JÁN MAZÁK
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2011. június 28.[1]

C-218/10. sz. ügy

ADV Allround Vermittlungs AG, felszámolás alatt
kontra
Finanzamt Hamburg-Bergedorf

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

„Hatodik héairányelv — A 9. cikk (2) bekezdése e) pontjának értelmezése — Munkaerő-kölcsönzés — A szolgáltatónál nem alárendeltségi viszonyban foglalkoztatott sofőrök munkaerő-kölcsönzése — A szolgáltatásnyújtás helye — Visszatérítés”

I – Bevezetés

1. A Finanzgericht Hamburg (hamburgi adóügyi bíróság; Németország) a Bírósághoz 2010. május 6-án érkezett 2010. április 20-i végzésével az EUMSZ 267. cikk alapján a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv[2] (a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezésére vonatkozó kérdéseket terjesztett a Bíróság elé.

2. E kérelmet a felszámolás alatt álló ADV Allround Vermittlungs AG (a továbbiakban: ADV Allround) és a Finanzamt Hamburg-Bergedorf (Hamburg-Bergedorf-i adóhivatal) között a 2005-ös évre vonatkozó hozzáadottértékadó-kötelezettség (a továbbiakban: héa) okán az önálló vállalkozóként dolgozó teherautósofőrök külföldre történő kölcsönzésének teljesítési helye tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

3. Kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság elsősorban lényegében azt szeretné megtudni, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontját, hogy a „munkaerő-kölcsönzés” a szolgáltatást nyújtó vállalkozónál nem alárendeltségi viszonyban foglalkoztatott, önálló vállalkozóként dolgozó munkaerő kölcsönzését is felöleli.

4. Másodsorban azt szeretné megtudni, hogy a hatodik irányelv előírásai értelmében a nemzeti eljárásjognak biztosítania kell-e azt, hogy egy és ugyanazon ügyletet, a jelen esetben szolgáltatásnyújtást a szolgáltatást nyújtó és a szolgáltatást megrendelő adóalany esetében a héakivetés tekintetében azonos módon kelljen megítélni, valamint iránymutatást kér azon időszak vonatkozásában, amikor ez utóbbi személy adólevonással élhet az igénybe vett szolgáltatás tekintetében.

1 — Eredeti nyelv: angol.

2 — HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a 2004/66/EK tanácsi irányelvvel módosított vonatkozó változat (HL 2004. L 168., 35. o.).

II – Jogi háttér

A – *A hatodik irányelv*

5. A hatodik irányelv „Szolgáltatásnyújtás” című 9. cikkének vonatkozó része a következőképpen rendelkezik:

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

(2) Azonban:

[…]

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

[…]

– munkaerő-kölcsönzés,

[…]”

6. A hatodik irányelv „Az adólevonási jog eredete [helyesen: keletkezése] és alkalmazási köre” címet viselő 17. cikkének vonatkozó része a következőképpen rendelkezik:

„[…]

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

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

[...]

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott hozzáadottérték-adó levonását vagy visszatérítését, amennyiben az adóalany a termékeket és szolgáltatásokat a következő célokra használja fel:

a) a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos, külföldön folytatott ügyletek, amelyek tekintetében előzetes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna;

[…]”

B – *A vonatkozó nemzeti jog*

7. Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló német törvény, a továbbiakban: UStG) 2009. december 31-ig hatályos változata a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyéről szóló 3a. §-ának vonatkozó részében a következőképpen rendelkezik:

Az (1) bekezdés első mondata:

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

[…]”

A (3) bekezdés első mondata:

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

[…]”

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

[…]

7. munkaerő-kölcsönzés;

[…]”

III – A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat értelmében az ADV Allround a szóban forgó 2005-ös évben önálló vállalkozóként dolgozó teherautósofőröket közvetített szállítási cégeknek Németországba és külföldre, különösen Olaszországba (Dél-Tirolba).

9. Ennek érdekében a sofőrökkel „közvetítési megállapodás” elnevezésű írásbeli szerződést kötött. A szolgáltatásokat a megrendelő szállítási cégek egyes esetekben telefonon rendelték meg az ADV Allroundtól.

10. A sofőrök az általuk nyújtott szolgáltatásokról, azaz a szállítási cégek által rendelkezésre bocsátott teherautók vezetéséről számlát állítottak ki az ADV Allround részére, az ADV Allround pedig a szállítási cégek részére számlát állított ki a sofőrkölcsönzésről, 8%-os (tartós megbízások esetén) és 20%-os (egyedi megbízások esetén) árkülönbözet alkalmazása mellett.

11. Az ADV Allround a külföldi megrendelők, jelen ügyben az olasz szállítási cégek részére forgalmi adót nem tartalmazó számlát állított ki, mert abból indult ki, hogy az UstG 3a. §-a (4) bekezdésének 7. pontja értelmében vett munkaerő-kölcsönzésről van szó, és ezért a teljesítés, valamint következésképpen az adózás helye a szolgáltatást megrendelő szállítási cégek szerinti helyen, Olaszországban van.

12. Az ADV Allround 2005-ös év 1–3. negyedévét érintő különleges forgalmiadó-ellenőrzését követő, 2006. július 3-i adóellenőrzési jelentésben a Hamburg-Bergedorf-i adóhivatal arra az álláspontra helyezkedett, hogy a „munkaerő-kölcsönzés” a fent hivatkozott előírás értelmében csak saját munkavállalók rendelkezésre bocsátását (munkavállaló-átadás) öleli fel, és a teljesítés helye ezért az, ahol az ADV Allround üzleti tevékenysége zajlik, azaz Németország.

13. Következésképpen az ADV Allround innentől kezdve az olasz ügyfelek részére is az annak idején irányadó 16%-os forgalmi adót tartalmazó számlát állított ki. Ezenkívül valamennyi 2005-ben nyújtott szolgáltatás után utólag módosított – forgalmiadó-feltüntetést tartalmazó – számlát állított ki, miközben abból indult ki, hogy a forgalmi adót az olasz ügyfelek számára visszatérítik, és így az ügyletek Németországban adóköteles ügyletekként történő kezelése – a visszatérítés iránti eljárás által okozott járulékos közigazgatási költségektől eltekintve – gazdaságilag semleges eredménnyel járna.

14. A héa visszatérítése iránti kérelmekre hatáskörrel rendelkező Bundeszentralamt für Steuern (német szövetségi adóhatóság) a Hamburg-Bergedorf-i adóhivataltól eltérően azt az álláspontot képviselte, hogy az UStG 3a. §-a (4) bekezdésének 7. pontja szerinti „munkaerő-kölcsönzés” magában foglalja a teherautósofőrök szóban forgó kölcsönzését is. Ezen álláspont értelmében az ügyletek ezért Németországban nem adókötelesek, a forgalmi adót az utólag módosított számlákon jogtalanul tüntették fel, és a jogtalanul feltüntetett forgalmi adó visszatérítésére nincs lehetőség. Amennyiben egyes megrendelők a forgalmi adó visszatérítése iránti kérelmeket nyújtottak be, azokat elutasították.

15. Az olasz megrendelők erre tekintettel megtagadták a pótlólag felszámított forgalmi adó ADV Allround részére történő megfizetését. Az ADV Allround az annak idején 16%-kal magasabb árakat a megrendelőket megillető héa-visszatérítési lehetőség nélkül képtelen volt a piacon érvényesíteni, és így a forgalmi adó számára ténylegessé vált. A 8% és 20% közötti árrésre tekintettel beszüntette a tevékenységét, és felszámolás alatt áll.

16. Az ügyben eljáró Finanzgericht Hamburg először is megállapította, hogy kétségek merültek fel a tekintetben, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja és az ezen előírást a német jogba átültető UStG 3a. §-a (4) bekezdésének 7. pontja szerinti „munkaerő-kölcsönzés” kifejezés alatt csak alárendeltségi viszonyban foglalkoztatottakat, tehát munkavállalókat kell-e érteni, vagy a jelen ügyben érintett teherautósofőrökhöz hasonló önálló vállalkozókat is. Mindazonáltal úgy véli, hogy a munkavállaló és az önálló vállalkozó megkülönböztetésének, valamint a szolgáltatás igénybevevője előtti megfelelő bizonyításnak a gyakorlati nehézségei a „munkaerő-kölcsönzés” önálló vállalkozóként dolgozó munkaerőre történő kiterjesztése mellett szólnak a hatodik irányelv azon célkitűzése fényében, hogy megkönnyítse a szolgáltatások nyújtását az európai belső piacon.

17. Másodszor, mivel egyrészt a megadóztathatóság és az adófizetési kötelezettség, másrészt az adólevonási jog között álláspontja szerint anyagi jogi kapcsolat van, a kérdést előterjesztő bíróság előtt felmerül a kérdés, hogy ez a kapcsolat eljárásjogilag átültetendő-e, és ha igen, miként, különösen, hogy az ugyanazon ügylet tekintetében keletkező megadóztathatóságnak az adólevonási joggal történő összekapcsolása szükségessé teszi-e a tartalmi szempontból önmaguknak ellentmondó határozatok kizárását, és adott esetben ezt miként kellene megvalósítani.

18. Harmadszor, felhívja a figyelmet arra, hogy a Bíróság még nem foglalt állást a visszatérítési jogosultság keletkezése szerinti naptári év lejártát követő, a német jog szerint csupán hat hónapos határidő kapcsán, amelyen belül a szolgáltatás igénybevevője az adólevonással élhet. Az sem világos, hogy a hatodik irányelv értelmében a jogbiztonság és a tényleges érvényesülés elve fényében a határidő lejárhat-e addig, amíg a szolgáltatást nyújtóval szemben jogerősen nem határoztak a megadóztathatóság és az adófizetési kötelezettség kérdésében.

19. Ilyen körülmények között a Finanzgericht Hamburg felfüggesztette az eljárását, és a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatal céljából:

„1. Úgy kell-e értelmezni a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (a továbbiakban: 77/388 irányelv) 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának hatodik francia bekezdését [később: a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2009. december 31-ig hatályos változata (a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 56. cikke (1) bekezdésének f) pontját], hogy a »munkaerő-kölcsönzés« a szolgáltatást nyújtó vállalkozónál nem alárendeltségi viszonyban foglalkoztatott, önálló vállalkozóként dolgozó munkaerő kölcsönzését is felöleli?

2. Úgy kell-e értelmezni a 77/388 irányelv 17. cikkének (1) bekezdését, 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját, 17. cikke (3) bekezdésének a) pontját és 18. cikke (1) bekezdésének a) pontját [időközben: a 2006/112 irányelv 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 169. cikkének a) pontját és 178. cikkének a) pontját], hogy a nemzeti eljárásjognak intézkedéseket kell tennie annak biztosítása érdekében, hogy egy és ugyanazon szolgáltatás megadóztathatóságát és az azt terhelő adófizetési kötelezettséget a szolgáltatást nyújtó és a szolgáltatást megrendelő vállalkozó esetében azonos módon kelljen megítélni akkor is, ha mindkét vállalkozó tekintetében különböző adóhatóságok rendelkeznek hatáskörrel?

Csak a 2. kérdésre adandó igenlő válasz esetén:

3. Úgy kell-e értelmezni a 77/388 irányelv 17. cikkének (1) bekezdését, 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját, 17. cikke (3) bekezdésének a) pontját és 18. cikke (1) bekezdésének a) pontját [időközben: a 2006/112 irányelv 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 169. cikkének a) pontját és 178. cikkének a) pontját], hogy a határidő, amelyen belül a szolgáltatás megrendelője az igénybe vett szolgáltatás tekintetében az adólevonással élhet, nem járhat le addig, amíg a szolgáltatást nyújtó vállalkozóval szemben jogerősen nem határoztak a megadóztathatóság és az adófizetési kötelezettség kérdésében?”

IV – Jogi értékelés

A – *Az első kérdésről*

20. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontját, hogy a „munkaerő-kölcsönzés” a szolgáltatást nyújtónál nem alárendeltségi viszonyban foglalkoztatott, önálló vállalkozóként dolgozó munkaerő kölcsönzését is felöleli.

1. A felek főbb érvei

21. A jelen eljárás során a német kormány, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő. A 2011. március 30-i tárgyaláson e felek mellett az ADV Allround is képviseltette magát.

22. A német kormány és a Bizottság úgy véli, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja szerinti „munkaerő-kölcsönzés” fogalmába nem tartozik bele a szolgáltatást nyújtó vállalkozónál nem alárendeltségi viszonyban foglalkoztatott, önálló vállalkozóként dolgozó munkaerő kölcsönzése, ezért az első kérdésre nemleges választ kell adni.

23. E felek lényegében azzal érvelnek, hogy a „munkaerő” kifejezés alatt rendszerint inkább a szolgáltatást nyújtónál alkalmazásban állókat kell érteni. Ezt az értelmezést támasztja alá az a tény, hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdésében, 6. cikkének (2) bekezdésében és 13. cikke A. részének k) pontjában ilyen értelemben használják a fogalmat, és az Európai Unió (EU) jogának más területeihez hasonlóan ezt is egységesen kell meghatározni. Megkérdőjeleződik továbbá a hatodik irányelv 9. cikkének rendszere és célja, ha a „munkaerő-kölcsönzés” fogalmába beletartozik az önálló vállalkozóként dolgozó munkaerő kölcsönzése.

24. Mindezekkel ellentétben az ADV Allround álláspontja szerint az első kérdésre igenlő választ kell adni. Azzal érvel, hogy rendszerint különösen a jogbiztonság és a megvalósíthatóság elvével támasztják alá azt a nézőpontot, miszerint a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja magában foglalja az önálló vállalkozóként dolgozó munkaerő kölcsönzését is. Vitatja, hogy ez az értelmezés utat nyit a szolgáltatást nyújtó általi manipulációnak és adókijátszásnak.

2. Értékelés

25. Mindenekelőtt meg kell jegyeznem, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának pusztán szó szerinti értelmezése nem ad választ számomra arra, hogy az ezen előírás szerinti „munkaerő-kölcsönzés” magában foglalja-e a jelen ügyben szóban forgó önálló vállalkozóként dolgozó munkaerő kölcsönzését.

26. E tekintetben először is arra kell felhívni a figyelmet, hogy legalábbis néhány nyelvi változatban a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja ahelyett, hogy olyan pontosabb kifejezést alkalmazna, mint a „dolgozó” vagy „munkavállaló”, a sokkal általánosabb „munkaerő” kifejezést használja, vagy más ennek megfelelőt (például a német nyelvi változatban „Personal”, a franciában „personnel”, a spanyol nyelvi változatban pedig „personal”), így ez az általános kifejezés nem szükségszerűen az alárendeltségi viszonyban foglalkoztatottakat jelenti.

27. Másodszor, sőt, ellentétben a Bizottság és a német kormány érvelése alapjául szánt állásponttal, semmi esetre sem állítható egyértelműen, hogy a „munkaerő” fogalma inkább a szolgáltatást nyújtó és az átadott személyek közötti kapcsolatra vonatkozik, mintsem az e személyek és a szolgáltatás megrendelője közötti kapcsolatra. Más szóval, a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja szerinti „munkaerő-kölcsönzés” nem szükségszerűen olyan szolgáltatást takar, ahol valamely adóalany a saját munkaerejét bocsátja más személy rendelkezésére, az ilyen szolgáltatás fő jellemzője sokkal inkább abban rejlik, hogy valamely más személy részére munkaerőt biztosítanak tekintet nélkül arra, hogy milyen szerződéses viszony áll fenn a szolgáltatás nyújtója és az átadott személy között.

28. Azt is ki kell emelni, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja szerinti „munkaerő” fogalmának nem szükségszerűen ugyanaz a jelentése, mint ugyanezen irányelv más előírásaiban, még kevésbé az, mint az uniós jog más területein, így figyelemmel kell lenni a fogalmat használó egyes előírások különös összefüggéseire.

29. Így a „munkaerő” kifejezést tartalmazó, a hatodik irányelvnek az e tekintetben a Bizottság által hivatkozott 5. cikke (6) bekezdése és 6. cikke (2) bekezdése annak biztosítására szolgál, hogy a személyes szükségletek vagy az alkalmazottak szükségletei kielégítése végett terméket kivonó adóalany a végső fogyasztókkal azonos elbánásban részesüljön[3], miközben a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdése nagyon különböző tárgyú, nevezetesen a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét meghatározó szabályokhoz tartozik.

3 — Lásd a C-20/91. sz. De Jong-ügyben 1992. május 6-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-2847. o.) 15. pontját és a C-258/95. sz. Fillibeck-ügyben 1997. október 16-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-5577. o.) 25. pontját.

30. Megfontolandó továbbá, hogy úgy kell értelmezni a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontját – szövegkörnyezetét és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe véve, amelynek az részét képezi [4] –, hogy a jelen ügyben szóban forgó önálló vállalkozók kölcsönzése ugyancsak „munkaerő-kölcsönzést” jelent, amely a szolgáltatás igénybevevőjének helye szerinti államban adóztatható.

31. Elsőként arra kell emlékeztetni, hogy a hatodik irányelv 9. cikke tartalmazza a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének megállapítására vonatkozó szabályokat, amelynek célja az olyan joghatósági összeütközés elkerülése, amely egyrészről kettős adóztatáshoz, másrészről a jövedelmek adóztatásának elmaradásához vezethet. [5]

32. Ezzel összefüggésben a 9. cikk (1) bekezdése azt az erre vonatkozó általános szabályt írja le, miszerint a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye a szolgáltatást nyújtó szerinti hely. [6]

33. Fel kell hívni a figyelmet arra, hogy ez a szabály önmagában véve a szigorú területiség elvétől való eltérés, és a Bíróság szerint olyan vélelem, amelynek értelmében – az egyszerűsítés gyakorlati okából következően [7] – a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye, tekintet nélkül a szolgáltatásnyújtás tényleges teljesítésének helyére. [8]

34. Mindazonáltal olyan különös szolgáltatások esetében, ahol nem alkalmazható az az elv, miszerint a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye, a 9. cikk (2) bekezdése különös szabályként teljesítési helyként egy sor egyéb esetben a megrendelő telephelyét határozza meg [9].

35. Ezenfelül, a hatodik irányelv 9. cikke (1) és (2) bekezdésének viszonyát illetően a Bíróság már kimondta, hogy az (1) bekezdés alkalmazása semmiképpen sem előzi meg (2) bekezdését, azaz ez utóbbi előírást nem lehet a főszabály alóli kivételként értelmezni, amelyet szűken kellene értelmezni. [10]

36. Sőt, a jelen ügyhöz hasonló egyes helyzetekben, ahol önálló vállalkozó sofőröket adnak át külföldi adóalanyoknak, az a kérdés merül fel, hogy az a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdésében foglalt esetek valamelyikébe tartozik-e, azaz a jelen ügyben az irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja szerinti „munkaerő” fogalmába. Ennek hiányában a hatodik irányelv 9 cikkének (1) bekezdése vonatkozik rá. [11]

37. Ezzel kapcsolatban elsősorban azt kell figyelembe venni, hogy a hatodik irányelv hetedik preambulumbekezdése értelmében a hatodik irányelv 9. cikke teljes (2) bekezdésének célja, hogy különös rendszert állapítson meg az egyes adóalanyok közötti olyan szolgáltatásokra, amelyek költségeit belefoglalták a termékek árába. [12]

4 — Lásd többek között a C-114/05. sz. Gillan Beach ügyben 2006. március 9-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-2427. o.) 21. pontját és a Bíróság C-17/03. sz., VEMW és társai kontra Bizottság ügyben 2005. június 7-én hozott ítéletének (EBHT 2005., I-4983. o.) 41. pontját.

5 — Lásd a C-438/01. sz. Design Concept ügyben 2003. június 5-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-5617. o.), 22. pontját és a C-327/94. sz. Dudda-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-4595. o.) 20. pontját.

6 — Lásd a C-452/03. sz., RAL (Channel Islands) és társai ügyben 2005. május 12-én hozott ítélet (EBHT 2005., 3947. o.) 23. pontját.

7 — Lásd az 51/88. sz., Knut Hamann kontra Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel ügyben 1989. március 15-én hozott ítélet (EBHT 1989., 767. o.) 17. pontját.

8 — Lásd a 283/84. sz. Trans Tirreno Express ügyben 1986. január 23-án hozott ítélet, (EBHT 1986., 231. o.) 15. pontját.

9 — Lásd többek között a 8. lábjegyzetben hivatkozott Trans Tirreno Express ügyben hozott ítélet 16. pontját és a 6. lábjegyzetben hivatkozott RAL (Channel Islands) és társai ügyben hozott ítélet 23. pontját.

10 — Lásd e tekintetben többek között a C-108/00. sz. SPI-ügyben 2001. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-2361. o.) 16. és 17. pontját; a C-166/05. sz. Heger-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7749. o.) 17. pontját és a C-291/07. sz. Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ügyben 2008. november 6-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-8255. o.) 25. pontját.

11 — Lásd még többek között a C-401/06. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-10609. o.) 30. pontját.

12 — Lásd a 4. lábjegyzetben hivatkozott Gillan Beach ügyben hozott ítélet 17. pontját.

38. Ezen általános céllal kapcsolatban megállapítható, hogy a munkaerő-kölcsönzés, jelen esetben a sofőrök kölcsönzésének költségeit a megrendelő belefoglalta a termékek árába[13], akár a szolgáltató alkalmazásában állt az átadott munkaerő, akár, mint a jelen esetben is, olyan önálló vállalkozókat adtak át, akik csupán közvetítési megállapodással kapcsolódtak a szolgáltatás nyújtójához.

39. Másodsorban továbbá, bár a hatodik irányelv maga hallgat a belefoglalás különös céljáról, pontosabban ezen irányelv 9. cikkének (2) bekezdésében hivatkozott szolgáltatáskategóriák esetében a munkaerő-kölcsönzésről, tény, hogy a jogalkotás a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti általános szabály értelmében adózás tekintetében láthatóan alkalmatlannak látja az ilyen szolgáltatások teljesítési helyeként a szolgáltató gazdasági tevékenysége székhelyének vagy állandó telephelyének a meghatározását.[14] A jogalkotás inkább a munkaerő-kölcsönzés azon megrendelője gazdasági tevékenységének székhelyét vagy állandó telephelyét ismeri el fő kapcsolódási helynek, akinek irányítása és felügyelete mellett a rendelkezésre bocsátott személyek a munkájukat végzik, így az ilyen szolgáltatásokra vonatkozó adóügyletek tekintetében ez lesz a területi joghatóságot megalapozó kiindulópont.

40. E megfontolások alapján sincs objektív oka annak – sem a Bizottság, sem a német kormány nem tárt fel ilyet –, hogy az adózás helyének megállapítása során miért kell különbséget tenni a munkaerő-kölcsönzések között a tekintetben, hogy az átadott személy a szolgáltató alkalmazásában áll-e, vagy sem, vagy hogy ez a jellemző miért alkotja a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja szerinti „munkaerő-kölcsönzés” szolgáltatás elemét.

41. Ellenkezőleg, amellett lehet érvelni, hogy amennyiben el kell térni a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti általános szabálytól, és a munkaerőt a megrendelő gazdasági tevékenységének székhelyén vagy állandó telephelyén közvetítettnek kell tekinteni akkor, ha a munkaerő a szolgáltatás nyújtójának alkalmazásában marad, akkor sokkal méltányosabb ezt a helyet az adózás helyének tekinteni abban az esetben, ha az átadott személyek nem állnak a szolgáltatás nyújtójának alkalmazásában, így kevésbé szoros a kapcsolat közöttük és a szolgáltatás nyújtója, valamint gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye között.

42. Az ilyen értelmezés továbbá, ahogyan az ADV Allround helyesen megfogalmazta, nagyobb összhangban van a hatodik irányelv 9. cikkének az adózási jogkörök ésszerű elhatárolására irányuló céljával, hiszen jobban szolgálja a közigazgatás egyszerűsítését, megelőzi a gyakorlati problémákat, és jogbiztonságot teremt a cikk kollíziós szabályainak alkalmazása során[15], szemben azzal a helyzettel, amikor a munkaerő rendelkezésre bocsátása esetén az adózás helyét az határozza meg, hogy az átadott személyek a szolgáltatást nyújtó alkalmazásában állnak-e vagy önálló vállalkozók, annak ellenére, hogy e szolgáltatások ugyanazt a célt szolgálják.

43. Végül, tarthatatlan a német kormány azon érve, miszerint az önálló vállalkozó sofőröknek a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontja szerinti „munkaerő-kölcsönzés” fogalma alá vonása lehetővé teszi az önálló vállalkozók számára azt, hogy ugyanazon szolgáltatás, mint például a szóban forgó fuvarozás tekintetében attól függően befolyásolják vagy válasszák meg az adózás helyét, hogy közvetítőn keresztül vagy anélkül nyújtanak szolgáltatást.

13 — A hetedik preambulumbekezdésnek, annak ellenére, hogy szövege csak a termékekhez kapcsolódó szolgáltatások címzettjére hivatkozik, értelemszerűen azon helyzetekre is vonatkoznia kell, ahol a megrendelő maga is szolgáltatást nyújt: lásd a C-68/92. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1993. november 17-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-5881. o.) 15. pontját és Jacobs főtanácsnok 5. lábjegyzetben hivatkozott Design Concept ügyben 2002. december 12-én ismertetett indítványának 23. pontját.

14 — Lásd ezzel összefüggésben a fenti 34. pontot és a C-116/96. sz. Reisebüro Binder ügyben 1997. november 6-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-6103. o.) 13. pontját.

15 — Lásd a 14. lábjegyzetben hivatkozott Reisebüro Binde ügyben hozott ítélet 12. pontját és a 10. lábjegyzetben hivatkozott Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ügyben hozott ítélet 30–33. pontját.

44. Többek között a hatodik irányelv adózás helyére vonatkozó szabályainak alkalmazása érdekében minden ügyletet objektíven kell meghatározni és osztályozni, és figyelembe kell venni az ügylet összes elemét és lefolyásának körülményeit.[16]

45. Így a jelen ügyhöz hasonló helyzetben azt kell meghatározni, hogy a szóban forgó szolgáltatás fő eleme vagy célja a munkaerő, a jelen esetben a sofőrök adóalany részére történő rendelkezésre bocsátása-e, és így az ügylet munkaerő-kölcsönzésként jellemezhető, avagy az közvetlenül a szolgáltató által végzett fuvarozási szolgáltatás nyújtásában rejlik, és az alkalmazottak vagy az alvállalkozók így e szolgáltatás részét képezik. Ezenfelül, főleg ilyen körülmények között számos, adózás tekintetében elkülönülten kezelendő külön ügylet is létrejön, ilyen például az önálló vállalkozó sofőr által a közvetítő vagy szolgáltatást nyújtó részére a közvetítési megállapodás keretében nyújtott szolgáltatás, az e közvetítő által a külföldi szállítási cégnek nyújtott szolgáltatás, és végül az e szállítási cégek által az ügyfelek részére esetlegesen nyújtott szolgáltatás.

46. A fenti megfontolásokból következően az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontját úgy kell értelmezni, hogy a „munkaerő-kölcsönzés” a szolgáltatást nyújtónál nem alárendeltségi viszonyban foglalkoztatott, önálló vállalkozóként dolgozó munkaerő kölcsönzését is felöleli.

B – *A második kérdésről*

47. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keres választ, hogy a hatodik irányelv, különösen annak levonásra vonatkozó előírásai megkövetelik-e – és ha igen, milyen mértékben – azt, hogy a nemzeti eljárásjognak intézkedéseket kell tennie annak biztosítása érdekében, hogy egy és ugyanazon szolgáltatás megadóztathatóságát és az azt terhelő adófizetési kötelezettséget a szolgáltatást nyújtó és a szolgáltatást megrendelő vállalkozó esetében azonos módon kelljen megítélni akkor is, ha mindkét vállalkozó tekintetében különböző adóhatóságok rendelkeznek hatáskörrel, és az e tárgyban egymásnak ellentmondó határozatokat el kell kerülni vagy meg kell semmisíteni.

1. A felek főbb érvei

48. A Bizottság azt az álláspontot képviseli, hogy a nemzeti eljárásjognak biztosítania kell azt, hogy egy és ugyanazon ügylet a héakivetés szempontjából egységes módon kerüljön megítélésre az érintett szolgáltatást nyújtó személy és a megrendelő tekintetében.

49. Kiemeli, hogy a tagállamok eljárási autonómiája nem mehet odáig, hogy megsértse a levonásra és a héa-visszatérítésre vonatkozó alapvető jogot, amelynek az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, és következésképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítsa a semlegességet.

50. A Bizottság szerint a tagállamoknak a lojális együttműködési kötelezettség értelmében meg kell előzniük a különböző adóhatóságok eltérő nézeteiből fakadó olyan helyzeteket, amelyek akadályozzák az adóalanyokat a teljes kivetett héa levonásában vagy számukra való visszatérítésében. Ennek érdekében össze kell hangolni a nemzeti jog szerint illetékes különböző adóhatóságokat és hatásköröket.

51. Az ADV Allround lényegében ellentmond a Bizottságnak, amikor mindenekelőtt a héa semlegességére és a jogbiztonságra hivatkozik. Különösen azt emeli ki, hogy a többi érintett adóhatóságnak lehetőséget kell teremteni arra, hogy felekként megjelenjen a nemzeti bíróság előtt.

16 — Lásd ebben az értelemben többek között a C-270/09. sz. Macdonalds Resorts Limited ügyben hozott ítélet (EBHT 2010., I-13179. o.) 46. pontját, a 10. lábjegyzetben hivatkozott SPI-ügyben hozott ítélet 20. pontját és a C-108/99. sz. Cantor Fitzgerald International ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-7257. o.) 33. pontját.

52. A német kormány ezt vitatja, és úgy véli, hogy az uniós jog nem követeli meg azt, hogy intézkedéseket hozzanak a nemzeti eljárásjogban annak biztosítása érdekében, hogy egy és ugyanazon szolgáltatás megadóztathatóságát és az azt terhelő adófizetési kötelezettséget a szolgáltatást nyújtó és a szolgáltatást megrendelő vállalkozó esetében azonos módon kelljen megítélni akkor is, ha mindkét vállalkozó tekintetében különböző adóhatóságok rendelkeznek hatáskörrel.

53. Kiemeli, hogy ilyen tárgyú uniós jogszabályok hiányában minden tagállam belső jogrendjének feladata kijelölni a hatáskörrel rendelkező bíróságot, és meghatározni a jogalanyok uniós jogból eredő jogai védelmének biztosítását célzó jogorvoslat eljárási szabályait, az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve értelmében, amely mindazonáltal a jelen összefüggésben nem sérült.

54. Felhívja a figyelmet arra, hogy sem egy és ugyanazon tagállamon belül, sem különböző tagállamok hatóságai és bíróságai tekintetében nem lehet teljes mértékben megelőzni az adóhatóságok vagy bíróságok ellentmondó határozatainak meghozatalát. Az ilyen eltérés lényegében klasszikus szervezési problémát jelent, amely az adóügyi hatóságok és az adóügyi igazságszolgáltatás hierarchikus struktúráján belül oldható meg.

55. A német kormány végül kifejti, hogy a gyakorlatban lehetetlen úgy megvalósítani az adóhatóságok és/vagy bíróságok egységesség érdekében való összehangolását, ahogyan azt a Bizottság felvázolta, és ezzel kapcsolatban az ilyen összehangolás esetén felmerülő számos gyakorlati és jogi problémára hivatkozik, különösen a jogbiztonság elve, valamint a közigazgatási és bírósági határozatok esetében a *res iudicata* elve tekintetében.

2. Értékelés

56. Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint uniós szabályozás hiányában elsősorban az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata, hogy kijelölje a hatáskörrel rendelkező bíróságokat és közigazgatási hatóságokat, és meghatározza az azon jogok védelmének biztosítását szolgáló keresetek eljárási szabályait, amelyek a közösségi jogból erednek a jogalanyok számára. [17]

57. Ezek az eljárási szabályok nem lehetnek kedvezőtlenebbek, mint a hasonló, belső jellegű kereseteket szabályozóak (egyenértékűség elve), valamint nem tehetik a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (tényleges érvényesülés elve). [18]

58. Ezzel kapcsolatban mindenekelőtt fel kell hívni a figyelmet arra, hogy a jelen ügyben senki nem kérdőjelezte meg a héaügyek tekintetében a hatáskör belső elosztását, amely szerint különböző adóhatóságok illetékesek egyrészt a szolgáltatás teljesítője által fizetendő héa tekintetében, másrészt pedig a szolgáltatás igénybe vevője által a felszámított héa visszatérítése iránti kérelem tekintetében.

59. Sőt, a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés valójában abból ered, hogy az érintett hatóságok közigazgatási eljárásuk során eltérően értelmezték a hatodik irányelv adózás helyére és ezzel a szolgáltatást teljesítő adóalany adófizetési kötelezettségére vonatkozó szabályait, amelynek következményeként az egyik adóhatóság Németországban adózás alá esőnek minősítette a szóban forgó ügyletet, míg a másik elutasította az ugyanezen ügylet vonatkozásában felszámított héa visszatérítését.

17 — Lásd többek között a C-472/08. sz. Alstom Power Hydro ügyben 2010. január 21-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-623. o.) 17. pontját; a C-228/96. sz. Aprile-ügyben 1998. november 17-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-7141. o.) 18. pontját és a 205/82-215/82. sz., Deutsche Milchkontor és társai egyesített ügyekben 1983. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1983., 2633. o.) 17. pontját.

18 — Lásd többek között a C-317/08-C-320/08. sz., Alassini és társai egyesített ügyekben 2010. március 18-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-2213. o.) 48. pontját és a C-240/09. sz. Lesoochranárske zoskupenie ügyben 2011. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-1255. o.) 48. pontját.

60. Mindezek alapján és a felszámított héa levonása, valamint a fizetendő héa beszedése között fennálló anyagi jogi kapcsolat fényében [19] a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy az uniós jog értelmében a belső eljárásjognak különös intézkedéseket kell-e tennie annak biztosítása érdekében, hogy a jelen ügyhöz hasonló adózási eljárásokban egységesen értelmezzék és alkalmazzák az adózás helyére és az adófizetési kötelezettségre vonatkozó szabályokat, ha ugyanazon ügyletre vonatkoznak. Ezzel kapcsolatban, bár ez nem derül ki egyértelműen a második kérdés megfogalmazásából, a kérdést előterjesztő bíróság elsősorban az alapügyhöz hasonló bírósági eljárásokat szabályozó eljárási szabályokat vette figyelembe.

61. E tekintetben fel kell hívni a figyelmet arra, hogy általában véve valóban a nemzeti bíróságokra és a közigazgatási hatóságokra hárul hatáskörük keretében annak biztosítása, hogy teljes egészében alkalmazzák a közvetlenül alkalmazandó uniós jogot. [20]

62. Az állandó ítélkezési gyakorlatból az is egyértelműen kitűnik – és valójában az uniós jog elsőbbségéből fakadó követelmény –, hogy ezt a jogot az egész Unióban helyesen és egységesen kell értelmezni. [21]

63. Eljárási szempontból az uniós jog ilyen egységes alkalmazása és értelmezése a végrehajtás egyébként decentralizált rendszere mellett elsősorban az uniós jog valamely előírásának értelmezésére vagy érvényességére irányuló, az EUMSZ 267. cikk szerinti előzetes döntéshozatali eljárás keretében biztosított, amely létrehozta a nemzeti bíróságok és a Bíróság közötti igazságügyi együttműködést. [22]

64. E rendszer azon nemzeti bíróságoknak, amelyek határozatai ellen a belső jog szerinti jogorvoslatra van lehetőség, lehetőséget biztosít értelmezésre irányuló előzetes döntéshozatalt kérni a Bíróságtól, míg az uniós jogra vonatkozó kérdés felmerülése esetében azon bíróságok tekintetében, amelyek határozatai ellen nincs jogorvoslati lehetőség, előírja, hogy előzetes döntéshozatalt kell kérniük a Bíróságtól. [23]

65. Ennek a kötelezettségnek különösen az a célja, hogy megakadályozza olyan ítélkezési gyakorlat kialakulását valamely tagállamban, amely nem áll összhangban a közösségi jog szabályaival. [24]

66. Ellenkezőleg, az EUMSZ 267. cikk szerinti igazságügyi együttműködés rendszerének nyilvánvalóan nem célja az, hogy minden egyedi ügyben, az igazságszolgáltatás minden szintjén egységesen értelmezzék és alkalmazzák az uniós jogot, még kevésbé az, hogy megakadályozza a valamely tagállamban működő vagy akár több tagállamhoz tartozó nemzeti hatóságok között e tekintetben felmerülő eltéréseket.

67. Az uniós jog által biztosított jogok egységes alkalmazását és értelmezését az adott tagállamban mint egységben az illetékes bírói rendszer hivatott biztosítani, végső fokon a Bíróság elé terjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem útján.

19 — Lásd többek között a C-277/09. sz. RBS Deutschland Holding ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-13805. o.) 35. pontját.

20 — Lásd ebben az értelemben többek között a C-409/06. sz. Winner Wetten ügyben 2010. szeptember 8-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-8015. o.) 55. pontját; a Bíróság C-453/00. sz. Kühne & Heitz ügyben 2004. január 13-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-837. o.) 20. pontját; a C-72/95. sz., Kraaijeveld és társai ügyben 1996. október 24-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-5403. o.) 55–61. pontját és a 103/88. sz. Fratelli Costanzo ügyben 1989. június 22-én hozott ítélet (EBHT 1989., 1839. o.) 33. pontját.

21 — Lásd ebben az értelemben többek között a 20. lábjegyzetben hivatkozott Winner Wetten ügyben hozott ítélet 61. pontját; a C-195/06. sz. Österreichischer Rundfunk ügyben 2007. október 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-8817. o.) 24. pontját; a C-461/03. sz. Gaston Schul Douane-expediteur ügyben 2005. december 6-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10513. o.) 21. pontját és a C-495/03. sz. Intermodal Transports ügyben 2005. szeptember 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-8151. o.) 33. és 38. pontját.

22 — A Bíróság a 21. lábjegyzetben hivatkozott Intermodal Transports ügyben hozott ítélet 38. pontjában hangsúlyozta, hogy az EUMSZ 267. cikk kifejezetten a bíróságok közötti együttműködési eljárást tartalmazza.

23 — Lásd a 21. lábjegyzetben hivatkozott Intermodal Transports-ügyben hozott ítélet 28–31. pontját.

24 — Lásd különösen a C-99/00. sz. Lyckeskog-ügyben 2002. június 4-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-4839. o.) 14. pontját és a C-393/98. sz. Gomes Valente-ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-1327. o.) 17. pontját.

68. Mindezeken túlmenően, feltéve, hogy a tagállam hatékony bírói védelmet biztosít a közigazgatási hatóságok határozataival szemben, nem áll fenn a közigazgatási eljárások összehangolásának arra irányuló kötelezettsége, hogy az adott hatóság minden egyes esetben egységes álláspontot képviseljen az uniós jog előírásai vonatkozásában.

69. A jelen ügyben ezzel kapcsolatban fel kell hívni a figyelmet arra, hogy a Bizottság szerint az egy és ugyanazon ügyletre vonatkozó egységes döntések biztosítása érdekében össze kell hangolni a nemzeti jog szerint illetékes különböző adóhatóságok és bíróságok munkáját, mindazonáltal nem fejtette ki, hogy ezt a célt az eljárásjogi szabályok hogyan valósítsák meg a gyakorlatban azokban az esetekben, amikor különböző adóhatóságok előtt különböző felek által kezdeményezett két különböző közigazgatási eljárás van folyamatban, és bár ugyanarra a szolgáltatásra vonatkoznak, fő tárgyuk mégis eltérő.

70. Ezt követően az ilyen összehangolás nehézségei mellett hangsúlyozandó, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által ezzel összefüggésben hivatkozott Genius-ügyben hozott ítéletből[25] nem következik az, hogy az adott héaköteles szolgáltatás nyújtója vagy megrendelője különös jogot formálhat arra, hogy az ügyet az adózás helye és az adófizetési kötelezettség szempontjából abban az eljárásban is a saját hatóságával megegyező módon minősítsék, amelyet valamely másik adóalany indít egy másik adóhatóság előtt. Abban az ügyben a Bíróság csupán azt állapította meg, hogy a levonás jogát csak az esedékes, azaz a héaköteles ügyletre vonatkozó adó tekintetében, illetve a már megfizetett adó tekintetében lehet gyakorolni, így ez a jog értelemszerűen nem vonatkozik arra az adóra, amelynek megfizetésére kizárólag azért kötelező, mert feltüntették egy számlán.[26]

71. Mindezeken túlmenően fontosnak tartom azt is, hogy a jelen ügyben a megrendelő nem kifogásolta a Bundeszentralamt für Steuern közigazgatási határozatát, amellyel elutasították a héavisszatérítés iránti kérelmét. A kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott[27] tényleges érvényesülés elve tekintetében nem világos tehát, hogy az adó-visszatérítésre vonatkozó eljárási szabályok önmagukban a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé teszik-e a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását, így például a szóban forgó szolgáltatás megrendelőjének a héalevonásra irányuló jogát.

72. Végül, a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljáráshoz hasonló bírósági eljárásokat szabályozó eljárási szabályok tekintetében az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból és a német kormány által előadottakból úgy tűnik, hogy a Bundeszentralamt für Steuernnek a megrendelő visszatérítésre irányuló kérelme tárgyában hozott közigazgatási határozatai jogerőssé váltak a hatóság és a megrendelő tekintetében. Ennek megfelelően a Bundeszentralamt für Steuern hivatkozott közigazgatási határozatai tekintetében a *res iudicata* elvével ellentétes minden olyan törekvés, amely a kérdést előterjesztő bíróság által az adózás helye és az adófizetési kötelezettség vonatkozásában meghozandó határozat kötelező jogerejének a szolgáltatás megrendelőjére való kiterjesztésére irányul – akár az eljárásba a Bundeszentralamt für Steuern és/vagy a megrendelőoldalán való belépéssel, akár más módon.

73. Ezzel kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ismételten kiemelte, hogy a bírósági és közigazgatási határozatok jogerejére vonatkozó szabályok úgy az uniós, mint a nemzeti jogrendekben jelentős szerepet töltenek be, mert hozzájárulnak az uniós jog alapvető jogelvét jelentő jogbiztonsághoz.[28]

25 — A C-342/87. sz. Genius Holding ügyben 1989. december 13-án hozott ítélet (EBHT 1989., 4227. o.).

26 — Uo. 13. és 19. pont.

27 — Lásd a fenti 57. pontot.

28 — Lásd ebben az értelemben többek között a C-234/04. sz. Kapferer-ügyben 2006. március 16-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-2585. o.) 20. pontját és a 20. lábjegyzetben hivatkozott Kühne & Heitz ügyben hozott ítélet 24. pontját.

74. Igaz, hogy a Bíróság bizonyos körülmények között kimondta, hogy a határozatokat jogerőre emelő nemzeti jogszabályokat az uniós jog hatálya fényében meg lehet kérdőjelezni. Ez mindazonáltal csak kivételesen és szigorú feltételek mellett [29] alkalmazható, amelyek a jelen ügy körülményei tekintetében számos szempontból nem teljesültek.

75. Ebből a szempontból az uniós jog nem követelheti meg a nemzeti eljárásjogtól annak biztosítását, hogy a nemzeti bíróság által az adózás helye és az adófizetési kötelezettség vonatkozásában a szolgáltatás teljesítője részére meghozandó határozat a jelen ügy körülményeihez hasonló esetben kiterjedjen a szolgáltatást igénybe vevőre is.

76. A fenti megfontolásokból kitűnik, hogy a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv, különösen annak a levonási jogra vonatkozó előírásai nem követelik meg, hogy különös intézkedéseket hozzanak a nemzeti eljárásjogban annak biztosítása érdekében, hogy egy és ugyanazon szolgáltatás megadóztathatóságát és az azt terhelő adófizetési kötelezettséget a szolgáltatást nyújtó és a szolgáltatást megrendelő vállalkozó esetében azonos módon kelljen megítélni akkor is, ha mindkét vállalkozó tekintetében különböző adóhatóságok rendelkeznek hatáskörrel.

C – *A harmadik kérdésről*

77. A második kérdésre adott válaszra tekintettel nem szükséges megvizsgálni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdést.

V – Végkövetkeztetések

78. Mindezek alapján azt javasolom, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre az alábbi választ adja:

– a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontját úgy kell értelmezni, hogy a „munkaerő-kölcsönzés” a szolgáltatást nyújtó vállalkozónál nem alárendeltségi viszonyban foglalkoztatott, önálló vállalkozóként dolgozó munkaerő kölcsönzését is felöleli;

– a hatodik irányelv, különösen annak a levonási jogra vonatkozó előírásai nem követelik meg, hogy különös intézkedéseket hozzanak a nemzeti eljárásjogban annak biztosítása érdekében, hogy egy és ugyanazon szolgáltatás megadóztathatóságát és az azt terhelő adófizetési kötelezettséget a szolgáltatást nyújtó és a szolgáltatást megrendelő vállalkozó esetében azonos módon kelljen megítélni akkor is, ha mindkét vállalkozó tekintetében különböző adóhatóságok rendelkeznek hatáskörrel.

29 — Lásd a 20. lábjegyzetben hivatkozott Kühne & Heitz ügyben hozott ítélet 26. és 27. pontját: először is, a nemzeti jog elismeri a közigazgatási szerv hatáskörét a jogerőre emelkedett határozat visszavonására; másodszor az említett határozat olyan nemzeti bíróság ítélete következtében vált jogerőssé, amely ellen nincs bírói jogorvoslat; harmadszor az említett ítélet a Bíróság későbbi ítélkezési gyakorlatára tekintettel a közösségi jog téves – az EUMSZ 267. cikkének harmadik bekezdésében foglalt feltételek szerinti előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztése nélkül elfogadott – értelmezésén alapszik; negyedszer pedig az érdekelt az említett ítélkezési gyakorlatról történt tudomásszerzést követően haladéktalanul a közigazgatási szervhez fordult.