

Sag C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, under likvidation

mod

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(anmodning om præjudiciel afgørelse
indgivet af Finanzgericht Hamburg)

»Moms – sjette direktiv – artikel 9, 17 og 18 – fastlæggelse af leveringsstedet for tjenesteydelser – begrebet »virksomhed som vikarbureau« – selvstændige erhvervsdrivende – nødvendigheden af at sikre en identisk bedømmelse af en tjenesteydelse med hensyn til leverandøren og aftageren«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – tjenesteydelser – bestemmelse af det fiskale tilknytningsmoment – virksomhed som vikarbureau – begreb*

[Rådets direktiv 77/388, art. 9, stk. 2, litra e), sjette led]

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift*

(Rådets direktiv 77/388)

3. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift*

[Rådets direktiv 77/388, art. 17, stk. 1, stk. 2, litra a), og stk. 3, litra a), samt art. 18, stk. 1, litra a)]

1. Artikel 9, stk. 2, litra e), sjette led, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at begrebet »virksomhed som vikarbureau« som omhandlet i denne bestemmelse også omfatter tilrådighedsstillelse af selvstændigt personale, som ikke er ansat ved den handlende, der leverer tjenesteydelsen.

I det omfang denne fortolkning indskrænker de omhandlede tjenesteydelsers skattemæssige tilknytningsmoment til ét eneste sted, muliggør fortolkningen netop, at det undgås, at dobbelt afgiftspåligning af denne ydelse kan finde sted, eller at den kan undgå enhver påligning af merværdiafgift. En sådan fortolkning gør det ligeledes lettere at anvende den nævnte konfliktregel, idet den gør det muligt let at anvende reglerne om opkrævning af afgift og om forebyggelse af afgiftsunddragelse på leveringsstedet for tjenesteydelsen, idet aftageren ikke behøver at undersøge den retlige karakter af de forbindelser, der knytter leverandøren til den »vikar«, der er genstand for transaktionen.

Denne fortolkning er endvidere i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet, idet den ved at gøre fastlæggelsen af tilknytningsstedet for tjenesteydelser mere forudsigelig forenkler anvendelsen af sjette direktivs bestemmelser og medvirker til at sikre en pålidelig og korrekt

opkrævning af merværdiafgiften.

(jf. præmis 29-32 og domskonkl. 1)

2. Når der ikke findes EU-retlige bestemmelser, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden bl.a. at udpege de kompetente myndigheder og fastsætte de processuelle regler til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne, idet disse regler dog ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og idet de heller ikke i praksis må gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (effektivitetsprincippet).

Hvad angår effektivitetsprincippet ville den ret, som tjenesteyderen og aftageren af ydelsen har til at blive behandlet ens med hensyn til den afgiftsmæssige karakter af én og samme ydelse og den merværdiafgift, der er skyldig deraf, i fraværet af konkrete bestemmelser i den nationale retsplejelovgivning i praksis miste enhver effektiv virkning.

(jf. præmis 35 og 37)

3. Artikel 17, stk. 1, artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 17, stk. 3, litra a), samt artikel 18, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at de ikke pålægger medlemsstaterne at tilrettelægge deres interne retsplejeregler på en sådan måde, at det sikres, at den afgiftsmæssige karakter af en tjenesteydelse og den merværdiafgift, der er skyldig af denne ydelse, bedømmes på en sammenhængende måde for leverandøren og aftageren af denne ydelse, selv om bedømmelsen foretages af forskellige kompetente afgiftsmyndigheder. Disse bestemmelser forpligter imidlertid medlemsstaterne til at vedtage de nødvendige foranstaltninger til at sikre merværdiafgiftsopkrævningsens korrekthed og overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet.

Selv om sjette direktivs artikel 17, stk. 1, artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 17, stk. 3, litra a), samt artikel 18, stk. 1, litra a), ikke konkret præciserer indholdet af de processuelle eller andre foranstaltninger, som skal gennemføres for at sikre i merværdiafgiftsopkrævningsens korrekthed og overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet, forpligter disse bestemmelser ikke desto mindre medlemsstaterne med hensyn til det mål, der skal opnås, samtidig med at de overlades en skønsmargen ved vurderingen af, om det er nødvendigt at vedtage sådanne foranstaltninger.

Hvis det i den henseende skulle vise sig, at en medlemsstats forskellige administrative myndigheder og/eller retslige instanser selv i fraværet af spørgsmål om fortolkning eller gyldighed eller endog i tilfælde af, at de kompetente retslige instanser nægter at forelægge en præjudiciel anmodning for Domstolen med henblik på fortolkning eller vurdering af gyldigheden af EU-retten, systematisk fortsætter med at indtage afvigende positioner med hensyn til tilknytningen af én og samme tjenesteydelse med hensyn til på den ene side leverandøren og på den anden side aftageren, således at bl.a. princippet om afgiftsneutralitet krænkes, vil de forpligtelser, der påhviler denne medlemsstat i henhold til sjette direktiv, kunne anses for tilsidesat.

(jf. præmis 43-45 og domskonkl. 2)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

26. januar 2012 (*)

»Moms – sjette direktiv – artikel 9, 17 og 18 – fastlæggelse af leveringsstedet for tjenesteydelser – begrebet »virksomhed som vikarbureau« – selvstændige erhvervsdrivende – nødvendigheden af at sikre en identisk bedømmelse af en tjenesteydelse med hensyn til leverandøren og aftageren«

I sag C-218/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Hamburg (Tyskland) ved afgørelse af 20. april 2010, indgået til Domstolen den 6. maj 2010, i sagen:

ADV Allround Vermittlungs AG, under likvidation,

mod

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (refererende dommer) og M. Berger,

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 30. marts 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

- ADV Allround Vermittlungs AG, under likvidation, ved Rechtsanwälte S. Heinrichshofen og B. Burgmaier
- den tyske regering ved T. Henze, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 28. juni 2011,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra e), artikel 17, stk. 1, artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 17, stk. 3, litra a), samt artikel 18, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Denne anmodning er forelagt i en sag mellem ADV Allround Vermittlungs AG, under

likvidation (herefter »ADV«), og Finanzamt Hamburg-Bergedorf (herefter »Finanzamt«) vedrørende fastlæggelse af leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Følgende fremgår af syvende betragtning til sjette direktiv:

»Fastsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner har medført kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, navnlig med hensyn til levering af et gode med montering og levering af tjenesteydelser; selv om stedet for levering af en tjenesteydelse principielt bør fastsættes som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin erhvervmæssige virksomhed, bør dette sted dog fastsættes som aftagerens land, navnlig for visse tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgår i godernes pris.«

4 Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»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.«

5 Samme direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), har følgende ordlyd:

»Dog gælder følgende:

[...]

e) [L]everingsstedet 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 erhvervmæssige 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, stk. 1, bestemmer:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

7 Direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), har følgende ordlyd:

»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.«

8 Direktivets artikel 17, stk. 3, litra a), har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede [moms], dersom goderne og tjenesteydelserne 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.«

9 Sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), bestemmer:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person:

a) for det i artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede fradrag være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3.«

Nationale bestemmelser

10 § 3a, stk. 1, første punktum, i lov af 1999 om omsætningsafgift (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270) i den affattelse, der fulgte af meddelelse af 21. februar 2005 (herefter »UStG«), fastsætter:

»Medmindre andet følger af §§ 3b og 3f, leveres ydelsen på det sted, hvorfra den erhvervsdrivende udøver sin virksomhed.«

11 UStG's § 3a, stk. 3, første punktum, bestemmer:

»Hvis aftageren af en af de andre ydelser, der er nævnt i stk. 4, er en erhvervsdrivende, anses ydelsen som en undtagelse fra stk. 1 for leveret på det sted, hvor aftageren udøver sin virksomhed.«

12 UStG's § 3a, stk. 4, bestemmer:

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

7. Virksomhed som vikarbureau [...].«

13 § 15, stk. 1, første punktum, nr. 1, i UStG bestemmer:

»Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende beløb som betalte afgifter:

1) Afgifter, der skyldes efter loven for varer og andre ydelser, der af en anden erhvervsdrivende er udført for hans virksomhed. Fradragsretten forudsætter, at virksomheden er i besiddelse af en regning, der er udstedt i henhold til §§ 14 og 14a.«

14 § 18, stk. 9, tredje punktum, i UStG bestemmer:

»Ansøgning om godtgørelse skal indgives senest seks måneder efter udløbet af det kalenderår, i hvilket kravet på godtgørelse er opstået.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 ADV, som er et tysk selskab, formidlede i løbet af 2005 tilrådighedsstillelse af selvstændige lastbilchauffører for transportselskaber etableret i Tyskland og uden for denne medlemsstats område, herunder bl.a. Italien. De mellem ADV og chaufførerne indgåede kontrakter, der blev kaldt »formidlingsaftaler«, foreskrev, at chaufførerne skulle fakturere deres tjenesteydelser til ADV. Dette selskab fakturerede så på sin side den i de nævnte formidlingsaftaler fastsatte pris med tillæg af en margin, der varierede mellem 8% og 20%, til de forskellige transportvirksomheder, der var kunder.

16 I begyndelsen fakturerede ADV de italienske klienter uden moms. ADV var af den opfattelse, at dets tjenesteydelser skulle karakteriseres som »virksomhed som vikarbureau« som omhandlet i UStG's § 3a, stk. 4, nr. 7, og at leveringsstedet for tjenesteydelserne derfor var Italien, som var det sted, hvor aftagerne af disse ydelser var etablerede.

17 Finanzamt fandt, at de omhandlede tjenesteydelser ikke kunne karakteriseres som »virksomhed som vikarbureau«, og at leveringsstedet for tjenesteydelserne derfor i henhold til UStG's § 3a, stk. 1, var det sted, hvor leverandøren af ydelserne var etableret. Momsen skulle således have været faktureret i Tyskland.

18 Bundeszentralamt für Steuern, som er den kompetente myndighed, der skal træffe afgørelse vedrørende de anmodninger om tilbagebetaling af moms, der i hovedsagen blev indgivet af de italienske aftagere, fandt, at de af ADV leverede tjenesteydelser udgjorde »virksomhed som vikarbureau«, som ikke gav anledning til fakturering af moms i Tyskland. Idet denne myndighed fandt, at disse ydelser i henhold til UStG's § 3a, stk. 3, første punktum, skulle have været pålagt afgift ved aftagernes hjemsted, dvs. i Italien, afviste den at foretage tilbagebetaling af den tyske moms til de italienske virksomheder.

19 Finanzgericht Hamburg, hvor sagen er blevet anlagt, har for det første anført, at idet det af syvende betragtning til sjette direktiv fremgår, at den opregning, der forefindes i direktivets artikel 9, stk. 2, omfatter »navnlige [...] visse tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgår i godernes pris«, vil denne bestemmelse ligeledes kunne finde anvendelse på tilrådighedsstillelse af selvstændige erhvervsdrivende, selv om spørgsmålet ikke er uden tvivl.

20 Finanzgericht Hamburg ønsker endvidere oplyst, dels om den momsskyld, som opstår for tjenesteyderen, og aftagerens ret til tilbagebetaling af indgående moms ikke nødvendigvis er forbundet, særlig i henhold til princippet om afgiftsneutralitet, dels om denne forbindelse skaber en forpligtelse for de nationale kompetente myndigheder til at undgå at træffe afgørelser, der er i strid med hinanden.

21 Endelig ønsker Finanzgericht Hamburg oplyst, om den frist på seks måneder, som aftageren har til at indgive en anmodning om tilbagebetaling, og som i henhold til den nationale lovgivning begynder at løbe fra udløbet af det kalenderår, i løbet af hvilket retten til tilbagebetaling opstod, skal suspenderes eller afbrydes i fraværet af en afgørelse vedrørende leverandørens afgiftsmæssige situation.

22 Finanzgericht Hamburg har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [sjette direktivs] artikel 9, stk. 2, litra e), sjette led, [...] fortolkes således, at »virksomhed som vikarbureau« også omfatter tilrådighedsstillelse af selvstændigt personale, der

ikke er ansat ved den handlende, der leverer tjenesteydelsen?

2) Skal [sjette direktivs artikel 17, stk. 1, artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 17, stk. 3, litra a), samt artikel 18, stk. 1, litra a)], 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 [sjette direktivs artikel 17, stk. 1, artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 17, stk. 3, litra a), samt artikel 18, stk. 1, litra a)], 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? «

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

23 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), sjette led, skal fortolkes således, at begrebet »virksomhed som vikarbureau« også omfatter tilrådighedsstillelse af selvstændigt personale, som ikke er ansat ved leverandøren af denne tjenesteydelse.

24 Det bemærkes indledningsvis, at som både den forelæggende ret og de parter, der har indgivet indlæg til Domstolen, har anført, giver hverken ordlyden af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), sjette led, eller en sammenlignende analyse af denne bestemmelses forskellige sprogversioner mulighed for at fastslå, om selvstændige erhvervsdrivende kan anses for at være »vikarer« som omhandlet i denne bestemmelse.

25 Det må imidlertid af de af generaladvokaten i punkt 26 og 27 i dennes forslag til afgørelse anførte grunde fastslås, at det ikke a priori kan afvises, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), sjette led, henset til bestemmelsens ordlyd, ligeledes finder anvendelse på tilrådighedsstillelse af »selvstændigt« personale.

26 Som det fremgår af fast retspraksis, skal der således ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til det mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. bl.a. dom af 9.3.2006, sag C-114/05, Gillan Beach, Sml. I, s. 2427, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

27 Det bemærkes i den henseende, at sjette direktivs artikel 9 indeholder regler, der bestemmer tjenesteydelsers fiskale tilknytningsmoment. Mens bestemmelsens stk. 1 indeholder hovedreglen på området, opregner bestemmelsens stk. 2 en række særlige tilknytningsmomenter. Formålet med disse bestemmelser er i henhold til fast retspraksis dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (jf. bl.a. dom af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20, Gillan Beach-dommen, præmis 14, og dom af 6.11.2008, sag C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, Sml. I, s. 8255, præmis 24).

28 En fortolkning af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), sjette led, hvorefter det deri forekommende begreb »vikar« omfatter ikke blot arbejdstagere i ansættelsesforhold, men ligeledes selvstændige erhvervsdrivende, er i bedre overensstemmelse med formålet med en konfliktregel

som den i direktivets artikel 9 indførte, som tilsigter at undgå risikoen for dobbelt afgiftspåligning og risikoen for, at der ikke sker nogen beskatning.

29 I det omfang denne fortolkning indskrænker de omhandlede tjenesteydelsers skattemæssige tilknytningsmoment til ét eneste sted, muliggør fortolkningen netop, at det undgås, at dobbelt afgiftspåligning af denne ydelse kan finde sted, eller at den kan undgå enhver moms påligning.

30 En sådan fortolkning gør det ligeledes lettere at anvende den nævnte konfliktregel, idet den gør det muligt let at anvende reglerne om opkrævning af afgift og om forebyggelse af afgiftsunddragelse på leveringsstedet for tjenesteydelsen, idet aftageren ikke behøver at undersøge den retlige karakter af de forbindelser, der knytter leverandøren til den »vikar«, der er genstand for transaktionen.

31 Denne fortolkning er endvidere i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet, idet den ved at gøre fastlæggelsen af tilknytningsstedet for tjenesteydelser mere forudsigelig forenkler anvendelsen af sjette direktivs bestemmelser og medvirker til at sikre en pålidelig og korrekt momsopkrævning (jf. i denne retning dom af 6.10.2011, sag C-421/10, Stoppelkamp, præmis 34).

32 Henset til disse betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), sjette led, skal fortolkes således, at begrebet »virksomhed som vikarbureau« som omhandlet i denne bestemmelse også omfatter tilrådighedsstilling af selvstændigt personale, som ikke er ansat ved den handlende, der leverer tjenesteydelsen.

Det andet spørgsmål

33 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 1, artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 17, stk. 3, litra a), samt artikel 18, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at de pålægger medlemsstaterne at tilrettelægge deres interne retsplejeregler på en sådan måde, at det sikres, at den afgiftsmæssige karakter af en tjenesteydelse og den moms, der er skyldig af denne ydelse, bedømmes på en sammenhængende måde for leverandøren og aftageren af denne ydelse, selv om bedømmelsen foretages af forskellige kompetente afgiftsmyndigheder.

34 Det bemærkes i den henseende som anført af den forelæggende ret, at sjette direktiv ikke indeholder nogen bestemmelser, der udtrykkeligt foreskriver, at medlemsstaterne er forpligtede til at vedtage en foranstaltning som den i det præjudicielle spørgsmål omhandlede.

35 I henhold til fast retspraksis tilkommer det imidlertid, når der ikke findes EU-retlige bestemmelser på området, hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente myndigheder og fastsætte de processuelle regler til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne, idet disse regler dog ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og idet de heller ikke i praksis må gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) (jf. bl.a. dom af 17.11.1998, sag C-228/96, Aprile, Sml. I, s. 7141, præmis 18, og af 21.1.2010, sag C-472/08, Alstom Power Hydro, Sml. I, s. 623, præmis 17).

36 Hvad angår ækvivalensprincippet bemærkes det, at Domstolen ikke i den foreliggende sag råder over nogen oplysninger, der kan rejse tvivl om foreneligheden af en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede med dette princip.

37 Til gengæld er der af den forelæggende ret blevet rejst tvivl om, hvorvidt en sådan situation

lever op til effektivitetsprincippet krav. I fraværet af konkrete bestemmelser i den nationale retsplejelovgivning ville den af Domstolen i dom af 13. december 1989, Genius (sag C-342/87, Sml. I, s. 4227), anerkendte ret for tjenesteyderen og aftageren af ydelsen til at blive behandlet ens med hensyn til den afgiftsmæssige karakter af én og samme ydelse og den moms, der er skyldig deraf, således i praksis miste enhver effektiv virkning.

38 Det bemærkes i den henseende, at effektivitetsprincippet skal anses for at være tilsidesat, hvis udøvelsen af en rettighed i henhold til Unionens retsorden viser sig at være umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig at udøve.

39 Dette forekommer imidlertid ikke at være tilfældet under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende.

40 Som generaladvokaten for det første har gjort gældende i punkt 70 i sit forslag til afgørelse, vedrører Genius-sagen udelukkende fradragsrettens rækkevidde. Sagen vedrører ikke en mulig ret for leverandøren eller aftageren af en tjenesteydelse til i en procedure, der er iværksat af den anden part til den momspålagte transaktion ved en anden myndighed end den, hvorunder den første part henhører, at få en tjenesteydelse karakteriseret på samme måde for så vidt angår bl.a. leveringssted, som transaktionen er blevet givet ved den myndighed, hvorunder den første part henhører.

41 Det må for det andet bemærkes, at såvel leverandøren af tjenesteydelser som aftageren af en ydelse hver har mulighed for at gøre deres rettigheder gældende ikke blot ved de administrative myndigheder, men ligeledes ved de retslige instanser, der har kompetence i momssager, i henhold til procedurer, hvorom det er uomtvistet, at de i princippet tillader, at en korrekt og ensartet fortolkning såvel som anvendelse af sjette direktivs bestemmelser sikres.

42 Den ensartede fortolkning og anvendelse af EU-retten er således i sidste instans sikret ved den præjudicielle forelæggelsesprocedure vedrørende fortolkning eller vurdering af gyldigheden af EU-retten i henhold til artikel 267 TEUF, som fastsætter en samarbejdsordning mellem de nationale domstole og Domstolen. Det fremgår imidlertid ikke af de sagsakter, der er blevet fremlagt for Domstolen, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede ikke tillader, at dette retlige samarbejdes korrekte funktion kan sikres.

43 Hvis det imidlertid skulle vise sig, at en medlemsstats forskellige administrative myndigheder og/eller retslige instanser selv i fraværet af spørgsmål om fortolkning eller gyldighed eller endog i tilfælde af, at de kompetente retslige instanser nægter at forelægge en præjudiciel anmodning for Domstolen med henblik på fortolkning eller vurdering af gyldigheden af EU-retten, systematisk fortsætter med at indtage afvigende positioner med hensyn til tilknytningen af én og samme tjenesteydelse med hensyn til på den ene side leverandøren og på den anden side aftageren, således at bl.a. princippet om afgiftsneutralitet krænkes, vil de forpligtelser, der påhviler denne medlemsstat i henhold til sjette direktiv, kunne anses for tilsidesat.

44 Selv om sjette direktivs artikel 17, stk. 1, artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 17, stk. 3, litra a), samt artikel 18, stk. 1, litra a), ikke konkret præciserer indholdet af de processuelle eller andre foranstaltninger, som skal gennemføres for at sikre i momsopkrævningens korrekthed og overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet, forpligter disse bestemmelser ikke desto mindre medlemsstaterne med hensyn til det mål, der skal opnås, samtidig med at de overlades en skønsmargen ved vurderingen af, om det er nødvendigt at vedtage sådanne foranstaltninger.

45 Under disse omstændigheder skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 1, artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 17, stk. 3, litra a), samt artikel 18, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at de ikke pålægger medlemsstaterne at tilrettelægge deres interne

retsplejeregler på en sådan måde, at det sikres, at den afgiftsmæssige karakter af en tjenesteydelse og den moms, der er skyldig af denne ydelse, bedømmes på en sammenhængende måde for leverandøren og aftageren af denne ydelse, selv om bedømmelsen foretages af forskellige kompetente afgiftsmyndigheder. Disse bestemmelser forpligter imidlertid medlemsstaterne til at vedtage de nødvendige foranstaltninger til at sikre momsopkrævningens korrekthed og overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet.

Det tredje spørgsmål

46 Under hensyn til besvarelsen af det andet spørgsmål er det uforholdent at besvare det tredje spørgsmål.

Sagens omkostninger

47 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

- 1) **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 begrebet »virksomhed som vikarbureau« som omhandlet i denne bestemmelse også omfatter tilrådsstilling af selvstændigt personale, som ikke er ansat ved den handlende, der leverer tjenesteydelsen.**
- 2) **Artikel 17, stk. 1, artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 17, stk. 3, litra a), samt artikel 18, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at de ikke pålægger medlemsstaterne at tilrettelægge deres interne retsplejeregler på en sådan måde, at det sikres, at den afgiftsmæssige karakter af en tjenesteydelse og den merværdiafgift, der er skyldig af denne ydelse, bedømmes på en sammenhængende måde for leverandøren og aftageren af denne ydelse, selv om bedømmelsen foretages af forskellige kompetente afgiftsmyndigheder. Disse bestemmelser forpligter imidlertid medlemsstaterne til at vedtage de nødvendige foranstaltninger til at sikre merværdiafgiftsopkrævningens korrekthed og overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet.**

Underskrifter

*Processprog: tysk.