Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JÁN MAZÁK
28 päivänä kesäkuuta 2011 [1]

Asia C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, selvitystilassa,
vastaan
Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(Finanzgericht Hamburgin (Saksa) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi — 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan tulkinta — Henkilöstön asettaminen käytettäväksi — Muiden kuin palvelujen suorittajan palveluksessa olevien kuljettajien asettaminen käytettäväksi — Palvelujen suorituspaikka — Palautus

I Johdanto

1. Finanzgericht Hamburg (Saksa) on esittänyt unionin tuomioistuimelle 20.4.2010 tekemällään välipäätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.5.2010, SEUT 267 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksiä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) tulkinnasta.

2. Tämä ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat ADV Allround Vermittlungs AG, selvitystilassa (jäljempänä ADV Allround) ja Finanzamt Hamburg-Bergedorf ja joka koskee vuoden 2005 arvonlisäverotusta palvelujen suorituspaikan perusteella tilanteessa, jossa itsenäisinä ammatinharjoittajina toimivia kuorma-autonkuljettajia on asetettu ulkomailla olevien asiakkaiden käytettäväksi.

3. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kysymyksillään varmistua ensinnäkin siitä, onko kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että käsite ”henkilöstön asettaminen käytettäväksi” käsittää myös sellaisten itsenäisinä ammatinharjoittajina toimivien henkilöiden asettamisen käytettäväksi, jotka eivät ole palvelun suorittavan elinkeinonharjoittajan palveluksessa.

4. Toiseksi se haluaa tietää, onko kuudennen direktiivin säännösten perusteella kansallisessa prosessioikeudessa varmistettava, että samaa liiketoimea, joka tässä tapauksessa muodostuu palvelujen suorituksesta, arvioidaan arvonlisäverotuksessa samalla tavoin palvelun suorittavan verovelvollisen ja palvelun vastaanottavan verovelvollisen kohdalla, ja se pyytää selvitystä määräajasta, jonka kuluessa viimeksi mainittu henkilö voi vähentää vastaanotetusta palvelusta maksetun ostoihin sisältyvän veron.

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — EYVL L 145, s. 1; sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 26.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/66/EY (EUVL L 168, s. 35).

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Kuudes direktiivi*

5. Kuudennen direktiivin 9 artiklassa, jonka otsikkona on ”Palvelujen suoritus”, säädetään tämän asian kannalta merkityksellisiltä osin seuraavaa:

”1. 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.

2. 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 artiklassa, jonka otsikkona on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, säädetään asian kannalta merkityksellisin osin seuraavaa:

”– –

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin 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;

– –

3. 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;

– –”

B *Asiaa koskeva kansallinen lainsäädäntö*

7. Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), sellaisena kuin se oli voimassa 31.12.2009 saakka, 3 a §:ssä, joka koskee muiden palvelujen suorituspaikkaa, säädetään seuraavaa:

1 momentin 1 kohta:

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

– –”

3 momentin 1 kohta:

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

– –”

”4 momentti: – – Edellä 3 momentissa tarkoitettuja muita palveluja ovat: – – 7) henkilöstön asettaminen käytettäväksi.

– –”

III Tosiseikat, oikeudenkäyntimenettely ja ennakkoratkaisukysymykset

8. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen mukaan ADV Allroundin liiketoiminta muodostui nyt käsiteltävänä vuonna 2005 itsenäisinä ammatinharjoittajina toimivien kuorma-autonkuljettajien välittämisestä kuljetusliikkeille Saksassa ja ulkomailla, erityisesti Italiassa (Etelä-Tirolissa).

9. Kuljettajien kanssa oli tässä tarkoituksessa tehty kirjallinen, ”välityssopimukseksi” nimitetty sopimus. Kuljetusliikkeet tilasivat palvelun kuljettajaa tarvitessaan ADV Allroundilta puhelimitse.

10. Kuljettajat laskuttivat palvelunsa eli kuljetusliikkeiden niiden käyttöön asettamien kuorma-autojen kuljettamisen ADV Allroundilta, kun taas ADV Allround laskutti kuljetusliikkeitä kuljettajien asettamisesta käytettäväksi siten, että hintaero oli vähintään 8 prosenttia (vakituiset toimeksiannot) ja enintään 20 prosenttia (yksittäiset toimeksiannot).

11. ADV Allround ei ensin sisällyttänyt liikevaihtoveroa Saksan ulkopuolelle sijoittautuneille asiakkaille, kuten tässä tapauksessa italialaisille huolintaliikkeille, laatimiinsa laskuihin, koska se oletti, että kyse on UStG:n 3 a §:n 4 momentin 7 kohdassa tarkoitetusta ”henkilöstön asettamisesta käytettäväksi”, jolloin suorituspaikka ja siten verotuspaikka on Italiassa, johon kyseisen palvelun vastaanottajat olivat sijoittautuneet.

12. Finanzamt Hamburg-Bergedorf teki ADV Allroundin maksamaa liikevaihtoveroa koskevan erityistarkastuksen vuoden 2005 kolmen ensimmäisen neljänneksen osalta ja katsoi 3.7.2006 päivätyssä verotarkastuskertomuksessa, että edellä mainitussa säännöksessä tarkoitettu ”henkilöstön asettaminen käytettäväksi” käsittää ainoastaan yhtiön omien työntekijöiden asettamisen käyttöön (työntekijöiden vuokrauksen), minkä vuoksi suorituspaikka oli paikka, josta käsin ADV Allround harjoitti liiketoimintaansa, eli Saksa.

13. Tämän seurauksena ADV Allround alkoi sisällyttää myös italialaisten asiakkaidensa laskuihin liikevaihtoveron, jonka suuruus oli tuolloin 16 prosenttia. Lisäksi se laati kaikista vuonna 2005 suorittamistaan palveluista korjatun laskun, jossa liikevaihtovero mainitaan, olettaen, että liikevaihtovero palautetaan italialaisille asiakkaille, jolloin liiketoimien käsittely Saksassa verollisina liiketoimina olisi edelleen taloudellisesti neutraalia lukuun ottamatta palautusmenettelystä aiheutuvia hallinnollisia lisäkuluja.

14. Ostoihin sisältyvän veron palautushakemuksista vastaava Bundeszentralamt für Steuern päätyi kuitenkin eri kantaan kuin Finanzamt Hamburg-Bergedorf ja katsoi, että UStG:n 3 a §:n 4 momentin 7 kohdassa tarkoitettu käsite ”henkilöstön asettaminen käytettäväksi” kattoi myös tässä kyseessä olevan kaltaisen kuljettajien välittämisen. Tämän kannan mukaisesti nämä liiketoimet eivät olleet tämän vuoksi Saksassa verollisia, liikevaihtovero oli mainittu muutetuissa laskuissa perusteettomasti eikä perusteettomasti maksettua liikevaihtoveroa voitu palauttaa. Yksittäisten asiakkaiden tekemät liikevaihtoveron palautushakemukset hylättiin.

15. Tämän seurauksena italialaiset asiakkaat kieltäytyivät maksamasta ADV Allroundin laskuihin sisällytettyä liikevaihtoveroa sille. Koska hinnat olivat tuolloin 16 prosenttia korkeammat, ADV Allround ei voinut enää toimia markkinoilla, koska asiakkailla ei ollut ostoihin sisältyvän liikevaihtoveron palautusmahdollisuutta, joten liikevaihtovero tuli tosiasiallisesti sen maksettavaksi. Koska sen voittomarginaali oli 8–20 prosenttia, se lopetti liiketoiminnan ja on nyt selvitystilassa.

16. Finanzgericht Hamburg, jonka käsiteltäväksi asia on saatettu, toteaa ensinnäkin olevan epävarmaa, tarkoitetaanko sekä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa että tämän säännöksen saattamiseksi osaksi Saksan oikeusjärjestystä annetun UStG:n 3 a §:n 4 momentin 7 kohdassa käytetyllä käsitteellä ”henkilöstön asettaminen käytettäväksi” ainoastaan työsuhteessa olevia henkilöitä eli työntekijöitä, vai käsittääkö se myös itsenäiset ammatinharjoittajat, kuten tässä tapauksessa kuorma-autonkuljettajat. Se toteaa kuitenkin, että se, että käytännössä on vaikeaa erottaa työntekijöitä itsenäisistä ammatinharjoittajista ja esittää tästä riittävää näyttöä palvelujen vastaanottajalle, voi palvelujen tarjoamisen helpottamista Euroopan sisämarkkinoilla koskevan kuudennen direktiivin tavoitteen valossa puoltaa sitä, että itsenäisten ammatinharjoittajien asettaminen käytettäväksi sisällytetään käsitteeseen ”henkilöstön asettaminen käytettäväksi”.

17. Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että koska yhtäältä verollisuus ja verovelvollisuus ja toisaalta ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus liittyvät sen mielestä aineellisesti toisiinsa, on pohdittava, onko tämän aineellisoikeudellisen yhteyden heijastuttava prosessioikeudessa ja millä tavoin, ja erityisesti, tarkoittaako tämä samaa liiketoimea koskevan verollisuuden ja verovähennyksen välinen yhteys sitä, että sisällöltään ristiriitaiset päätökset on suljettava pois, ja miten tämä on mahdollisesti toteutettava.

18. Kolmanneksi se toteaa, että unionin tuomioistuin ei ole vielä antanut ratkaisua Saksan lainsäädännön mukaisesta määräajasta, joka on ainoastaan kuusi kuukautta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana palautusoikeus on syntynyt, ja jonka kuluessa palvelun vastaanottaja voi vaatia vähennystä. Kuudennen direktiivin sekä oikeusvarmuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen perusteella ei ole selvää, voiko tämä määräaika päättyä ennen kuin palvelun suorittajan osalta on tehty verollisuutta ja verovelvollisuutta koskeva lainvoimainen päätös.

19. Tätä taustaa vasten Finanzgericht Hamburg on lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä direktiivi 77/388) 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kuudetta luetelmakohtaa (josta on tullut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se oli voimassa

31.12.2009 saakka (jäljempänä direktiivi 2006/112) 56 artiklan 1 kohdan f alakohta) 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 direktiivin 77/388 17 artiklan 1 kohtaa, 2 kohdan a alakohtaa ja 3 kohdan a alakohtaa sekä 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa (joista on tullut direktiivin 2006/112 167 artikla, 168 artiklan a alakohta, 169 artiklan a alakohta ja 178 artiklan a alakohta) 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 direktiivin 77/388 17 artiklan 1 kohtaa, 2 kohdan a alakohtaa ja 3 kohdan a alakohtaa sekä 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa (joista on tullut direktiivin 2006/112 167 artikla, 168 artiklan a alakohta, 169 artiklan a alakohta ja 178 artiklan a alakohta) tulkittava siten, ettei määräaika, jonka kuluessa palvelun vastaanottaja voi vaatia vastaanotetusta palvelusta maksetun veron vähennystä, saa päättyä ennen kuin palvelun suorittaneen elinkeinonharjoittajan kohdalla on tehty verollisuutta ja siihen liittyvää verovelvollisuutta koskeva lainvoimainen päätös?”

IV Oikeudellinen arviointi

A *Ensimmäinen kysymys*

20. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että käsite ”henkilöstön asettaminen käytettäväksi” käsittää myös sellaisten itsenäisten ammatinharjoittajien asettamisen käytettäväksi, jotka eivät ole tämän palvelun suorittajan palveluksessa.

1. Asianosaisten ja muiden osapuolten pääasialliset lausumat

21. Saksan hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia esillä olevassa asiassa. Näiden osapuolten lisäksi ADV Allround oli edustettuna 30.3.2011 pidetyssä istunnossa.

22. Saksan hallitus ja komissio katsovat, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettu käsite ”henkilöstön asettaminen käytettäväksi” ei käsitä sellaisten itsenäisten ammatinharjoittajien asettamista käytettäväksi, jotka eivät ole palvelun suorittavan elinkeinonharjoittajan palveluksessa, ja että ensimmäiseen kysymykseen pitäisi näin ollen vastata kieltävästi.

23. Nämä osapuolet vetoavat ennen kaikkea siihen, että käsitteellä ”henkilöstö” tarkoitetaan yleensä lähinnä palvelun suorittajan palveluksessa olevia työntekijöitä. Tätä tulkintaa tukee se, että kyseistä käsitettä käytetään samankaltaisessa merkityksessä kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa, 6 artiklan 2 kohdassa ja 13 artiklan A kohdan k alakohdassa, joita on tulkittava yhtenäisesti, samoin kuin Euroopan unionin muussa lainsäädännössä. Lisäksi kuudennen direktiivin 9 artiklan systematiikka ja tarkoitus kyseenalaistettaisiin, jos käsitteen ”henkilöstön asettaminen käytettäväksi” olisi ymmärrettävä sisältävän itsenäisten ammatinharjoittajien asettamisen käytettäväksi.

24. ADV Allround sitä vastoin katsoo, että ensimmäiseen kysymykseen pitäisi vastata myöntävästi. Näkemystä, jonka mukaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa viitataan myös itsenäisten ammatinharjoittajien asettamiseen käytettäväksi, puolletaan sen mielestä yleensä erityisesti oikeusvarmuutta ja käytännöllisyyttä koskevilla perusteilla. Se kiistää, että tämä tulkinta antaisi palvelun suorittajalle mahdollisuuden väärinkäytöksiin ja veronkiertoon.

2. Asian arviointi

25. Heti alkuun on todettava, että mielestäni kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan sanatarkka tulkinta ei ole ratkaiseva arvioitaessa, sisältääkö tässä säännöksessä tarkoitettu ”henkilöstön asettaminen käytettäväksi” itsenäisten ammatinharjoittajien asettamisen käytettäväksi, mistä tässä tapauksessa on kyse.

26. Tässä suhteessa on ensinnäkin huomattava, että ainakin joissakin kieliversioissa kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa käytetään yleisempää käsitettä ”henkilöstö” tai vastaavia käsitteitä (esim. ”staff” englanninkielisessä, ”Personal” saksankielisessä, ”personnel” ranskankielisessä ja ”personal” espanjankielisessä versiossa) täsmällisemmän käsitteen, kuten ”työntekijän” tai ”palkatun” sijaan ja että tämä yleiskäsite ei näin ollen välttämättä viittaa työsuhteessa oleviin henkilöihin.

27. Toiseksi – vastoin sekä komission että Saksan hallituksen väitteensä tueksi esittämää kantaa – ei ole mitenkään selvää, että käsitteellä ”henkilöstö” tarkoitetaan pikemminkin palvelun suorittajan ja käytettäväksi asetettujen henkilöiden välistä suhdetta kuin näiden henkilöiden ja kyseisen palvelun vastaanottajan välistä suhdetta. Toisin sanoen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettu ”henkilöstön asettaminen käytettäväksi” ei välttämättä kuvaa palvelua, jossa verovelvollinen antaa omaa henkilöstöään toisen henkilön käyttöön, vaan tällaisen palvelun tärkein erityispiirre voi hyvinkin liittyä siihen, että tämä toinen henkilö saa käyttöönsä henkilöstöä tai työvoimaa, riippumatta palvelun suorittajan ja käytettäväksi asetettujen henkilöiden välisen sopimussuhteen luonteesta.

28. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitetulla käsitteellä ”henkilöstö” ei myöskään välttämättä ole samaa merkitystä kuin käytettäessä sitä direktiivin muissa säännöksissä, ja vielä vähemmän unionin muussa lainsäädännössä, sillä huomioon on otettava kunkin säännöksen erityinen asiayhteys, jossa tätä käsitettä käytetään.

29. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdalla ja 6 artiklan 2 kohdalla, jotka sisältävät sanan ”henkilöstö” ja jotka komissio mainitsee tässä yhteydessä, on tarkoitus varmistaa, että omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tavaroita ottavia tai palveluja suorittavia verovelvollisia kohdellaan yhdenvertaisesti loppukuluttajien kanssa,[3] kun taas kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohta kuuluu säännöksiin, joilla on täysin eri tarkoitus eli palvelun suorituspaikan määrittäminen.

30. Tästä syystä on myös arvioitava, onko kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa, kun otetaan huomioon tämän säännöksen asiayhteys ja niiden säännösten tavoitteet, joihin se kuuluu,[4] tulkittava siten, että sen mukaan myös esillä olevan asian kaltainen itsenäisten ammatinharjoittajien asettaminen käytettäväksi on ”henkilöstön asettamista käytettäväksi”, jota on verotettava siinä maassa, jonne palvelun vastaanottaja on sijoittautunut.

3 — Ks. asia C-20/91, de Jong, tuomio 6.5.1992 (Kok., s. I-2847, 15 kohta) ja asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997 (Kok., s. I-5577, 25 kohta).

4 — Ks. mm. asia C-114/05, Gillan Beach, tuomio 9.3.2006 (Kok., s. I-2427, 21 kohta) ja asia C-17/03, VEMW ym., tuomio 7.6.2005 (Kok., s. I-4983, 41 kohta).

31. On ennen kaikkea huomattava, että kuudennen direktiivin 9 artikla sisältää säännöksiä, jotka koskevat palvelujen suorituspaikkaa verotuksen kannalta, ja että sillä on tarkoitus välttää toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen tai toisaalta verottamatta jäämiseen. [5]

32. Tässä suhteessa 9 artiklan 1 kohdassa säädetään pääsäännöstä, jonka mukaan palvelujen suorituspaikkana pidetään paikkaa, jossa palvelujen suorittajalla on kotipaikka. [6]

33. On huomattava, että tämä sääntö on itsessään poikkeus tiukasta alueperiaatteesta ja on unionin tuomioistuimen toteamalla tavalla pelkkä fiktio siinä mielessä, että – yksinkertaisuuden vuoksi – [7] palvelun suorituspaikkana pidetään palvelun suorittajan kotipaikkaa tai toimipaikkaa riippumatta siitä, missä paikassa palvelu tosiasiallisesti saatetaan suorittaa. [8]

34. Niiden erityisten palvelujen osalta, joissa lainsäätäjä on pitänyt epätarkoituksenmukaisena sääntöä, jonka mukaan palvelujen suorituspaikka on palvelun suorittajan kotipaikka tai toimipaikka, kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa säädetään useista erityistapauksista, joissa palvelujen suorituspaikkana on pidettävä asiakkaan kotipaikkaa. [9]

35. Unionin tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 ja 2 kohdan välisen suhteen osalta, ettei 1 kohdan voida katsoa olevan millään tavoin ensisijainen suhteessa 2 kohtaan, mikä merkitsee sitä, ettei viimeksi mainittu säännös muodosta poikkeusta, jota olisi tulkittava suppeasti. [10]

36. Kussakin yksittäistapauksessa, kuten tässä tapauksessa, jossa itsenäisinä ammatinharjoittajina toimivia kuorma-autonkuljettajia on asetettu ulkomaille sijoittautuneiden verovelvollisten käytettäväksi, on selvitettävä, onko kyse jostain kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa mainitusta tilanteesta, eli esillä olevan asian olosuhteissa tämän direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitetusta ”henkilöstön asettamisesta käytettäväksi”. Jos näin ei ole, on sovellettava kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohtaa. [11]

37. On ensinnäkin huomattava, että kuudennen direktiivin johdanto-osan seitsemännen perustelukappaleen mukaisesti sen 9 artiklan 2 kohdalla pyritään kokonaisuutena luomaan erityinen järjestelmä niitä verovelvollisten välillä suoritettavia palveluita varten, joiden kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan. [12]

38. Tarkasteltaessa tätä laajempaa tavoitetta kustannukset henkilöstön, tässä tapauksessa kuorma-autonkuljettajien, asettamisesta käytettäväksi sisältyvät vastaanottajan tuottamien tavaroiden tai palvelujen hintaan [13] riippumatta siitä, onko käytettäväksi asetettu henkilöstö käytettäväksi asettamista koskevan palvelun suorittajan palveluksessa vai, kuten tässä tapauksessa, onko käytettäväksi asetettu itsenäisiä ammatinharjoittajia, joiden yhteys palvelujen suorittajaan perustuu ainoastaan välityssopimukseen.

5 — Ks. asia C-438/01, Design Concept, tuomio 5.6.2003 (Kok., s. I-5617, 22 kohta) ja asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996 (Kok., s. I-4595, 20 kohta).

6 — Ks. asia C-452/03, RAL (Channel Islands) ym., tuomio 12.5.2005 (Kok., s. I-3947, 23 kohta).

7 — Ks. asia 51/88, Hamann, tuomio 15.3.1989 (Kok., s. 767, 17 kohta).

8 — Ks. asia 283/84, Trans Tirreno Express, tuomio 23.1.1986 (Kok., s. 231, 15 kohta).

9 — Ks. mm. alaviitteessä 8 mainittu asia Trans Tirreno Express, tuomion 16 kohta ja alaviitteessä 6 mainittu asia RAL (Channel Islands) ym., tuomion 23 kohta.

10 — Ks. mm. asia C-108/00, SPI, tuomio 15.3.2001 (Kok., s. I-2361, 16 ja 17 kohta); asia C-166/05, Heger, tuomio 7.9.2006 (Kok., s. I-7749, 17 kohta) ja asia C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsråd, tuomio 6.11.2008 (Kok., s. I-8255, 25 kohta).

11 — Ks. myös mm. asia C-401/06, komissio v. Kreikka, tuomio 6.12.2007 (Kok., s. I-10609, 30 kohta).

12 — Ks. alaviitteessä 4 mainittu asia Gillan Beach, tuomion 17 kohta.

13 — Huolimatta johdanto-osan seitsemännen perustelukappaleen sanamuodosta, jossa viitataan ainoastaan tavaroita tuottavaan palvelujen vastaanottajaan, sen tarkoituksen on katsottava soveltuvan myös tilanteisiin, joissa palvelujen vastaanottaja on itse palvelujen suorittaja. Ks. asia C-68/92, komissio v. Ranska, tuomio 17.11.1993 (Kok., s. I-5881, 15 kohta) ja julkisasiamies Jacobsin edellä alaviitteessä 5 mainitussa asiassa Design Concept antama ratkaisuehdotus, 23 kohta.

39. Toiseksi on samasta syystä todettava, että vaikka kuudennessa direktiivissä ei itsessään ole mainittu erityistä tavoitetta, jonka vuoksi henkilöstön asettaminen käytettäväksi on sisällytetty tämän direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuihin palveluihin, lainsäätäjä on ilmeisesti pitänyt epätarkoituksenmukaisena katsoa kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan pääsäännön mukaisesti, että tällaiset palvelut katsottaisiin verotuksessa suoritetuiksi palvelun suorittajan kotipaikassa tai toimipaikassa. [14] Lainsäätäjä on pikemminkin katsonut, että henkilöstöä käyttöönsä vastaanottavan henkilön, jonka johdon ja valvonnan alaisuudessa käytettäväksi asetetut henkilöt työskentelevät, kotipaikka tai toimipaikka on ratkaiseva liittymäkohta ja että tällaisia palveluja koskeva alueellinen verotustoimivalta on määritettävä sen perusteella.

40. Myös edellä esitetyn perusteella näyttää siltä, ettei ole objektiivista perustetta – eivätkä komissio tai Saksan hallitus ole sellaiseen vedonneet –, miksi verotuspaikkaa määritettäessä pitäisi tehdä henkilöstön asettamisen käytettäväksi osalta ero sen mukaan, ovatko käytettäväksi asetetut henkilöt palvelujen suorittajan palveluksessa vai eivät, ja miksi tämän seikan pitäisi siten olla kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitetun ”henkilöstön asettamista käytettäväksi” koskevan palvelun ominaispiirre.

41. Voitaisiin päinvastoin väittää, että jos on katsottu tarpeelliseksi poiketa kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan pääsäännöstä ja lähteä siitä, että henkilöstö asetetaan käytettäväksi vastaanottajan kotipaikassa tai toimipaikassa, jos kyse on henkilöstöstä, joka pysyy palvelun suorittajan palveluksessa, tämän paikan pitäminen verotuspaikkana on sitä suuremmalla syyllä perusteltua, kun käytettäväksi asetetut henkilöt eivät ole palvelun suorittajan palveluksessa ja ovat siten vähemmän sidoksissa häneen ja hänen kotipaikkaansa tai toimipaikkaansa.

42. Kuten ADV Allround aivan oikein huomauttaa, tällainen tulkinta vastaa paremmin kuudennen direktiivin 9 artiklan tavoitetta eli verotusvallan järkevän jaon varmistamista, koska se mahdollistaa selkeän hallinnoinnin, sillä vältetään käytännön ongelmat ja lisätään oikeusvarmuutta tässä artiklassa tarkoitetun lainvalintasäännön täytäntöönpanossa [15] verrattuna tilanteeseen, jossa työvoiman käytettäväksi asettamisen tapauksissa verotuspaikan pitäisi määräytyä sen mukaan, ovatko käytettäväksi asetetut henkilöt palvelun suorittajan palveluksessa vai itsenäisiä ammatinharjoittajia, riippumatta siitä, että näillä palveluilla on molemmilla sama tavoite.

43. Asiassa ei voida hyväksyä Saksan hallituksen väitettä, jonka mukaan itsenäisinä ammatinharjoittajina toimivien kuorma-autonkuljettajien sisällyttäminen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuun ”henkilöstön asettamisen käytettäväksi” määritelmään voisi antaa itsenäisille ammatinharjoittajille mahdollisuuden samaa palvelua, kuten tässä kyseessä olevia autonkuljetuspalveluja, koskevan verotuspaikan manipulointiin tai valintaan sen mukaan, tarjoavatko he palvelua välittäjän kautta vai eivät.

44. Kuudennen direktiivin verotuspaikkasääntöjen soveltamiseksi kukin liiketoimi on määriteltävä ja luokiteltava objektiivisesti, jolloin huomioon on otettava sen kaikki ominaispiirteet ja olosuhteet, joissa se toteutetaan. [16]

45. Pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa on siis määritettävä, onko kyseessä olevan palvelun tärkeimpänä ominaispiirteenä tai tarkoituksena työvoiman, tässä tapauksessa kuorma-autonkuljettajien, käyttöön antaminen verovelvolliselle siten, että liiketoimea on pidettävä henkilöstön asettamisena käytettäväksi, vai suoraan palvelun suorittajan tarjoamien kuljetuspalvelujen toteuttaminen, jolloin työntekijät tai itsenäisinä ammatinharjoittajina toimivat alihankkijat asetetaan

14 — Vrt. edellä 34 kohta ja asia C-116/96, Reisebüro Binder, tuomio 6.11.1997 (Kok., s. I-6103, 13 kohta).

15 — Ks. alaviitteessä 14 mainittu asia Reisebüro Binder, tuomion 12 kohta ja alaviitteessä 10 mainittu asia Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsråd, tuomion 30–33 kohta.

16 — Ks. mm. asia C-270/09, Macdonalds Resorts Limited, tuomio 16.12.2010 (Kok., s. I-13179, 46 kohta); alaviitteessä 10 mainittu asia SPI, tuomio 20 kohta ja asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001 (Kok., s. I-7257, 33 kohta).

käytettäviksi osana tämän palvelun suorittamista. Lisäksi tällaisessa tilanteessa on tyypillistä, että verotuksen kannalta on arvioitava erikseen useita eri liiketoimia, kuten esimerkiksi itsenäisinä ammatinharjoittajina toimivien kuorma-autonkuljettajien tarjoamaa palvelua välittäjälle tai henkilöstöä käytettäväksi asettavalle henkilölle välityssopimuksen puitteissa, tämän välittäjän tarjoamaa palvelua kuljetusliikkeille ulkomailla ja vielä näiden kuljetusliikkeiden mahdollisesti tarjoamaa kuljetuspalvelua asiakkailleen.

46. Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen pitäisi vastata, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että ”henkilöstön asettaminen käytettäväksi” käsittää myös sellaisten itsenäisten ammatinharjoittajien asettamisen käytettäväksi, jotka eivät ole tämän palvelun suorittajan palveluksessa.

B *Toinen kysymys*

47. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa ennen kaikkea selvittää, edellytetäänkö ja missä laajuudessa kuudennessa direktiivissä ja erityisesti sen vähennysoikeutta koskevissa säännöksissä, että kansallisessa prosessioikeudessa säädetään 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, ja että tässä suhteessa ristiriitaisia päätöksiä vältetään tai ne suljetaan pois.

1. Asianosaiset ja muiden osapuolten pääasialliset lausumat

48. Komission mukaan kansallisessa prosessioikeudessa on varmistettava, että arvonlisäverotuksessa samaa liiketoimea arvioidaan yhtenäisesti kyseisen palvelun suorittavan ja sen vastaanottavan henkilön osalta.

49. Se toteaa, että jäsenvaltioiden prosessiautonomia ei voi mennä niin pitkälle, että sillä kavennettaisiin arvonlisäveron vähennystä ja palautusta koskevaa perusoikeutta, jonka tarkoituksena on vapauttaa elinkeinonharjoittaja kokonaan maksettavan tai maksetun arvonlisäveron rasituksesta tämän koko liiketoiminnan harjoittamisen ajaksi ja siten varmistaa kaikkeen liiketoimintaan kohdistuvan verotuksen täysi neutraalisuus.

50. Komission mukaan jäsenvaltioiden on vilpittömän yhteistyön velvoitteensa mukaisesti vältettävä tilanteita, joissa eri veroviranomaisten toisistaan poikkeavat kannat voivat estää verovelvollisia vähentämästä perittyä arvonlisäveroa kokonaan tai saada sitä palautetuksi. Tässä tarkoituksessa on tarpeen koordinoida kansallisen lainsäädännön nojalla mahdollisesti toimivaltaisten eri veroviranomaisten ja tuomioistuinten toimintaa.

51. ADV Allround yhtyy olennaisilta osin komission kantaan ja viittaa ennen kaikkea arvonlisäverotuksen neutraalisuuden ja oikeusvarmuuden periaatteisiin. Se katsoo erityisesti, että muiden kyseessä olevien veroviranomaisten pitäisi voida osallistua oikeudenkäyntiin kansallisessa tuomioistuimessa.

52. Saksan hallitus kiistää tämän ja katsoo, että unionin oikeudessa ei edellytetä kansallisessa prosessioikeudessa säädettävän erityisistä toimenpiteistä, jotta saman palvelun verollisuutta ja siihen liittyvää verovelvollisuutta arvioidaan samalla tavoin palvelun suorittavan ja palvelun vastaanottavan elinkeinonharjoittajien kohdalla, vaikka eri veroviranomaiset voivat olla toimivaltaisia kyseisten verovelvollisten osalta.

53. Saksan hallitus korostaa, että koska unioni ei ole antanut asiasta säännöksiä, periaatteessa kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet; tällöin on noudatettava vastaavuusperiaatetta ja tehokkuusperiaatetta, joita ei kuitenkaan ole loukattu tässä yhteydessä.

54. Saksan hallitus toteaa, ettei ole koskaan täysin mahdollista estää veroviranomaisia tai tuomioistuimia tekemästä toisistaan poikkeavia päätöksiä, ja tämä pätee sekä saman jäsenvaltion sisällä että eri jäsenvaltioiden viranomaisten ja tuomioistuinten osalta. Tällaiset ristiriidat muodostavat itse asiassa klassisen organisaatio-ongelman, joka on ratkaistava sekä verohallinnon että verotuomioistuinten hierarkkisen rakenteen avulla.

55. Saksan hallitus selittää lopuksi, että veroviranomaisten ja/tai -tuomioistuinten toiminnan koordinoiminen komission tarkoittaman yhtenäisyyden varmistamiseksi olisi käytännössä mahdoton toteuttaa, ja viittaa tällaisesta koordinoinnista seuraaviin useisiin käytännön vaikeuksiin ja oikeudellisiin ongelmiin erityisesti oikeusvarmuuden periaatteen ja hallintopäätösten ja tuomioistuinten päätösten oikeusvoimavaikutuksen kannalta.

2. Asian arviointi

56. Heti alkuun on huomattava unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraavan, että koska unioni ei ole antanut asiasta säännöksiä, periaatteessa kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet sekä hallintoviranomaiset ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet. [17]

57. 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). [18]

58. Tässä suhteessa on aluksi huomattava, että tässä asiassa ei ole sinänsä kysymys arvonlisäveroasioita koskevasta jäsenvaltion sisäisestä toimivallan jaosta, jonka mukaisesti eri veroviranomaiset ovat toimivaltaisia yhtäältä määräämään palvelun suorittajan velvollisuudesta suorittaa myyntitoimista maksettava arvonlisävero ja toisaalta käsittelemään palvelun vastaanottajien maksaman ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamishakemukset.

59. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys johtuu pikemminkin siitä, että kyseiset viranomaiset ovat näissä hallintomenettelyissä tulkinneet eri tavalla kuudennen direktiivin verotuspaikkasääntöjä ja siten palvelun suorittavan verovelvollisen verovelvollisuutta koskevia sääntöjä sillä seurauksella, että vaikka yksi viranomainen on katsonut kyseisen liiketoimen verolliseksi Saksassa, toinen viranomainen on hylännyt tämän liiketoimen osalta maksetun ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautushakemuksen.

17 — Ks. mm. asia C-472/08, Alstom Power Hydro, tuomio 21.1.2010 (Kok., s. I-623, 17 kohta); asia C-228/96, Aprile, tuomio 17.11.1998 (Kok., s. I-7141, 18 kohta) ja yhdistetyt asiat 205/82-215/82, Deutsche Milchkontor ym., tuomio 21.9.1983 (Kok., s. 2633, Kok. Ep. VII, s. 229, 17 kohta).

18 — Ks. mm. yhdistetyt asiat C-317/08-C-320/08, Alassini, tuomio 18.3.2010 (Kok., s. I-2213, 48 kohta) ja asia C-240/09, Lesoochranárske zoskupenie, tuomio 8.3.2011 (Kok., s. I-1255, 48 kohta).

60. Kun tätä taustaa vasten otetaan huomioon ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen aineellinen yhteys myyntitoimista maksettavan arvonlisäveron suorittamiseen,[19] ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy ennen kaikkea, onko unionin oikeuden mukaan kansallisessa lainsäädännössä säädettävä erityisistä menettelysäännöistä verotuspaikkaa ja verovelvollisuutta koskevien sääntöjen yhtenäisen tulkinnan ja soveltamisen varmistamiseksi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa veromenettelyissä, jos nämä menettelyt koskevat samaa liiketoimea. Vaikka tämä ei ole toisen kysymyksen sanamuodon perusteella täysin selvää, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näyttää ensisijaisesti tarkoittavan oikeudenkäyntimenettelyjä, kuten pääasian oikeudenkäyntiä, koskevia menettelysääntöjä.

61. Tosiasiassa on yleensä kansallisten tuomioistuinten sekä hallintoviranomaisten asiana varmistaa toimivaltansa puitteissa, että välittömästi sovellettavissa olevaa unionin oikeutta sovelletaan kokonaisuudessaan.[20]

62. Vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella on myös selvää – ja kyse on vaatimuksesta, joka on olennainen osa unionin oikeuden ensisijaisuutta –, että tätä oikeutta on tulkittava ja sovellettava oikein ja yhtenäisesti koko unionissa.[21]

63. Prosessuaaliselta kannalta tämä unionin oikeuden yhtenäinen soveltaminen ja tulkinta varmistetaan sen muutoin hajautetussa täytäntöönpanojärjestelmässä yleensä menettelyllä, jossa unionin oikeuden määräyksen tai säännöksen tulkinnasta tai pätevyydestä esitetään ennakkoratkaisukysymys SEUT 267 artiklan, jossa määrätään kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen oikeudellisesta yhteistyömekanismista, nojalla.[22]

64. Tässä järjestelmässä kansallisilla tuomioistuimilla, joiden päätöksiin saa kansallisen lainsäädännön mukaan hakea muutosta, on oikeus saattaa tulkintaa koskeva ennakkoratkaisukysymys unionin tuomioistuimen ratkaistavaksi, kun taas ainoastaan tuomioistuimilla, joiden päätöksiin ei saa hakea muutosta, on lähtökohtaisesti velvollisuus esittää tällaisia kysymyksiä unionin tuomioistuimelle, kun niissä on tullut esille unionin oikeutta koskeva merkityksellinen kysymys.[23]

65. Tällä velvollisuudella pyritään erityisesti estämään unionin oikeussääntöjen kanssa ristiriidassa olevan kansallisen oikeuskäytännön syntyminen jäsenvaltiossa.[24]

66. Sitä vastoin tällä SEUT 267 artiklalla käyttöön otetulla oikeudellisen yhteistyön järjestelmällä ei selvästikään ole tarkoitus pyrkiä unionin oikeuden yhtenäiseen tulkintaan ja soveltamiseen kaikissa yksittäistapauksissa ja kaikissa oikeusasteissa ja vielä vähemmän estää kaikki kansallisten viranomaisten tässä suhteessa poikkeavat ratkaisut yhdessä jäsenvaltiossa tai useiden jäsenvaltioiden välillä.

67. Unionin oikeuteen perustuvien oikeuksien yhtenäinen soveltaminen ja tulkinta on pikemminkin varmistettava kussakin jäsenvaltiossa kokonaisuutena arvioituna sen omassa oikeusjärjestyksessä ja viime kädessä esittämällä ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle.

19 — Ks. mm. asia C-277/09, RSB Deitschland Holding, tuomio 22.12.2010 (Kok., s. I-13805, 35 kohta).

20 — Ks. mm. asia C-409/06, Winner Wetten, tuomio 8.9.2010 (Kok., s. I-8015, 55 kohta); asia C-453/00, Kühne & Heitz, tuomio 13.1.2004 (Kok., s. I-837, 20 kohta); asia C-72/95, Kraaijeveld ym., tuomio 24.10.1996 (Kok., s. I-5403, 55–61 kohta) ja asia 103/88, Costanzo, tuomio 22.6.1989 (Kok., s. 1839, Kok. Ep. X, s. 95, 33 kohta).

21 — Ks. mm. alaviitteessä 20 mainittu asia Winner Wetten, tuomion 61 kohta; asia C-195/06, Österreichischer Rundfunk, tuomio 18.10.2007 (Kok., s. I-8817, 24 kohta); asia C-461/03, Gaston Schul Douane-expediteur, tuomio 6.12.2005 (Kok., s. I-10513, 21 kohta) ja asia C-495/03, Intermodal Transports, tuomio 15.9.2005 (Kok., s. I-8151, 33 ja 38 kohta).

22 — Yhteisöjen tuomioistuin korosti edellä alaviitteessä 21 mainitussa asiassa Intermodal Transports (tuomion 38 kohta) sitä, että SEUT 267 artiklassa määrätään yksinomaan tuomioistuinten välisestä yhteistyömenettelystä.

23 — Ks. alaviitteessä 21 mainittu asia Intermodal Transports, tuomion 28–31 kohta.

24 — Ks. erityisesti asia C-99/00, Lyckeskog, tuomio 4.6.2002 (Kok., s. I-4839, 14 kohta) ja asia C-393/98, Gomez Valente, tuomio 22.2.2001 (Kok., s. I-1327, 17 kohta).

68. Lisäksi on todettava, että mikäli jäsenvaltio varmistaa tehokkaan oikeussuojan hallintoviranomaisten päätöksiä vastaan, sillä ei ole velvollisuutta koordinoida hallintomenettelyjä siten, että kyseiset viranomaiset ottaisivat kussakin yksittäistapauksessa yhtenäisen kannan unionin oikeussääntöihin.

69. Käsiteltävässä asiassa on huomattava komission katsovan tästä, että koordinointi kansallisen lainsäädännön nojalla mahdollisesti toimivaltaisten eri viranomaisten ja tuomioistuinten välillä on tarpeen yhtä ja samaa liiketoimea koskevien yhtenäisten ratkaisujen varmistamiseksi, mutta se ei kuitenkaan täsmennä millään tavoin, miten tämä tavoite voidaan käytännössä saavuttaa menettelysäännöillä tapauksissa, joissa eri osapuolet ovat saattaneet eri veroviranomaisissa vireille kaksi eri hallintomenettelyä, joiden pääasiallinen kohde on erilainen siitä huolimatta, että ne liittyvät samaan suoritettuun palveluun.

70. Tämän jälkeen on todettava, että tällaiseen koordinointiin liittyvistä vaikeuksista riippumatta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tässä yhteydessä mainitsemasta asiassa Genius annetusta tuomiosta [25] ei seuraa, että tietyn arvonlisäverollisen palvelun joko suorittajalla tai vastaanottajalla olisi erityinen oikeus toisen verovelvollisen eri veroviranomaisessa vireille saattamassa menettelyssä saada liiketoimi luokitelluksi verotuspaikan ja verovelvollisuuden osalta samoin kuin sen oma viranomainen on sen luokitellut. Kyseisessä tapauksessa yhteisöjen tuomioistuin katsoi ainoastaan, että vähennysoikeus koskee pelkästään todellisuudessa maksettavia veroja, eli arvonlisäverollisiin liiketoimiin liittyviä veroja tai veroja, jotka on maksettu sikäli kuin ne oli maksettava, ja että tämä oikeus ei siten koske veroa, joka on maksettava ainoastaan sen vuoksi, että se on mainittu laskussa. [26]

71. Lisäksi on pantava merkille, että palvelun vastaanottajat eivät ole käsiteltävässä asiassa valittaneet Bundeszentralamt für Steuernin hallintopäätöksestä, jolla se hylkäsi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautushakemukset. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitseman tehokkuusperiaatteen [27] kannalta ei näin ollen ole selvää, että liikevaihtoveron palautusta koskevat menettelysäännöt itsessään ovat sellaisia, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien, kuten kyseisen palvelun vastaanottajien ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden, käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa.

72. Tarkasteltaessa vielä ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevan oikeudenkäynnin kaltaisia oikeudenkäyntejä koskevia menettelysääntöjä on todettava ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä sekä Saksan hallituksen huomautuksista ilmenevän, että Bundeszentralamt für Steuernin palvelun vastaanottajien palautushakemuksista tekemät hallintopäätökset ovat tulleet lopullisiksi kyseiseen viranomaiseen ja näihin vastaanottajiin nähden. Olisi siten Bundeszentralamt für Steuernin edellä mainittuihin hallintopäätöksiin liittyvän oikeusvoimavaikutuksen vastaista pyrkiä ulottamaan – joko ottamalla Bundeszentralamt für Steuern ja/tai palvelun vastaanottajat mukaan oikeudenkäyntiin tai muulla tavoin – ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kyseisen palvelun verotuspaikasta ja siihen liittyvästä verovelvollisuudesta annettavan ratkaisun oikeusvoima näihin palvelun vastaanottajiin.

73. Tältä osin on muistutettava, että unionin tuomioistuin on toistuvasti korostanut tuomioistuinten päätösten tai hallintopäätösten lopullisuutta koskevien sääntöjen tärkeyttä sekä unionin oikeusjärjestyksessä että kansallisissa oikeusjärjestyksissä, koska niillä edistetään oikeusvarmuutta, joka on unionin oikeuden perusperiaate. [28]

25 — Asia C-342/87, tuomio 13.12.1989 (Kok., s. 4227).

26 — Idem. Ks. tuomion 13 ja 19 kohta.

27 — Ks. edellä 57 kohta.

28 — Ks. mm. asia C-234/04, Kapferer, tuomio 16.3.2006 (Kok., s. I-2585, 20 kohta, ja alaviitteessä 20 mainittu asia Kühne & Heitz, tuomion 24 kohta.

74. Pitää paikkansa, että unionin tuomioistuin on joissakin tilanteissa katsonut, että päätösten lopullisuutta koskevat kansalliset säännökset voidaan kyseenalaistaa unionin oikeuden tehokkuuden ja vaikutuksen perusteella. Tämä on kuitenkin mahdollista vain poikkeuksellisesti ja hyvin tiukoin edellytyksin,[29] jotka eivät useassa suhteessa täyty esillä olevan asian olosuhteissa.

75. Tältä kannalta katsottuna kansallisessa prosessioikeudessa ei täydy unionin oikeuden nojalla säätää, että kansallisessa tuomioistuimessa palvelun suorittajan osalta tehtävä päätös verotuspaikasta ja verovelvollisuudesta voidaan esillä olevan asian kaltaisissa olosuhteissa ulottaa koskemaan myös tämän palvelun vastaanottajia.

76. Kaiken edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava siten, että kuudennessa direktiivissä ja erityisesti sen vähennysoikeutta koskevissa säännöksissä ei edellytetä, että kansallisessa prosessioikeudessa säädetään erityisistä varotoimista, jotta esillä olevan asian kaltaisissa olosuhteissa 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.

C Kolmas kysymys

77. Kolmatta kysymystä ei ole tarpeen tutkia, kun otetaan huomioon toiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettava vastaus.

V Ratkaisuehdotus

78. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa esitettyihin kysymyksiin seuraavasti:

— Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että ”henkilöstön asettaminen käytettäväksi” käsittää myös sellaisten itsenäisten ammatinharjoittajien asettamisen käytettäväksi, jotka eivät ole tämän palvelun suorittajan palveluksessa.

— Kuudennessa direktiivissä ja erityisesti sen vähennysoikeutta koskevissa säännöksissä ei edellytetä, että kansallisessa prosessioikeudessa säädetään erityisistä varotoimista, jotta esillä olevan asian kaltaisissa olosuhteissa 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.

29 — Ks. alaviitteessä 20 mainittu asia Kühne & Heitz, tuomion 26 ja 27 kohta: Ensinnäkin hallintoelimellä on oltava kansallisen oikeuden mukaan oikeus muuttaa tätä päätöstä. Toiseksi kyseisestä hallintopäätöksestä on täytynyt tulla lopullinen ensimmäisenä oikeusasteena asiaa käsitelleen kansallisen tuomioistuimen antaman tuomion jälkeen. Kolmanneksi tämän tuomion on perustuttava unionin tuomioistuimen myöhemmin antama tuomio huomioon ottaen virheelliseen unionin oikeuden tulkintaan, johon päädyttiin esittämättä unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymystä, vaikka SEUT 267 artiklan kolmannessa kohdassa tarkoitetut edellytykset täyttyivät. Neljänneksi kyseessä olevan henkilön on täytynyt kääntyä hallintoelimen puoleen välittömästi saatuaan tietää tästä unionin tuomioistuimen tuomiosta.