

C-218/10. sz. ügy

ADV Allround Vermittlungs AG, felszámolás alatt

kontra

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(a Finanzgericht Hamburg [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Héa – Hatodik irányelv – 9., 17. és 18. cikk – A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározása – A »munkakereskedelmi kölcsönzés« fogalma – Önálló vállalkozók – Valamely szolgáltatásnyújtás azonos megítélésének a szükségessége a szolgáltatást nyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő tekintetében”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadórendszer – Szolgáltatásnyújtás – A teljesítés helyének meghatározása – Munkakereskedelmi kölcsönzés – Fogalom*

(77/388 tanácsi irányelv, 9. cikk, (2) bekezdés, e) pont, hatodik francia bekezdés)

2. *Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadórendszer – Az előzetesen felszámított adó levonása*

(77/388 tanácsi irányelv)

3. *Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadórendszer – Az előzetesen felszámított adó levonása*

(77/388 tanácsi irányelv, 17. cikk, (1) és (2) bekezdés, a) pont, (3) bekezdés, a) pont és 18. cikk, (1) bekezdés, a) pont)

1. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának hatodik francia bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben foglalt „munkakereskedelmi kölcsönzés” fogalmába tartozik a szolgáltatást nyújtó vállalkozónál nem alárendeltségi viszonyban foglalkoztatott független munkakereskedelmi kölcsönzése is.

Ugyanis amennyiben ezen értelmezés az érintett szolgáltatásnyújtások teljesítési helyét egyetlen helyben határozza meg, pontosan az említett szolgáltatásnyújtás kettős adóztatásának, vagy annak elkerülését teszi lehetővé, hogy e szolgáltatásnyújtás után számítsanak fel hozzáadottértékadót. Az ilyen értelmezés megkönnyíti az említett kollíziós szabály alkalmazását, a szolgáltatásnyújtás helyén lehetővé téve az adó beszedésére és az adóelkerülésre vonatkozó szabályok egyszerű alkalmazását, mivel a szolgáltatás igénybevevőjének nem kell vizsgálnia a szolgáltató és a kölcsönzés tárgyát képező „munkakereskedelmi” közötti viszony jogi természetét.

Emellett ezen értelmezés megfelel a jogbiztonság elvének, mivel a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének meghatározását előreláthatóvá téve egyszerűsíti a hatodik irányelv rendelkezéseinek alkalmazását, és így módon hozzájárul a hozzáadottértékadó megbízható és

pontos beszedésének biztosításához.

(vö. 29–32. pont és a rendelkez? rész 1. pontja)

2. Uniós szabályozás hiányában az egyes tagállamok bels? jogrendjének feladata, hogy kijelölje a hatáskörrel rendelkező hatóságokat, és meghatározza az azon jogok védelmének biztosítását szolgáló keresetek eljárási szabályait, amelyek az uniós jogból erednek a jogalanyok számára, azzal, hogy e szabályok egyfel?l nem lehetnek kedvez?tlenebbek, mint azok, amelyek a hasonló nemzeti keresetekre vonatkoznak (az egyenérték?ség elve), és másfel?l nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a hatékony érvényesülés elve).

A hatékony érvényesülés elvét illet?en nemzeti eljárásjogi különös rendelkezések hiányában a szolgáltatásnyújtónak és a szolgáltatás igénybevev?jének az egy és ugyanazon szolgáltatás és az azután esedékes hozzáadottérték?adó vonatkozásában azonos bánásmódra irányuló jogát megfosztanak hatékony érvényesülését?l a gyakorlatban.

(vö. 35., 37. pont)

3. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 17. cikke (1) bekezdését, (2) bekezdésének a) pontját és (3) bekezdésének a) pontját, valamint 18. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azok nem írják el? a tagállamok számára a bels? eljárásjogi rendelkezéseik akkénti kialakítását, hogy e rendelkezések biztosítsák, hogy valamely szolgáltatásnyújtás adóköteles jellegét és az e szolgáltatás után esedékes hozzáadottérték?adót a szolgáltatás nyújtója és az említett szolgáltatás igénybevev?je esetében azonos módon kelljen megítélni akkor is, ha tekintetükben különböz? adóhatóságok rendelkeznek hatáskörrel. Mindazonáltal e rendelkezések kötelezik a tagállamokat a héabeszedés pontosságához és az adósemlegesség elvének tiszteletben tartásához szükséges intézkedések elfogadására.

Ugyanis, még ha a hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdése, (2) bekezdésének a) pontja és (3) bekezdésének a) pontja, valamint 18. cikke (1) bekezdésének a) pontja nem határozza is meg tartalmilag pontosan azokat az eljárásjogi intézkedéseket, vagy egyéb annak érdekében meghozandó intézkedések tartalmát, hogy biztosítsák a hozzáadottérték?beszedés pontosságát és az adósemlegesség elvének tiszteletben tartását, ez nem befolyásolja azt, hogy e rendelkezések kötelez?ek a tagállamokra az elérend? cél tekintetében nézve; mindemellet az ilyen intézkedések szükségességének megítélését illet?en mérlegelési jogkört biztosítanak számukra.

E tekintetben, ha úgy t?nik, hogy még értelmezési vagy érvényességi kérdés nélkül, s?t a hatáskörrel rendelkező bíróságok által az uniós jog értelmezésére vagy érvényességére irányuló el?zetes döntéshozatal iránti kérelem Bírósághoz történ? benyújtásának elutasítása esetében valamely tagállam különböz? hatóságai és/vagy bíróságai továbbra is rendszeresen eltér?en foglalnak állást egy és ugyanazon szolgáltatásnak egyrészt a szolgáltatóhoz, másrészt pedig a szolgáltatást igénybe vev?höz kapcsolása vonatkozásában, oly módon, hogy többek között sérül az adósemlegesség elve, úgy tekinthet?, hogy az adott tagállam megsérti a hatodik irányelvb?l ered? kötelezettségeit.

(vö. 43–45. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2012. január 26.(*)

„Héa – Hatodik irányelv – 9., 17. és 18. cikk – A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározása – A »munkaerő-kölcsönzés« fogalma – Önálló vállalkozók – Valamely szolgáltatásnyújtás azonos megítélésének a szükségessége a szolgáltatást nyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő tekintetében”

A C-218/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Hamburg (Németország) a Bírósághoz 2010. május 6-án érkezett, 2010. április 20-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **ADV Allround Vermittlungs AG**, felszámolás alatt

és

a **Finanzamt Hamburg-Bergedorf**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (előadó) és M. Berger bírák,

főtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. március 30-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a felszámolás alatt álló ADV Allround Vermittlungs AG képviselőjében S. Heinrichshofen és B. Burgmaier Rechtsanwälte,
- a német kormány képviselőjében T. Henze, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2011. június 28-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának, 17. cikke (1) bekezdésének, (2) bekezdése a) pontjának, és (3) bekezdése a) pontjának, valamint 18. cikke (1) bekezdése a) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a felszámolás alatt álló ADV Allround Vermittlungs AG (a továbbiakban: ADV) és a Finanzamt Hamburg-Bergedorf (a továbbiakban: Finanzamt) között a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) beszedése érdekében a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a meghatározása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv (7) preambulumbekzdése szerint:

„mivel az adóköteles tevékenység helyének meghatározása – különösen az összeszerelésre szánt termékek értékesítése és a szolgáltatásnyújtás tekintetében – megítélési különbségekhez [helyesen: joghatósági összeütközéshez] vezetett a tagállamok között; mivel jóllehet a szolgáltatás teljesítési helyének elvben azt a helyet kell tekinteni, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye, illetve állandó telephelye van, a szolgáltatás teljesítési helyének – különösen egyes adóalanyok közötti olyan szolgáltatások esetében, amelyek költségeit belefoglalták a termékek árába – azon személy országát kell tekinteni, amely a szolgáltatás címzettje”.

4 A hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése elírja:

„Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.”

5 Ugyanezen irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának szövege a következő:

„Azonban:

[...]

e) a következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedettnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyoknak nyújtanak, a teljesítés helyének az a hely minősül, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye található, vagy ezek hiányában, ahol a lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

[...]

– munkaerőkölcsönzés,

[...]"

6 A hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdése elírja:

„Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.”

7 Ezen irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja az alábbiak szerint rendelkezik:

„Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [hét], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog”.

8 Ezen irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja szerint:

„A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott [hét] levonását vagy visszatérítését, amennyiben az a termékeket és szolgáltatásokat a következő célokra használja fel:

a) a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos, másik országban [helyesen: külföldön] folytatott ügyletek, amelyek tekintetében előzetes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna”.

9 A hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontja elírja:

„Ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanyoknak:

a) a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási joghoz a 22. cikk (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie”.

A nemzeti jog

10 A forgalmi adóról szóló 1999. évi törvény (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl I, 1999., 1270. o.) 2005. február 21-ii közleményb-ii eredeti változata (a továbbiakban: UStG) 3a. §-a (1) bekezdésének első mondata elírja:

„A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a 3b. és a 3f. § eltérő rendelkezése hiányában az a hely minősül, ahonnan a vállalkozó a tevékenységét folytatja.”

11 Az UStG 3a. §-a (3) bekezdésének első mondata szerint:

„Amennyiben a (4) bekezdésben említett egyéb szolgáltatások egyikének címzettje vállalkozás, a szolgáltatás teljesítési helye az (1) bekezdést-ii eltérően az a hely, ahol a címzett folytatja a tevékenységét.”

12 Az UStG 3a. §-ának (4) bekezdése elírja:

„A (3) bekezdés értelmében egyéb szolgáltatás: [...]

7. munkaerő-kölcsönzés [...]"

13 Az UStG 15. §-a (1) bekezdésének első mondata elírja:

„A vállalkozó az alábbi elzetesen felszámított adóösszegeket vonhatja le:

1. a vállalkozása számára más adóalanyok által teljesített termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás után jog szerint fizetendő adót. Az adólevonási jog gyakorlásának feltétele, hogy a vállalkozó rendelkezzen a 14. § és a 14a. § szerint kiállított számlával.”

14 Az UStG 18. §-a (9) bekezdésének harmadik mondata elírja:

„A visszatérítés iránti kérelmet annak a naptári évnek a lejártát követő 6 hónapon belül kell elterjeszteni, amelyben a visszatérítési jogosultság keletkezett.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

15 A német jog alá tartozó ADV társaság a 2005-ös évben önálló vállalkozóként dolgozó teherautósofőroket közvetített szállítási cégeknek Németországba és külföldre, különösen Olaszországba. Az ADV és a sofőrök között kötött „közvetítési megállapodás” elnevezésű szerződések elírták, hogy az utóbbiak számlát állítanak ki az ADV részére. E társaság a maga részéről pedig a különböző ügyfél szállítási cégek számára számlát állított ki az említett közvetítési megállapodásokban elírt költségekről, 8%-os és 20%-os árkülönbözet alkalmazása mellett.

16 Először az ADV az olasz ügyfelei részére héát nem tartalmazó számlát állított ki. Úgy vélte ugyanis, hogy szolgáltatásnyújtásai az UStG 3a. §-a (4) bekezdésének 7. pontja szerinti „munkaerőkölcsonzésnek” minősülnek, és így a teljesítés helye a szolgáltatást igénybe vevő letelepedése szerinti hely, Olaszország.

17 A Finanzamt úgy ítélte meg, hogy a vitatott szolgáltatások nem minősíthetők „munkaerőkölcsonzésnek”, következésképpen a szolgáltatásnyújtás helye az UStG 3a. §-ának (1) bekezdése szerint szolgáltatásnyújtó letelepedése szerinti hely. Németországban kell tehát kiszámlázni a héát.

18 Ezzel ellentétben az alapügyben a szolgáltatást igénybe vevő olasz ügyfelek által bemutatott Bundeszentralamt für Steuern [német szövetségi adóhatóság], a héa-visszatérítés iránti kérelmek elbírálására hatáskörrel rendelkező intézmény, azt az álláspontot képviselte, hogy az ADV által nyújtott szolgáltatások Németországban nem héaköteles „munkaerőkölcsonzésnek” minősülnek. Ezen intézmény, úgy ítélve meg, hogy az UStG 3a. §-a (3) bekezdésének első mondata értelmében e szolgáltatások a szolgáltatást igénybe vevő letelepedése szerinti helyen, azaz Olaszországban lettek volna adókötelesek, elutasította a német héának az olasz vállalkozások számára történő visszatérítését.

19 Az ügyben eljáró Finanzgericht Hamburg először is megállapította, hogy mivel a hatodik irányelv hetedik preambulumbekkezdése elírja, hogy az ezen irányelv 9. cikkének (2) bekezdésében foglalat felsorolás magában foglalja „különösen egyes adóalanyok közötti olyan szolgáltatások[at] [...], amelyek költségeit belefoglalták a termékek árába többek között”, e rendelkezés alkalmazható az önálló vállalkozók rendelkezésre bocsátására is, e tekintetben azonban kétségek merültek fel.

20 Ezt követően a Finanzgericht Hamburg azt vizsgálja, hogy egyrészt a szolgáltatásnyújtónál keletkezett héatartozás és a szolgáltatást igénybe vevőnek az elzetesen felszámított héa visszatérítéséhez való joga nem kapcsolódik-e szükségszerűen össze, különösen az adósemlegesség elve alapján, másrészt pedig, hogy ezen összefüggés keletkeztet-e az illetékes nemzeti hatóságok terhére arra irányuló kötelezettséget, hogy elkerüljék egymásnak ellentmondó

határozatok elfogadását.

21 Végül a Finanzgericht Hamburg arra vár választ, hogy a szolgáltatás igénybevevője számára a visszatérítés iránti kérelem benyújtására biztosított, a nemzeti jog szerint a visszatérítési jogosultság keletkezése szerinti naptári év lejártát követően kezdetét vevő hat hónapos határidőt fel kell-e függeszteni vagy meg kell-e szakítani a szolgáltatás igénybevevőjének adójogi helyzetére vonatkozó határozat hiányában.

22 E körülmények között a Finanzgericht Hamburg úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [...] hatodik [...] irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának hatodik francia bekezdését [...], hogy a »munkakereskedés« a szolgáltatást nyújtó vállalkozónál nem alárendeltségi viszonyban foglalkoztatott, önálló vállalkozóként dolgozó munkakereskedését is felöleli?

2) Úgy kell-e értelmezni a [hatodik irányelv] 17. cikkének (1) bekezdését, [...] (2) bekezdésének a) pontját, [és] (3) bekezdésének a) pontját, [valamint] 18. cikke (1) bekezdésének a) pontját [...], hogy a nemzeti eljárásjognak intézkedéseket kell tennie annak biztosítása érdekében, hogy egy és ugyanazon szolgáltatás megadóztathatóságát és az azt terhelő adófizetési kötelezettséget a szolgáltatást nyújtó és a szolgáltatást megrendelő vállalkozó esetében azonos módon kelljen megítélni akkor is, ha mindkét vállalkozó tekintetében különböző adóhatóságok rendelkeznek hatáskörrel?

Csak a második kérdésre adandó igenlő válasz esetén:

3) Úgy kell-e értelmezni a [hatodik irányelv] 17. cikkének (1) bekezdését, [...] (2) bekezdésének a) pontját, [és] (3) bekezdésének a) pontját, [valamint] 18. cikke (1) bekezdésének a) pontját [...], hogy a határidő, amelyen belül a szolgáltatás megrendelője az igénybe vett szolgáltatás tekintetében az adólevonással élhet, nem járhat le addig, amíg a szolgáltatást nyújtó vállalkozóval szemben jogerősen nem határoztak a megadóztathatóság és az adófizetési kötelezettség kérdésében?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

23 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontjának hatodik francia bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy a „munkakereskedés” fogalma alá tartozik a szolgáltatást nyújtó vállalkozónál nem alárendeltségi viszonyban foglalkoztatott független munkakereskedés is.

24 Először is meg kell állapítani, amint azt a kérdést elterjesztő bíróság és a Bírósághoz észrevételeket benyújtó felek is tették, hogy sem a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontja hatodik francia bekezdésének szövege, sem pedig e rendelkezés különböző nyelvi változatainak összehasonlító olvasata alapján nem állapítható meg, hogy az önálló vállalkozókat az említett rendelkezés értelmében „munkakereskedésnek” lehet-e tekinteni.

25 Meg kell azonban állapítani, hogy a főtanácsnok indítványa 26. és 27. pontjában eladott indokok alapján elre nem zárható ki, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának hatodik francia bekezdése, annak szövegét figyelembe véve, alkalmazandó a „független” munkakereskedésére is.

26 Márpedig a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a valamely uniós jogi

rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (lásd többek között a 114/05. sz. Gillan Beach ügyben 2006. március 9-én hozott ítélet [EBHT 2006., I?2427. o.] 21. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

27 E tekintetben szintén emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 9. cikke tartalmazza a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének megállapítására vonatkozó kapcsoló elvet. Míg e cikk (1) bekezdése az erre vonatkozó általános szabályt írja le, a (2) bekezdés különös szabályként több egyéb teljesítési helyet határoz meg. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint e rendelkezések célja az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek egyrészt a kettős adóztatáshoz, másrészt a jövedelmek adóztatásának elmaradásához vezethetnek (lásd a C?327/94. sz. Dudda-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I?4595. o.] 20. pontját; a fent hivatkozott Gillan Beach ügyben hozott ítélet 14. pontját és a C?291/07. sz. Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ügyben 2008. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2008., I?8255. o.] 24. pontját).

28 Márpedig a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontja hatodik francia bekezdésének értelmezése, amely szerint az abban foglalt „munkaerő” kifejezés nemcsak az alárendeltségi viszonyban lévő munkavállalókra, hanem az önálló vállalkozókra is vonatkozik, jobban összhangban van az olyan kollíziós szabály céljával, mint amelyet ezen irányelv 9. cikke tartalmaz, amely a kettős adóztatás és az adóztatás elmaradásának kockázata elkerülésére irányul.

29 Ugyanis amennyiben ezen értelmezés az érintett szolgáltatásnyújtások teljesítési helyét egyetlen helyben határozza meg, pontosan az említett szolgáltatásnyújtás kettős adóztatásának vagy annak elkerülését teszi lehetővé, hogy e szolgáltatásnyújtás után számítsanak fel héát.

30 Az ilyen értelmezés megkönnyíti az említett kollíziós szabály alkalmazását, a szolgáltatásnyújtás helyén lehetővé téve az adó beszedésére és az adóelkerülésre vonatkozó szabályok egyszerű alkalmazását, mivel a szolgáltatás igénybevevőjének nem kell vizsgálnia a szolgáltató és a kölcsönzés tárgyát képező „munkaerő” közötti viszony jogi természetét.

31 Emellett ezen értelmezés megfelel a jogbiztonság elvének, mivel a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének meghatározását elreláthatóvá téve egyszerűsíti a hatodik irányelv rendelkezéseinek alkalmazását, és ily módon hozzájárul a héa megbízható és pontos beszedésének biztosításához (lásd ebben az értelemben a C?421/10. sz. Stoppelkamp-ügyben 2011. október 6-án hozott ítélet [EBHT 2011., I?9309. o.] 34. pontját).

32 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni az első kérdésre, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának hatodik francia bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben foglalt „munkaerő-kölcsönzés” fogalmába tartozik a szolgáltatást nyújtó vállalkozónál nem alárendeltségi viszonyban foglalkoztatott független munkaerő kölcsönzése is.

A második kérdésről

33 Második kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (1) bekezdését, (2) bekezdésének a) pontját és (3) bekezdésének a) pontját, valamint a 18. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azok elírják a tagállamok számára a belső eljárásjogi rendelkezéseik akkénti kialakítását, hogy e rendelkezések biztosítsák, hogy valamely szolgáltatásnyújtás adóköteles jellegét és az e szolgáltatás után esedékes héát a szolgáltatás nyújtója és az említett szolgáltatás igénybevevője azonos módon ítélje meg, még ha különböző adóhatóságok hatáskörébe tartoznak is.

34 E tekintetben meg kell állapítani, amint azt a kérdést elterjesztő bíróság tette, hogy a

hatodik irányelv nem tartalmaz azt kifejezetten elíró rendelkezést, hogy a tagállamok kötelesek az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben szereplőhöz hasonló intézkedést elfogadni.

35 Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, vonatkozó uniós szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata, hogy kijelölje a hatáskörrel rendelkező hatóságokat, és meghatározza az azon jogok védelmének biztosítását szolgáló keresetek eljárási szabályait, amelyek az uniós jogból erednek a jogalanyok számára, azzal, hogy e szabályok egyfelől nem lehetnek kedvezőtlenebbek, mint azok, amelyek a hasonló nemzeti keresetekre vonatkoznak (az egyenértékűség elve), és másfelől nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a hatékony érvényesülés elve) (lásd többek között a C-228/96. sz. Aprile-ügyben 1998. november 17-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-7141. o.] 18. pontját, valamint a C-472/08. sz. Alstom Power Hydro ügyben 2010. január 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-623. o.] 17. pontját).

36 Az egyenértékűség elvét illetően meg kell állapítani, hogy a jelen esetben a Bíróság rendelkezésére nem áll semmilyen olyan adat, amely kételyeket vetne fel az alapügyben szereplő szabályozáshoz hasonló szabályozás ezen elvvel való összeegyeztethetőségével kapcsolatban.

37 Ezzel ellentétben kételyek merültek fel különösen a kérdést előterjesztő bíróság részéről a tekintetben, hogy az ilyen helyzet megfelel-e a tényleges érvényesülés elve követelményeinek. Ugyanis nemzeti eljárásjogi különös rendelkezések hiányában a szolgáltatásnyújtónak és a szolgáltatás igénybevevőjének a Bíróság a C-342/87. sz. Genius-ügyben 1989. december 13-án hozott ítéletében [EBHT 1989., I-4227. o.] elismert, és az egy és ugyanazon szolgáltatás és az azután esedékes hiba vonatkozásában azonos bánásmódra irányuló jogát megfosztanak hatékony érvényesülésétől.

38 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a tényleges érvényesülés elve sérül, ha kitűnik, hogy az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlása lehetetlen vagy rendkívül nehéz.

39 Mindazonáltal úgy tűnik, hogy nem ez a helyzet áll fenn az alapügyben szereplőhöz hasonló esetben.

40 Egyrészt, amint a főtanácsnok az indítványa 70. pontjában érvel, a fent hivatkozott Genius-ügy kizárólag a levonási jog terjedelmére vonatkozik. Nem határoz a szolgáltató vagy a szolgáltatást igénybe vevő azon esetleges jogáról, hogy a héaköteles ügyletben részt vevő másik fél által a tekintetében hatáskörrel rendelkező hatóság előtt indított eljárásban e szolgáltatást, különösen annak teljesítési helye vonatkozásában, ugyanúgy minősítsék, mint azon igazgatás vagy bíróság, amely alá a szolgáltató vagy a szolgáltatást igénybe vevő tartozik.

41 Másrészt meg kell állapítani, hogy mind a szolgáltató, mind pedig a szolgáltatás igénybevevője érvényesítheti jogait nemcsak a közigazgatási hatóságok előtt, hanem a hiba vonatkozásában hatáskörrel rendelkező bíróságok előtt is azon eljárások során, amelyek főszabály szerint nem vitatottan biztosítják a hatodik irányelv rendelkezéseinek helyes és egységes értelmezését és alkalmazását.

42 Ugyanis az uniós jog egységes értelmezését és alkalmazását végső soron az EUMSZ 267. cikk alapján az uniós jog értelmezése vagy érvényességének megítélése során az előzetes döntéshozatali eljárás biztosítja, amely együttműködési rendszert vezet be a nemzeti bíróságok és a Bíróság között. Márpedig a Bírósághoz benyújtott iratokból nem tűnik ki, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás nem teszi lehetővé az említett igazságügyi együttműködés megfelelő működését.

43 Ha mégis úgy tűnik, hogy még értelmezési vagy érvényességi kérdés nélkül, sőt a

hatáskörrel rendelkező bíróságok által az uniós jog értelmezésére vagy érvényességére irányuló előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bírósághoz történő benyújtásának elutasítása esetében valamely tagállam különböző hatóságai és/vagy bíróságai továbbra is rendszeresen eltérően foglalnak állást egy és ugyanazon szolgáltatásnak egyrészt a szolgáltatóhoz, másrészt pedig a szolgáltatást igénybe vevőhöz kapcsolásában, oly módon, hogy többek között sérül az adósemlegesség elve, úgy tekinthető, hogy az adott tagállam megsérti a hatodik irányelvben eredő kötelezettségeit.

44 Ugyanis, még ha a hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdése, (2) bekezdésének a) pontja és (3) bekezdésének a) pontja, valamint 18. cikke (1) bekezdésének a) pontja nem határozza is meg tartalmilag pontosan az eljárásjogi intézkedéseket, vagy egyéb annak érdekében meghozandó intézkedések tartalmát, hogy biztosítsák a héabeszedés pontosságát és az adósemlegesség elvének tiszteletben tartását, ez nem befolyásolja azt, hogy e rendelkezések kötelezőek a tagállamokra az elérendő cél tekintetében nézve; mindemellett az ilyen intézkedések szükségességének megítélését illetően mérlegelési jogkört biztosítanak számukra.

45 E feltételek mellett azt kell válaszolni a második kérdésre, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (1) bekezdését, (2) bekezdésének a) pontját és (3) bekezdésének a) pontját, valamint 18. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azok nem írják elő a tagállamok számára a belső eljárásjogi rendelkezéseik akkénti kialakítását, hogy e rendelkezések biztosítsák, hogy valamely szolgáltatásnyújtás adóköteles jellegét és az e szolgáltatás után esedékes héát a szolgáltatás nyújtója és az említett szolgáltatás igénybevevője esetében azonos módon kelljen megítélni akkor is, ha tekintetükben különböző adóhatóságok rendelkeznek hatáskörrel. Mindazonáltal e rendelkezések kötelezik a tagállamokat a héabeszedés pontosságához és az adósemlegesség elvének tiszteletben tartásához szükséges intézkedések elfogadására.

A harmadik kérdésről

46 A második kérdésre adott válasza tekintettel nem szükséges válaszolni a harmadik kérdésére.

A költségekről

47 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

1) **A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának hatodik francia bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben foglalt „munkakereskedés” fogalmába tartozik a szolgáltatást nyújtó vállalkozónál nem alárendeltségi viszonyban foglalkoztatott független munkakereskedés kölcsönzése is.**

2) **A 77/388 hatodik irányelv 17. cikke (1) bekezdését, (2) bekezdésének a) pontját és (3) bekezdésének a) pontját, valamint 18. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azok nem írják elő a tagállamok számára a belső eljárásjogi rendelkezéseik akkénti kialakítását, hogy e rendelkezések biztosítsák, hogy valamely szolgáltatásnyújtás adóköteles jellegét és az e szolgáltatás után esedékes héát a szolgáltatás nyújtója és az említett szolgáltatás igénybevevője esetében azonos módon kelljen megítélni akkor is, ha tekintetükben különböző adóhatóságok rendelkeznek hatáskörrel. Mindazonáltal e rendelkezések kötelezik a tagállamokat a héabeszedés pontosságához és az**

adósemlegesség elvének tiszteletben tartásához szükséges intézkedések elfogadására.

Aláírások

*Az eljárás nyelve: német.