

Asia C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, selvitystilassa,

vastaan

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(Finanzgericht Hamburgin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Arvonlisävero – Kuudes direktiivi – 9, 17 ja 18 artikla – Palvelujen suorituspaikan määrittelyminen – Henkilöstön käytettäväksi asettamisen käsite – Itsenäiset työntekijät – Tarve varmistaa palvelujen suorittamisen samanlainen arviointi palvelujen suorittajan ja palvelujen vastaanottajan kohdalla

Tuomion tiivistelmä

1. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Palvelujen suoritus – Verotuksellisen liittymäkohdan määrittäminen – Henkilöstön käytettäväksi asettaminen – Käsite*

(Neuvoston direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kuudes luetelmakohta)

2. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen*

(Neuvoston direktiivi 77/388)

3. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen*

(Neuvoston direktiivin 77/388 17 artiklan 1 kohta, 2 kohdan a alakohta, 3 kohdan a alakohta ja 18 artiklan 1 kohdan a alakohta)

1. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kuudetta luetelmakohtaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitettu käsite ”henkilöstön asettaminen käytettäväksi” kattaa myös itsenäisen henkilöstön, joka ei ole palvelun suorittavan elinkeinonharjoittajan palveluksessa palkattuna työntekijänä, käytettäväksi asettamisen.

Koska tällä tulkinnalla rajataan asianomaisen palvelujen suorituksen verotuksellinen liittymäkohta yhteen ainoaan paikkaan, sen avulla voidaan nimenomaisesti välttää kyseisen suorituksen kaksinkertainen verotus tai sen täydellinen arvonlisäverottomuus. Tällainen tulkinta on myös omiaan helpottamaan mainitun lainvalintasäännön täytäntöönpanoa, koska se mahdollistaa veronkantoa ja veronkierron estämistä koskevien sääntöjen selkeän soveltamisen palvelujen suorituspaikalla, koska palvelujen vastaanottajan ei tarvitse pohtia niiden suhteiden oikeudellista luonnetta, jotka yhdistävät palvelujen suorittajan ”henkilöstöön”, joka asetetaan käytettäväksi.

Kyseinen tulkinta on lisäksi oikeusvarmuuden periaatteen mukainen, koska kun tässä tulkinnassa tehdään palvelujen suorituksen liittymäkohdan määrittelemisestä helpommin ennustettava, siinä yksinkertaistetaan kuudennen direktiivin säännösten soveltamista ja myötävaikutetaan

arvonlisäveron luotettavan ja asianmukaisen kantamisen varmistamiseen.

(ks. 29?32 kohta ja tuomiolauselman 1 kohta)

2. Koska unioni ei ole antanut säännöksiä tällä alalla, kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään muun muassa määrittää toimivaltaiset viranomaiset ja antaa menettelysäännöt, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, kuitenkin siten, että nämä menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia luonteeltaan jäsenvaltion sisäisiä oikeussuojakeinoja (vastaavuusperiaate), eivätkä sellaisia, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate).

Tehokkuusperiaatteesta on todettava, että jos kansallisessa prosessioikeudessa ei ole erityisiä sääntöjä, palvelujen suorittajan oikeudelta ja kyseisten palvelujen vastaanottajan oikeudelta, jotka muodostuvat siitä, että niitä kohdellaan samalla tavoin, kun on kyse yhden ja saman palvelusuorituksen verollisuudesta ja siitä maksettavasta arvonlisäverosta, poistettaisiin käytännössä kokonaan niiden tehokas vaikutus.

(ks. 35 ja 37 kohta)

3. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388 17 artiklan 1 kohtaa, 2 kohdan a alakohtaa ja 3 kohdan a alakohtaa sekä 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että niissä ei veloiteta jäsenvaltioita laatimaan sisäisiä prosessioikeuden sääntöjään siten, että niillä varmistetaan, että palvelujen suorituksen verollisuutta ja siitä maksettavaa arvonlisäveroa arvioidaan yhdenmukaisesti palvelujen suorittajan ja palvelujen vastaanottajan kohdalla, vaikka eri veroviranomaiset ovat niiden osalta toimivaltaisia. Näissä säännöksissä kuitenkin veloitetaan jäsenvaltiot toteuttamaan tarvittavat toimenpiteet arvonlisäveron kantamisen oikeellisuuden ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisen varmistamiseksi.

Vaikka kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa, 2 kohdan a alakohdassa ja 3 kohdan a alakohdassa sekä 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ei nimittäin täsmennetäkään konkreettisesti niiden prosessuaalisten tai muiden toimenpiteiden sisältöä, jotka on toteutettava arvonlisäveron kantamisen oikeellisuuden ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisen varmistamiseksi, on kuitenkin niin, että nämä säännökset sitovat jäsenvaltioita saavutettavaan päämäärään nähden mutta jättävät niille samanaikaisesti harkintavaltaa arvioida tällaisten toimenpiteiden toteuttamisen tarpeellisuutta.

Jos kuitenkin osoittautuu, että tilanteessa, jossa tulkinta- tai pätevyyskysymyksiä ei edes esitetä tai toimivaltaiset tuomioistuimet jopa kieltäytyvät saattamasta unionin oikeuden tulkintaa tai sen pätevyuden arviointia koskevaa kysymystä unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi, jäsenvaltion eri viranomaiset ja/tai tuomioistuimet omaksuvat edelleen järjestelmällisesti eri kantoja yhden ja saman palvelujen suorituksen liittymäkohdasta yhtäältä palvelujen suorittajan ja toisaalta niiden vastaanottajan kohdalla siten, että muun muassa verotuksen neutraalisuuden periaatetta loukataan, kyseisellä jäsenvaltiolla kuudennen direktiivin perusteella olevia velvoitteita voidaan katsoa laiminlyödyn.

(ks. 43?45 kohta ja tuomiolauselman 2 kohta)

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

26 päivänä tammikuuta 2012 (*)

Arvonlisävero – Kuudes direktiivi – 9, 17 ja 18 artikla – Palvelujen suorituspaikan määrittäminen – Henkilöstön käytettäväksi asettamisen käsite – Itsenäiset työntekijät – Tarve varmistaa palvelujen suorituksen samanlainen arviointi palvelujen suorittajan ja palvelujen vastaanottajan kohdalla

Asiassa C-218/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht Hamburg (Saksa) on esittänyt 20.4.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.5.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

ADV Allround Vermittlungs AG, selvitystilassa,

vastaa

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit A. Borg Barthet, M. Ilešič, J. J. Kasel (esittelevä tuomari) ja M. Berger,

julkisasiamies: J. Mazák,

kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 30.3.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- ADV Allround Vermittlungs AG, selvitystilassa, edustajinaan Rechtsanwalt S. Heinrichshofen ja Rechtsanwalt B. Burgmaier,
- Saksan hallitus, asiamiehenään T. Henze,
- Euroopan komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 28.6.2011 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan, 17 artiklan 1 kohdan, 2 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan a alakohdan sekä 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat ADV Allround Vermittlungs AG, selvitystilassa (jäljempänä ADV), ja Finanzamt Hamburg-Bergedorf (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee palvelujen suorituspaikan määrittelemistä arvonlisäveron kantamista varten.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Verollisen liiketoimen suorituspaikan määrittelemisen on johtanut jäsenvaltioiden välisiin toimivaltakiistoihin, jotka koskevat erityisesti tavaroiden luovutusta asennuksineen sekä palvelujen suoritusta; vaikka palvelun suorituspaikaksi periaatteessa olisi määriteltävä suorittajan pääasiallinen toimipaikka, suorituspaikka olisikin määriteltävä sijaitsevaksi vastaanottajan maassa, erityisesti eräiden sellaisten palvelujen osalta, jotka suoritetaan verovelvollisten välillä ja joissa palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan.”

4 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.”

5 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Kuitenkin

? ?

e) jäljempänä lueteltujen palvelujen osalta, jotka suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka:

? ?

– henkilöstön asettaminen käytettäväksi,

? ?”

6 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

7 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan sanamuoto on seuraava:

”Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäver[on], joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle”

8 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavaroita tai palveluja käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

a) verovelvollisen 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan liittyviin liiketoimiin, jotka suoritetaan ulkomailla ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella.”

9 Kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta:

a) 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua vähennystä varten 22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoa.”

Kansallinen oikeus

10 Vuoden 1999 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1999; BGBl. 1999 I, s. 1270), sellaisena kuin sitä on sovellettu 21.2.2005 annetun tiedonannon jälkeen (jäljempänä UStG), 3 a §:n 1 momentin 1 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Ellei 3 b ja 3 f §:stä muuta johdu, muun palvelun suorituspaikka on paikka, josta käsin elinkeinonharjoittaja harjoittaa liiketoimintaansa.”

11 UStG:n 3 a §:n 3 momentin 1 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Jos jonkin 4 momentissa mainitun muun palvelun vastaanottajana on elinkeinonharjoittaja, muun palvelun suorituspaikka on 1 momentista poiketen paikka, jossa vastaanottaja harjoittaa liiketoimintaansa.”

12 UStG:n 3 a §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä 3 momentissa tarkoitettuja muita palveluja ovat: ? ?

7. henkilöstön asettaminen käytettäväksi ? ?.”

13 UStG:n 15 §:n 1 momentin 1 kohdan 1 alakohdassa todetaan seuraavaa:

”Elinkeinoharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvien verojen määrät:

1) Toisen elinkeinonharjoittajan ensiksi mainitun yritykselle suorittamista luovutuksista ja muista palveluista maksettavan lakisääteisen veron. Vähennyksen tekeminen edellyttää, että elinkeinonharjoittajalla on hallussaan 14 ja 14 a §:n mukainen lasku.”

14 UStG:n 18 §:n 9 momentin 3 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Palautushakemus on jätettävä kuuden kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana oikeus palautukseen on syntynyt.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 ADV on Saksan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka asetti vuonna 2005 käytettäväksi itsenäisiä kuorma-auton kuljettajia Saksaan ja tämän jäsenvaltion alueen ulkopuolelle ? muun muassa Italiaan ? sijoittautuneille kuljetusliikkeille. ADV:n ja kuljettajien välisten sopimusten, joiden otsikkona oli ”välityssopimus” mukaan kuljettajien oli laskutettava palvelunsa ADV:ltä. Tämä yhtiö laskutti puolestaan asiakkaina olevilta eri kuljetusliikkeiltä kyseisissä välityssopimuksissa vahvistetun maksun 8?20 prosentin marginaalilla korotettuna.

16 ADV toimitti aluksi italialaisille asiakkaille laskuja, joihin ei ollut sisällytetty arvonlisäveroa. Se nimittäin katsoi, että sen palvelusuoritukset oli luokiteltava UStG:n 3 a §:n 4 momentin 7 kohdassa tarkoitetuksi ”henkilöstön asettamiseksi käytettäväksi” ja että näin ollen palvelujen suorituspaikka oli Italiassa, mihin näiden palvelujen vastaanottajat olivat sijoittautuneet.

17 Finanzamt katsoi, että asianomaisia suorituksia ei voitu luokitella ”henkilöstön asettamiseksi käytettäväksi” ja että näin ollen palvelujen suorituspaikka oli UStG:n 3 a §:n 1 momentin mukaisesti palvelujen suorittajan toimipaikassa. Arvonlisävero oli näin ollen laskutettava Saksassa.

18 Bundeszentralamt für Steuern, joka oli toimivaltainen virasto lausumaan arvonlisäveron palautushakemuksista, jotka italialaiset palvelujen vastaanottajat olivat esittäneet pääasiassa, katsoi puolestaan, että ADV:n suorittamat palvelut olivat ”henkilöstön asettamista käytettäväksi” koskevia palveluja, jotka eivät anna aiheutta arvonlisäveron laskuttamiseen Saksassa. Kyseinen virasto katsoi, että UStG:n 3 a §:n 3 momentin 1 kohdan nojalla näitä palvelusuorituksia olisi pitänyt verottaa palvelujen vastaanottajien kotipaikassa eli Italiassa, ja se kieltäytyi palauttamasta Saksan arvonlisäveroa italialaisille elinkeinonharjoittajalle.

19 Finanzgericht Hamburg, jonka käsiteltäväksi riita-asia saatettiin, katsoo ensinnäkin, että koska kuudennen direktiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan, että kyseisen direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa esiintyvään luetteloon kuuluvat ”erityisesti [eräät sellaiset palvelut], jotka suoritetaan verovelvollisten välillä ja joissa palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan”, tätä säännöstä voidaan soveltaa myös itsenäisten työntekijöiden käytettäväksi asettamiseen, mutta tämä ei ole varmaa.

20 Finanzgericht Hamburg pohtii seuraavaksi yhtäältä sitä, liittyvätkö arvonlisäveron perusteella syntynyt velka palvelujen suorittajan kohdalla ja palvelujen vastaanottajan oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautukseen väistämättä toisiinsa muun muassa verotuksen neutraalisuuden periaatteen nojalla, ja toisaalta sitä, aiheuttaako tämä yhteys toimivaltaisille kansallisille viranomaisille velvollisuuden olla tekemättä keskenään ristiriitaisia päätöksiä.

21 Finanzgericht Hamburg pohtii lopuksi sitä, onko kuuden kuukauden määräaika, joka palvelujen vastaanottajalla on palautushakemuksen tekemiseen ja joka kansallisen oikeuden mukaan alkaa sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana oikeus palautukseen on syntynyt, lykättävä tai onko se keskeytettävä, kun palvelujen suorittajan verotuksellisesta tilanteesta ei ole tehty päätöstä.

22 Tässä tilanteessa Finanzgericht Hamburg on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää

unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko ?? kuudennen ?? direktiivin ?? 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kuudetta luetelmakohtaa ?? tulkittava siten, että käsite 'henkilöstön asettaminen käytettäväksi' käsittää myös sellaisen itsenäisen henkilöstön asettamisen käytettäväksi, joka ei ole palvelun suorittavan elinkeinonharjoittajan palveluksessa palkattuna työntekijänä?

2) Onko kuudennen direktiivin ?? 17 artiklan [1 kohtaa, 2 kohdan a alakohtaa,] ja 3 kohdan a alakohtaa sekä 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että kansallisessa prosessioikeudessa on säädettävä varotoimista, jotta saman palvelun verollisuutta ja siihen liittyvää verovelvollisuutta arvioidaan samalla tavoin palvelun suorittavan ja palvelun vastaanottavan elinkeinonharjoittajan kohdalla, vaikka eri veroviranomaiset ovat toimivaltaisia näiden elinkeinonharjoittajien osalta?

Vain jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi:

3) Onko kuudennen direktiivin ?? 17 artiklan [1 kohtaa, 2 kohdan a alakohtaa ja 3 kohdan a alakohtaa] sekä 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ?? tulkittava siten, ettei määräaika, jonka kuluessa palvelun vastaanottaja voi vaatia vastaanotetusta palvelusta maksetun veron vähentämistä, saa päättyä ennen kuin palvelun suorittaneen elinkeinonharjoittajan kohdalla on tehty verollisuutta ja siihen liittyvää verovelvollisuutta koskeva lainvoimainen päätös?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

23 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että käsite ”henkilöstön asettaminen käytettäväksi” kattaa myös sellaisen itsenäisen henkilöstön asettamisen käytettäväksi, joka ei ole palvelun suorittavan elinkeinonharjoittajan palveluksessa palkattuna työntekijänä.

24 Aluksi on todettava ? kuten sekä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin että unionin tuomioistuimelle huomautuksia esittäneet osapuolet ovat tehneet ?, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kuudennen luetelmakohtaan sanamuodon tai tämän säännöksen eri kieliversioiden vertailun perusteella ei voida päätellä, onko mahdollista katsoa, että itsenäiset työntekijät ovat kyseisessä säännöksessä tarkoitettua ”henkilöstöä”.

25 On kuitenkin todettava, että syistä, jotka julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 26 ja 27 kohdassa, ei voida lähtökohtaisesti sulkea pois sitä, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kuudetta luetelmakohtaa sovelletaan sen sanamuodon valossa myös ”itsenäisen” henkilöstön asettamiseen käytettäväksi.

26 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkittamisessa on nimittäin otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, jonka osa säännös tai määräys on (ks. mm. asia C-114/05, Gillan Beach, tuomio 9.3.2006, Kok., s. I?2427, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Tästä on huomautettava, että kuudennen direktiivin 9 artikla sisältää sääntöjä, joissa määritellään palvelujen suoritusten verotuksellinen liittymäkohta. Artiklan 1 kohdassa säädetään tätä koskevasta pääsäännöstä, ja sen 2 kohdassa luetellaan eräitä erityisiä liittymäkohtia. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan näiden säännösten tarkoituksena on välttää yhtäältä toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen

verottamatta jääminen (ks. mm. asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996, Kok., s. I-4595, 20 kohta; em. asia Gillan Beach, tuomion 14 kohta ja asia C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, tuomio 6.11.2008, Kok., s. I-8255, 24 kohta).

28 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kuudennen luetelmakohtaan tulkinta, jonka mukaan siinä esiintyvä sana ”henkilöstö” kattaa paitsi palkatut myös itsenäiset työntekijät, sopii paremmin yhteen kyseisen direktiivin 9 artiklassa vahvistetun kaltaisen lainvalintasäännön, jolla pyritään välttämään kaksinkertaisen verotuksen ja verottamatta jäämisen vaarat, tarkoituksen kanssa.

29 Koska tällä tulkinnalla rajataan asianomaisen palvelujen suorituksen verotuksellinen liittymäkohta yhteen ainoaan paikkaan, sen avulla voidaan nimenomaisesti välttää kyseisen suorituksen kaksinkertainen verotus tai sen täydellinen arvonlisäverottomuus.

30 Tällainen tulkinta on myös omiaan helpottamaan mainitun lainvalintasäännön täytäntöönpanoa, koska se mahdollistaa veronkantoa ja veronkierron estämistä koskevien sääntöjen selkeän soveltamisen palvelujen suorituspaikalla, koska palvelujen vastaanottajan ei tarvitse pohtia niiden suhteiden oikeudellista luonnetta, jotka yhdistävät palvelujen suorittajan ”henkilöstöön”, joka asetetaan käytettäväksi.

31 Kyseinen tulkinta on lisäksi oikeusvarmuuden periaatteen mukainen, koska kun tässä tulkinnassa tehdään palvelujen suorituksen liittymäkohdan määrittelemisestä helpommin ennustettava, siinä yksinkertaistetaan kuudennen direktiivin säännösten soveltamista ja myötävaikutetaan arvonlisäveron luotettavan ja asianmukaisen kantamisen varmistamiseen (ks. vastaavasti asia C-421/10, Stoppelkamp, tuomio 6.10.2011, 34 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

32 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kuudetta luetelmakohtaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitettu käsite ”henkilöstön asettaminen käytettäväksi” kattaa myös itsenäisen henkilöstön, joka ei ole palvelun suorittavan elinkeinonharjoittajan palveluksessa palkattuna työntekijänä, käytettäväksi asettamisen.

Toinen kysymys

33 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohtaa, 2 kohdan a alakohtaa, 3 kohdan a alakohtaa ja 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että niissä velvoitetaan jäsenvaltiot laatimaan kansallisen prosessioikeutensa säännöt siten, että niillä varmistetaan, että palvelujen suorituksen verollisuutta ja siihen liittyvää arvonlisäverovelvollisuutta arvioidaan yhtenäisesti palvelujen suorittajan ja palvelujen vastaanottajan kohdalla, vaikka eri veroviranomaiset ovat toimivaltaisia niiden osalta.

34 Tästä on todettava ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tavoin, että kuudennessa direktiivissä ei ole ensimmäistäkään säännöstä, jossa säädettäisiin nimenomaisesti, että jäsenvaltioiden on toteutettava ennakkoratkaisukysymyksessä tarkoitettun kaltainen toimenpide.

35 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on kuitenkin niin, että koska unioni ei ole antanut säännöksiä tällä alalla, kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään muun muassa määrittää toimivaltaiset viranomaiset ja antaa menettelysäännöt, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, kuitenkin siten, että nämä menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia luonteeltaan jäsenvaltion sisäisiä oikeussuojakeinoja (vastaavuusperiaate), eivätkä sellaisia, että

unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate) (ks. mm. asia C-228/96, Aprile, tuomio 17.11.1998, Kok., s. I-7141, 18 kohta ja asia C-472/08, Alstom Power Hydro, tuomio 21.1.2010, Kok., s. I-623, 17 kohta).

36 Vastaavuusperiaatteesta on todettava, että käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen tiedossa ei ole seikkoja, jotka olisivat omiaan aiheuttamaan epäilyjä siitä, ettei pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön kaltainen lainsäädäntö olisi tämän periaatteen mukainen.

37 Sen sijaan muun muassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt epäilyjä siitä, vastaako tällainen tilanne tehokkuusperiaatteen vaatimuksiin. Jos nimittäin kansallisessa prosessioikeudessa ei ole erityisiä sääntöjä, palvelujen suorittajan oikeudelta ja kyseisten palvelujen vastaanottajan oikeudelta, jotka tunnustettiin asiassa C-342/87, Genius, 13.12.1989 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-4227) ja jotka muodostuvat siitä, että niitä kohdellaan samalla tavoin, kun on kyse yhden ja saman palvelusuorituksen verollisuudesta ja siitä maksettavasta arvonlisäverosta, poistettaisiin käytännössä kokonaan niiden tehokas vaikutus.

38 Tästä on muistutettava, että tehokkuusperiaatetta on katsottava loukatun, kun osoittautuu, että unionin oikeusjärjestyksessä annetun oikeuden käyttäminen on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa.

39 Ei kuitenkaan vaikuta siltä, että tilanne olisi tällainen pääasian kaltaisessa asiassa.

40 Yhtäältä on todettava, että – kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 70 kohdassa – edellä mainitussa asiassa Genius annettu tuomio koskee yksinomaan vähennysoikeuden laajuutta. Siinä ei lausuta palvelujen suorittajan tai niiden vastaanottajan mahdollisesta oikeudesta siihen, että tämä suoritus luokiteltaisiin erityisesti sen suorituspaikan osalta menettelyssä, jonka arvonlisäveroollisen liiketoimen toinen osapuoli aloittaa muussa kuin siinä viranomaisessa, jonka alaisuuteen palvelun suorittaja tai vastaanottaja kuuluu, samalla tavoin kuin viranomaisessa tai tuomioistuimessa, jonka alaisuuteen se kuuluu.

41 Toisaalta on todettava, että sekä palvelujen suorittajalla että niiden vastaanottajalla on kummallakin mahdollisuus vedota oikeuksiinsa paitsi hallintoviranomaisissa myös tuomioistuimissa, joiden toimivaltaan arvonlisäveroasiat kuuluvat, sellaisten menettelyjen mukaisesti, joiden avulla voidaan kiistatta lähtökohtaisesti varmistaa kuudennen direktiivin säännösten asianmukainen ja yhtenäinen tulkinta ja soveltaminen.

42 Unionin oikeuden yhtenäinen tulkinta ja soveltaminen varmistetaan nimittäin loppujen lopuksi SEUT 267 artiklan mukaisella ennakkoratkaisupyynnön menettelyllä, joka koskee unionin oikeuden tulkintaa tai sen pätevyyden arviointia ja jolla otetaan käyttöön kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välinen yhteistyöjärjestelmä. Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ei kuitenkaan ilmene, ettei pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella kansallisella lainsäädännöllä voitaisi taata kyseisen oikeudellisen yhteistyön moitteetonta sujumista.

43 Jos kuitenkin osoittautuu, että tilanteessa, jossa tulkinta- tai pätevyyskysymyksiä ei edes esitetä tai toimivaltaiset tuomioistuimet jopa kieltäytyvät saattamasta unionin oikeuden tulkintaa tai sen pätevyyden arviointia koskevaa kysymystä unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi, jäsenvaltion eri viranomaiset ja/tai tuomioistuimet omaksuvat edelleen järjestelmällisesti eri kantoja yhden ja saman palvelujen suorituksen liittymäkohdasta yhtäältä palvelujen suorittajan ja toisaalta niiden vastaanottajan kohdalla siten, että muun muassa verotuksen neutraalisuuden periaatetta loukataan, kyseisellä jäsenvaltiolla kuudennen direktiivin perusteella olevia velvoitteita voidaan katsoa laiminlyödyn.

44 Vaikka kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa, 2 kohdan a alakohdassa ja 3 kohdan a alakohdassa sekä 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ei nimittäin täsmennetäkään konkreettisesti niiden prosessuaalisten tai muiden toimenpiteiden sisältöä, jotka on toteutettava arvonlisäveron kantamisen oikeellisuuden ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisen varmistamiseksi, on kuitenkin niin, että nämä säännökset sitovat jäsenvaltioita saavutettavaan päämäärään nähden mutta jättävät niille samanaikaisesti harkintavaltaa arvioida tällaisten toimenpiteiden toteuttamisen tarpeellisuutta.

45 Tässä tilanteessa toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohtaa, 2 kohdan a alakohtaa ja 3 kohdan a alakohtaa sekä 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että niissä ei velvoiteta jäsenvaltioita laatimaan sisäisiä prosessioikeuden sääntöjään siten, että niillä varmistetaan, että palvelujen suorituksen verollisuutta ja siitä maksettavaa arvonlisäveroa arvioidaan yhtenäisesti palvelujen suorittajan ja palvelujen vastaanottajan kohdalla, vaikka eri veroviranomaiset ovat niiden osalta toimivaltaisia. Näissä säännöksissä kuitenkin velvoitetaan jäsenvaltiot toteuttamaan tarvittavat toimenpiteet arvonlisäveron kantamisen oikeellisuuden ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisen varmistamiseksi.

Kolmas kysymys

46 Kun toiseen kysymykseen annettu vastaus otetaan huomioon, kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

47 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kuudetta luetelmakohtaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitettu käsite ”henkilöstön asettaminen käytettäväksi” kattaa myös itsenäisen henkilöstön, joka ei ole palvelun suorittavan elinkeinonharjoittajan palveluksessa palkattuna työntekijänä, käytettäväksi asettamisen.**

2) **Kuudennen direktiivin 77/388 17 artiklan 1 kohtaa, 2 kohdan a alakohtaa ja 3 kohdan a alakohtaa sekä 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että niissä ei velvoiteta jäsenvaltioita laatimaan sisäisiä prosessioikeuden sääntöjään siten, että niillä varmistetaan, että palvelujen suorituksen verollisuutta ja siitä maksettavaa arvonlisäveroa arvioidaan**

yhtenäisesti palvelujen suorittajan ja palvelujen vastaanottajan kohdalla, vaikka eri veroviranomaiset ovat niiden osalta toimivaltaisia. Näissä säännöksissä kuitenkin velvoitetaan jäsenvaltiot toteuttamaan tarvittavat toimenpiteet arvonlisäveron kantamisen oikeellisuuden ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisen varmistamiseksi.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.