

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JÁNA MAZÁKA

przedstawiona w dniu 28 czerwca 2011 r.(1)

**Sprawa C-218/10**

**ADV Allround Vermittlungs AG**, w stanie likwidacji,

**przeciwko**

**Finanzamt Hamburg-Bergedorf**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

złożony przez Finanzgericht Hamburg (Niemcy)]

Szósta dyrektywa VAT – Wykładnia art. 9 ust. 2 lit. e) – Zapewnienie personelu – Miejsce, w którym usługi są świadczone – Zwrot

## I — Wprowadzenie

1. Postanowieniem z dnia 20 kwietnia 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 maja 2010 r., Finanzgericht Hamburg (sąd ds. podatkowych w Hamburgu) (Niemcy), działając na podstawie art. 267 TFUE, skierował do Trybunału Sprawiedliwości pytania dotyczące wykładni szóstej dyrektywy Rady 77/388/WE z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku(2) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2. Wniosek prejudycjalny został złożony w ramach postępowania pomiędzy ADV Allround Vermittlungs AG, w likwidacji, (zwaną dalej „ADV Allround”) a Finanzamt Hamburg-Bergedorf (urzędem podatkowym w Hamburg-Bergedorf), dotyczącego opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) za rok 2005 na podstawie miejsca wykonania usługi na rzecz zagranicznych klientów przez kierowców ciężarówek prowadzących działalność gospodarczą na własny rachunek.

3. Przez pytania sądy krajowe chciałyby zasadniczo ustalić, po pierwsze, czy art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że wyrażenie „zapewnienie personelu” obejmuje również osoby prowadzące działalność gospodarczą na własny rachunek, niezatrudnione przez przedsiębiorcę świadczącego usługę.

4. Po drugie, sąd ten chciałby wyjaśnić, czy zgodnie z postanowieniami szóstej dyrektywy wymaga się, aby krajowe przepisy proceduralne zapewniły, aby jedna i ta sama transakcja, polegająca w niniejszym postępowaniu na świadczeniu usług, była oceniana na potrzeby opodatkowania podatkiem VAT w taki sam sposób po stronie podatnika świadczącego usługę i po stronie podatnika biorącego usługę oraz wnosi o udzielenie wskazówek co do okresu, w jakim usługobiorca może odliczyć podatek naliczony w związku z otrzymaną usługą.

## II — Ramy prawne

### A — Szósta dyrektywa

5. Artykuł 9 szóstej dyrektywy zatytułowany „świadczenie usług” stanowi w interesującej nas kwestii, co następuje:

„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności [usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczono usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa [zakładu], jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednakże:

[...]

e) miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych klientom mającym swe przedsiębiorstwo [mającym siedzibę] poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom mającym przedsiębiorstwo [mającym siedzibę] we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca [usługodawca], jest miejsce, gdzie klient założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego [ma siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego] świadczona jest usługa lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce gdzie zwykle przebywa:

[...]

— zapewnienie personelu,

[...]”.

6. Artykuł 17 szóstej dyrektywy zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczeń” w zakresie istotnym dla niniejszej sprawy stanowi:

„[...]

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należny lub zapłacony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub usług, które są

lub mają być mu dostarczone [lub świadczone] przez innego podatnika;

[...]

3. Państwa członkowskie przyznają każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu podatku od wartości dodanej, określonego w ust. 2, w stopniu, w jakim takie towary lub usługi są używane do celów:

a) transakcji związanych z działalnością gospodarczą, określonych w art. 4 ust. 2, przeprowadzanych w innym kraju, które podlegałyby odliczeniu, jeżeli zostałyby przeprowadzone na terytorium kraju;

[...]”.

B — *Właściwe prawo krajowe*

7. Paragraf 3a Umstazsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”), w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2009 r., dotyczący miejsca świadczenia pozostałych usług, stanowi w zakresie mającym znaczenie dla niniejszej sprawy:

Ustęp 1 zdanie pierwsze:

„Z zastrzeżeniem §§ 3b–3f miejscem świadczenia pozostałych usług jest miejsce, w którym przedsiębiorca prowadzi swoje przedsiębiorstwo.

[...]”.

Ustęp 3 zdanie pierwsze:

„Jeżeli odbiorca jednej z usług wymienionych w ust. 4 jest przedsiębiorcą, to na zasadzie wyjątku od ust. 1 miejscem świadczenia pozostałych usług jest miejsce prowadzenia przedsiębiorstwa przez usługobiorcę.

[...]”.

Ustęp 4:

„[...] Pozostałymi usługami w rozumieniu ust. 3 są:

[...] 7) zapewnienie personelu.

[...]”.

### III — Okoliczności faktyczne, postępowanie i przedstawione pytania

8. Zgodnie z postanowieniem odsyłającym działalność gospodarczą ADV Allround polegała w interesującym nas 2005 r. na zapewnianiu kierowców ciężarówek prowadzących działalność na własny rachunek na rzecz przedsiębiorstw transportowych w Niemczech i zagranicą, w szczególności we Włoszech (Północnym Tyrolu).

9. W tym celu z kierowcami zawierane były pisemne umowy zwane „porozumieniami w sprawie zapewnienia”. Przedsiębiorstwa transportowe zlecały usługę ADV Allround telefonicznie, kiedy potrzebowały kierowców.

10. Kierowcy wystawiali na ADV Allround faktury za wykonaną pracę, która polegała na

prowadzeniu ci??arówek dostarczonych przez przedsi?biorstwa transportowe, podczas gdy ADV Allround wystawia?a faktury za us?ugi polegaj?c? na zapewnieniu kierowców, stosuj?c cen? ró?ni?c? si? od 8% (zlecenie d?ugoterminowe) do 20% (zlecenie jednorazowe).

11. ADV Allround pocz?tkowo nie nalicza?a podatku obrotowego przy wystawianiu faktur na rzecz klientów maj?cych siedzib? poza granicami Niemiec, takich jak w?oskie przedsi?biorstwa transportowe w niniejszej sprawie, przyjmuj?c, ?e sporne us?ugi stanowi? „zapewnianie za?ogi” w rozumieniu § 3a ust. 4 pkt 7 UStG oraz ?e miejsce ?wiadczenia, a w konsekwencji miejsce opodatkowania znajduje?o si? w zwi?zku z tym we W?oszech, gdzie us?ugobiorcy mieli swoje siedziby.

12. W sprawozdaniu z kontroli z dnia 3 lipca 2006 r. b?d?cego rezultatem specjalnej kontroli dotycz?cej podatku obrotowego zap?aconego przez ADV Allround w trzech pierwszych kwarta?ach 2005 r., urz?d podatkowy w Hamburgu?Bergedorfie uzna?, ?e wyra?enie „zapewnianie za?ogi” w rozumieniu ww. przepisu obejmowa?o jedynie udost?pnianie przez spó?k? jej w?asnych pracowników (leasing pracowniczy, oddelegowanie pracowników), oraz tym samym, ?e miejscem ?wiadczenia us?ug by?o miejsce, w którym ADV Allround prowadzi?a swoj? dzia?alno??. to znaczy Niemcy.

13. W konsekwencji ADV Allround zacz??a nalicza? podatek obrotowy wed?ug stawki 16% równie? przy fakturowaniu w?oskich klientów. Ponadto sporz?dzi?a ona dwie skorygowane faktury wykazuj?ce podatek obrotowy w odniesieniu do wszystkich wy?wiadczonej przez ni? w 2005 r. us?ug, zak?adaj?c, ?e podatek obrotowy zostanie zwrócony w?oskim klientom i w ten sposób, niezale?nie od dodatkowych kosztów administracyjnych zwi?zanych z procedur? zwrotu, traktowanie transakcji jako opodatkowanej w Niemczech nadal b?dzie neutralne pod wzgl?dem ekonomicznym.

14. Niemniej jednak, Bundeszentralamt für Steuern (federalny centralny urz?d podatkowy, zwany dalej „BZSt”), który jest w?a?ciwy dla wniosków o zwrot naliczonego podatku, przyj?? inne stanowisko ni? urz?d podatkowy Hamburg?Bergedorf, twierdz?c, ?e poj?cie „zapewniania personelu” w § 3a ust. 4 pkt 7 UStG obejmuje zapewnienie kierowców, takie jak w niniejszej sprawie. Zgodnie z tym stanowiskiem, transakcje te nie podlega?y w zwi?zku z tym opodatkowaniu w Niemczech, podatek obrotowy zosta? nieprawid?owo wykazany na skorygowanych fakturach i ów nieprawid?owo wykazany podatek obrotowy nie podlega zwrotowi. Wszystkie wnioski o zwrot naliczonego podatku z?o?one przez klientów zosta?y oddalone.

15. W konsekwencji klienci w?oscy odmówili zap?aty na rzecz ADV Allround podatku obrotowego wykazanego na fakturach. Z cenami, które by?y wówczas wy?sze o 16% ADV Allround nie by?a w stanie utrzyma? si? na rynku, poniewa? klienci nie mieli mo?liwo?ci uzyskania zwrotu podatku naliczonego i w zwi?zku z tym musieli ponosi? rzeczywisty ci??ar podatku. Poniewa? jej mar?a wynosi?a od 8% do 20%, zaprzesta?a ona dzia?alno?ci i obecnie znajduje si? w likwidacji.

16. Rozpatruj?cy spraw? Finanzgericht Hamburg twierdzi, po pierwsze, ?e brak jest jasno?ci co do tego, czy termin „zapewnienie pracowników”, którym pos?uguje si? zarówno art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, jak i transponuj?cy ten przepis do prawa niemieckiego § 3a ust. 4 pkt 7 UStG, odnosi si? tylko do osób pozostaj?cych w stosunku zale?no?ci pracowniczej, to znaczy do pracowników najemnych, czy te? równie? obejmuje osoby prowadz?ce dzia?alno?? we w?asnym imieniu, tak jak w niniejszej sprawie kierowców ci??arówek. Wskazuje jednak, ?e praktyczne trudno?ci w rozró?nieniu pracowników najemnych od osób prowadz?cych dzia?alno?? na w?asny rachunek oraz w dostarczeniu us?ugobiorcy odpowiedniego dowodu w tym celu mog? w ?wietle celu szóstej dyrektywy, jakim jest u?atwienie ?wiadczenia us?ug w obr?bie rynku wewn?trznego, przemawia? za w??czeniem zapewniania osób prowadz?cych dzia?alno?? na w?asny rachunek

do pojęcia „zapewnianie personelu”.

17. Po drugie, ponieważ podleganie opodatkowaniu i określenie należności podatkowej, z jednej strony oraz odliczenie podatku naliczonego, z drugiej strony, powinny być zdaniem sądu krajowego postrzegane jako kwestie materialnie powiązane, zastanawia się on nad tym, w jaki sposób owo powiązanie w prawie materialnym powinno znaleźć swoje przeobrażenie w prawie proceduralnym, a w szczególności nad tym, czy powiązanie pomiędzy podleganiem opodatkowaniu i możliwością odliczenia w odniesieniu do tej samej transakcji oznacza, że należy unikać decyzji sprzecznych co do istoty, a jeżeli tak, to w jaki sposób należy to osiągnąć.

18. Po trzecie, zauważa, że Trybunał dotychczas nie wypowiedział się co do przewidzianego w prawie niemieckim terminu na wystąpienie przez usługobiorcę o zwrot, wynoszącego tylko sześć miesięcy liczonych od końca roku kalendarzowego, w którym powstało prawo do odliczenia. Nie wiadomo, czy zgodnie z szóstą dyrektywą oraz w świetle zasady pewności i skuteczności prawa, okres ten może wygasnąć przed wydaniem wiążącej usługiobiorcy decyzji co do podlegania opodatkowaniu i określenia należności podatkowej.

19. W tych okolicznościach Finanzgericht Hamburg zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 9 ust. 2 lit. e) tiret szóste szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (zwanej dalej »dyrektywą 77/388«) [obecnie art. 56 ust. 1 lit. f) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w wersji obowiązującej do dnia 31 grudnia 2009 r., zwanej dalej »dyrektywą 2006/112«], należy interpretować w ten sposób, że »zapewnienie personelu« obejmuje również zapewnienie osób prowadzących działalność na własny rachunek, które nie są zatrudnione przez świadczącego usługę przedsiębiorcy?

2) Czy art. 17 ust. 1, ust. 2 lit. a), ust. 3 lit. a) i art. 18 ust. 1 lit. a) dyrektywy 77/388 [obecnie art. 167, art. 168 lit. a), art. 169 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112] należy interpretować w ten sposób, że w krajowym prawie proceduralnym należy przyjąć rozwiązanie pozwalające na takie samo traktowanie opodatkowania i obowiązku podatkowego [podatku podlegającego zapłacie od [jednej i] tej samej usługi w przypadku tak przedsiębiorcy świadczącego usługę, jak i przedsiębiorcy będącego odbiorcą usługi, nawet jeżeli przedsiębiorstwa te podlegają w zależności od różnych organów podatkowych?

W razie udzielenia na pytanie drugie odpowiedzi twierdzącej:

3) Czy art. 17 ust. 1, ust. 2 lit. a), ust. 3 lit. a) i art. 18 ust. 1 lit. a) dyrektywy 77/388 [obecnie art. 167, art. 168 lit. a), art. 169 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112] należy interpretować w ten sposób, że termin na odliczenie przez usługobiorcę podatku za otrzymaną usługę nie może upłynąć przed wydaniem wiążącej przedsiębiorcy świadczącego usługę decyzji w przedmiocie opodatkowania i określenia należności podatkowej?”.

#### IV — Ocena prawna

##### A — Pytanie pierwsze

20. Przez pytanie pierwsze sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia tego, czy art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że termin „zapewnienie personelu” obejmuje również zapewnienie osób prowadzących działalność na własny rachunek,

które nie są zatrudnione przez podmiot świadczący usługę.

## 1. Główne stanowiska stron

21. W niniejszym postępowaniu uwagi na piśmie zostały przedstawione przez rząd niemiecki i Komisję Europejską. Poza tymi stronami na rozprawie w dniu 30 marca 2011 r. reprezentowana była ADV Allround.

22. Rząd niemiecki i Komisja są zdania, że pojęcie „zapewnienia personelu”, o którym mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, nie obejmuje zapewnienia osób prowadzących działalność na własny rachunek niezatrudnionych przez przedsiębiorcę świadczącego usługę oraz że w związku z tym na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi przeczącej.

23. Strony te zasadniczo podnoszą, że wyrażenie „personel” zazwyczaj odnosi się do pracowników zatrudnionych przez usługodawcę. Wykądni? to potwierdza fakt, że termin ten został użyty w podobnym znaczeniu w art. 5 ust. 6, art. 6 ust. 2 i art. 13 cz. IV A ust. 1 lit. k) szóstej dyrektywy i należy go interpretować w sposób jednolity również i w innych dziedzinach Unii Europejskiej (UE). Ponadto systematyka i cel art. 9 szóstej dyrektywy zostałyby naruszone, gdyby pojęcie „zapewnienie pracowników” było rozumiane jako obejmujące zapewnienie osób prowadzących działalność na własny rachunek.

24. Z kolei ADV Allround proponuje, aby na pytanie pierwsze udzielono odpowiedzi twierdzącej. Jej zdaniem, stanowisko, iż art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy odnosi się również do zapewnienia osób prowadzących działalność na własny rachunek, potwierdza również w szczególności względy pewności prawa i praktyczności. Nie zgadza się z tym, aby taka wykładnia miała otwierać drzwi dla manipulacji i unikania opodatkowania przez usługodawcę.

## 2. Ocena

25. Na wstępie muszę stwierdzić, że wykładnie literalna wykładnia art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy nie wydaje się być rozstrzygająca w kwestii, czy „zapewnienie personelu”, o którym mowa w tym przepisie, obejmuje zapewnienie osób prowadzących działalność na własny rachunek, które jest sporne w niniejszej sprawie.

26. W tym zakresie należy zauważyć, po pierwsze, że przynajmniej w niektórych wersjach językowych art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy posługuje się ogólnym terminem „staff” („personel”) lub odpowiadającym mu terminem (np. „Personal” w wersji niemieckiej, „personnel” w wersji francuskiej i „personal” w wersji hiszpańskiej), w miejsce bardziej szczegółowego terminu, takiego jak „pracownik”, „osoba zatrudniona”, oraz że ów ogólny termin w związku z tym niekoniecznie odnosi się do osób pozostających w stosunku pracy najemnej.

27. Po drugie, co więcej, przeciwnie do stanowiska, na którym zarówno Komisja, jak i rząd niemiecki opierają swój argument, w żaden rozstrzygający sposób nie zostało stwierdzone, że pojęcie „personelu” odnosi się do stosunków pomiędzy usługodawcą a osobami, których obecność on zapewnia, a nie do stosunku pomiędzy tymi osobami, a usługobiorcą. Innymi słowami, zapewnienie personelu w art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy niekoniecznie opisuje usługę, przez którą podatnik udostępnia swój własny personel innej osobie, gdy główne cechy charakterystyczne takiej usługi mogą również dobrze polegać na tym, że drugiej osobie zapewnia się personel lub siłę roboczą, niezależnie od charakteru umownego stosunku pomiędzy świadczącym usługę a osobą, której obecność się zapewnia.

28. Należy również zauważyć, że wyrażenie „personel” w art. 9 ust. 2 lit. e) niekoniecznie ma to samo znaczenie, w jakim zostało użyte w innych przepisach tej dyrektywy, a tym bardziej w

innych fragmentach prawa Unii, ponieważ należy wziąć pod uwagę szczególny kontekst każdego przepisu, w ramach którego pojęcie to zostało użyte.

29. W ten sposób postanowienia art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, które zawierają wyraz „staff” („pracownik”) i na które powołuje się Komisja w tym zakresie, mają na celu zapewnić, aby osoba, która używa towarów lub świadczy usługi dla swoich własnych potrzeb lub potrzeb swoich pracowników, była traktowana na równi z konsumentem(3), podczas gdy art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy stanowi cztery przepisów mających zupełnie inny cel, to znaczy określenie miejsca, gdzie uważa się, że dana usługa została świadczona.

30. W związku z tym należy kolejno rozważyć, czy art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy z uwagi na kontekst tego przepisu oraz cele przepisów, których stanowi on cztery(4), powinien być interpretowany jako oznaczający, że zapewnienie osób prowadzących działalność na własny rachunek, takie jak sporne w niniejszej sprawie, również stanowi „zapewnienie personelu”, które powinno zostać opodatkowane w kraju, w którym usługobiorca ma swój siedzibę.

31. Należy przypomnieć, przede wszystkim, że art. 9 szóstej dyrektywy zawiera przepisy określające miejsce uważane dla celów podatkowych za miejsce świadczenia usługi i jego celem jest uniknięcie sporów o właściwość, które mogły skutkować podwójnym opodatkowaniem lub również nieopodatkowaniem(5).

32. W tym zakresie art. 9 ust. 1 ustanawia ogólną zasadę, zgodnie z którą za miejsce świadczenia usługi uważa się miejsce, w którym dostawca ma swój siedzibę(6).

33. Należy zauważyć, że zasada ta sama w sobie stanowi wyjątek od ogólnej zasady terytorialności i stanowi, tak jak to stwierdził Trybunał fikcję – mającą na celu uproszczenie(7) – polegającą na tym, iż uważa się, że usługa została świadczona w miejscu siedziby lub stałego zakładu dostawcy, niezależnie od tego, gdzie rzeczywiście usługa była świadczona(8).

34. Niemniej jednak dla określonych usług, w stosunku do których w przepisach uznano za niestosowną zasadę, iż miejscem świadczenia usługi jest siedziba lub stały zakład dostawcy, art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy ustanawia szereg przypadków, w których uważa się, że usługi były świadczone w miejscu siedziby klienta(9).

35. Jeżeli chodzi o stosunek pomiędzy art. 9 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy, to należy również wszystkim przypomnieć, że Trybunał zawsze stwierdza, że art. 9 ust. 1 w żaden sposób nie ma pierwszeństwa przed art. 9 ust. 2, co oznacza, że ostatni z wymienionych przepisów nie stanowi wyjątku, który musi być interpretowany w sposób(10).

36. W każdej sytuacji, takiej jak w niniejszej sprawie, w której prowadzący działalność kierownicy ciżarówek zostają pozostawieni do dyspozycji podatnikom mającym siedzibę zagranicą, należy raczej rozstrzygnąć, czy sytuacja ta jest objęta zakresem wymienionym w art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy, to znaczy, w okolicznościach niniejszej sprawy, zakresem pojęcia „zapewnienia personelu”, o którym mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) tej dyrektywy. Jeżeli nie, jest ona objęta zakresem art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy(11).

37. W tym zakresie należy zauważyć, po pierwsze, że głównym celem art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy jest zgodnie z motywem 7 preambuły do szóstej dyrektywy ustanowienie specjalnego systemu dla usług świadczonych pomiędzy podatnikami, w którym koszt usługi będzie wliczany w cenę towaru(12).

38. Jeżeli chodzi o bardziej ogólny cel, to koszty zapewnienia personelu, w niniejszej sprawie zapewnienia kierowców ciżarówek, są wliczone w cenę towarów lub usług dostarczonych lub

?wiadczonych przez odbiorc?(13), niezale?nie od tego, czy zapewniony personel jest zatrudniany przez us?ugodawc?, czy te?, tak jak w niniejszej sprawie, zapewnienie dotyczy osób prowadz?cych dzia?alno?? na w?asny rachunek, które s? zwi?zane z us?ugodawc? jedynie umow? po?rednictwa.

39. Po drugie, w podobny sposób, pomimo ?e szósta dyrektywa milczy odno?nie do szczególnego celu, jaki ma zaliczenie zapewnienia personelu do kategorii us?ug, o których mowa w art. 9 ust. 2 tej dyrektywy, to jednak prawd? jest, ?e prawodawca najwyra?niej uzna? za niew?a?ciwe zaliczenie takich us?ug na potrzeby opodatkowania, zgodnie z zasad? ogóln? art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, do us?ug ?wiadczonych w siedzibie lub sta?ym zak?adzie us?ugodawcy(14). Prawodawca uzna? raczej, ?e siedziba lub zak?ad odbiorcy us?ugi polegaj?cej na zapewnianiu personelu, pod kierownictwem i kontrol? którego osoby postawione do dyspozycji wykonuj? prac?, jest decyduj?cym ??cznikiem miejsca, a tym samym miejscem odniesienia dla ustanowienia w?a?ciwo?ci miejscowej dla opodatkowania takich us?ug.

40. Równie? w ?wietle powy?szych rozwa?a? wydaje si?, ?e brak jest jakiegokolwiek obiektywnego powodu – ?adnego takiego powodu nie podnios?a Komisja ani te? rz?d niemiecki – dla którego nale?a?oby przeprowadzi? rozróżnienie przy ustalaniu miejsca opodatkowania zapewnienia personelu, w zale?no?ci od tego, czy osoby stawiane do dyspozycji s? zatrudniane przez us?ugodawc?, czy te? nie, oraz dlaczego taki czynnik mia?by stanowi? charakterystyczn? cech? us?ugi „zapewnienia personelu” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy.

41. Mo?na by natomiast podnie??, ?e je?eliby uzna?, i? nale?y wyj?? od ogólnej zasady ustanowionej w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy i uzna?, ?e personel jest zapewniany w miejscu siedziby lub zak?adu us?ugobiorcy w przypadku personelu pozostaj?cego w stosunku zatrudnienia z us?ugodawc?, to wówczas stanowisko, i? to jest miejsce opodatkowania, wydaje si? tym bardziej uzasadnione, je?eli osoby stawiane do dyspozycji nie s? zatrudniane przez us?ugodawc?, a tym samym s? mniej zwi?zane z nim oraz z miejscem jego siedziby lub zak?adu.

42. Taka wyk?adnia, jak s?uszenie zauwa?y?a ADV Allround, jest ponadto zgodna z celem zamierzonym przez art. 9 szóstej dyrektywy polegaj?cym na zapewnieniu racjonalnego rozgraniczenia w?adztwa podatkowego, w ten sposób, ?e lepiej s?u?y interesom prostej administracji, unika praktycznych problemów i umacnia pewno?? prawa poprzez wdro?enie przepisów kolizyjnych ustanowionych przez ten artyku?(15), w porównaniu z sytuacj?, w której miejsce opodatkowania w przypadkach udost?pniania si?y roboczej by?oby ustalane w zale?no?ci od tego, czy osoby pozostawione do dyspozycji s? zatrudniane przez us?ugodawc?, czy te? prowadz? dzia?alno?? na w?asny rachunek, niezale?nie od tego, ?e obie us?ugi s?u?? temu samemu celowi.

43. Wreszcie argument rz?du niemieckiego, zgodnie z którym zaliczenie kierowców prowadz?cych dzia?alno?? na w?asny rachunek do definicji „zapewnienia personelu” w art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy mog?oby umo?liwi? osobom prowadz?cym dzia?alno?? na w?asny rachunek manipulacj? lub wybór miejsca opodatkowania tej samej us?ugi, takiej jak sporne us?ugi kierowców, w zale?no?ci od tego, czy ?wiadcz? us?ug? przez po?rednika, nie mo?e by? utrzymany.

44. Mi?dzy innymi w celu stosowania przepisów dotycz?cych miejsca opodatkowania ustanowionych w szóstej dyrektywie, ka?da transakcja powinna zosta? okre?lona i zaklasyfikowana w obiektywny sposób, przy uwzgl?dnieniu wszystkich jej cech charakterystycznych i okoliczno?ci, w jakich si? odbywa(16).

45. W zwi?zku z tym, w kontek?cie takim, jak w post?powaniu przed s?dem krajowym, nale?y okre?li?, czy g?ówne cechy charakterystyczne lub cel spornej us?ugi polegaj? na udost?pnianiu

podatnikowi si?y roboczej, w niniejszej sprawie kierowców ci??arówek, w ten sposób, ?e transakcja mo?e zosta? okre?lona jako zapewnienie personelu, czy te? polegaj? bezpo?rednio na wykonaniu us?ug transportowych przez us?ugodawc?, a zapewnienie pracowników lub zakontraktowanych osób prowadz?cych dzia?alno?? na w?asny rachunek nast?puje w ramach ?wiadczenia tej us?ugi. Ponadto zazwyczaj w takich okoliczno?ciach wyst?puje kilka transakcji, które musz? by? rozpatrywane odr?bnie dla celów opodatkowania, takie jak np. us?uga ?wiadczona przez kierowców ci??arówek prowadz?cych dzia?alno?? na w?asny rachunek po?rednikowi lub zapewniaj?cemu personel w ramach umowy po?rednictwa, us?uga ?wiadczona przez po?rednika zagranicznym przedsi?biorstwom transportowym oraz wreszcie, us?ugi transportowe najprawdopodobniej ?wiadczone przez owe przedsi?biorstwa transportowe na rzecz ich klientów.

46. Z powy?szych rozwa?a? wynika, ?e na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie?, i? art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy powinien by? interpretowany jako oznaczaj?cy, ?e „zapewnienie personelu” obejmuje równie? zapewnienie osób prowadz?cych dzia?alno?? na w?asny rachunek, niezatrudnionych przez podmiot ?wiadczy?cy t? us?ug?.

#### B — Pytanie drugie

47. Przez pytanie drugie s?d krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy i w jakim zakresie szósta dyrektywa, a szczególnie?ci jej przepisy dotycz?ce prawa do odliczenia wymagaj?, aby w prawie krajowym ustanowiony zosta? przepis zapewniaj?cy, ?e opodatkowanie i okre?lenie nale?no?ci podatkowej tej samej us?ugi oceniane b?dzie w ten sam sposób w odniesieniu do przedsi?biorcy b?d?cego us?ugodawc? i przedsi?biorcy b?d?cego us?ugobiorc?, nawet je?eli owi dwaj przedsi?biorcy obj?ci s? jurysdykcj? dwóch ró?nych organów podatkowych, oraz ?e w ten sposób w tym zakresie uniknie si? dwóch sprzecznych ze sob? decyzji.

#### 1. G?ówne stanowiska stron

48. Komisja twierdzi, ?e krajowe przepisy proceduralne musz? zagwarantowa?, ?e przy nak?adaniu podatku VAT ta sama transakcja b?dzie oceniana w jednakowy sposób, tak w odniesieniu do osoby ?wiadczy?cej dan? us?ug?, jak i w odniesieniu do osoby j? otrzymuj?cej.

49. Wskazuje ona, ?e autonomia proceduralna pa?stw cz?onkowskich nie mo?e i?? tak daleko, aby narusza? podstawowe prawo do odliczenia i zwrotu podatku VAT, które ma na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy z ci??aru podatku VAT nale?nego lub zap?aconego w trakcie jego dzia?alno?ci gospodarczej, i w ten sposób zapewni? pe?n? neutralno?? opodatkowania wszelkiej dzia?alno?ci gospodarczej.

50. Wed?ug Komisji pa?stwa cz?onkowskie zgodnie ze swoim obowi?zkiem lojalno?ci s? zobowi?zane do unikania sytuacji, w których ró?ni?ce si? stanowiska poszczególnych organów podatkowych mog? uniemo?liwi? podatnikom odliczenie naliczonego podatku VAT lub otrzymanie jego zwrotu. W tym celu konieczna jest koordynacja poszczególnych organów podatkowych i s?dów, które mog? by? w?a?ciwe na podstawie prawa krajowego.

51. ADV Allround zasadniczo zgadza si? z Komisj?, powo?uj?c si?, przede wszystkim na zasady neutralno?ci podatku VAT oraz pewno?ci prawa. Uwa?a w szczególno?ci, ?e pozosta?e zainteresowane organy podatkowe powinny mie? mo?liwo?? uczestniczenia w post?powaniu przed s?dami krajowymi w charakterze stron.

52. Rz?d niemiecki zaprzecza temu, twierdz?c, ?e prawo Unii nie wymaga przyj?cia ?adnego szczególnego przepisu w krajowym prawie proceduralnym w celu zapewnienia, ?e podleganie opodatkowaniu i okre?lenie obowi?zku podatkowego tej samej us?ugi b?dzie oceniane w ten sam

sposób w odniesieniu do przedsi?biorcy ?wiadcz?cego us?ug? i przedsi?biorcy j? otrzymuj?cego, nawet wówczas, gdy ró?ne organy podatkowe mog? by? w?a?ciwe dla odno?nych podatników.

53. Podkre?la, ?e wobec braku uregulowa? Unii Europejskiej w tej dziedzinie zadaniem wewn?trznego porz?dku prawnego ka?dego z pa?stw cz?onkowskich jest wyznaczenie w?a?ciwych s?dów i okre?lenie szczegó?owych przepisów proceduralnych reguluj?cych sprawy maj?ce za przedmiot ochron? uprawnie? podmiotów prawa wynikaj?cych z prawa Unii Europejskiej, przy zachowaniu zasad równowa?no?ci i skuteczno?ci, które jednak?e nie zosta?y naruszone w niniejszej sprawie.

54. Wskazuje, ?e nigdy nie b?dzie mo?liwe zapobie?enie wydawaniu przez organy podatkowe lub s?dy rozbie?nych rozstrzygni?? zarówno w obr?bie tego samego pa?stwa cz?onkowskiego, jak i w odniesieniu do organów i s?dów ró?nych pa?stw cz?onkowskich. Takie rozbie?no?ci stanowi? w rzeczywisto?ci klasyczny problem organizacyjny, który powinien zosta? rozstrzygni?ty za pomoc? hierarchicznej struktury tak administracji podatkowej, jak i s?dów podatkowych.

55. Wreszcie rz?d niemiecki wyja?nia, ?e koordynacja organów podatkowych lub s?dów w celu zapewnienia jednolito?ci, tak jakby chcia?a Komisja, w rzeczywisto?ci jest niemo?liwa do zrealizowania i powo?uje si? w tym zakresie na liczne praktyczne i prawne problemy, jakie mo?e spowodowa? taka koordynacja, w szczególno?ci z punktu widzenia zasady pewno?ci prawa oraz z punktu widzenia powagi rzeczy os?dzonej orzecze? sadowych i administracyjnych.

## 2. Ocena

56. Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e z utrwalonego orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e w braku przepisów Unii Europejskiej reguluj?cych dan? kwestii?, co do zasady do krajowego porz?dku prawnego ka?dego z pa?stw cz?onkowskich nale?y wyznaczenie w?a?ciwych s?dów oraz organów administracyjnych oraz ustalenie szczegó?owych przepisów proceduralnych reguluj?cych sprawy maj?ce za przedmiot ochron? uprawnie? podmiotów prawa wynikaj?cych z prawa Unii Europejskiej(17).

57. Niemniej jednak rzeczone przepisy proceduralne nie mog? by? mniej korzystne ni? przepisy proceduralne reguluj?ce podobne sprawy o charakterze krajowym (zasada równowa?no?ci), ani te? w praktyce uniemo?liwia? lub czyni? nadmiernie utrudnionym wykonywanie praw przyznanych przez prawo Unii Europejskiej (zasada skuteczno?ci)(18).

58. W tym zakresie nale?y zauwa?y?, po pierwsze, ?e krajowy rozdzia? kompetencji w sprawach podatku VAT, zgodnie z którym inne organy podatkowe s? w?a?ciwe w odniesieniu do obowi?zku us?ugodawcy naliczenia podatku VAT, z jednej strony, oraz w odniesieniu do wniosków us?ugobiorców o zwrot podatku naliczonego, z drugiej strony, nie by? kwestionowany w niniejszej sprawie.

59. Pytanie s?du krajowego zasadza si? na tym, ?e owe odno?ne organy, w rzeczonych post?powaniach administracyjnych przyj??y rozbie?n? wyk?adni? przepisów szóstej dyrektywy dotycz?cych miejsca opodatkowania, a tym samym dotycz?cych okre?lania obowi?zku podatkowego podatnika b?d?cego us?ugodawc?, z tym skutkiem, ?e pomimo, i? sporna transakcja zosta?a uznana za opodatkowan? w Niemczech przez jeden z organów podatkowych, to jednak drugi organ podatkowy odmówi? zwrotu podatku VAT naliczonego i zap?aconego z tytu?u tej transakcji.

60. W tych okoliczno?ciach oraz z uwagi na materialne powi?zanie pomi?dzy odliczeniem naliczonego podatku VAT a poborem nale?nego podatku VAT(19), s?d krajowy zasadniczo pyta o to, czy zgodnie z prawem Unii nale?y przyj?? w prawie krajowym szczególny przepis proceduralny

w celu zapewnienia jednolitej interpretacji i stosowania przepisów dotyczących miejsca opodatkowania i ustalania obowiązku podatkowego w postępowaniach podatkowych, takich jak w niniejszej sprawie, jeżeli dotyczą one tej samej transakcji. W tym zakresie, pomimo że nie wynika to jasno ze sformułowania drugiego pytania, sąd krajowy wydaje się odnosić do przepisów proceduralnych dotyczących postępowania sądowego w sprawach, takich jak sprawa przed sądem krajowym.

61. W tym zakresie należy zauważyć, że w rzeczywistości to zasadniczo do sądów krajowych jak i organów administracyjnych należy zapewnienie, w ramach zakresu ich właściwości, że bezpośrednio stosowane przepisy prawa Unii będą w pełni stosowane(20).

62. Z utrwalonego orzecznictwa wyraźnie wynika – a w rzeczywistości jest to wymóg związany z zasadą pierwszeństwa prawa Unii – że prawo to powinno być interpretowane w sposób prawidłowy i jednolity na obszarze Unii(21).

63. Proceduralnie, owo jednolite stosowanie i wykądnia prawa Unii, w raczej zdecentralizowanym systemie jego wdrożenia, zasadniczo są zapewnione przez postępowanie w trybie prejudycjalnym w przedmiocie pytania dotyczącego wykądnia lub ważności przepisu prawa Unii na podstawie art. 267 TFUE, który ustanawia mechanizm współpracy sądowej pomiędzy sądami krajowymi i Trybunałem Sprawiedliwości(22).

64. Zgodnie z tym systemem, sądy krajowe, od orzeczeń, od których przysuguje sądowy środek zaskarżenia na podstawie prawa krajowego, mogą skierować pytanie prejudycjalne do Trybunału dotyczącce wykądnia, podczas gdy tylko sądy, od orzeczeń, od których nie przysuguje żaden środek zaskarżenia i przed którymi powstała kwestia dotycząca prawa Unii Europejskiej, mają obowiązek przekazania Trybunałowi takiego pytania(23).

65. Obowiązek ten ma na celu uniemożliwić powstanie w państwie członkowskim orzecznictwa, które nie jest zgodne z zasadami prawa Unii(24).

66. Z kolei ów system współpracy sądowej ustanowiony przez art. 267 TFUE oczywiście nie pretenduje do doprowadzenia do jednolitej wykądnia i stosowania prawa Unii we wszystkich poszczególnych sprawach i na wszystkich szczeblach sądownictwa, ani też tym bardziej, do zapobieżenia wszelkim rozbieżnościom w tym zakresie pomiędzy organami krajowymi, tak w jednym państwie członkowskim, jak i w kilku państwach członkowskich.

67. Przeciwnie, jednolitość w stosowaniu i wykądnia praw przyznanych przez prawo Unii powinno być zapewnione w każdym z państw członkowskich pojmowanych jako całość, poprzez ich odnośny system sądownictwa, a w ostatniej instancji poprzez pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości.

68. Ponadto o ile państwo członkowskie zapewni skuteczną ochronę sądową przed decyzjami organów administracyjnych, nie ma obowiązku koordynowania procedur administracyjnych w taki sposób, aby w każdej sprawie przyjęte zostało przez odnośne organy jednolite stanowisko w odniesieniu do przepisów prawa Unii.

69. W niniejszej sprawie należy zauważyć w tym zakresie, że Komisja podniosła, że konieczna jest koordynacja poszczególnych organów podatkowych i sądów, które mogłyby być właściwe na podstawie prawa krajowego w celu zapewnienia jednolitych decyzji dotyczących tej samej transakcji, jednakże bez jakiegokolwiek określenia, w jaki sposób cel ten miałby być praktycznie osiągnięty przez przepisy proceduralne w sprawach toczących się w dwóch odmiennych postępowaniach administracyjnych przed różnymi organami, wszczętych przez różne strony i mających, pomimo tego, iść dotyczyć tej samej usługi, inny przedmiot główny.

70. Kolejno należy zauważyć, że niezależnie od trudności w zapewnieniu takiej koordynacji, z wyroku w sprawie Genius(25), na który powołał się sąd krajowy w tym zakresie, nie wynika, że zarówno usługodawca, jak i usługobiorca danej usługi podlegający podatkowi VAT miałby mieć szczególne prawo do tego, że transakcja ta zostanie zaklasyfikowana w ten sam sposób przez jego organ podatkowy, jeżeli chodzi o miejsce opodatkowania i określenie obowiązków podatkowego, jak i w postępowaniu wszczętym przez drugiego podatnika przed innym organem podatkowym. W wyroku tym Trybunał stwierdził jedynie, że prawo do odliczenia może być wykonywane tylko w odniesieniu do podatku faktycznie należnego, to znaczy podatku wynikającego z transakcji podlegającej podatkowi VAT lub zapłaconego, o ile był on podatkiem należnym, oraz że w związku z tym prawo to nie ma zastosowania do podatku, który jest należny tylko dlatego, że został wykazany na fakturze(26).

71. Ponadto należy zwrócić uwagę na okoliczności, iż usługobiorcy w niniejszej sprawie nie zaskarżyli decyzji administracyjnej Bundeszentralamt für Steuern, którą oddalił on wnioski o zwrot naliczonego podatku VAT. W związku z tym, z punktu widzenia zasady skuteczności, na którą powołał się sąd krajowy(27), nie jest oczywiste, że przepisy proceduralne regulujące zwrot podatku obrotowego jako takie czynią w praktyce niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywanie praw przyznanych przez prawo UE, takich jak prawo odbiorcy spornej usługi do odliczenia naliczonego podatku VAT.

72. Wreszcie jeżeli chodzi o przepisy proceduralne regulujące postępowanie sądowe, takie jak postępowanie przed sądem krajowym, to z postanowienia odsyłającego, jak również z uwagi rzędu niemieckiego wynika, że decyzje administracyjne Bundeszentralamt für Steuern dotyczące wniosków usługobiorców o zwrot stały się ostateczne w odniesieniu do tego organu i tych usługobiorców. W ten sposób jakakolwiek próba rozciągnięcia na tych usługobiorców mocy wiążącej orzeczenia, które ma zostać wydane przez sąd krajowy, w odniesieniu do miejsca opodatkowania i określenia obowiązków podatkowego danej usługi – albo poprzez przystąpienie Bundeszentralamt für Steuern lub usługobiorców do postępowania, lub w inny sposób – byłoby sprzeczne z wagą rzeczy osądzonej wyżej wymienionych decyzji administracyjnych wydanych przez Bundeszentralamt für Steuern.

73. W tym zakresie należy przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie podkreślał znaczenie zarówno dla unijnego porządku prawnego, jak i dla krajowych systemów prawnych, przepisów przyznających prawomocny charakter orzeczeniom sądowym lub administracyjnym, ponieważ przyczyniają się one do pewności prawa, która jest podstawową zasadą prawa Unii(28).

74. Prawdą jest, że Trybunał w niektórych okolicznościach przyjmował, że przepisy krajowe nadające prawomocny charakter mogły zostać zaskarżone w świetle obowiązującego i skuteczności prawa Unii. Niemniej jednak dochodzi do tego wyjątkowo i w oparciu o bardzo ściśle warunki(29), które nie zostały spełnione pod wieloma względami w niniejszej sprawie.

75. Z tego punktu widzenia prawo Unii nie może wymagać od krajowego prawa proceduralnego, aby zapewnić, że mające zostać wydane przez sąd krajowy orzeczenie dotyczącego miejsca opodatkowania i określenia obowiązków podatkowego w odniesieniu do

usługodawcy mogą zostać w okolicznościach takich, jak w niniejszej sprawie, rozciągane również na usługobiorców.

76. W świetle wszystkich powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że szósta dyrektywa, a w szczególności przepisy dotyczące prawa do odliczenia nie wymagają ustanowienia w proceduralnym prawie krajowym szczególnego przepisu w celu zapewnienia, że w okolicznościach takich, jak w niniejszej sprawie, podleganie opodatkowaniu i określenie obowiązków podatkowego tej samej usługi będzie oceniane w ten sam sposób w odniesieniu do przedsiębiorcy świadczącego usługę, jak i w odniesieniu do otrzymującego ją przedsiębiorcy, nawet wtedy, gdy obydwa przedsiębiorcy podlegają w ramach innych organów podatkowych.

#### C — Pytanie trzecie

77. Mając na uwadze odpowiedź udzieloną na pytanie drugie, nie ma konieczności udzielenia odpowiedzi na pytanie trzecie.

#### V — Wnioski

78. W związku z powyższym proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na przedłożone pytania:

– Artykuł 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku powinien być interpretowany jako oznaczający, że „zapewnienie personelu” obejmuje również zapewnienie osób prowadzących działalność na własny rachunek, niezatrudnionych przez podmiot świadczący tę usługę.

– Szósta dyrektywa, a w szczególności przepisy dotyczące prawa do odliczenia nie wymagają ustanowienia w proceduralnym prawie krajowym szczególnego przepisu w celu zapewnienia, że w okolicznościach takich, jak w niniejszej sprawie, podleganie opodatkowaniu i określenie obowiązków podatkowego tej samej usługi będzie oceniane w ten sam sposób w odniesieniu do przedsiębiorcy świadczącego usługę, jak i w odniesieniu do otrzymującego ją przedsiębiorcy, nawet wtedy, gdy obydwa przedsiębiorcy podlegają w ramach innych organów podatkowych.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Dz.U. L 145, s. 1, ostatnio zmienionej dyrektywą Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r. (Dz.U. L 168, s. 35).

3 – Zobacz wyroki: z dnia 6 maja 1992 r. w sprawie C-20/91 de Jong, Rec. s. I-2847, pkt 15; z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 Fillibeck, Rec. s. I-5577, pkt 25.

4 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 7 czerwca 2005 r. w sprawie C-17/03 VEMW i in., Zb.Orz. s. I-4983, pkt 41; z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie C-114/05 Gillan Beach, Zb.Orz. s. I-2427, pkt 21.

5 – Zobacz wyroki: z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. s. I-4595, pkt 20; z dnia 5 czerwca 2003 r. w sprawie C-438/01 Design Concept, Rec. s. I-5617, pkt 22.

6 – Zobacz w tym zakresie wyrok z dnia 12 maja 2005 r. w sprawie C-452/03 RAL (Channel Islands) i in., Zb.Orz. s. I-3947, pkt 23.

- 7 – Zobacz wyrok z dnia 15 marca 1989 r. w sprawie 51/88 Hamann, Rec. s. 767, pkt 17.
- 8 – Zobacz wyrok z dnia 23 stycznia 1986 r. w sprawie 283/84 Trans Tirreno Express, Rec. s. 231, pkt 15.
- 9 – Zobacz w szczególności ww. w przypisie 8 wyroki: w sprawie Trans Tirreno Express, pkt 16; w sprawie RAL (Channel Islands) i in., pkt 23.
- 10 – Zobacz w tym kierunku między innymi wyroki: z dnia 15 marca 2001 r. w sprawie C-108/00 SPI, Rec. s. I-2361, pkt 16, 17; z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-166/05 Heger, Zb.Orz. s. I-7749, pkt 17; z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, Zb.Orz. s. I-8255, pkt 25.
- 11 – Zobacz w szczególności w tym zakresie wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-401/06 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-10609, pkt 30.
- 12 – Zobacz ww. wyrok w sprawie Gillan Beach, pkt 17.
- 13 – Pomimo iż treść motywu 7 odnosi się tylko do usługobiorcy, który jest producentem towarów, to jednak należy przyjąć, iż jego logika ma zastosowanie również do sytuacji, w których usługobiorca sam jest usługodawcą. Zobacz podobnie wyrok z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawie C-68/92 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-5881; ww. opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Design Concept, pkt 23.
- 14 – Porównaj w tym kontekście pkt 34 powyżej oraz wyrok z dnia 6 listopada 1997 r. w sprawie C-116/96 Reisebüro Binder, Rec. s. I-6103, pkt 13.
- 15 – Zobacz w tym zakresie ww. w przypisie 14 wyrok w sprawie Reisebüro Binder, pkt 12; ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, pkt 30–33.
- 16 – Zobacz w szczególności w tym zakresie ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie SPI, pkt 20; wyroki: z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. s. I-7257, pkt 33; z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-270/09 Macdonald Resorts Limited, Zb.Orz. s. I-13179, pkt 46.
- 17 – Zobacz w tej kwestii m.in. wyroki: z dnia 21 września 1983 r. w sprawach połączonych od C-205/82 do C-215/82 Deutsche Milchkontor i in., Rec. s. 2633, pkt 17; z dnia 17 listopada 1998 r. w sprawie C-228/96 Aprile, Rec. s. I-7141, pkt 18; z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-472/08 Alstom Power Hydro, Zb.Orz. s. I-623, pkt 17.
- 18 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 18 marca 2010 r. w sprawach połączonych od C-317/08 do C-320/08 Alassini, Zb.Orz. s. I-2213, pkt 48; z dnia 8 marca 2011 r. w sprawie C-240/09 Lesoochranárske zoskupenie, Zb.Orz. s. I-1255, pkt 48.
- 19 – Zobacz w szczególności w tym zakresie wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-277/09 RBS Deutschland Holdings, Zb.Orz. s. I-13805, pkt 35.
- 20 – Zobacz w szczególności w tym zakresie wyroki: z dnia 22 czerwca 1989 r. w sprawie 103/88 Costanzo, Rec. s. 1839, pkt 32; z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-72/95 Kraaijeveld i in., Rec. s. I-5403, pkt 55–61; z dnia 13 stycznia 2004 r. w sprawie C-453/00 Kühne & Heitz, Rec. s. I-837, pkt 20; z dnia 8 września 2010 r. w sprawie C-409/06 Winner Wetten, Zb.Orz. s. I-8015, pkt 55.

21 – Zobacz w szczególności w tym zakresie wyroki: z dnia 15 września 2005 r. w sprawie C-495/03 Intermodal Transports, Zb.Orz. s. I-8151, pkt 33, 38; z dnia 6 grudnia 2005 r. w sprawie C-461/03 Gaston Schul Douane-expediteur, Zb.Orz. s. I-10513, pkt 21; z dnia 18 października 2007 r. w sprawie C-195/06 Österreichischer Rundfunk, Zb.Orz. s. I-8817, pkt 24; ww. wyrok w sprawie Winner Wetten, pkt 61.

22 – W ww. w przypisie 21 wyroku w sprawie Intermodal Transports, pkt 38, Trybuna podkreśliła okoliczności, iż art. 267 TFUE ustanawia procedurę współpracy wyjącznie pomiędzy sądami.

23 – Zobacz ww. w przypisie 21 wyrok w sprawie Intermodal Transports, pkt 28–31.

24 – Zobacz w szczególności wyrok z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-393/98 Gomes Valente, Rec. s. I-1327, pkt 17; z dnia 4 czerwca 2002 r. w sprawie C-99/00 Lyckeskog, Rec. s. I-4839, pkt 14.

25 – Wyrok z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87, Rec. s. 4227.

26 – Ibidem, zob. w tym zakresie pkt 13, 19.

27 – Zobacz pkt 57 powyżej.

28 – Zobacz w tym zakresie m.in. ww. w przypisie 20 wyrok w sprawie Kühne & Heitz, pkt 24; wyrok z dnia 16 marca 2006 r. w sprawie C-234/04 Kapferer, Zb.Orz. s. I-2585, pkt 20.

29 – Zobacz pkt 26, 27 ww. w przypisie 20 wyroku w sprawie Kühne & Heitz: po pierwsze, organ administracyjny musi na podstawie prawa krajowego mieć kompetencje do wszczęcia postępowania w sprawie tej decyzji; po drugie, dana decyzja administracyjna musi stać się ostateczna w wyniku wyroku sądu krajowego orzekającego w ostatniej instancji; po trzecie, wyrok ten musi, w świetle dotyczącego go wyroku wydanego przez Trybunał Sprawiedliwości, być oparty na nieprawidłowej wykładni prawa Unii, która została przyjęta bez skierowania pytania prejudycjalnego do Trybunału w okolicznościach, o których mowa w art. 267 ust. 3 TFUE; po czwarte, zainteresowana osoba musi wystąpić do organu administracyjnego niezwłocznie po dowiedzeniu się o owym wyroku Trybunału.