situation, hvor selvstændige lastbilchauffører – som i den foreliggende sag – stilles til rådighed for afgiftspligtige personer i udlandet, vurderes, om denne situation er omfattet af et af de i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, nævnte tilfælde, det vil i den foreliggende sag, henset til omstændighederne, sige omfattet af »virksomhed som vikarbureau« som omhandlet i direktivets artikel 9, stk. 2, litra e). Hvis ikke, er den omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 9, stk. 1 (11).

37. Det bør i denne henseende for det første bemærkes, at det generelle formål med sjette direktivs artikel 9, stk. 2, i henhold til syvende betragtning i præamblen til sjette direktiv er at oprette en særlig ordning for tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgår i godernes pris (12).

38. Vedrørende dette mere generelle formål indgår omkostningerne ved virksomhed som vikarbureau (i dette tilfælde tilrådighedsstillelse af lastbilchauffører) i prisen på de goder eller tjenesteydelser, aftageren fremstiller (13), hvad enten det personale, der er til rådighed, er ansat af leverandøren, eller, som i det foreliggende tilfælde, leveringen består i selvstændigt personale, som blot er knyttet til leverandøren ved en formidlingsaftale.

39. For det andet bemærkes det på tilsvarende måde, at selv om sjette direktiv ikke selv indeholder oplysninger vedrørende det særlige formål med at inkludere netop virksomhed som vikarbureau blandt de typer af tjenesteydelser, som direktivets artikel 9, stk. 2, henviser til, fremgår det stadig, at lovgiver tilsyneladende har anset det for uhensigtsmæssigt i forhold til den almindelige regel i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, at anse leverandørens hjemsted eller forretningssted for leveringsstedet for sådanne tjenesteydelser (14). Lovgiver anser derimod hjemstedet eller forretningsstedet for aftageren af det personale, der stilles til rådighed, og under hvis ledelse og tilsyn personalet udfører arbejdet, for det væsentligste tilknytningspunkt ved fastlæggelsen af den territoriale kompetence for afgiftsopkrævningen for sådanne tjenesteydelser.

40. Set i lyset af disse overvejelser mener jeg ikke, at der er nogen objektiv grund til – og

Kommissionen og den tyske regering har da heller ikke fremført nogen sådan – at der med henblik på fastsættelsen af beskatningsstedet skal sondres mellem vikartjenester, afhængig af, om det personale, der stilles til rådighed, er ansat af leverandøren eller ej, eller til, at denne omstændighed skulle udgøre et kendetegn ved virksomhed som vikarbureau i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e).

41. Man kunne tværtimod argumentere for, at såfremt det anses for nødvendigt at afvige fra den almindelige regel, som er fastsat i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, og fastslå, at aftagerens hjemsted eller forretningssted er leveringsstedet for personale i de tilfælde, hvor personalet er ansat hos leverandøren, forekommer det synspunkt, at dette leveringssted skal anses for at være det rette beskatningssted, endnu mere berettiget, når det personale, der stilles til rådighed, ikke er ansat hos leverandøren, og derfor er mindre nært knyttet til denne og dennes hjem- eller forretningssted.

42. En sådan fortolkning er derudover, som ADV Allround med rette har anført, i højere grad i overensstemmelse med formålet med sjette direktivs artikel 9, som er at sikre en rationel afgrænsning af beskatningskompetencen, idet den bedre tjener hensynet til en forenklet administration, undgår praktiske problemer og øger retssikkerheden ved gennemførelsen af de i denne bestemmelse fastsatte kompetenceregler (15), end den fortolkning, hvorefter beskatningsstedet i tilfælde, hvor en arbejdsstyrke stilles til rådighed, skulle afgøres efter, om det personale, der stilles til rådighed, er ansat hos leverandøren eller selvstændige, på trods af, at disse tjenesteydelser begge tjener samme formål.

43. Den tyske regerings anbringende om, at det ville gøre det muligt for selvstændige personer at manipulere eller vælge beskatningsstedet for én og samme tjenesteydelse, såsom de i denne sag omhandlede kørselsydelser, hvis selvstændige chauffører omfattes af begrebet »virksomhed som vikarbureau« i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), kan afslutningsvis ikke tiltrædes.

44. Ved anvendelsen af bl.a. de regler om beskatningsstedet, som er fastsat i sjette direktiv, skal hver transaktion defineres og kategoriseres objektivt, hvorved der skal tages hensyn til samtlige karakteristika og omstændigheder ved den pågældende transaktion (16).

45. I en sammenhæng som den i hovedsagen foreliggende må det afgøres, om det væsentligste kendetegn eller formål med den omhandlede tjenesteydelse var at stille arbejdskraft – i dette tilfælde lastbilchauffører – til rådighed for en afgiftspligtig person, således at transaktionen skal karakteriseres som virksomhed som vikarbureau, eller leverandørens direkte levering af transportydelser, således at de ansatte eller selvstændige underleverandører leveres som en del af denne tjenesteydelse. Derudover er der i et sådant tilfælde typisk flere separate transaktioner involveret, som må undersøges særskilt i afgiftsmæssig henseende, såsom f.eks. den tjenesteydelse, som den selvstændige lastbilchauffør leverer til agenten eller vikarbureauet i henhold til formidlingsaftalen, den tjenesteydelse, som denne agent leverer til de udenlandske vognmænd, og endelig de transportydelser, som disse vognmænd leverer til deres kunder.

46. Det følger af det ovenfor anførte, at det første spørgsmål bør besvares således, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), skal fortolkes således, at begrebet »virksomhed som vikarbureau« også omfatter tilrådighedsstillelse af selvstændigt personale, som ikke er ansat hos leverandøren af denne tjenesteydelse.

B – *Det andet spørgsmål*

47. Med sit andet spørgsmål søger den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om og i hvilken grad sjette direktiv, herunder særlig direktivets bestemmelser om fradragsret, kræver, at nationale retsplejeregler skal sikre, at afgiftspligten og afgiftsbeløbet skal bedømmes på samme

måde for den handlende, der leverer tjenesteydelsen, og den handlende, der modtager den, selv når de to handlende hører under forskellige skattemyndigheders kompetence, og at modstridende afgørelser herom således skal undgås eller udelukkes.

1. Parternes væsentligste anbringender

48. Kommissionen fastholder, at nationale retsplejeregler skal sikre, at én og samme transaktion i momsmæssig henseende skal behandles ens med hensyn til den person, der leverer den omhandlede tjenesteydelse, og den person, der modtager den.

49. Kommissionen fremhæver, at medlemsstaternes procesautonomi ikke kan udstrækkes til det punkt, at den hindrer den grundlæggende ret til fradrag for og tilbagebetaling af moms, som har til formål helt at aflaste den handlende for den moms, der skyldes eller er erlagt i forbindelse med den pågældende handlendes økonomiske virksomhed, og dermed at sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed.

50. Ifølge Kommissionen er medlemsstaterne, i kraft af deres pligt til loyalt samarbejde, forpligtigede til at undgå situationer, hvor forskellige skattemyndigheders afvigende synspunkter vil kunne hindre afgiftspligtige personer i at få fradrag for hele den opkrævede moms eller i at få den tilbagebetalt. Til det formål er det nødvendigt at sikre koordination mellem de forskellige skattemyndigheder og retsinstanser, som måtte have kompetence i henhold til national ret.

51. ADV Allround er i det væsentlige enig med Kommissionen og henviser først og fremmest til principperne om afgiftsmæssig neutralitet og retssikkerhed. Virksomheden er i særdeleshed af den opfattelse, at andre berørte skattemyndigheder bør kunne adciteres som parter i en sag ved den nationale ret.

52. Den tyske regering anfægter dette synspunkt, idet den anfører, at EU-retten ikke kræver, at der vedtages nogen konkrete foranstaltninger med hensyn til den nationale retspleje for at sikre, at afgiftspligten og afgiftsbeløbet bedømmes på samme måde for den handlende, der leverer tjenesteydelsen, og den handlende, der modtager den, selv når forskellige skattemyndigheder er kompetente vedrørende de berørte afgiftspligtige personer.

53. Den tyske regering har fremhævet, at det følger af fast retspraksis, at når der ikke findes EU-retlige bestemmelser om spørgsmålet, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente domstole og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten giver borgerne, forudsat at ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet overholdes, hvilke principper imidlertid ikke er tilsidesat i den foreliggende sag.

54. Den tyske regering har anført, at det aldrig er muligt fuldstændigt at undgå afvigende afgørelser fra skattemyndigheder eller retsinstanser, enten inden for den samme medlemsstat eller med hensyn til myndigheder og retsinstanser i forskellige medlemsstater. Sådanne afvigende afgørelser er således et klassisk organisatorisk problem, som må løses via den hierarkiske opbygning af både skatteadministrationen og retsinstanser, der har kompetence i sager om skatter og afgifter.

55. Den tyske regering har afslutningsvis gjort gældende, at en koordinering mellem skattemyndigheder og/eller retsinstanser med det formål at sikre den af Kommissionen ønskede ensartethed ville være umulig at gennemføre i praksis, og har i den forbindelse henvist til en række praktiske og juridiske problemer, som en sådan samordning kunne give anledning til, herunder særligt med hensyn til princippet om retssikkerhed og res judicata-virkningen af administrative og retlige afgørelser.

2. Bedømmelse

56. Det bør indledningsvis erindres, at det følger af Domstolens faste praksis, at når der ikke findes EU-retlige bestemmelser om spørgsmålet, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og administrative myndigheder og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne (17).

57. Disse processuelle regler må ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til EU-retten (effektivitetsprincippet) (18).

58. Det bemærkes i denne henseende først og fremmest, at den nationale kompetencefordeling i momssager, hvorefter forskellige afgiftsmyndigheder har kompetence med hensyn til på den ene side den pligt til at betale udgående moms, der påhviler leverandøren af tjenesteydelsen, og på den anden side den anmodning om tilbagebetaling af indgående moms, som indgives af aftageren af tjenesteydelsen, ikke som sådan er blevet anfægtet under den foreliggende sag.

59. Den forelæggende rets spørgsmål udspringer derimod af den omstændighed, at de berørte myndigheder i de foreliggende administrative sager har fortolket sjette direktivs regler om beskatningsstedet – og dermed afgiftsbeløbet for den afgiftspligtige person, der leverer tjenesteydelsen – forskelligt, med det resultat, at tilbagebetaling af moms – til trods for, at den ene afgiftsmyndighed anså den omhandlede transaktion for afgiftspligtig i Tyskland – blev afslået af den anden myndighed.

60. På denne baggrund og henset til den materielle forbindelse mellem fradrag for indgående moms og opkrævning af udgående moms (19) ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten kræver, at særlige processuelle foranstaltninger skal gennemføres i national ret for at sikre en ensartet fortolkning og anvendelse af reglerne om beskatningsstedet og afgiftsbeløbet i afgiftssager som de i denne sag omhandlede, hvis de anvendes på den samme transaktion. I denne henseende synes den forelæggende ret – selv om dette ikke fremgår fuldstændigt klart af det andet spørgsmåls ordlyd – primært at gøre sig overvejelser om retsplejereglerne vedrørende retssager som søgsmålet i hovedsagen.

61. Det bemærkes i denne henseende, at det ganske rigtigt i almindelighed påhviler de nationale retter såvel som administrative myndigheder inden for deres respektive kompetenceområder at sikre, at den umiddelbart anvendelige EU-ret fuldt ud finder anvendelse (20).

62. Det følger også klart af fast retspraksis – og det er i virkeligheden et krav, der følger implicit af EU-rettens forrang – at denne lovgivning skal fortolkes og anvendes korrekt og ensartet i hele Unionen (21).

63. Udtrykt i forhold til proceduren sikres denne ensartede anvendelse og fortolkning af EU-retten i det i øvrigt decentraliserede system til håndhævelse deraf i almindelighed ved proceduren for forelæggelse af et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen eller gyldigheden af EU-retten i henhold til artikel 267 TEUF, som fastsætter en retlig samarbejdsordning mellem de nationale retter og Domstolen (22).

64. I henhold til denne ordning kan nationale retter, hvis afgørelser ifølge nationale retsregler kan appelleres, forelægge Domstolen et præjudicielt fortolkningsspørgsmål, mens kun nationale retter, hvis afgørelser ikke kan appelleres, i princippet er underlagt en forpligtelse til at forelægge spørgsmål om EU-retten for Domstolen (23).

65. Denne forpligtelse har navnlig til formål at forhindre, at der i en medlemsstat udvikler sig en national retspraksis, som ikke er i overensstemmelse med EU-retten (24).

66. Denne samarbejdsordning, som er etableret i henhold til artikel 267 TEUF, har derimod ikke til formål at medføre en ensartet fortolkning og anvendelse af EU-retten i alle enkeltsager og på alle myndighedsniveauer, og endnu mindre at hindre enhver forskel i denne henseende mellem nationale myndigheder, det være sig inden for én enkelt medlemsstat eller mellem flere medlemsstater.

67. Ensartethed i anvendelsen og fortolkningen af rettigheder i henhold til EU-retten skal derimod sikres i hver af medlemsstaterne set som en helhed igennem deres retssystemer og i sidste instans via forelæggelse af et præjudicielt spørgsmål til Domstolen.

68. Ud over dette – dvs. under forudsætning af, at medlemsstaten sikrer en effektiv domstolsprøvelse af administrative myndigheders afgørelser – gælder der ingen forpligtelse til at sikre koordination mellem den administrative sagsbehandling således, at de berørte myndigheder i enhver sag indtager et ensartet standpunkt vedrørende de EU-retlige bestemmelser.

69. I den foreliggende sag må det i denne henseende bemærkes, at Kommissionen har fastholdt, at det er nødvendigt at sikre koordination mellem de forskellige afgiftsmyndigheder og retsinstanser, som vil kunne have kompetence i henhold til national lovgivning, for at sikre ensartede afgørelser vedrørende én og samme transaktion, uden dog på nogen måde at konkretisere, hvorledes dette mål i praksis skal opnås ved hjælp af retsplejereglerne i sager, der omfatter to forskellige administrative procedurer ved forskellige afgiftsmyndigheder, som er indledt af forskellige parter, og som på trods af, at de omhandler den samme tjenesteydelse, har forskelligt hovedformål.

70. Det bør dernæst bemærkes, at det – rent bortset fra vanskelighederne ved at opnå en sådan samordning – ikke følger af Genius-dommen (25), som den forelæggende ret har henvist til i denne sammenhæng, at enten leverandøren eller aftageren af en given momsplichtig tjenesteydelse har en særlig selvstændig ret til at få denne transaktion karakteriseret på samme måde med hensyn til beskatningsstedet og afgiftsbeløbet, som i en sag indledt af en anden afgiftspligtig person for en anden afgiftsmyndighed. I dette tilfælde har Domstolen blot fastslået, at udøvelsen af fradragsretten er begrænset til kun at omfatte skyldige afgifter, dvs. de afgifter, der svarer til en momsplichtig transaktion, eller som er betalt, i det omfang de skyldtes, og at denne ret derfor ikke omfatter den afgift, der udelukkende skyldes, fordi den er anført på fakturaen (26).

71. Det bør derudover tillægges betydning, at aftagerne af tjenesteydelserne i den foreliggende sag ikke har anlagt sag til prøvelse af Bundeszentralamt für Steuerns administrative afgørelse, der gav afslag på anmodningerne om tilbagebetaling af indgående moms. For så vidt angår effektivitetsprincippet, som den forelæggende ret har henvist til (27), er det derfor ikke klart, at

retsplejereglerne om tilbagebetaling af omsætningsafgift som sådan gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden, såsom retten til, for aftagerne af de omhandlede tjenesteydelser, at fradrage indgående moms.

72. Endelig hvad angår de processuelle regler om retssager som den, der verserer ved forelæggende ret, fremgår det af forelæggelseskendelsen såvel som af den tyske regerings indlæg, at Bundeszentralamt für Steuerns administrative afgørelser vedrørende aftagerne af tjenesteydelse anmodninger om tilbagebetaling er blevet endelige i forhold til denne myndighed og disse aftagere. Således ville ethvert forsøg på at udstrække den bindende virkning af den afgørelse, som den forelæggende ret skal træffe – enten ved at adcitere Bundeszentralamt für Steuern og/eller aftagerne af tjenesteydelserne i sagen eller på anden måde – vedrørende beskatningsstedet og afgiftsbeløbet vedrørende de omhandlede tjenesteydelser, der blev leveret til disse aftagere af tjenesteydelserne, være i strid med res judicata-virkningen af afgørelserne fra Bundeszentralamt für Steuern.

73. Det bør i den henseende erindres, at Domstolen gentagne gange har fremhævet betydningen – både for Unionens retsorden og for de nationale retsordner – af regler, som giver retlige eller administrative afgørelser endelig virkning, idet de bidrager til retssikkerheden, som er et grundlæggende princip i EU-retten (28).

74. Det er korrekt, at Domstolen under visse omstændigheder har fastslået, at nationale retsregler, der tillægger afgørelser endelig virkning, kan anfægtes med henvisning til EU-rettens retskraft og retsvirkning. Dette gælder dog kun undtagelsesvis og under meget snævre betingelser (29), som i flere henseender ikke er opfyldt under omstændighederne i den foreliggende sag.

75. Ud fra dette synspunkt kan det ikke på grundlag af EU-retten kræves, at nationale retsplejeregler bestemmer, at en national rets afgørelse vedrørende beskatningsstedet og afgiftsbeløbet for leverandøren af en tjenesteydelse under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende også skal udstrækkes til at omfatte aftagerne af disse tjenesteydelser.

76. På grundlag af samtlige ovenstående betragtninger skal det andet forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktiv, herunder særlig direktivets bestemmelser om fradragsret, ikke kræver, at nationale retsplejeregler under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende skal sikre, at afgiftspligten og afgiftsbeløbet bedømmes på samme måde for den handlende, der leverer tjenesteydelsen, og den handlende, der modtager den, selv når de to handlende hører under forskellige skattemyndigheders kompetence.

C – Det tredje spørgsmål

77. Når henses til min besvarelse af det andet spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det tredje spørgsmål.

V – Forslag til afgørelse

78. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål således:

»– Artikel 9, stk. 2, litra e), sjette led, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at »virksomhed som vikarbureau« også omfatter tilrådhedsstilling af selvstændigt personale, der ikke er ansat af leverandøren af tjenesteydelsen.

– Sjette direktiv, herunder særlig direktivets bestemmelser om fradragsret, kræver ikke, at nationale retsplejeregler under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende skal sikre, at afgiftspligten og afgiftsbeløbet bedømmes på samme måde for den handlende, der leverer tjenesteydelsen, og den handlende, der modtager den, selv når de to handlende hører under forskellige skattemyndigheders kompetence.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – EFT L 145, s. 1, i den for sagen relevante udgave, som senest ændret ved Rådets direktiv 2004/66/EF af 26.4.2004 (EUT L 168, s. 35).

3 – Jf. i denne retning dom af 6.5.1992, sag C-20/91, de Jong, Sml. I, s. 2847, præmis 15, og af 16.10.1997, sag C-258/95, Fillibeck, Sml. I, s. 5577, præmis 25.

4 – Jf. inter alia dom af 9.3.2006, sag C-114/05, Gillan Beach, Sml. I, s. 2427, præmis 21, og af 7.6.2005, sag C-17/03, VEMW m.fl., Sml. I, s. 4983, præmis 41.

5 – Jf. i denne retning dom af 5.6.2003, sag C-4378/01, Design Concept, Sml. I, s. 5617, præmis 22, og af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20.

6 – Jf. i denne henseende dom af 12.5.2005, sag C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl., Sml. I, s. 3947, præmis 23.

7 – Jf. i denne retning dom af 15.3.1989, sag 51/88, Hamann, Sml. s. 767, præmis 17.

8 – Jf. dom af 23.1.1986, sag 283/84, Trans Tirreno Express, Sml. s. 231, præmis 15.

9 – Jf. bl.a. dommen i sagen Trans Tirreno Express, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 16, og i sagen RAL (Channel Islands) m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 23.

10 – Jf. i denne retning bl.a. dom af 15.3.2001, sag C-108/00, SPI, Sml. I, s. 2361, præmis 16 og 17, af 7.9.2006, sag C-166/05, Heger, Sml. I, s. 7749, præmis 17, og af 6.11.2008, sag C-294/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, Sml. I, s. 8255, præmis 25.

11 – Jf. ligeledes bl.a. dom af 6.12.2007, sag C-401/06, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 10609, præmis 30.

12 – Jf. Gillan Beach-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 17.

13 – På trods af ordlyden af syvende betragtning, der kun henviser til en aftager af tjenesteydelser, der producerer goder, må denne begrundelse også kunne anvendes på situationer, hvor aftageren af tjenesteydelserne selv er leverandør af tjenesteydelser; jf. i denne retning dom af 17.11.1993, sag C-68/92, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5881, præmis 15, og generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i Design Concept-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 5, punkt 23.

14 – Jf. i den sammenhæng punkt 34 ovenfor og dom af 6.11.1997, sag C-116/96, Reisebüro Binder, Sml. I, s. 603, præmis 13.

15 – Jf. i denne henseende Reisebüro Binder-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 12, og dommen i sagen Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 30-33.

16 – Jf. i denne retning bl.a. dom af 16.12.2010, sag C-270/09, MacDonald Resorts Limited,

Sml. I, s. 13179, præmis 46, SPI-dommen, nævnt i fodnote 10, præmis 20, og dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 33.

17 – Jf. i denne retning bl.a. dom af 21.1.2010, sag C-472/08, Alstom Power Hydro, Sml. I, præmis 17, af 17.11.1998, sag C-228/96, Aprile, Sml. I, s. 7141, præmis 18, og af 21.9.1983, forenede sager C-205/82 – C-215/82, Deutsche Milchkontor m.fl., Sml. s. 2633, præmis 17.

18 – Jf. bl.a. dom af 18.3.2010, forenede sager C-317/08 – C-320/08, Alassini, Sml. I, s. 2213, præmis 48, og af 8.3.2011, sag C-240/09, Lesoochranárske zoskupenie, Sml. I, s. 1255, præmis 48.

19 – Jf. i denne retning bl.a. dom af 22.12.2010, sag C-277/09, RBS Deutschland Holding, Sml. I, s. 13805, præmis 35.

20 – Jf. i denne retning bl.a. dom af 8.9.2010, sag C-409/06, Winner Wetten, Sml. I, s. 8015, præmis 55, af 13.1.2004, sag C-453/00, Kühne & Heitz, Sml. I, s. 837, præmis 20, af 24.10.1996, sag C-72/95, Kraaijeveld m.fl., Sml. I, s. 5403, præmis 55-61, og af 22.6.1989, sag 103/88, Constanzo, Sml. s. 1839, præmis 33.

21 – Jf. i denne retning bl.a. Winner Wetten-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 61, dom af 18.10.2007, sag C-195/06, Österreichischer Rundfunk, Sml. I, s. 8817, præmis 24, af 6.12.2005, sag C-461/03, Gaston Schul Douane-expediteur, Sml. I, s. 10513, præmis 21, og af 15.9.2005, sag C-495/03, Intermodal Transports, Sml. I, s. 8151, præmis 33 og 38.

22 – I Intermodal Transports-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 38, fremhævede Domstolen den omstændighed, at artikel 267 TEUF fastsætter en samarbejdsprocedure udelukkende mellem retsinstanser.

23 – Jf. Intermodal Transports-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 28-31.

24 – Jf. navnlig dom af 4.6.2002, sag C-99/00, Lyckeskog, Sml. I, s. 4839, præmis 14, og af 22.2.2001, sag C-393/98, Gomes Valente, Sml. I, s. 1327, præmis 17.

25 – Dom af 13.12.1989, sag C-342/87, Sml. s. 4227.

26 – Ibidem, i denne retning punkt 13 og 19.

27 – Jf. punkt 57 ovenfor.

28 – Jf. i denne retning bl.a. dom af 16.3.2006, sag C-234/04, Kapferer, Sml. I, s. 2585, præmis 20, og Kühne & Heitz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 24.

29 – Jf. præmis 26 og 27 i Kühne & Heitz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20: For det første skal forvaltningsorganet efter national ret have mulighed for at omgøre afgørelsen. For det andet skal forvaltningsafgørelsen være blevet endelig som følge af en dom afsagt af en ret, hvis afgørelser ikke kan appelleres. For det tredje skal dommen være baseret på en fortolkning af EU-retten, som i betragtning af en efterfølgende dom fra Domstolen viste sig at være urigtig, og afsagt, uden at Domstolen var blevet forelagt et præjudicielt spørgsmål i medfør af artikel 267, stk. 3, TEUF. For det fjerde skal den berørte part ufortøvet efter at have fået kendskab til Domstolens dom have rettet henvendelse til forvaltningsorganet.