

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)

Podatek VAT – Szósta dyrektywa – Artykuły 9, 17 i 18 – Określenie miejsca świadczenia usług – Termin „zapewnienie personelu” – Osoby prowadzące działalność na własny rachunek – Konieczność identycznej oceny świadczenia usług w przypadku usługodawcy i usługobiorcy

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Świadczenie usług – Określenie miejsca opodatkowania – Zapewnienie personelu – Pojęcie*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 9 ust. 2 lit. e) tiret szóste)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego*

(dyrektywa Rady 77/388)

3. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 17 ust. 1, art. 17 ust. 2 lit. a), art. 17 ust. 3 lit. a), art. 18 ust. 1 lit. a))

1. Artykuł 9 ust. 2 lit. e) tiret szóste szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, że termin „zapewnienie personelu”, o którym mowa w tym przepisie obejmuje również zapewnienie personelu prowadzącego działalność na własny rachunek, który nie jest zatrudniony przez świadczącego usługę przedsiębiorcę.

Jako bowiem że wykładnia ta redukuje miejsce opodatkowania danej usługi do jednego miejsca pozwala ona w pełni uniknąć podwójnego opodatkowania tej usługi lub braku wszelkiego jej opodatkowania podatkiem od wartości dodanej. Taka wykładnia ułatwia również implementowanie owej normy kolizyjnej, umożliwiając proste zarządzenie – w miejscu świadczenia usług – zasadami poboru podatku i zapobiegania unikaniu opodatkowania gdy usługobiorca nie musi ustalać charakteru prawnego stosunków łączących usługodawcę z „personalem”, który zapewnia.

Ponadto wykładnia ta jest zgodna z zasadą bezpieczeństwa prawa, ponieważ czyni określenie miejsca świadczenia usługi bardziej przewidywalnym, ułatwia stosowanie przepisów szóstej dyrektywy, a zatem przyczynia się do zapewnienia niezawodnego i prawidłowego poboru podatku

od wartości dodanej.

(por. pkt 29–32; pkt 1 sentencji)

2. W braku uregulowań Unii w dziedzinie, do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy w szczególności wyznaczenie właściwych organów oraz uregulowanie trybów proceduralnych mających zapewnić ochronę praw jednostek wynikających z prawa Unii w taki sposób, aby, po pierwsze, zasady te nie były mniej korzystne od zasad dotyczących podobnych rodzajów w prawie krajowym (zasada równoważności), a po drugie, aby nie czyniły one wykonywania praw przyznanych przez porządek prawny Unii praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności).

Co się tyczy zasady skuteczności w braku szczególnych przepisów w krajowym prawie proceduralnym, prawa ustawodawcy i ustawobiorcy rzeczonych usługi polegające na traktowaniu ich w identyczny sposób w zakresie opodatkowania tej samej usługi oraz podatku od wartości dodanej podlegającego zapłacie od jednej i tej usługi, byłyby w praktyce całkowicie pozbawione skuteczności (effet utile).

(por. pkt 35, 37)

3. Artykuł 17 ust. 1, art. 17 ust. 2 lit. a) i art. 17 ust. 3 lit. a) oraz art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, należy interpretować w ten sposób, że nie wymagają one od państw członkowskich ukształtowania ich krajowych przepisów proceduralnych w sposób zapewniający, żeby opodatkowanie świadczenia usługi oraz podatek od wartości dodanej podlegający zapłacie od tej usługi były oceniane w spójny sposób w przypadku ustawodawcy i w przypadku ustawobiorcy, nawet jeżeli podlegają oni właściwym różnym organom podatkowym. Przepisy te jednak zobowiązują państwa członkowskie do przyjęcia rodzajów koniecznych w celu zapewnienia prawidłowego pobierania podatku od wartości dodanej i przestrzegania zasady neutralności podatkowej.

Chociaż bowiem art. 17 ust. 1, ust. 2 lit. a) i ust. 3 lit. a) oraz art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy nie precyzują konkretnie treści rodzajów proceduralnych lub innych rodzajów, które należy przyjąć w celu zapewnienia prawidłowego pobierania podatku od wartości dodanej i przestrzegania zasady neutralności podatkowej, to jednak przepisy te wiążą państwa członkowskie co do celu jaki mają osiągnąć pozostawiając im jednocześnie zakres uznania co do oceny konieczności podjęcia takich rodzajów.

Jeżeli jednak miałyby okazać się, i to nawet w braku pytań dotyczących wykładni lub wątpliwości a wręcz w przypadku odmowy ze strony właściwych sądów skierowania do Trybunału odesłania prejudycjalnego w celu wykładni lub oceny wątpliwości prawa Unii różne organy administracji lub sądy państwa członkowskiego wciąż systematycznie zajmują rozbieżne stanowiska, jeżeli chodzi o miejsce świadczenia jednej i tej samej usługi w wypadku z jednej strony ustawodawcy a z drugiej ustawobiorcy, naruszając przez to zwłaszcza zasadę neutralności podatkowej, zobowiązania ciążące na wspomnianym państwie członkowskim na mocy szóstej dyrektywy mogłyby zostać uznane za naruszone.

(por. pkt 43–45; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 26 stycznia 2012 r. (*)

Podatek VAT – Szósta dyrektywa – Artykuły 9, 17 i 18 – Określenie miejsca świadczenia usług – Termin „zapewnienie personelu” – Osoby prowadzące działalność na własny rachunek – Konieczność identycznej oceny świadczenia usług w przypadku usługodawcy i usługobiorcy

W sprawie C-218/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Hamburg (Niemcy) postanowieniem z dnia 20 kwietnia 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 maja 2010 r., w postępowaniu:

ADV Allround Vermittlungs AG, w stanie likwidacji,

przeciwko

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.J. Kasel (sprawozdawca) i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 marca 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu ADV Allround Vermittlungs AG, w stanie likwidacji, przez S. Heinrichshofena oraz B. Burgmaiera, Rechtsanwälte,

– w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 28 czerwca 2011 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 2 lit. e), art. 17 ust. 1, art. 17 ust. 2 lit. a), art. 17 ust. 3 lit. a) oraz art. 18 ust. 1 lit. a) 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 (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy ADV Allround Vermittlungs AG w stanie likwidacji (zwaną dalej „ADV”) i Finanzamt Hamburg-Bergedorf (urzędem podatkowym w Hamburg-Bergedorf, zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie określenia miejsca świadczenia usług dla celów pobierania podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motyw siódmy szóstej dyrektywy stanowi:

„określenie miejsca, gdzie transakcje podlegające opodatkowaniu zostały dokonane, było źródłem konfliktów dotyczących jurysdykcji między państwami członkowskimi, w szczególności jeżeli chodzi o dostawy towarów wraz z montażem oraz świadczenie usług; miejsce, gdzie następuje świadczenie usługi powinno co do zasady być określone jako miejsce, gdzie osoba świadcząca usługi, posiada swoje główne miejsce prowadzenia działalności, miejsce to powinno być określone jako znajdujące się w kraju osoby, dla której świadczona jest ta usługa, szczególnie w przypadku niektórych usług świadczonych pomiędzy podatnikami, gdzie koszt usługi jest wliczany w cenę towaru”.

4 Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„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 świadczony są usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa [siedziby lub stałego zakładu], jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa”.

5 Artykuł 9 ust. 2 lit. e) tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Jednakże:

[...]

e) miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych klientom mającym swe przedsiębiorstwo poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom mającym przedsiębiorstwo we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca, 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 Artyku? 17 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje si? wymagalny [z chwil? powstania obowi?zku podatkowego]”.

7 Artyku? 17 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy brzmi nast?puj?co:

„O ile towary i us?ugi s? cz??ci? transakcji [s?u?? wykonywaniu czynno?ci] podlegaj?cych opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?:

a) nale?nego [podlegaj?cego zap?acie] lub zap?aconego na terytorium kraju podatku [VAT] od towarów lub us?ug, które s? lub maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika”.

8 Zgodnie z art. 17 ust. 3 lit. a) tej dyrektywy:

„Pa?stwa cz?onkowskie przyznaj? ka?demu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu podatku [VAT], okre?lonego w ust. 2, w stopniu, w jakim takie towary lub us?ugi s? u?ywane do celów:

a) transakcji [czynno?ci] zwi?zanych z dzia?alno?ci? gospodarcz?, okre?lon? w art. 4 ust. 2 przeprowadzanych w innym kraju, które kwalifikowa?yby si? do odliczenia podatku, je?li mia?yby miejsce na terytorium kraju”.

9 Artyku? 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi:

„W celu wykonania prawa do odlicze? podatnik musi:

a) w odniesieniu do odlicze? okre?lonych w art. 17 ust. 2 lit. a), posiada? faktur?, sporz?dzon? zgodnie z art. 22 ust. 3”.

Prawo krajowe

10 Paragraf 3a ust. 1 zdanie pierwsze Umsatzsteuergesetz 1999 (ustawy o podatku obrotowym z 1999 r., BGBl. 1999 I, s. 1270, zwanej dalej „UStG”), w brzmieniu wynikaj?cym z zawiadomienia z dnia 21 lutego 2005 r., stanowi:

„Z zastrze?eniem § 3b i § 3f miejscem ?wiadczenia pozosta?ych us?ug jest miejsce, z którego us?ugobiorca prowadzi swoje przedsi?biorstwo”.

11 Zgodnie z § 3a ust. 3 zdanie pierwsze UStG:

„Je?eli odbiorca jednej z us?ug wymienionych w ust. 4 jest przedsi?biorc?, to na zasadzie wyj?tku od ust. 1 miejscem ?wiadczenia pozosta?ych us?ug jest miejsce prowadzenia dzia?alno?ci przez us?ugobiorc?”.

12 Paragraf 3a ust. 4 UStG stanowi:

„Inne usługi w rozumieniu ust. 3 oznaczają: [...]

7) zapewnienie personelu [...]”.

13 Paragraf 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 UStG stanowi:

„Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

1) Podatki podlegające zapłacie na mocy przepisów prawnych za dostawy i inne usługi, które zostały wykonane na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę. Przesłanką odliczenia podatku jest posiadanie przez przedsiębiorcę faktury, która została wystawiona zgodnie z §§ 14 i 14a”.

14 Paragraf 18 ust. 9 zdanie trzecie UStG przewiduje:

„Wniosek o zwrot powinien zostać złożony w terminie sześciu miesięcy po zakończeniu roku kalendarzowego, w którym powstało prawo do zwrotu”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

15 ADV będąca spółką prawa niemieckiego zapewniała w 2005 r. na rzecz przedsiębiorstw transportowych z siedzibą w Niemczech i poza granicami tego państwa czeskiego, w szczególności we Włoszech, kierowców ciężarówek prowadzących działalność na własny rachunek. Umowy zawarte pomiędzy ADV i kierowcami nazywane „porozumieniami w sprawie zapewnienia” przewidywały, iż kierowcy mieli wystawiać ADV faktury za ich usługi. Spółka ta wystawiała z kolei różnym będącym klientami przedsiębiorstw transportowych faktury stosownie do kosztów przewidywanych we wspomnianych porozumieniach w sprawie zapewnienia doliczając marżę w wysokości od 8% do 20%.

16 Początkowo ADV przedstawiała włoskim klientom faktury niezawierające podatku VAT. Uważała ona bowiem, iż świadczone przez nią usługi należało kwalifikować jako „zapewnienie personelu” w rozumieniu § 3a ust. 4 pkt 7 UStG i że w konsekwencji miejsce świadczenia usługi znajdowało się we Włoszech, czyli w miejscu, gdzie usługobiorcy mieli siedzibę.

17 Finanzamt stwierdził, iż omawianych świadczeń nie można było kwalifikować jako „zapewnienia personelu” i że w konsekwencji miejsce świadczenia usług znajdowało się, zgodnie z § 3a ust. 1 UStG w miejscu zakładu usługodawcy. Faktury podatku VAT powinny zatem być wystawiane w Niemczech.

18 Natomiast Bundeszentralamt für Steuern (federalny centralny urząd podatkowy), który jest właściwy dla wniosków o zwrot podatku VAT wniesionych w sprawie przed sądem krajowym przez włoskich usługobiorców, uznał, iż usługi świadczone przez ADV stanowiły usługi „zapewnienia personelu” niestanowiące podstawy do wystawiania faktur podatku VAT w Niemczech. Uznając, że zgodnie z § 3a ust. 3 zdanie pierwsze UStG świadczenia te powinny być opodatkowane w miejscu siedziby usługobiorców, czyli we Włoszech, instytucja ta odmówiła przyznania zwrotu niemieckiego podatku VAT włoskim przedsiębiorstwom.

19 Finanzgericht Hamburg (sąd ds. podatkowych w Hamburgu), do którego wniesiono spór, stwierdzi przede wszystkim, iż skoro motyw siódmy szóstej dyrektywy przewiduje, że wyliczenie zawarte w art. 9 ust. 2 tej dyrektywy obejmuje „szczególnie [...] niektóre usługi świadczone pomiędzy podatnikami, gdzie koszt usługi jest wliczany w cenę towaru”, przepis ten mógłby mieć zastosowanie również w przypadku zapewniania osób prowadzących działalność na własny rachunek, niemniej ma co do tego wątpliwość.

20 Następnie Finanzgericht Hamburg zastanawia się nad kwestią po pierwsze tego, czy dług powstały tytułem podatku VAT po stronie usługodawcy oraz przysługujące usługobiorcy prawo do zwrotu naliczonego podatku VAT są nieuchronnie powiązane, w szczególności na mocy zasady neutralności podatkowej i po drugie, czy powiązanie to nakłada na właściwe organy krajowe obowiązek unikania wydawania wzajemnie sprzecznych decyzji.

21 Wreszcie Finanzgericht Hamburg zastanawia się, czy sześciomiesięczny termin przyznany usługobiorcy na złożenie wniosku o zwrot, który na podstawie prawa krajowego rozpoczyna bieg od zakończenia roku kalendarzowego, w którym powstało prawo do zwrotu, musi być wstrzymany lub przerwany w braku decyzji w przedmiocie sytuacji finansowej usługodawcy.

22 W tych okolicznościach Finanzgericht Hamburg postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 9 ust. 2 lit. e) tiret szóste szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że »zapewnienie personelu« obejmuje również zapewnienie personelu samodzielnie wykonującego działalność [prowadzącego działalność na własny rachunek], który nie jest zatrudniony przez świadczącego usługę przedsiębiorcę?

2) Czy art. 17 [ust. 1, ust. 2 lit. a) i] ust. 3 lit. a) [oraz] art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że w krajowym prawie proceduralnym należy przyjąć rozwiązania 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 właściwośći 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) oraz] art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że termin na odliczenie przez usługobiorcę [wystąpienie przez usługobiorcę o zwrot] podatku za otrzymaną usługę [naliczonego podatku] nie może upłynąć przed wydaniem prawomocnego rozstrzygnięcia w przedmiocie opodatkowania i obowiązku podatkowego przedsiębiorcy świadczącego usługę [podatku podlegającego zapłacie przez przedsiębiorcę świadczącego usługę]?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

23 Przez pytanie pierwsze sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 9 ust. 2 lit. e) tiret szóste szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że termin „zapewnienie personelu” obejmuje również zapewnienie personelu prowadzącego działalność na własny rachunek, który nie jest zatrudniony przez świadczącego usługę przedsiębiorcę.

24 Na wstępie należy zaznaczyć, co uczyni zarówno sąd krajowy, jak te strony, które przedstawiły uwagi przed Trybunałem, iż ani brzmienie art. 9 ust. 2 lit. e) tiret szóste szóstej

dyrektywy, ani porównanie różnych wersji językowych tego przepisu nie pozwalają ustalić, czy osoby prowadzące działalność na własny rachunek mogą być uważane za „personel” w rozumieniu wspomnianego przepisu.

25 Należy zatem stwierdzić, że z powodów wskazanych przez rzecznika generalnego w pkt 26 i 27 opinii w świetle brzmienia art. 9 ust. 2 lit. e) tiret szóste szóstej dyrektywy nie można z góry wykluczyć, że przepis ten ma zastosowanie również do zapewnienia personelu „prowadzącego działalność na własny rachunek”.

26 Tymczasem, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględnić nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której częścią ten przepis stanowi (zob. w szczególności wyrok z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie C-114/05 Gillan Beach, Zb.Orz. s. I-2427, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 W tym zakresie należy również przypomnieć, że art. 9 szóstej dyrektywy zawiera zasady określające miejsce opodatkowania usług. Podczas gdy art. 9 ust. 1 ustanawia w tym przedmiocie zasadę o charakterze ogólnym, to art. 9 ust. 2 wymienia cały szereg szczególnych przypadków. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem celem tych przepisów jest uniknięcie z jednej strony zbiegu warunków, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów (zob. w szczególności wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. s. I-4595, pkt 20; ww. wyrok w sprawie Gillan Beach, pkt 14; wyrok z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, Zb.Orz. s. I-8255, pkt 24).

28 Tymczasem wykładnia art. 9 ust. 2 lit. e) tiret szóste szóstej dyrektywy, zgodnie z którą występujący w nim termin „personel” obejmuje nie tylko osoby pozostające w stosunku zależności pracowniczej, lecz również osoby prowadzące działalność na własny rachunek, jest bardziej zgodna z celem normy kolizyjnej takiej jak ta ustanowiona w art. 9 tej dyrektywy, która ma na celu uniknięcie ryzyka podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania.

29 Jako że wykładnia ta redukuje miejsce opodatkowania danej usługi do jednego miejsca, pozwala ona bowiem również uniknąć podwójnego opodatkowania tej usługi lub braku wszelkiego jej opodatkowania podatkiem VAT.

30 Taka wykładnia ułatwia również implementowanie owej normy kolizyjnej, umożliwiając proste zarządzanie – w miejscu świadczenia usługi – zasadami poboru podatku i zapobiegania unikaniu opodatkowania, gdy usługobiorca nie musi ustalać charakteru prawnego stosunków łączących usługodawcę z „personelem”, który zapewnia.

31 Ponadto wykładnia ta jest zgodna z zasadą bezpieczeństwa prawa, ponieważ czyni określenie miejsca świadczenia usługi bardziej przewidywalnym, ułatwia stosowanie przepisów szóstej dyrektywy, a zatem przyczynia się do zapewnienia niezawodnego i prawidłowego poboru podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 6 października 2011 r. w sprawie C-421/10 Stoppelkamp, Zb.Orz. s. I-9309, pkt 34).

32 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 9 ust. 2 lit. e) tiret szóste należy interpretować w ten sposób, że termin „zapewnienie personelu”, o którym mowa w tym przepisie, obejmuje również zapewnienie personelu prowadzącego działalność na własny rachunek, który nie jest zatrudniony przez świadczącego usługę przedsiębiorcę.

W przedmiocie pytania drugiego

33 W drugim pytaniu sąd krajowy stara się zasadniczo ustalić, czy art. 17 ust. 1, art. 17 ust. 2

lit. a) i art. 17 ust. 3 lit. a) oraz art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wymagają one od państw członkowskich ukształtowania ich krajowych przepisów proceduralnych w sposób zapewniający, że opodatkowanie świadczenia usługi oraz podatek VAT podlegający zapłacie od tej usługi będą oceniane w spójny sposób w przypadku usugodawcy i w przypadku usugobiorcy, nawet jeżeli podlegają oni w różnych organach podatkowych.

34 W tym zakresie należy zauważyć, jak uczynił to sąd krajowy, że szósta dyrektywa nie zawiera żadnego przepisu wyraźnie przewidującego, że państwa członkowskie są zobowiązane przyjąć rozwiązanie takie jak to, którego dotyczy pytanie prejudycjalne.

35 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w braku uregulowania Unii w danej dziedzinie, do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy w szczególności wyznaczenie różnych organów oraz uregulowanie trybów proceduralnych mających zapewnić ochronę praw jednostek wynikających z prawa Unii w taki sposób, aby, po pierwsze, zasady te nie były mniej korzystne od zasad dotyczących podobnych rodzajów w prawie krajowym (zasada równoważności), a po drugie, aby nie czyniły one wykonywania praw przyznanych przez porządek prawny Unii praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zob. w szczególności wyroki: 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).

36 Jeżeli chodzi o zasadę równoważności, należy zaznaczyć, iż w niniejszej sprawie brak jest czegokolwiek, co mogłoby wzbudzać wątpliwości Trybunału co do zgodności z tą zasadą uregulowania takiego jak będzie przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

37 Wątpliwości wyraził natomiast w szczególności sąd krajowy w odniesieniu do kwestii tego, czy taka sytuacja odpowiada wymogom zasady skuteczności. W braku bowiem szczególnych przepisów w krajowym prawie proceduralnym, prawa usugodawcy i usugobiorcy rzeczonych usług, uznane przez Trybunał w wyroku z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 Genius, Rec. s. I-4227, i polegające na traktowaniu ich w identyczny sposób w zakresie opodatkowania tej samej usługi oraz podatku VAT podlegającego zapłacie od jednej i tej samej usługi, byłyby w praktyce całkowicie pozbawione skuteczności (effet utile).

38 W tym względzie należy przypomnieć, że należy uważać, iż zasada skuteczności została naruszona, gdy wykonywanie prawa przyznanego przez wspólnotowy porządek prawny Unii okazuje się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione.

39 Niemniej jednak nie wydaje się, aby było tak w postępowaniu przed sądem krajowym.

40 Po pierwsze, jak zaznaczył rzecznik generalny w pkt 70 opinii, ww. wyrok w sprawie Genius dotyczy jedynie zakresu prawa do odliczenia. Nie wspomniano w nim o ewentualnym prawie usugodawcy lub usugobiorcy do uzyskania w ramach innej procedury wszczętej przez drugą stronę transakcji podlegającej podatkowi VAT przed organem administracji innym niż ten, którego w sprawie Genius jest on objęty, zakwalifikowania usługi w zakresie zwłaszcza miejsca jej wykonania, w sposób identyczny do przyjętego przez organ administracji lub sąd, których w sprawie Genius on podlega.

41 Po drugie, należy stwierdzić, że zarówno usugodawca, jak i usugobiorca mają obydwa możliwości dochodzenia swych praw nie tylko przed organami administracji, lecz również przed sądami w różnych organach w dziedzinie podatku VAT według procedur, co do których nie kwestionuje się, iż zasadniczo pozwalają zapewnić prawidłowe i jednolite wykładni przepisów szóstej dyrektywy i takie jej stosowanie.

42 Jednolita wykładnia i stosowanie prawa Unii są bowiem ostatecznie zapewniane przez procedurę odwołania w trybie prejudycjalnym w celu wykładni lub w celu oceny ważności prawa Unii na podstawie art. 267 TFUE, który ustanawia system współpracy między sądami krajowymi i Trybunałem. Tymczasem z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi nie wynika, aby krajowe uregulowania takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie pozwalały zagwarantować prawidłowego działania rzeczonyj współpracy sądowej.

43 Jeżeli jednak miałyby okazać się, iż nawet w braku pytań dotyczących wykładni lub ważności a wręcz w przypadku odmowy ze strony właściwych sądów skierowania do Trybunału odwołania prejudycjalnego w celu wykładni lub oceny ważności prawa Unii różne organy administracji lub sądy państwa członkowskiego wciąż systematycznie zajmują rozbieżne stanowiska, jeżeli chodzi o miejsce świadczenia jednej i tej samej usługi w wypadku z jednej strony usługodawcy a z drugiej usługobiorcy, naruszając przez to zwłaszcza zasadę neutralności podatkowej, zobowiązania ciążące na wspomnianym państwie członkowskim na mocy szóstej dyrektywy mogłyby zostać uznane za naruszone.

44 Chociaż bowiem art. 17 ust. 1, art. 17 ust. 2 lit. a) i art. 17 ust. 3 lit. a) oraz art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy nie precyzują konkretnie treści środków proceduralnych lub innych środków, które należy przyjąć w celu zapewnienia prawidłowego pobierania podatku VAT i przestrzegania zasady neutralności podatkowej, to jednak przepisy te wiążą państwa członkowskie co do celu, jaki mają osiągnąć, pozostawiając im jednocześnie zakres uznania co do oceny konieczności podjęcia takich środków.

45 W tych okolicznościach na drugie pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 17 ust. 1, art. 17 ust. 2 lit. a) i art. 17 ust. 3 lit. a) oraz art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie wymagają one od państw członkowskich ukształtowania ich krajowych przepisów proceduralnych w sposób zapewniający, żeby opodatkowanie świadczenia usługi oraz podatek VAT podlegający zapłacie od tej usługi były oceniane w spójny sposób w przypadku usługodawcy i w przypadku usługobiorcy, nawet jeżeli podlegają oni właściwośći różnych organów podatkowych. Przepisy te jednak zobowiązują państwa członkowskie do przyjęcia środków koniecznych w celu zapewnienia prawidłowego pobierania podatku VAT i przestrzegania zasady neutralności podatkowej.

W przedmiocie pytania trzeciego

46 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie drugie nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie trzecie.

W przedmiocie kosztów

47 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 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 należy interpretować w ten sposób, że termin „zapewnienie personelu”, o którym mowa w tym przepisie, obejmuje również zapewnienie personelu prowadzącego działalność na własny rachunek, który nie jest zatrudniony przez świadczącego usługę przedsiębiorcy.

2) Artykuł 17 ust. 1, art. 17 ust. 2 lit. a) i art. 17 ust. 3 lit. a) oraz art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, że nie wymagają one od państw członkowskich ukształtowania ich krajowych przepisów proceduralnych w sposób zapewniający, aby opodatkowanie świadczenia usługi oraz podatek od wartości dodanej podlegający zapłacie od tej usługi były oceniane w spójny sposób w przypadku usługodawcy i w przypadku usługobiorcy, nawet jeżeli podlegają oni właściwośći różnych organów podatkowych. Przepisy te jednak zobowiązują państwa członkowskie do przyjęcia środków koniecznych w celu zapewnienia prawidłowego pobierania podatku od wartości dodanej i przestrzegania zasady neutralności podatkowej.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.