Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JAN MAZÁK
esitatud 28. juunil 2011 [1]

Kohtuasi C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, likvideerimisel,
versus
Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Hamburg (Saksamaa))

„Kuues käibemaksudirektiiv — Artikli 9 lõike 2 punkti e tõlgendamine — Personali kasutada andmine — Kasutada andjaga töösuhtes mitteolevate autojuhtide kasutada andmine — Teenuste osutamise koht — Tagastamine”

I. Sissejuhatus

1. Oma 20. aprilli 2010. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. mail 2010, taotles Finanzgericht Hamburg (Hamburgi maksukohus, Saksamaa) Euroopa Kohtult ELTL artikli 267 alusel eelotsust selle kohta, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas [2] (edaspidi „kuues direktiiv”).

2. Eelotsusetaotlus esitati kohtumenetluses, mille poolteks on ADV Allround Vermittlungs AG, likvideerimisel, (edaspidi „ADV Allround”) ja Finanzamt Hamburg-Bergedorf (Hamburg-Bergdorfi maksuamet) ning milles käsitletakse käibemaksukohustust 2005. aasta eest seoses välismaal asuvatele klientidele füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevate veoautojuhtide kasutada andmise teenuse osutamise kohaga.

3. Oma küsimustega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus saada teada esiteks seda, kas kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e tuleb tõlgendada nii, et selles kasutatud väljend „personali kasutada andmine” hõlmab ka selliste füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevate isikute kasutada andmist, kes ei ole teenust osutava ettevõtjaga töösuhtes.

4. Teiseks soovib nimetatud kohus teada, kas kuuenda direktiivi sätete kohaselt peavad siseriiklikud menetlusnormid tagama, et tehingut, mis käesoleval juhul seisneb teenuse osutamises, hinnatakse seda teenust osutava maksukohustuslase ja teenust saava maksukohustuslase käibemaksuga maksustamisel mõlema maksukohustuslase puhul ühtemoodi, ning soovib saada juhiseid tähtaja kohta, mille kestel on teenuse saajal saadud teenuselt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

1 — Algkeel: inglise.

2 — EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, nõukogu 26. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/66/EÜ (ELT 2004 L 168, lk 35) muudetud versioonis.

II. Õiguslik raamistik

A. *Kuues direktiiv*

5. Kuuenda direktiivi artikkel 9 „Teenuste osutamine" sätestab asjakohases osas:

„1. Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

2. Sellest olenemata:

[…]

e) on allpool nimetatud teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele klientidele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis, teenuste osutamise kohaks kliendi tegevuskoht või teenuste kasutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht:

[…]

— personali kasutada andmine,

[…]"

6. Kuuenda direktiivi artiklis 17 „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala" on asjakohases osas sätestatud:

„[…]

2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib teine maksukohustuslane;

[…]

3. Liikmesriigid annavad kõikidele maksukohustuslastele ka õiguse lõikes 2 nimetatud käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaupa ja teenust kasutatakse:

a) seoses artikli 4 lõikes 2 nimetatud majandustegevusega teises riigis tehtavate tehingutega, mis oleksid kõlblikud maksu mahaarvamiseks, kui need oleksid tehtud riigi territooriumil;

[…]"

B. *Asjakohased siseriiklikud õigusnormid*

7. Umsatzsteuergesetz'i (edaspidi „käibemaksuseadus") redaktsioonis, mis kehtis kuni 31. detsembrini 2009, §-s 3a, mis käsitles muude teenuste osutamise kohta, oli asjakohases osas sätestatud:

(1) esimene lause:

„Muude teenuste osutamise kohaks ettevõtja tegevuskoht, kui §-des 3b ja 3f ei ole sätestatud teisiti.

[…]"

(3) esimene lause:

„Kui lõikes 4 nimetatud muu teenuse saaja on ettevõtja, on teenuste osutamise kohaks erandina lõikest 1 teenuse saaja tegevuskoht.

[…]"

(4) „Muud teenused lõike 3 tähenduses on: [...] lõike 7 personali kasutada andmine;

[...]"

III. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

8. Eelotsusetaotluse kohaselt seisnes ADV Allroundi äritegevus asjaomasel 2005. aastal füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevate veoautojuhtide kasutada andmises ekspediitoritele Saksamaal ja välismaal, eelkõige Itaalias (Trentino-Alto Adige maakonnas).

9. Selleks sõlmiti sõidukijuhtidega kirjalikud lepingud, mida nimetati „vahenduslepinguteks". Klientidest ekspediitorid esitasid vajaduse ilmnemisel teenuse tellimuse ADV Allroundile telefoni teel.

10. Sõidukijuhid esitasid ADV Allroundile arve oma töö eest, mis seisnes ekspediitorite poolt neile kasutada antud veoautode juhtimises, ning ADV Allround esitas ekspediitoritele arve veoautojuhtide kasutada andmise eest, kohaldades hinnavahet 8 % (püsitellimused) kuni 20 %-ni (üksiktellimused).

11. ADV Allround ei lisanud esialgu sellistele väljaspool Saksamaad asuvatele klientidele nagu käesolevas asjas Itaalia ekspediitorid esitatud arvetele käibemaksu, kuna ta eeldas, et kõnealune teenus on „personali kasutada andmine" käibemaksuseaduse § 3a lõike 4 punkti 7 tähenduses ning et teenuste osutamise kohaks ja järelikult maksustamise kohaks oli Itaalia, mis oli kõnealuse teenuse saajate asukoht.

12. Maksuamet märkis pärast ADV Allroundi poolt 2005. aasta esimeses kolmes kvartalis makstud käibemaksu revisjoni oma 3. juuli 2006. aasta revisjoniaruandes, et „personali kasutada andmine" eelnimetatud õigusnormi tähenduses hõlmab ainult enda töötajate kasutada andmist (töötajate rendile andmine), mistõttu on teenuse osutamise kohaks ADV Allroundi asukoht st Saksamaa.

13. Selle tulemusel hakkas ADV Allround esitama ka oma Itaalia klientidele arveid koos sel ajal kehtinud 16 % suuruse käibemaksuga. Lisaks koostas ta kõigi 2005. aastal osutatud teenuste kohta muudetud arved, kuhu oli märgitud käibemaks, eeldades, et käibemaks tagastatakse Itaalia klientidele, mistõttu on kõnealuste tehingute lugemine Saksamaal käibemaksuga maksustatavaks – hoolimata tagasimaksmise korra kohaldamise tõttu suurenevast halduskoormusest – majanduslikult neutraalne.

14. Ent Bundeszentralamt für Steuern (föderaalne keskmaksuamet), kelle pädevuses on sisendkäibemaksu tagastamise taotluste läbivaatamine, asus Finanzamt Hamburg-Bergdorfi omast teistsugusele seisukohale, leides et käibemaksuseaduse § 3a lõike 4 punktis 7 sätestatud „personali kasutada andmine" hõlmab ka kõnealuste autojuhtide kasutada andmist. Selle seisukoha kohaselt ei maksustata neid tehinguid Saksamaal käibemaksuga, mistõttu tagantjärele muudetud arvetele on käibemaks märgitud alusetult ja alusetult märgitud sisendkäibemaksu ei tagastata. Kõik klientide esitatud sisendkäibemaksu tagastamise taotlused jäeti rahuldamata.

15. Seepeale keeldusid Itaalias asuvad kliendid maksmast ADV Allroundile tagantjärele arvetele märgitud käibemaksu. Kuna klientidel ei olnud võimalik sisendkäibemaksusummat tagasi saada, muutus käibemaks nende jaoks tegelikuks kuluks, ja ADV Allround ei saanud jätkata 16 % kõrgemate hindadega turul tegutsemist. Kuna tema kasumimarginaal ulatus 8 %-st kuni 20 %-ni, lõpetas ta tegevuse ja on likvideerimisel.

16. Vaidlust lahendav Finanzgericht Hamburg märgib esiteks, et ei ole selge, kas väljend „personali kasutada andmine", mida kasutatakse nii kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis e kui ka seda sätet Saksa õigusse rakendavas käibemaksuseaduse § 3a lõike 4 punktis 7, viitab ainult alluvusvahekorra iseloomuga töösuhtes olevatele isikutele st töötajatele, või hõlmab see ka selliseid füüsilisest isikust ettevõtjaid nagu käesolevas asjas autojuhid. Ta märgib siiski, et praktilised raskused, mis kaasnevad töötajate ja füüsilisest isikust ettevõtjate eristamisega ning selle tõendamisega teenuste saajale, võivad, arvestades kuuenda direktiivi eesmärki hõlbustada teenuste osutamist Euroopa siseturul, toetada füüsilisest isikust ettevõtjate kasutada andmise hõlmamist mõistega „personali kasutada andmine".

17. Teiseks, kuna ühelt poolt maksustatavus ja maksukohustus ja teiselt poolt õigus sisendkäibemaks maha arvata on eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul sisuliselt seotud, tõstatab ta küsimuse, kas ja kuidas peaks selline vastavus materiaalõiguses kajastuma menetlusõiguses, eelkõige, kas see sama tehingu maksustatavuse ja mahaarvamise vaheline seos tähendab, et tuleb välistada sisult vastuoluliste otsuste tegemine, ja kui jah, siis kuidas seda saavutada.

18. Kolmandaks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus ei ole veel teinud otsust Saksa õiguses ette nähtud kõigest kuue kuu pikkuse tähtaja kohta, mis algab selle kalendriaasta lõpust, mil tagastusnõue tekkis, ning mille jooksul teenuse saaja võib taotleda mahaarvamist. Ei ole selge, kas see tähtaeg võib kuuenda direktiivi kohaselt ning õiguskindluse ja tõhususe põhimõtteid arvestades lõppeda enne, kui tehakse teenuse osutajale siduv otsus maksustatavuse ja maksukohustuse kohta.

19. Nendel asjaoludel peatas Finanzgericht Hamburg kohtumenetluse ja esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (edaspidi „direktiiv 77/388") artikli 9 lõike 2 punkti e kuuendat taanet (hiljem: nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „direktiiv 2006/112") artikli 56 lõike 1 punkt f selle 31. detsembrini 2009 kehtinud redaktsioonis) tuleb tõlgendada nii, et personali kasutada andmine hõlmab ka selliste füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevate isikute kasutada andmist, kes ei ole teenust osutava ettevõtjaga töösuhtes?

2. Kas direktiivi 77/388 artikli 17 lõiget 1, lõike 2 punkti a, lõike 3 punkti a ja artikli 18 lõike 1 punkti a (praegu: direktiivi 2006/112 artikkel 167, artikli 168 punkt a, artikli 169 punkt a ja artikli 178 punkt a) tuleb tõlgendada nii, et siseriiklikus menetlusõiguses tuleb ette näha kord, mille kohaselt hinnatakse teenust osutava ettevõtja ja teenust saava ettevõtja vahelise tehingu maksustatavust ja maksukohustuslikkust mõlema ettevõtja puhul ühtemoodi, isegi juhul kui kumbki ettevõtja kuulub erineva maksuhalduri pädevusalasse?

Kui vastus teisele eelotsuse küsimusele on jaatav, siis:

3. Kas direktiivi 77/388 artikli 17 lõiget 1, lõike 2 punkti a, lõike 3 punkti a ja artikli 18 lõike 1 punkti a (praegu: direktiivi 2006/112 artikkel 167, artikli 168 punkt a, artikli 169 punkt a ja artikli 178 punkt a) tuleb tõlgendada nii, et tähtaeg, mille kestel on teenuse saajal saadud teenuselt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, ei või lõppeda enne, kui on tehtud lõplik otsus selle kohta, kas teenust osutav ettevõtja on kohustatud tasuma käibemaksu?"

IV. Õiguslik analüüs

A. *Esimene küsimus*

20. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada seda, kas kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e tuleb tõlgendada nii, et mõiste „personali kasutada andmine" hõlmab ka selliste füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevate isikute kasutada andmist, kes ei ole seda teenust osutava ettevõtjaga töösuhtes.

1. Menetlusosaliste peamised seisukohad

21. Käesolevas menetluses on kirjalikke märkusi esitanud Saksamaa valitsus ja Euroopa Komisjon. Lisaks nendele menetlusosalistele oli 30. märtsil 2011 peetud kohtuistungil esindatud ADV Allround.

22. Saksamaa valitsus ja komisjon on seisukohal, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis e kasutatud mõiste „personali kasutada andmine" ei hõlma teenuseid osutava ettevõtjaga töösuhtes mitteolevate füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevate isikute kasutada andmist ning et seega tuleb esimesele küsimusele vastata eitavalt.

23. Need menetlusosalised väidavad sisuliselt, et terminiga „personal" tähistatakse tavaliselt pigem töötajaid, kellel on teenuse osutajaga töösuhe. See tõlgendus tuleneb asjaolust, et seda terminit kasutatakse sarnases tähenduses kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 6, artikli 6 lõikes 2 ja artikli 13 osa A punktis k, mida tuleb tõlgendada ühetaoliselt, ning samuti Euroopa Liidu („EL") õiguse teistes valdkondades. Lisaks kahjustaks kuuenda direktiivi artikli 9 süsteemi ja eesmärki see, kui mõistet „personali kasutada andmine" tõlgendada nii, et see hõlmab ka füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevaid isikuid.

24. ADV Allround on vastupidisel seisukohal, et esimesele küsimusele tuleb vastata jaatavalt. Tema hinnangul toetavad seda, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt e hõlmab ka füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevate isikute kasutada andmist eelkõige õiguskindluse ja praktilisusega seotud kaalutlused. Ta vaidleb vastu sellele, et selline tõlgendus teeks teenuse osutajale võimalikuks manipulatsioonid ja maksudest kõrvalehoidmise.

2. Hinnang

25. Algatuseks tuleb öelda, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e pelgalt grammatiline tõlgendus ei tundu mulle määrav küsimuses, kas kõnealuses sättes nimetatud „personali kasutada andmine" hõlmab füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevate isikute kasutada andmist, millega on tegemist käesolevas asjas.

26. Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et vähemalt mõnedes keeltes kasutatakse kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis e üldisemat terminit „personal" või vastavaid termineid (näiteks, „Personal" saksa keeles, „personnel" prantsuse keeles ning „personal" hispaania keeles) selle asemel, et kasutada konkreetsemat terminit nagu „tööline" või „töötaja" ning et see üldisem termin ei viita seega tingimata palgatöötajatele.

27. Teiseks on komisjoni ja Saksamaa valitsuse väite aluseks oleva lähenemisega veelgi enam vastuolus see, et kindlasti ei ole selgelt tuvastatud, et termin „personal" viitaks suhtele teenuse osutaja ja kasutada antud isikute vahel ning mitte suhtele nende isikute ja teenuse saaja vahel. Teisisõnu ei kirjelda kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis e kasutatud mõiste „personali kasutada andmine" tingimata sellist teenust, mille puhul maksukohustuslane annab teisele isikule kasutada oma personali, vaid sellise teenuse põhiomadus võib seisneda hoopis asjaolus, et sellele teisele isikule antakse kasutada personal või tööjõud olenemata teenuse osutaja ja kasutada antud isikute lepingulise suhte laadist.

28. Samuti tuleb arvestada, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis e kasutatud terminil „personal" ei pruugi tingimata olla sama tähendus, mis tal on selle direktiivi teistes sätetes, ja veelgi vähem pruugib sellel terminil olla sama tähendus teistes liidu õigusaktides, kuna arvesse tuleb võtta iga seda terminit kasutava õigusnormi konkreetset konteksti.

29. Nii on kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2, mis sisaldavad sõna „personal" ja millele komisjon sellega seoses viitab, eesmärgiks tagada, et maksukohustuslasi, kes kasutavad kaupu või teenuseid endi või endi töötajate isiklikuks tarbeks, koheldaks võrdselt lõpptarbijatega,[3] ent kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 2 kuulub õigusnormide hulka, millel on väga erinev ese, nimelt selle kindlaksmääramine, mis loetakse teenuse osutamise kohaks.

30. Seetõttu peab täiendavalt kaaluma, kas kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e tuleb, arvestades selle õigusnormi konteksti ja nende sätete eesmärki, mille hulka ta kuulub,[4] tõlgendada nii, et selle kohaselt kujutab ka füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevate isikute selline kasutada andmine nagu käesolevas asjas endast samuti „personali kasutada andmist", mis kuulub maksustamisele teenuse saaja asukohariigis.

31. Kõigepealt tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikkel 9 sisaldab maksustamise eesmärgil teenuste osutamise koha kindlaksmääramist käsitlevaid õigusnorme, mille eesmärgiks on vältida pädevuskonflikte, mis võivad kaasa tuua topeltmaksustamise või teises järjekorras maksustamata jätmise.[5]

32. Selles küsimuses kehtestatakse üldreegel artikli 9 lõikes 1, mille kohaselt teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja asukoht.[6]

33. Tuleb arvesse võtta, et see reegel on iseenesest erand rangest territoriaalsuse põhimõttest ning kujutab endast, nagu Euroopa Kohus on märkinud, fiktsioon, kuna lihtsustamise huvides[7] loetakse teenus osutatuks selle osutaja tegevus- või asukohas olenemata sellest, kus kõnealune teenus tegelikult osutatakse.[8]

3 — Vt selle kohta 6. mai 1992. aasta otsus kohtuasjas C-20/91: de Jong (EKL 1992, lk I-2847, punkt 15) ja 16. oktoobri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-258/95: Fillibeck (EKL 1997, lk I-5577, punkt 25).

4 — Vt eelkõige 9. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-114/05: Gillan Beach (EKL 2006, lk I-2427, punkt 21) ja 7. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-17/03: VEMW jt (EKL 2005, lk I-4983, punkt 41).

5 — Vt selle kohta 5. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-438/01: Design Concept (EKL 2003, lk I-5617, punkt 22) ja 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-327/94: Dudda (EKL 1996, lk I-4595, punkt 20).

6 — Vt selle kohta 12. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-452/03: RAL (EKL 2005, lk I-3947, punkt 23).

7 — Vt selle kohta 15. märtsi 1989. aasta otsus kohtuasjas 51/88: Hamann (EKL 1989, lk 767, punkt 17).

8 — Vt 23. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 283/84: Trans Tirreno Express (EKL 1986, lk 231, punkt 15).

34. Ent seoses konkreetsete teenustega, mille puhul seadusandja on pidanud ebapiisavaks reeglit, et teenused osutatakse teenuse osutaja tegevus- või asukohas, määratletakse kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 2 mitu erijuhtu, kus teenused loetakse osutatuks kliendi asukohas.[9]

35. Lisaks tuleb kuuenda direktiivi artikli 9 lõigete 1 ja 2 vahelise seose puhul meenutada, et Euroopa Kohus on olnud järjekindlalt seisukohal, et selle artikli lõige 1 ei ole ülimuslik lõike 2 suhtes, mis tähendab, et viimati nimetatud säte ei kujuta endast erandit, mida tuleks tõlgendada kitsalt.[10]

36. Pigem tuleks igas taolises olukorras nagu käesolevas asjas, kus välismaal asuvale maksukohustuslasele antakse kasutada füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevad autojuhid, kaaluda, kas sellise olukorra puhul on tegemist mõne kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 2 nimetatud juhtumiga ehk käesoleval asjaoludel selle direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis e viidatud „personali kasutada andmisega". Kui mitte, siis kuulub see direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaldamisalasse.[11]

37. Sellega seoses tuleb arvestada esiteks seda, et kuuenda direktiivi põhjenduse 7 kohaselt on artikli 9 lõike 2 üldine eesmärk kehtestada erisüsteem maksukohustuslaste vahel osutatavate teatavate teenuste puhul, kus teenuste hind sisaldub kauba hinnas.[12]

38. Üldisema eesmärgina sisaldub personali, käesoleval juhul autojuhtide, kasutada andmise kulu teenuse saaja poolt toodetavate kaupade või teenuste hinnas,[13] olgu siis kasutada antud personal kasutada andjaga töösuhtes või olgu siis, nagu praegusel juhul, tegemist selliste füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevate isikute kasutada andmisega, kes on kasutada andjaga seotud vaid vahenduslepinguliselt.

39. Teiseks, ehkki kuuendas direktiivis ei põhjendata, mis eesmärgil lisati selle direktiivi artikli 9 lõikes 2 nimetatud teenuste kategooriate hulka personali kasutada andmine, jääb tõsiasjaks see, et seadusandja on ilmselt pidanud kohatuks kohaldada selliste teenuste suhtes kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 1 sisalduvat üldreeglit, et maksustamisel loetakse need teenused osutatuks teenusepakkuja tegevus- või asukohas.[14] Pigem on seadusandja pidanud personali kasutada saanud isiku, kelle juhtimise ja järelevalve all kasutada antud isikud oma tööd teevad, tegevus- või asukohta nende teenustega peamiselt seotud kohaks ning seega selliste teenuste maksustamisel territoriaalse pädevuse kindlaksmääramise aluseks.

40. Ka neid kaalutlusi arvestades ei näi olevat objektiivset põhjust ning ei komisjon ega Saksamaa valitsus ole ühtegi sellist põhjust esile toonud, miks tuleks käibemaksuga maksustamise koha kindlaksmääramisel eristada personali kasutada andmist selle alusel, kas kasutada antud isikud on kasutada andjaga töösuhtes või mitte ning miks see asjaolu peaks seega olema kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis e nimetatud teenuse „personali kasutada andmine" tunnuseks.

9 — Vt eelkõige eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Trans Tirreno Express, punkt 16, ning 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus RAL, punkt 23.

10 — Vt 15. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/00: SPI (EKL 2001, lk I-2361, punktid 16 ja 17); 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-166/05: Heger (EKL 2006, lk I-7749, punkt 17) ja 6. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-291/07: Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (EKL 2008, lk I-8255, punkt 25).

11 — Vt ka eelkõige 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-401/06: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 2007, lk I-10609, punkt 30).

12 — Vt 4. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gillan Beach, punkt 17.

13 — Olenemata põhjenduse 7 sõnastusest, milles viidatakse ainult kaupu tootvale teenuste saajale, tuleb seda mõista nii, et see kohaldub ka olukordades, kus teenuste saaja on ise teenuste osutaja: Vt selle kohta 17. novembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-68/92: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 1993, lk I-5881, punkt 15) ja 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Design Concept kohtujurist Jacobsi poolt esitatud ettepanek, punkt 23.

14 — Vt sellega seoses eespool punkt 34 ja 28. aprilli 1998. aasta määrus kohtuasjas C-116/96: Reisebüro Binder (EKL 1998, lk I-6103, punkt 13).

41. Vastupidi, on võimalik argumenteerida, et kui on peetud vajalikuks teha erand kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 1 sätestatud üldreeglist ning lugeda teenuse osutajaga töösuhtesse jääv personal kasutada antuks teenuse saaja tegevus- või asukohas, siis on seisukoht, et see on maksustamise koht, veelgi rohkem põhjendatud juhul, kui kasutada antud isikud ei ole nende kasutada andjaga töösuhtes ning seega on nõrgemalt seotud tema ja tema tegevus- või asukohaga.

42. Selline tõlgendus, nagu ADV Allround on õigesti märkinud, on lisaks rohkem kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 9 eesmärgiga tagada maksustamispädevuse mõistusepärane piiritlemine selliselt, et see teeniks paremini haldamise lihtsust, väldiks probleeme praktikas ning edendaks õiguskindlust selles normis sätestatud kollisiooninormide kohaldamisel,[15] võrreldes olukorraga, kus tööjõu kasutada andmise puhul tuleks maksustamise koht kindlaks määrata selle alusel, kas kasutada antud isikud on nende kasutada andjaga töösuhtes või tegutsevad iseseisvate ettevõtjatena, ehkki neil teenustel oleks mõlemal juhul sama eesmärk.

43. Lõpuks ei saa nõustuda Saksamaa valitsusega selles, et füüsilisest isikust ettevõtjatena tegutsevate autojuhtide hõlmamine kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis e sätestatud „personali kasutada andmise" määratlusse võimaldaks füüsilisest isikust ettevõtjatel ühe ja sama teenuse nagu käesoleval juhul autojuhtimisteenuse puhul manipuleerida maksustamisega või selle kohta valida olenevalt sellest, kas nad osutavad seda teenust vahendaja kaudu või mitte.

44. Kuuendas direktiivis sätestatud maksustamise koha eeskirjade kohaldamisel tuleb iga tehing objektiivselt määratleda ja klassifitseerida, arvestades selle kõiki tunnuseid ja selle toimumise asjaolusid.[16]

45. Nii tuleb sellises kontekstis nagu põhikohtuasjas kindlaks määrata, kas asjaomaste teenuste peamiseks tunnuseks või eesmärgiks on tööjõu st veoautojuhtide maksukohustuslasele kasutada andmine, nii et seda tehingut tuleb pidada personali kasutada andmiseks, või on tegemist vahetult veoteenuste osutamisega teenuseosutaja poolt, mille puhul töötajad või füüsilisest isikust ettevõtjatena tegutsevaid allhankijad antakse kasutada selle teenuse osutamise raames. Lisaks on sellistes olukordades tüüpiliselt tegemist mitme, maksustamisel eraldi käsitletava tehinguga, milleks on näiteks füüsilisest isikust ettevõtjatena tegutsevate veoautojuhtide poolt vahendajale või personali pakkujale osutatav teenus vahenduslepingu raames, selle vahendaja poolt välismaa ekspediitoritele osutatav teenus ning lõpuks veoteenused, mida need ekspediitorid võivad pakkuda oma klientidele.

46. Kõigist eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et esimesele küsimisele tuleb vastata, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e tuleb tõlgendada nii, et „personali kasutada andmine" hõlmab ka selliste füüsilisest isikust ettevõtjatena tegutsevate isikute kasutada andmist, kes ei ole selle teenuse osutajaga töösuhtes.

B. *Teine küsimus*

47. Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada seda, kas või millises osas kuues direktiiv, konkreetsemalt selle mahaarvamisõigust käsitlevad sätted nõuavad, et siseriiklikus menetlusõiguses nähtaks ette sätted selle tagamiseks, et ühe ja sama teenuse maksustatavust ja sellega seotud maksukohustust hinnatakse samamoodi seda teenust osutava ettevõtja ja teenust saava ettevõtja puhul, isegi kui need kaks ettevõtjat kuuluvad eri riikide maksuhaldurite pädevusalasse, ning nii välditaks või kõrvaldataks sellekohased omavahel vastuolus olevad otsused.

15 — Vt selle kohta 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Reisebüro Binder, punkt 12, ja 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, punktid 30–33.

16 — Vt selle kohta eelkõige 16. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-270/09: MacDonald Resorts (EKL 2010, lk I-13179, punkt 46); 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus SPI, punkt 20, ning 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/99: Cantor Fitzgerald International (EKL 2001, lk I-7257, punkt 33).

1. Menetlusosaliste peamised seisukohad

48. Komisjon on seisukohal, et siseriiklik menetlusõigus peab tagama, et käibemaksuga maksustamisel hinnataks ühte ja sama tehingut asjaomase teenuse osutaja ja selle saaja osas ühetaoliselt.

49. Komisjon märgib, et liikmesriikide menetlusautonoomia ei saa minna nii kaugele, et see sekkuks käibemaksu mahaarvamise ja tagasisaamise põhilistesse õigustesse, mille eesmärgiks on vabastada ettevõtja täielikult tema poolt kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast ja tagada nii kogu majandustegevuse maksustamise täielik neutraalsus.

50. Komisjoni hinnangul on liikmesriigid nende lojaalse kostöö kohustusest tulenevalt kohustatud vältima olukordi, milles eri maksuhaldurite lahknevad seisukohad võivad takistada maksukohustuslastel maha arvata või tagasi saada kogu tasutud käibemaksu. Selleks on tarvis koordineerida siseriikliku õiguse kohaselt võimalike eri maksuhaldurite ja maksujurisdiktsioonide tegevust.

51. ADV Allround sisuliselt nõustub komisjoniga, viidates ennekõike käibemaksu neutraalsuse ja õiguskindluse põhimõtetele. Sealhulgas peaks tema hinnangul olema teistel maksuhalduritel, keda asi puudutab, võimalik astuda siseriiklikus kohtus menetlusse selle osalistena.

52. Saksamaa valitsus vaidleb sellele vastu, asudes seisukohale, et liidu õigus ei nõua ühegi spetsiaalse siseriikliku menetlusõigusnormi kehtestamist, tagamaks seda, et ühe ja sama teenuse maksustatavust ja sellega seotud maksukohustust hinnataks asjaomase teenuse osutaja ja selle saaja osas samal viisil, isegi kui kõnealuste maksukohustuslaste suhtes on pädevad eri maksuhaldurid.

53. Ta rõhutab, et teatud valdkonda reguleerivate liidu õigusnormide puudumisel tuleb iga liikmesriigi siseriiklikus õiguskorras määrata pädevad kohtud ja kehtestada üksikasjalikud menetlusnormid nende kohtuasjade läbivaatamiseks, mille eesmärk on tagada isikute ühenduse õigusest tulenevate õiguste kaitse, arvestades võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid, mida aga käesoleval juhul ei ole rikutud.

54. Saksamaa valitsus tugineb sellele, et kunagi ei ole võimalik täielikult välistada seda, et sama liikmesriigi või eri liikmesriikide eri maksuhaldurid või kohtud teevad erinevaid otsuseid. Sellised erinevused kujutavad endast tegelikult klassikalist korralduslikku probleemi, mis tuleb lahendada nii maksuhalduse kui maksukohtute hierarhilise struktuuri abil.

55. Lõpuks selgitab Saksamaa valitsus, et maksuhaldurite ja/või kohtute tegevuse koordineerimist selleks, et tagada komisjoni soovitud ühetaolisus, oleks praktikas võimatu korraldada ning viitab sellega seoses hulgale praktilistele ja õiguslikele probleemidele, mida selline koordineerimine võib põhjustada, eelkõige seoses õiguskindluse põhimõttega ning jõustunud haldus- ja kohtuotsuste õigusjõuga.

2. Hinnang

56. Kõigepealt tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt, kui puuduvad vastavat valdkonda reguleerivad liidu õigusnormid, tuleb iga liikmesriigi siseriiklikus õiguskorras määrata pädevad kohtud, ning samuti haldusorganid ja kehtestada menetlusnormid nende kohtuasjade läbivaatamiseks, mille eesmärk on tagada isikute liidu õigusest tulenevate õiguste kaitse. [17]

17 — Vt selle kohta eelkõige 21. jaanuari 2010. aasta otsuses C-472/08: Alstom Power Hydro (EKL 2010, lk I-623, punkt 17); 17. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-228/96: Aprile (EKL 1998, lk I-7141, punkt 18) ja 21. septembri 1983. aasta otsus liidetud kohtuasjades 205/82-215/82: Deutsche Milchkontor jt (EKL 1983, lk 2633, punkt 17).

57. Need kriteeriumid ei tohi olla ebasoodsamad kui samalaadsete siseriiklike taotluste puhul (võrdväärsuse põhimõte) ega tohi muuta ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamist praktikas võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte). [18]

58. Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, et käesolevas asjas ei ole vaidlustatud käibemaksuküsimuste alase pädevuse siseriiklikku jaotuse põhimõtet, mille kohaselt ühelt poolt teenuse osutaja käibemaksu maksmise kohustuse ja teisalt teenuse saajate poolt sisendkäibemaksu tagastamise taotlemise suhtes on pädevad eri maksuhaldurid.

59. Pigem tuleneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus asjaolust, et asjaomased maksuhaldurid on vastavates haldusmenetlustes tõlgendanud erinevalt kuuendas direktiivis sätestatud eeskirju maksustamise koha kohta ja seega ka eeskirju maksukohustuslasest teenuseosutaja maksukohustuse kohta, mille tagajärjeks on see, et ehkki vaidlusalust tehingut peeti ühe maksuhalduri poolt maksustatavaks Saksamaal, keeldus teine maksuhaldur tagastamast seoses selle tehinguga makstud sisendkäibemaksu.

60. Sellel taustal ning arvestades sisulist seost sisendkäibemaksu mahaarvamise ja käibemaksu sissenõudmise vahel, [19] küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas vastavalt liidu õigusele tuleb kehtestada siseriiklikus õiguses konkreetsed menetlusnormid, tagamaks sellistes maksumenetlustes nagu käesolevad menetlused asjakohaste maksustamise koha ja maksukohustuse normide ühetaoline tõlgendamine ja kohaldamine, kui need on seotud sama tehinguga. Sellega seoses, ehkki see ei ilmne täiesti selgelt teise küsimuse sõnastusest, näib eelotsusetaotluse esitanud kohus eelkõige silmas pidavat selliseid kohtumenetlusi reguleerivaid norme nagu menetlus põhikohtuasjas.

61. Sellega seoses tuleb arvestada, et nii siseriiklike kohtute kui haldusorganite üldiseks kohustuseks on oma pädevuse piires tagada, et vahetult kohaldatavaid liidu õigusakte kohaldataks täielikult. [20]

62. Samuti on väljakujunenud kohtupraktika kohaselt selge – ning see nõue tuleneb olemuslikult liidu õiguse ülimuslikkusest –, et seda õigust tuleb kogu liidus tõlgendada ja kohaldada õigesti ja ühetaoliselt. [21]

63. Menetluslikult on see liidu õiguse ühetaoline kohaldamine ja tõlgendamine muidu detsentraliseeritud jõustamissüsteemis üldiselt tagatud menetlusega, mille kohaselt saab esitada eelotsuse küsimusi liidu õiguse tõlgenduse või kehtivuse kohta vastavalt ELTL artiklile 267, milles nähakse ette õigusemõistmise alase koostöö mehhanism siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu vahel. [22]

64. Selle süsteemi kohaselt võivad siseriiklikud kohtud, mille otsuste peale saab siseriikliku õiguse järgi edasi kaevata, esitada Euroopa Kohtule tõlgendusküsimuse eelotsuse saamiseks, ning ainult kohtud, mille otsuste peale ei saa edasi kaevata, on põhimõtteliselt kohustatud neis tõstatud liidu õigust puudutava küsimuse korral Euroopa Kohtule selliseid küsimusi esitama. [23]

18 — Vt selle kohta eelkõige 18. märtsi 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-317/08-C-320/08: Alassini jt (EKL 2010, lk I-2213, punkt 48) ja 8. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-240/09: Lesoochranárske zoskupenie (EKL 2011, lk I-1255, punkt 48).

19 — Vt selle kohta eelkõige 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-277/09: LRBS Deutschland Holdings (EKL 2010, lk I-13805, punkt 35).

20 — Vt selle kohta eelkõige 8. septembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-409/06: Winner Wetten (EKL 2010, lk I-8015, punkt 55); 13. jaanuari 2004. aasta otsus kohtuasjas C-453/00: Kühne & Heitz (EKL 2004, lk I-837, punkt 20); 24. oktoobri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-72/95: Kraaijeveld jt (EKL 1996, lk I-5403, punktid 55–61) ja 22. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 103/88: Costanzo (EKL 1989, lk 1839, punkt 33).

21 — Vt selle kohta eelkõige 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Winner Wetten, punkt 61; 18. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-195/06: Österreichischer Rundfunk (EKL 2007, lk I-8817, punkt 24); 6. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-461/03: Gaston Schul Douane-expediteur (EKL 2005, lk I-10513, punkt 21) ja 15. septembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-495/03: Intermodal Transports (EKL 2005, lk I-8151, punktid 33 ja 38).

22 — Asjaolu, et ELTL artiklis 267 on kehtestatud koostöömehhanism ainuüksi kohtute vahel, rõhutas Euroopa Kohus 21. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuse Intermodal Transports punktis 38.

23 — Vt 21. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Intermodal Transports, punktid 28–31.

65. Selle kohustuse eesmärgiks on eelkõige ära hoida liidu õigusnormidega vastuolus oleva siseriikliku kohtupraktika tekkimine. [24]

66. Samas ei ole ELTL artiklis 267 ette nähtud kohtute koostöö eesmärgiks ilmselt saavutada liidu õiguse ühetaoline tõlgendamine ja kohaldamine kõikidel üksikjuhtumitel ning kõikidel kohtumõistmise tasanditel ning veelgi vähem on selle eesmärgiks hoida selles osas ära kõik lahknevused sama liikmesriigi või eri liikmesriikide siseriiklike ametiasutuste praktikas.

67. Pigem tuleb liidu õigusest tulenevate õiguste tõlgendamise ja kohaldamise ühetaolisus tagada igas liikmesriigis kui tervikus tema kohtusüsteemi ja lõppastmes Euroopa Kohtule esitatavate eelotsusetaotluste abil.

68. Sellest väljaspool, muidugi kui liikmesriik tagab tõhusa kohtuliku kaitse haldusorganite otsuste vastu, puudub kohustus kooskõlastada haldusmenetlusi selliselt, et igal juhtumil kujundataks asjassepuutuvate ametivõimude poolt liidu õigusnormide osas ühetaoline seisukoht.

69. Käesolevas asjas tuleb sellega seoses märkida, et komisjon on väitnud, et on vaja koordineerida eri maksuhaldurite ja siseriikliku õiguse kohaselt pädevate kohtute tegevust, tagamaks ühe ja sama tehingu suhtes ühetaoliste otsuste tegemine, samas kuidagigi täpsustamata, kuidas sellist eesmärki menetlusnormide abil praktiliselt saavutada juhtudel, mis puudutavad kahte erinevat haldusmenetlust, mida menetlevad eri maksuhaldurid erinevate isikute taotlusel ning millel on erinev põhiese, ehkki see seondub sama teenusega.

70. Järgmiseks tuleb märkida, et lisaks sellise koordineerimise saavutamise raskustele ei tulene eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt selles seoses viidatud kohtuotsusest Genius, [25] et käibemaksuga maksustatava teenuse osutajal või saajal oleks konkreetne õigus nõuda teise maksukohustuslase algatatud menetluses teise maksuhalduri ees asjaomase tehingu liigitamist maksustamise koha ja maksukohustuse osas samal viisil, nagu teeb seda tema enda maksuhaldur. Selles kohtuasjas otsustas Euroopa Kohus pelgalt, et mahaarvamise õigust võib kasutada ainult tasumisele kuuluvate maksude osas, st selliste maksude osas, mis on seotud käibemaksuga maksustatava tehinguga või mis on õiguslikul alusel tasutud ning et see õigus ei kehti seetõttu maksu suhtes, mis kuulub tasumisele üksnes seetõttu, et see on märgitud arvele. [26]

71. Lisaks on seejuures oluline asjaolu, et käesoleval juhul ei ole teenuse saajad vaidlustanud Bundeszentralamt für Steuerni haldusotsust, millega jäeti rahuldamata sisendkäibemaksu tagastamise taotlused. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt viidatud tõhususe põhimõtte osas [27] ei ole seega ilmne, et käibemaksu tagastamist reguleerivad menetlusnormid muudaksid iseenesest praktikas võimatuks või ülemäära raskeks kasutada selliseid EL-i õigusest tulenevaid õigusi nagu asjaomase teenuse saajate õigus sisendkäibemaks maha arvata.

72. Lõpuks nähtub eelotsusetaotlusest ning Saksamaa valitsuse märkustest, et vastavalt menetlusnormidele, mis reguleerivad selliseid kohtumenetlusi nagu eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetlus, on Bundeszentralamt für Steuerni otsused teenuse saajate poolt esitatud tagastamistaotluste kohta kõnealuse asutuse ja nimetatud teenuse saajate suhtes jõustunud. Nii oleks püüe laiendada eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt tehtava otsuse siduvust – kas siis astudes menetlusse Bundeszentralamt für Steuerni ja/või teenuse saajate poolel või muul viisil – kõnealuse teenuse maksustamise koha ja sellega seotud maksukohustuse osas vastuolus Bundeszentralamt für Steuerni eelnimetatud haldusotsuste õigusjõuga.

24 — Vt eelkõige 4. juuni 2002. aasta otsus kohtuasjas C-99/00: Lyckeskog (EKL 2002, lk I-4839, punkt 14); ja 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-393/98: Gomes Valente (EKL 2001, lk I-1327, punkt 17).

25 — 13. detsembri 1989. aasta otsus kohtuasjas C-342/87: Genius Holding (EKL 1989, lk 4227).

26 — *Ibidem*; vt selle kohta punktid 13 ja 19.

27 — Vt eespool punkt 57.

73. Sellega seoses tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on korduvalt rõhutanud kohtu- või haldusotsuste lõplikkuse sätestavate õigusnormide tähtsust nii liidu õiguskorras kui ka siseriiklikes õiguskordades, kuna nad lisavad õiguskindlust, mis on liidu õiguse aluspõhimõte.[28]

74. On tõsi, et Euroopa Kohus on teatavatel asjaoludel leidnud, et siseriiklikke õigusnorme, millest tuleneb otsuste lõplikkus, saab ühenduse õiguse kehtivust ja toimet arvestades vaidlustada. Ent see kehtib üksnes erandkorras ja kooskõlas väga rangete tingimustega,[29] mis ei ole käesolevas asjas mitmes osas täidetud.

75. Sellisest seisukohast lähtuvalt ei saa liidu õiguse kohaselt siseriiklikult menetlusõiguselt nõuda, et siseriikliku kohtu poolt teenuse osutaja suhtes tehtavaid maksustamise kohta ja maksukohustust puudutavaid otsused saaks sellistel asjaoludel nagu käesolevas kohtuasjas laiendada ka kõnealuse teenuse saajatele.

76. Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleks teisele eelotsuse küsimusele vastata, et kuues direktiiv ning sealhulgas selles mahaarvamise õigust reguleerivad sätted ei nõua, et siseriiklikus menetlusõiguses oleks ette nähtud kord, mille kohaselt hinnatakse sellistel asjaoludel nagu käesolevas asjas teenust osutava ettevõtja ja teenust saava ettevõtja vahelise tehingu maksustatavust ja sellega seotud maksukohustust mõlema ettevõtja puhul ühtemoodi, isegi juhul kui kumbki ettevõtja kuulub erineva maksuhalduri pädevusalasse.

C. Kolmas küsimus

77. Arvestades teisele küsimusele antud vastust, ei ole kolmandat eelotsuseküsimust vaja kaaluda.

V. Ettepanek

78. Seega teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsuse küsimustele järgmiselt:

— Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 9 lõike 2 punkti e tuleb tõlgendada nii, et „personali kasutada andmine” hõlmab ka selliste füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevate isikute kasutada andmist, kes ei ole selle teenuse osutajaga töösuhtes;

— kuues direktiiv ning sealhulgas selles mahaarvamise õigust reguleerivad sätted ei nõua, et siseriiklikus menetlusõiguses oleks ette nähtud kord, mille kohaselt hinnatakse sellistel asjaoludel nagu käesolevas asjas teenust osutava ettevõtja ja teenust saava ettevõtja vahelise tehingu maksustatavust ja sellega seotud maksukohustust mõlema ettevõtja puhul ühtemoodi, isegi juhul kui kumbki ettevõtja kuulub eri maksuhalduri pädevusalasse.

28 — Vt selle kohta eelkõige 16. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-234/04: Kapferer (EKL 2006, lk I-2585, punkt 20) ning 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kühne & Heitz, punkt 24.

29 — Vt 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kühne & Heitz, punktid 26 ja 27: esiteks peab haldusorganil olema siseriikliku õiguse alusel pädevus kõnealust otsust muuta; teiseks peab kõnealune otsus olema muutunud lõplikuks sellise siseriikliku kohtu otsuse tulemusena, mille peale ei saa edasi kaevata; kolmandaks peab see kohtuotsus põhinema sellele järgnevat Euroopa Kohtu otsust arvestades liidu õiguse väärtõlgendusel, milleni jõuti ilma, et Euroopa Kohtule oleks esitatud eelotsusetaotlust vastavalt ELTL artikli 267 kolmanda lõigu tingimustele; neljandaks peab asjassepuutuv isik olema esitanud haldusorganile kaebuse viivitamatult pärast sellisest Euroopa Kohtu otsusest teadasaamist.