Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JÁNA MAZÁKA
przedstawiona w dniu 28 czerwca 2011 r.[1]

Sprawa C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, w stanie likwidacji,
przeciwko
Finanzamt Hamburg-Bergedorf

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht Hamburg (Niemcy)]

Szósta dyrektywa VAT — Wykładnia art. 9 ust. 2 lit. e) — Zapewnienie personelu — Miejsce, w którym usługi są świadczone — Zwrot

I — Wprowadzenie

1. Postanowieniem z dnia 20 kwietnia 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 maja 2010 r., Finanzgericht Hamburg (sąd ds. podatkowych w Hamburgu) (Niemcy), działając na podstawie art. 267 TFUE, skierował do Trybunału Sprawiedliwości pytania dotyczące wykładni szóstej dyrektywy Rady 77/388/WE z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku[2] (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2. Wniosek prejudycjalny został złożony w ramach postępowania pomiędzy ADV Allround Vermittlungs AG, w likwidacji, (zwaną dalej „ADV Allround") a Finanzamt Hamburg-Bergedorf (urzędem podatkowym w Hamburg-Bergedorf), dotyczącego opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT") za rok 2005 na podstawie miejsca wykonania usługi na rzecz zagranicznych klientów przez kierowców ciężarówek prowadzących działalność gospodarczą na własny rachunek.

3. Przez pytania sąd krajowy chciałby zasadniczo ustalić, po pierwsze, czy art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że wyrażenie „zapewnienie personelu" obejmuje również osoby prowadzące działalność gospodarczą na własny rachunek, niezatrudnione przez przedsiębiorcę świadczącego usługę.

4. Po drugie, sąd ten chciałby wyjaśnić, czy zgodnie z postanowieniami szóstej dyrektywy wymaga się, aby krajowe przepisy proceduralne zapewniły, aby jedna i ta sama transakcja, polegająca w niniejszym postępowaniu na świadczeniu usług, była oceniana na potrzeby opodatkowania podatkiem VAT w taki sam sposób po stronie podatnika świadczącego usługę i po stronie podatnika będącego usługobiorcą oraz wnosi o udzielenie wskazówek co do okresu, w jakim usługobiorca może odliczyć podatek naliczony w związku z otrzymaną usługą.

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Dz.U. L 145, s. 1, ostatnio zmienionej dyrektywą Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r. (Dz.U. L 168, s. 35).

II — Ramy prawne

A — *Szósta dyrektywa*

5. Artykuł 9 szóstej dyrektywy zatytułowany „Świadczenie usług” stanowi w interesującej nas kwestii, co następuje:

„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności [usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczone są usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa [zakładu], jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednakże:

[…]

e) miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych klientom mającym swe przedsiębiorstwo [mającym siedzibę] poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom mającym przedsiębiorstwo [mającym siedzibę] we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca [usługodawca], jest miejsce, gdzie klient założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego [ma siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego] świadczona jest usługa lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce gdzie zwykle przebywa:

[…]

— zapewnienie personelu,

[…]”.

6. Artykuł 17 szóstej dyrektywy zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczeń” w zakresie istotnym dla niniejszej sprawy stanowi:

„[…]

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należny lub zapłacony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone [lub świadczone] przez innego podatnika;

[…]

3. Państwa członkowskie przyznają każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu podatku od wartości dodanej, określonego w ust. 2, w stopniu, w jakim takie towary lub usługi są używane do celów:

a) transakcji związanych z działalnością gospodarczą, określonych w art. 4 ust. 2, przeprowadzanych w innym kraju, które podlegałyby odliczeniu, jeżeli zostałyby przeprowadzone na terytorium kraju;

[…]”.

B — *Właściwe prawo krajowe*

7. Paragraf 3a Umstazsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG"), w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2009 r., dotyczący miejsca świadczenia pozostałych usług, stanowi w zakresie mającym znaczenie dla niniejszej sprawy:

Ustęp 1 zdanie pierwsze:

„Z zastrzeżeniem §§ 3b–3f miejscem świadczenia pozostałych usług jest miejsce, w którym przedsiębiorca prowadzi swoje przedsiębiorstwo.

[…]".

Ustęp 3 zdanie pierwsze:

„Jeżeli odbiorca jednej z usług wymienionych w ust. 4 jest przedsiębiorcą, to na zasadzie wyjątku od ust. 1 miejscem świadczenia pozostałych usług jest miejsce prowadzenia przedsiębiorstwa przez usługobiorcę.

[…]".

Ustęp 4:

„[…] Pozostałymi usługami w rozumieniu ust. 3 są:

[…] 7) zapewnienie personelu.

[…]".

III — Okoliczności faktyczne, postępowanie i przedstawione pytania

8. Zgodnie z postanowieniem odsyłającym działalność gospodarcza ADV Allround polegała w interesującym nas 2005 r. na zapewnianiu kierowców ciężarówek prowadzących działalność na własny rachunek na rzecz przedsiębiorstw transportowych w Niemczech i zagranicą, w szczególności we Włoszech (Południowym Tyrolu).

9. W tym celu z kierowcami zawierane były pisemne umowy zwane „porozumieniami w sprawie zapewnienia". Przedsiębiorstwa transportowe zlecają usługę ADV Allround telefonicznie, kiedy potrzebują kierowcę.

10. Kierowcy wystawiali na ADV Allround faktury za wykonaną pracę, która polegała na prowadzeniu ciężarówek dostarczonych przez przedsiębiorstwa transportowe, podczas gdy ADV Allround wystawiała faktury za usługę polegającą na zapewnieniu kierowców, stosując cenę różniącą się od 8 % (zlecenie długoterminowe) do 20 % (zlecenie jednorazowe).

11. ADV Allround początkowo nie naliczała podatku obrotowego przy wystawianiu faktur na rzecz klientów mających siedzibę poza granicami Niemiec, takich jak włoskie przedsiębiorstwa transportowe w niniejszej sprawie, przyjmując, że sporne usługi stanowią „zapewnianie załogi" w rozumieniu § 3a ust. 4 pkt 7 UStG oraz że miejsce świadczenia, a w konsekwencji miejsce opodatkowania znajdowało się w związku z tym we Włoszech, gdzie usługobiorcy mieli swoje siedziby.

12. W sprawozdaniu z kontroli z dnia 3 lipca 2006 r. będącego rezultatem specjalnej kontroli dotyczącej podatku obrotowego zapłaconego przez ADV Allround w trzech pierwszych kwartałach 2005 r., urząd podatkowy w Hamburgu-Bergedorfie uznał, że wyrażenie „zapewnienie załogi" w rozumieniu ww. przepisu obejmowało jedynie udostępnianie przez spółkę jej własnych pracowników (leasing pracowniczy, oddelegowanie pracowników), oraz tym samym, że miejscem świadczenia usług było miejsce, w którym ADV Allround prowadziła swoją działalność, to znaczy Niemcy.

13. W konsekwencji ADV Allround zaczęła naliczać podatek obrotowy według stawki 16 % również przy fakturowaniu włoskich klientów. Ponadto sporządziła ona dwie skorygowane faktury wykazujące podatek obrotowy w odniesieniu do wszystkich wyświadczonych przez nią w 2005 r. usług, zakładając, że podatek obrotowy zostanie zwrócony włoskim klientom i w ten sposób, niezależnie od dodatkowych kosztów administracyjnych związanych z procedurą zwrotu, traktowanie transakcji jako opodatkowanej w Niemczech nadal będzie neutralne pod względem ekonomicznym.

14. Niemniej jednak, Bundeszentralamt für Steuern (federalny centralny urząd podatkowy, zwany dalej „BZSt"), który jest właściwy dla wniosków o zwrot naliczonego podatku, przyjął inne stanowisko niż urząd podatkowy Hamburg-Bergedorf, twierdząc, że pojęcie „zapewniania personelu" w § 3a ust. 4 pkt 7 UStG obejmuje zapewnienie kierowców, takie jak w niniejszej sprawie. Zgodnie z tym stanowiskiem, transakcje te nie podlegały w związku z tym opodatkowaniu w Niemczech, podatek obrotowy został nieprawidłowo wykazany na skorygowanych fakturach i ów nieprawidłowo wykazany podatek obrotowy nie podlega zwrotowi. Wszystkie wnioski o zwrot naliczonego podatku złożone przez klientów zostały oddalone.

15. W konsekwencji klienci włoscy odmówili zapłaty na rzecz ADV Allround podatku obrotowego wykazanego na fakturach. Z cenami, które były wówczas wyższe o 16 % ADV Allround nie była w stanie utrzymać się na rynku, ponieważ klienci nie mieli możliwości uzyskania zwrotu podatku naliczonego i w związku z tym musieli ponosić rzeczywisty ciężar podatku. Ponieważ jej marża wynosiła od 8 % do 20 %, zaprzestała ona działalności i obecnie znajduje się w likwidacji.

16. Rozpatrujący sprawę Finanzgericht Hamburg twierdzi, po pierwsze, że brak jest jasności co do tego, czy termin „zapewnienie pracowników", którym posługuje się zarówno art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, jak i transponujący ten przepis do prawa niemieckiego § 3a ust. 4 pkt 7 UStG, odnosi się tylko do osób pozostających w stosunku zależności pracowniczej, to znaczy do pracowników najemnych, czy też również obejmuje osoby prowadzące działalność we własnym imieniu, tak jak w niniejszej sprawie kierowców ciężarówek. Wskazuje jednak, że praktyczne trudności w rozróżnieniu pracowników najemnych od osób prowadzących działalność na własny rachunek oraz w dostarczeniu usługobiorcy odpowiedniego dowodu w tym celu mogą w świetle celu szóstej dyrektywy, jakim jest ułatwienie świadczenia usług w obrębie rynku wewnętrznego, przemawiać za włączeniem zapewniania osób prowadzących działalność na własny rachunek do pojęcia „zapewnianie personelu".

17. Po drugie, ponieważ podleganie opodatkowaniu i określenie należności podatkowej, z jednej strony oraz odliczenie podatku naliczonego, z drugiej strony, powinny być zdaniem sądu krajowego postrzegane jako kwestie materialnie powiązane, zastanawia się on nad tym, w jaki sposób owo powiązanie w prawie materialnym powinno znaleźć swoje przełożenie w prawie proceduralnym, a w szczególności nad tym, czy powiązanie pomiędzy podleganiem opodatkowaniu i możliwością odliczenia w odniesieniu do tej samej transakcji oznacza, że należy unikać decyzji sprzecznych co do istoty, a jeżeli tak, to w jaki sposób należy to osiągnąć.

18. Po trzecie, zauważa, że Trybunał dotychczas nie wypowiedział się co do przewidzianego w prawie niemieckim terminu na wystąpienie przez usługobiorcę o zwrot, wynoszącego tylko sześć miesięcy liczonych od końca roku kalendarzowego, w którym powstało prawo do odliczenia. Nie wiadomo, czy zgodnie z szóstą dyrektywą oraz w świetle zasady pewności i skuteczności prawa, okres ten może wygasnąć przed wydaniem wiążącej usługobiorcę decyzji co do podlegania opodatkowaniu i określenia należności podatkowej.

19. W tych okolicznościach Finanzgericht Hamburg zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 9 ust. 2 lit. e) tiret szóste szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (zwanej dalej »dyrektywą 77/388«) [obecnie art. 56 ust. 1 lit. f) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w wersji obowiązującej do dnia 31 grudnia 2009 r., zwanej dalej »dyrektywą 2006/112«], należy interpretować w ten sposób, że »zapewnienie personelu« obejmuje również zapewnienie osób prowadzących działalność na własny rachunek, które nie są zatrudnione przez świadczącego usługę przedsiębiorcę?

2) Czy art. 17 ust. 1, ust. 2 lit. a), ust. 3 lit. a) i art. 18 ust. 1 lit. a) dyrektywy 77/388 [obecnie art. 167, art. 168 lit. a), art. 169 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112] należy interpretować w ten sposób, że w krajowym prawie proceduralnym należy przyjąć rozwiązania pozwalające na takie samo traktowanie opodatkowania i obowiązku podatkowego [podatku podlegającego zapłacie od] [jednej i] tej samej usługi w przypadku tak przedsiębiorcy świadczącego usługę, jak i przedsiębiorcy będącego odbiorcą usługi, nawet jeżeli przedsiębiorstwa te podlegają właściwości różnych organów podatkowych?

W razie udzielenia na pytanie drugie odpowiedzi twierdzącej:

3) Czy art. 17 ust. 1, ust. 2 lit. a), ust. 3 lit. a) i art. 18 ust. 1 lit. a) dyrektywy 77/388 [obecnie art. 167, art. 168 lit. a), art. 169 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112] należy interpretować w ten sposób, że termin na odliczenie przez usługobiorcę podatku za otrzymaną usługę nie może upłynąć przed wydaniem wiążącej przedsiębiorcę świadczącego usługę decyzji w przedmiocie opodatkowania i określenia należności podatkowej?”.

IV — Ocena prawna

A — *Pytanie pierwsze*

20. Przez pytanie pierwsze sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia tego, czy art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że termin „zapewnienie personelu” obejmuje również zapewnienie osób prowadzących działalność na własny rachunek, które nie są zatrudnione przez podmiot świadczący tę usługę.

1. Główne stanowiska stron

21. W niniejszym postępowaniu uwagi na piśmie zostały przedstawione przez rząd niemiecki i Komisję Europejską. Poza tymi stronami na rozprawie w dniu 30 marca 2011 r. reprezentowana była ADV Allround.

22. Rząd niemiecki i Komisja są zdania, że pojęcie „zapewnienia personelu”, o którym mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, nie obejmuje zapewnienia osób prowadzących działalność na własny rachunek niezatrudnionych przez przedsiębiorcę świadczącego usługę oraz że w związku z tym na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi przeczącej.

23. Strony te zasadniczo podnoszą, że wyrażenie „personel” zazwyczaj odnosi się do pracowników zatrudnionych przez usługodawcę. Wykładnię tę potwierdza fakt, że termin ten został użyty w podobnym znaczeniu w art. 5 ust. 6, art. 6 ust. 2 i art. 13 część A ust. 1 lit. k) szóstej dyrektywy i należy go interpretować w sposób jednolity również i w innych dziedzinach Unii Europejskiej (UE). Ponadto systematyka i cel art. 9 szóstej dyrektywy zostałyby naruszone, gdyby pojęcie „zapewnienie pracowników” było rozumiane jako obejmujące zapewnienie osób prowadzących działalność na własny rachunek.

24. Z kolei ADV Allround proponuje, aby na pytanie pierwsze udzielono odpowiedzi twierdzącej. Jej zdaniem, stanowisko, iż art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy odnosi się również do zapewnienia osób prowadzących działalność na własny rachunek, potwierdzają również w szczególności względy pewności prawa i praktyczności. Nie zgadza się z tym, aby taka wykładnia miała otwierać drzwi dla manipulacji i unikania opodatkowania przez usługodawcę.

2. Ocena

25. Na wstępie muszę stwierdzić, że wyłącznie literalna wykładnia art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy nie wydaje się być rozstrzygająca w kwestii, czy „zapewnienie personelu”, o którym mowa w tym przepisie, obejmuje zapewnienie osób prowadzących działalność na własny rachunek, które jest sporne w niniejszej sprawie.

26. W tym zakresie należy zauważyć, po pierwsze, że przynajmniej w niektórych wersjach językowych art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy posługuje się ogólnym terminem „staff” („personel”) lub odpowiadającym mu terminem (np. „Personal” w wersji niemieckiej, „personnel” w wersji francuskiej i „personal” w wersji hiszpańskiej), w miejsce bardziej szczegółowego terminu, takiego jak „pracownik”, „osoba zatrudniona”, oraz że ów ogólny termin w związku z tym niekoniecznie odnosi się do osób pozostających w stosunku pracy najemnej.

27. Po drugie, co więcej, przeciwnie do stanowiska, na którym zarówno Komisja, jak i rząd niemiecki wydają się opierać swój argument, w żaden rozstrzygający sposób nie zostało stwierdzone, że pojęcie „personelu” odnosi się do stosunków pomiędzy usługodawcą a osobami, których obecność on zapewnia, a nie do stosunku pomiędzy tymi osobami, a usługobiorcą. Innymi słowy, zapewnienie personelu w art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy niekoniecznie opisuje usługę, przez którą podatnik udostępnia swój własny personel innej osobie, gdyż główne cechy charakterystyczne takiej usługi mogą równie dobrze polegać na tym, że drugiej osobie zapewnia się personel lub siłę roboczą, niezależnie od charakteru umownego stosunku pomiędzy świadczącym tę usługę a osobą, której obecność się zapewnia.

28. Należy również zauważyć, że wyrażenie „personel” w art. 9 ust. 2 lit. e) niekoniecznie ma to samo znaczenie, w jakim zostało użyte w innych przepisach tej dyrektywy, a tym bardziej w innych fragmentach prawa Unii, ponieważ należy wziąć pod uwagę szczególny kontekst każdego przepisu, w ramach którego pojęcie to zostało użyte.

29. W ten sposób postanowienia art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, które zawierają wyraz „staff” („pracownik”) i na które powołuje się Komisja w tym zakresie, mają na celu zapewnić, aby osoba, która używa towarów lub świadczy usługi dla swoich własnych potrzeb lub potrzeb swoich pracowników, była traktowana na równi z konsumentem [3], podczas gdy art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy stanowi część przepisów mających zupełnie inny cel, to znaczy określenie miejsca, gdzie uważa się, że dana usługa została wyświadczona.

3 — Zobacz wyroki: z dnia 6 maja 1992 r. w sprawie C-20/91 de Jong, Rec. s. I-2847, pkt 15; z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 Fillibeck, Rec. s. I-5577, pkt 25.

30. W związku z tym należy kolejno rozważyć, czy art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy z uwagi na kontekst tego przepisu oraz cele przepisów, których stanowi on część [4], powinien być interpretowany jako oznaczający, że zapewnienie osób prowadzących działalność na własny rachunek, takie jak sporne w niniejszej sprawie, również stanowi „zapewnienie personelu", które powinno zostać opodatkowane w kraju, w którym usługobiorca ma swoją siedzibę.

31. Należy przypomnieć, przede wszystkim, że art. 9 szóstej dyrektywy zawiera przepisy określające miejsce uważane dla celów podatkowych za miejsce świadczenia usług i jego celem jest uniknięcie sporów o właściwość, które mogą skutkować podwójnym opodatkowaniem lub również nieopodatkowaniem [5].

32. W tym zakresie art. 9 ust. 1 ustanawia ogólną zasadę, zgodnie z którą za miejsce świadczenia usługi uważa się miejsce, w którym dostawca ma swoją siedzibę [6].

33. Należy zauważyć, że zasada ta sama w sobie stanowi wyjątek od ścisłej zasady terytorialności i stanowi, tak jak to stwierdził Trybunał fikcję – mającą na celu uproszczenie [7] – polegającą na tym, iż uważa się, że usługa została wyświadczona w miejscu siedziby lub stałego zakładu dostawcy, niezależnie od tego, gdzie rzeczywiście usługa była świadczona [8].

34. Niemniej jednak dla określonych usług, w stosunku do których w przepisach uznano za niestosowną zasadę, iż miejscem świadczenia usług jest siedziba lub stały zakład dostawcy, art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy ustanawia szereg przypadków, w których uważa się, że usługi były świadczone w miejscu siedziby klienta [9].

35. Jeżeli chodzi o stosunek pomiędzy art. 9 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy, to należy również wszystkim przypomnieć, że Trybunał zawsze stwierdzał, że art. 9 ust. 1 w żaden sposób nie ma pierwszeństwa przed art. 9 ust. 2, co oznacza, że ostatni z wymienionych przepisów nie stanowi wyjątku, który musi być interpretowany w ścisły sposób [10].

36. W każdej sytuacji, takiej jak w niniejszej sprawie, w której prowadzący działalność kierowcy ciężarówek zostają pozostawieni do dyspozycji podatnikom mającym siedzibę zagranicą, należy raczej rozstrzygnąć, czy sytuacja ta jest objęta zakresem wymienionym w art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy, to znaczy, w okolicznościach niniejszej sprawy, zakresem pojęcia „zapewnienia personelu", o którym mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) tej dyrektywy. Jeżeli nie, jest ona objęta zakresem art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy [11].

37. W tym zakresie należy zauważyć, po pierwsze, że głównym celem art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy jest zgodnie z motywem 7 preambuły do szóstej dyrektywy ustanowienie specjalnego systemu dla usług świadczonych pomiędzy podatnikami, w którym koszt usługi będzie wliczany w cenę towaru [12].

4 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 7 czerwca 2005 r. w sprawie C-17/03 VEMW i in., Zb. Orz. s. I-4983, pkt 41; z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie C-114/05 Gillan Beach, Zb. Orz. s. I-2427, pkt 21.

5 — Zobacz wyroki: z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. s. I-4595, pkt 20; z dnia 5 czerwca 2003 r. w sprawie C-438/01 Design Concept, Rec. s. I-5617, pkt 22.

6 — Zobacz w tym zakresie wyrok z dnia 12 maja 2005 r. w sprawie C-452/03 RAL (Channel Islands) i in., Zb. Orz. s. I-3947, pkt 23.

7 — Zobacz wyrok z dnia 15 marca 1989 r. w sprawie 51/88 Hamann, Rec. s. 767, pkt 17.

8 — Zobacz wyrok z dnia 23 stycznia 1986 r. w sprawie 283/84 Trans Tirreno Express, Rec. s. 231, pkt 15.

9 — Zobacz w szczególności ww. w przypisie 8 wyroki: w sprawie Trans Tirreno Express, pkt 16; w sprawie RAL (Channel Islands) i in., pkt 23.

10 — Zobacz w tym kierunku między innymi wyroki: z dnia 15 marca 2001 r. w sprawie C-108/00 SPI, Rec. s. I-2361, pkt 16, 17; z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-166/05 Heger, Zb. Orz. s. I-7749, pkt 17; z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, Zb. Orz. s. I-8255, pkt 25.

11 — Zobacz w szczególności w tym zakresie wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-401/06 Komisja przeciwko Niemcom, Zb. Orz. s. I-10609, pkt 30.

12 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Gillan Beach, pkt 17.

38. Jeżeli chodzi o bardziej ogólny cel, to koszty zapewnienia personelu, w niniejszej sprawie zapewnienia kierowców ciężarówek, są wliczone w cenę towarów lub usług dostarczonych lub świadczonych przez odbiorcę [13], niezależnie od tego, czy zapewniony personel jest zatrudniany przez usługodawcę, czy też, tak jak w niniejszej sprawie, zapewnienie dotyczy osób prowadzących działalność na własny rachunek, które są związane z usługodawcą jedynie umową pośrednictwa.

39. Po drugie, w podobny sposób, pomimo że szósta dyrektywa milczy odnośnie do szczególnego celu, jaki ma zaliczenie zapewnienia personelu do kategorii usług, o których mowa w art. 9 ust. 2 tej dyrektywy, to jednak prawdą jest, że prawodawca najwyraźniej uznał za niewłaściwe zaliczenie takich usług na potrzeby opodatkowania, zgodnie z zasadą ogólną art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, do usług świadczonych w siedzibie lub stałym zakładzie usługodawcy [14]. Prawodawca uznał raczej, że siedziba lub zakład odbiorcy usługi polegającej na zapewnianiu personelu, pod kierownictwem i kontrolą którego osoby postawione do dyspozycji wykonują pracę, jest decydującym łącznikiem miejsca, a tym samym miejscem odniesienia dla ustanowienia właściwości miejscowej dla opodatkowania takich usług.

40. Również w świetle powyższych rozważań wydaje się, że brak jest jakiegokolwiek obiektywnego powodu – żadnego takiego powodu nie podniosła Komisja ani też rząd niemiecki – dla którego należałoby przeprowadzić rozróżnienie przy ustalaniu miejsca opodatkowania zapewnienia personelu, w zależności od tego, czy osoby stawiane do dyspozycji są zatrudniane przez usługodawcę, czy też nie, oraz dlaczego taki czynnik miałby stanowić charakterystyczną cechę usługi „zapewnienia personelu" w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy.

41. Można by natomiast podnieść, że jeżeliby uznać, iż należy wyjść od ogólnej zasady ustanowionej w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy i uznać, że personel jest zapewniany w miejscu siedziby lub zakładu usługobiorcy w przypadku personelu pozostającego w stosunku zatrudnienia z usługodawcą, to wówczas stanowisko, iż to jest miejsce opodatkowania, wydaje się tym bardziej uzasadnione, jeżeli osoby stawiane do dyspozycji nie są zatrudniane przez usługodawcę, a tym samym są mniej związane z nim oraz z miejscem jego siedziby lub zakładu.

42. Taka wykładnia, jak słusznie zauważyła ADV Allround, jest ponadto zgodna z celem zamierzonym przez art. 9 szóstej dyrektywy polegającym na zapewnieniu racjonalnego rozgraniczenia władztwa podatkowego, w ten sposób, że lepiej służy interesom prostej administracji, unika praktycznych problemów i umacnia pewność prawa poprzez wdrożenie przepisów kolizyjnych ustanowionych przez ten artykuł [15], w porównaniu z sytuacją, w której miejsce opodatkowania w przypadkach udostępniania siły roboczej byłoby ustalane w zależności od tego, czy osoby pozostawione do dyspozycji są zatrudniane przez usługodawcę, czy też prowadzą działalność na własny rachunek, niezależnie od tego, że obie usługi służą temu samemu celowi.

43. Wreszcie argument rządu niemieckiego, zgodnie z którym zaliczenie kierowców prowadzących działalność na własny rachunek do definicji „zapewnienia personelu" w art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy mogłoby umożliwić osobom prowadzącym działalność na własny rachunek manipulację lub wybór miejsca opodatkowania tej samej usługi, takiej jak sporne usługi kierowców, w zależności od tego, czy świadczą usługę przez pośrednika, nie może być utrzymany.

13 — Pomimo iż treść motywu 7 odnosi się tylko do usługobiorcy, który jest producentem towarów, to jednak należy przyjąć, iż jego logika ma zastosowanie również do sytuacji, w których usługobiorca sam jest usługodawcą. Zobacz podobnie wyrok z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawie C-68/92 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-5881; ww. opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Design Concept, pkt 23.

14 — Porównaj w tym kontekście pkt 34 powyżej oraz wyrok z dnia 6 listopada 1997 r. w sprawie C-116/96 Reisebüro Binder, Rec. s. I-6103, pkt 13.

15 — Zobacz w tym zakresie ww. w przypisie 14 wyrok w sprawie Reisebüro Binder, pkt 12; ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, pkt 30–33.

44. Między innymi w celu stosowania przepisów dotyczących miejsca opodatkowania ustanowionych w szóstej dyrektywie, każda transakcja powinna zostać określona i zaklasyfikowana w obiektywny sposób, przy uwzględnieniu wszystkich jej cech charakterystycznych i okoliczności, w jakich się odbywa [16].

45. W związku z tym, w kontekście takim, jak w postępowaniu przed sądem krajowym, należy określić, czy główne cechy charakterystyczne lub cel spornej usługi polegają na udostępnianiu podatnikowi siły roboczej, w niniejszej sprawie kierowców ciężarówek, w ten sposób, że transakcja może zostać określona jako zapewnienie personelu, czy też polegają bezpośrednio na wykonaniu usług transportowych przez usługodawcę, a zapewnienie pracowników lub zakontraktowanych osób prowadzących działalność na własny rachunek następuje w ramach świadczenia tej usługi. Ponadto zazwyczaj w takich okolicznościach występuje kilka transakcji, które muszą być rozpatrywane odrębnie dla celów opodatkowania, takie jak np. usługa świadczona przez kierowców ciężarówek prowadzących działalność na własny rachunek pośrednikowi lub zapewniającemu personel w ramach umowy pośrednictwa, usługa świadczona przez pośrednika zagranicznym przedsiębiorstwom transportowym oraz wreszcie, usługi transportowe najprawdopodobniej świadczone przez owe przedsiębiorstwa transportowe na rzecz ich klientów.

46. Z powyższych rozważań wynika, że na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany jako oznaczający, że „zapewnienie personelu" obejmuje również zapewnienie osób prowadzących działalność na własny rachunek, niezatrudnionych przez podmiot świadczący tę usługę.

B — *Pytanie drugie*

47. Przez pytanie drugie sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy i w jakim zakresie szósta dyrektywa, a szczególności jej przepisy dotyczące prawa do odliczenia wymagają, aby w prawie krajowym ustanowiony został przepis zapewniający, że opodatkowanie i określenie należności podatkowej tej samej usługi oceniane będzie w ten sam sposób w odniesieniu do przedsiębiorcy będącego usługodawcą i przedsiębiorcy będącego usługobiorcą, nawet jeżeli owi dwaj przedsiębiorcy objęci są jurysdykcją dwóch różnych organów podatkowych, oraz że w ten sposób w tym zakresie uniknie się dwóch sprzecznych ze sobą decyzji.

1. Główne stanowiska stron

48. Komisja twierdzi, że krajowe przepisy proceduralne muszą zagwarantować, że przy nakładaniu podatku VAT ta sama transakcja będzie oceniana w jednakowy sposób, tak w odniesieniu do osoby świadczącej daną usługę, jak i w odniesieniu do osoby ją otrzymującej.

49. Wskazuje ona, że autonomia proceduralna państw członkowskich nie może iść tak daleko, aby naruszać podstawowe prawo do odliczenia i zwrotu podatku VAT, które ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy z ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w trakcie jego działalności gospodarczej, i w ten sposób zapewnić pełną neutralność opodatkowania wszelkiej działalności gospodarczej.

50. Według Komisji państwa członkowskie zgodnie ze swoim obowiązkiem lojalności są zobowiązane do unikania sytuacji, w których różniące się stanowiska poszczególnych organów podatkowych mogą uniemożliwić podatnikom odliczenie naliczonego podatku VAT lub otrzymanie jego zwrotu. W tym celu konieczna jest koordynacja poszczególnych organów podatkowych i sądów, które mogą być właściwe na podstawie prawa krajowego.

16 — Zobacz w szczególności w tym zakresie ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie SPI, pkt 20; wyroki: z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. s. I-7257, pkt 33; z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-270/09 Macdonald Resorts Limited, Zb. Orz. s. I-13179, pkt 46.

51. ADV Allround zasadniczo zgadza się z Komisją, powołując się, przede wszystkim na zasady neutralności podatku VAT oraz pewności prawa. Uważa w szczególności, że pozostałe zainteresowane organy podatkowe powinny mieć możliwość uczestniczenia w postępowaniu przed sądami krajowymi w charakterze stron.

52. Rząd niemiecki zaprzecza temu, twierdząc, że prawo Unii nie wymaga przyjęcia żadnego szczególnego przepisu w krajowym prawie proceduralnym w celu zapewnienia, że podleganie opodatkowaniu i określenie obowiązku podatkowego tej samej usługi będzie oceniane w ten sam sposób w odniesieniu do przedsiębiorcy świadczącego usługę i przedsiębiorcy ją otrzymującego, nawet wówczas, gdy różne organy podatkowe mogą być właściwe dla odnośnych podatników.

53. Podkreśla, że wobec braku uregulowań Unii Europejskiej w tej dziedzinie zadaniem wewnętrznego porządku prawnego każdego z państw członkowskich jest wyznaczenie właściwych sądów i określenie szczegółowych przepisów proceduralnych regulujących sprawy mające za przedmiot ochronę uprawnień podmiotów prawa wynikających z prawa Unii Europejskiej, przy zachowaniu zasad równoważności i skuteczności, które jednakże nie zostały naruszone w niniejszej sprawie.

54. Wskazuje, że nigdy nie będzie możliwe zapobieżenie wydawaniu przez organy podatkowe lub sądy rozbieżnych rozstrzygnięć zarówno w obrębie tego samego państwa członkowskiego, jak i w odniesieniu do organów i sądów różnych państw członkowskich. Takie rozbieżności stanowią w rzeczywistości klasyczny problem organizacyjny, który powinien zostać rozstrzygnięty za pomocą hierarchicznej struktury tak administracji podatkowej, jak i sądów podatkowych.

55. Wreszcie rząd niemiecki wyjaśnia, że koordynacja organów podatkowych lub sądów w celu zapewnienia jednolitości, tak jakby chciała Komisja, w rzeczywistości jest niemożliwa do zrealizowania i powołuje się w tym zakresie na liczne praktyczne i prawne problemy, jakie może spowodować taka koordynacja, w szczególności z punktu widzenia zasady pewności prawa oraz z punktu widzenia powagi rzeczy osądzonej orzeczeń sadowych i administracyjnych.

2. Ocena

56. Na wstępie należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że w braku przepisów Unii Europejskiej regulujących daną kwestię, co do zasady do krajowego porządku prawnego każdego z państw członkowskich należy wyznaczenie właściwych sądów oraz organów administracyjnych oraz ustalenie szczegółowych przepisów proceduralnych regulujących sprawy mające za przedmiot ochronę uprawnień podmiotów prawa wynikających z prawa Unii Europejskiej [17].

57. Niemniej jednak rzeczone przepisy proceduralne nie mogą być mniej korzystne niż przepisy proceduralne regulujące podobne sprawy o charakterze krajowym (zasada równoważności), ani też w praktyce uniemożliwiać lub czynić nadmiernie utrudnionym wykonywanie praw przyznanych przez prawo Unii Europejskiej (zasada skuteczności) [18].

58. W tym zakresie należy zauważyć, po pierwsze, że krajowy rozdział kompetencji w sprawach podatku VAT, zgodnie z którym inne organy podatkowe są właściwe w odniesieniu do obowiązku usługodawcy naliczenia podatku VAT, z jednej strony, oraz w odniesieniu do wniosków usługobiorców o zwrot podatku naliczonego, z drugiej strony, nie był kwestionowany w niniejszej sprawie.

17 — Zobacz w tej kwestii m.in. wyroki: z dnia 21 września 1983 r. w sprawach połączonych od C-205/82 do C-215/82 Deutsche Milchkontor i in., Rec. s. 2633, pkt 17; z dnia 17 listopada 1998 r. w sprawie C-228/96 Aprile, Rec. s. I-7141, pkt 18; z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-472/08 Alstom Power Hydro, Zb. Orz. s. I-623, pkt 17.

18 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 18 marca 2010 r. w sprawach połączonych od C-317/08 do C-320/08 Alassini, Zb. Orz. s. I-2213, pkt 48; z dnia 8 marca 2011 r. w sprawie C-240/09 Lesoochranárske zoskupenie, Zb. Orz. s. I-1255, pkt 48.

59. Pytanie sądu krajowego zasadza się na tym, że owe odnośne organy, w rzeczonych postępowaniach administracyjnych przyjęły rozbieżną wykładnię przepisów szóstej dyrektywy dotyczących miejsca opodatkowania, a tym samym dotyczących określania obowiązku podatkowego podatnika będącego usługodawcą, z tym skutkiem, że pomimo, iż sporna transakcja została uznana za opodatkowaną w Niemczech przez jeden z organów podatkowych, to jednak drugi organ podatkowy odmówił zwrotu podatku VAT naliczonego i zapłaconego z tytułu tej transakcji.

60. W tych okolicznościach oraz z uwagi na materialne powiązanie pomiędzy odliczeniem naliczonego podatku VAT a poborem należnego podatku VAT [19], sąd krajowy zasadniczo pyta o to, czy zgodnie z prawem Unii należy przyjąć w prawie krajowym szczególny przepis proceduralny w celu zapewnienia jednolitej interpretacji i stosowania przepisów dotyczących miejsca opodatkowania i ustalania obowiązku podatkowego w postępowaniach podatkowych, takich jak w niniejszej sprawie, jeżeli dotyczą one tej samej transakcji. W tym zakresie, pomimo że nie wynika to jasno ze sformułowania drugiego pytania, sąd krajowy wydaje się odnosić do przepisów proceduralnych dotyczących postępowania sądowego w sprawach, takich jak sprawa przed sądem krajowym.

61. W tym zakresie należy zauważyć, że w rzeczywistości to zasadniczo do sądów krajowych jak i organów administracyjnych należy zapewnienie, w ramach zakresu ich właściwości, że bezpośrednio stosowane przepisy prawa Unii będą w pełni stosowane [20].

62. Z utrwalonego orzecznictwa wyraźnie wynika – a w rzeczywistości jest to wymóg związany z zasadą pierwszeństwa prawa Unii – że prawo to powinno być interpretowane w sposób prawidłowy i jednolity na obszarze Unii [21].

63. Proceduralnie, owo jednolite stosowanie i wykładnia prawa Unii, w raczej zdecentralizowanym systemie jego wdrożenia, zasadniczo są zapewnione przez postępowanie w trybie prejudycjalnym w przedmiocie pytania dotyczącego wykładni lub ważność przepisu prawa Unii na podstawie art. 267 TFUE, który ustanawia mechanizm współpracy sądowej pomiędzy sądami krajowymi i Trybunałem Sprawiedliwości [22].

64. Zgodnie z tym systemem, sądy krajowe, od orzeczeń, od których przysługuje sądowy środek zaskarżenia na podstawie prawa krajowego, mogą skierować pytanie prejudycjalne do Trybunału dotyczące wykładni, podczas gdy tylko sądy, od orzeczeń, od których nie przysługuje żaden środek zaskarżenia i przed którymi powstała kwestia dotycząca prawa Unii Europejskiej, mają obowiązek przekazania Trybunałowi takiego pytania [23].

65. Obowiązek ten ma na celu uniemożliwić powstanie w państwie członkowskim orzecznictwa, które nie jest zgodne z zasadami prawa Unii [24].

19 — Zobacz w szczególności w tym zakresie wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-277/09 RBS Deutschland Holdings, Zb. Orz. s. I-13805, pkt 35.

20 — Zobacz w szczególności w tym zakresie wyroki: z dnia 22 czerwca 1989 r. w sprawie 103/88 Costanzo, Rec. s. 1839, pkt 32; z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-72/95 Kraaijeveld i in., Rec. s. I-5403, pkt 55–61; z dnia 13 stycznia 2004 r. w sprawie C-453/00 Kühne & Heitz, Rec. s. I-837, pkt 20; z dnia 8 września 2010 r. w sprawie C-409/06 Winner Wetten, Zb. Orz. s. I-8015, pkt 55.

21 — Zobacz w szczególności w tym zakresie wyroki: z dnia 15 września 2005 r. w sprawie C-495/03 Intermodal Transports, Zb. Orz. s. I-8151, pkt 33, 38; z dnia 6 grudnia 2005 r. w sprawie C-461/03 Gaston Schul Douane-expediteur, Zb. Orz. s. I-10513, pkt 21; z dnia 18 października 2007 r. w sprawie C-195/06 Österreichischer Rundfunk, Zb. Orz. s. I-8817, pkt 24; ww. wyrok w sprawie Winner Wetten, pkt 61.

22 — W ww. w przypisie 21 wyroku w sprawie Intermodal Transports, pkt 38, Trybunał podkreślił okoliczność, iż art. 267 TFUE ustanawia procedurę współpracy wyłącznie pomiędzy sądami.

23 — Zobacz ww. w przypisie 21 wyrok w sprawie Intermodal Transports, pkt 28–31.

24 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-393/98 Gomes Valente, Rec. s. I-1327, pkt 17; z dnia 4 czerwca 2002 r. w sprawie C-99/00 Lyckeskog, Rec. s. I-4839, pkt 14.

66. Z kolei ów system współpracy sądowej ustanowiony przez art. 267 TFUE oczywiście nie pretenduje do doprowadzenia do jednolitej wykładni i stosowania prawa Unii we wszystkich poszczególnych sprawach i na wszystkich szczeblach sądownictwa, ani też tym bardziej, do zapobieżenia wszelkim rozbieżnościom w tym zakresie pomiędzy organami krajowymi, tak w jednym państwie członkowskim, jak i w kilku państwach członkowskich.

67. Przeciwnie, jednolitość w stosowaniu i wykładni praw przyznanych przez prawo Unii powinno być zapewnione w każdym z państw członkowskich pojmowanych jako całość, poprzez ich odnośny system sądownictwa, a w ostatniej instancji poprzez pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości.

68. Ponadto o ile państwo członkowskie zapewni skuteczną ochronę sądową przed decyzjami organów administracyjnych, nie ma obowiązku koordynowania procedur administracyjnych w taki sposób, aby w każdej sprawie przyjęte zostało przez odnośne organy jednolite stanowisko w odniesieniu do przepisów prawa Unii.

69. W niniejszej sprawie należy zauważyć w tym zakresie, że Komisja podniosła, że konieczna jest koordynacja poszczególnych organów podatkowych i sądów, które mogą być właściwe na podstawie prawa krajowego w celu zapewnienia jednolitych decyzji dotyczących tej samej transakcji, jednakże bez jakiegokolwiek określenia, w jaki sposób cel ten miałby być praktycznie osiągnięty przez przepisy proceduralne w sprawach toczących się w dwóch odmiennych postępowaniach administracyjnych przed różnymi organami, wszczętych przez różne strony i mających, pomimo tego, iż dotyczą tej samej usługi, inny przedmiot główny.

70. Kolejno należy zauważyć, że niezależnie od trudności w zapewnieniu takiej koordynacji, z wyroku w sprawie Genius [25], na który powołał się sąd krajowy w tym zakresie, nie wynika, że zarówno usługodawca, jak i usługobiorca danej usługi podlegającej podatkowi VAT miałby mieć szczególne prawo do tego, że transakcja ta zostanie zaklasyfikowana w ten sam sposób przez jego organ podatkowy, jeżeli chodzi o miejsce opodatkowania i określenie obowiązku podatkowego, jak i w postępowaniu wszczętym przez drugiego podatnika przed innym organem podatkowym. W wyroku tym Trybunał stwierdził jedynie, że prawo do odliczenia może być wykonywane tylko w odniesieniu do podatku faktycznie należnego, to znaczy podatku wynikającego z transakcji podlegającej podatkowi VAT lub zapłaconego, o ile był on podatkiem należnym, oraz że w związku z tym prawo to nie ma zastosowania do podatku, który jest należny tylko dlatego, że został wykazany na fakturze [26].

71. Ponadto należy zwrócić uwagę na okoliczność, iż usługobiorcy w niniejszej sprawie nie zaskarżyli decyzji administracyjnej Bundeszentralamt für Steuern, którą oddalił on wnioski o zwrot naliczonego podatku VAT. W związku z tym, z punktu widzenia zasady skuteczności, na którą powołał się sąd krajowy [27], nie jest oczywiste, że przepisy proceduralne regulujące zwrot podatku obrotowego jako takie czynią w praktyce niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywanie praw przyznanych przez prawo UE, takich jak prawo odbiorcy spornej usługi do odliczenia naliczonego podatku VAT.

72. Wreszcie jeżeli chodzi o przepisy proceduralne regulujące postępowanie sądowe, takie jak postępowanie przed sądem krajowym, to z postanowienia odsyłającego, jak również z uwag rządu niemieckiego wynika, że decyzje administracyjne Bundeszentralamt für Steuern dotyczące wniosków usługobiorców o zwrot stały się ostateczne w odniesieniu do tego organu i tych usługobiorców. W ten sposób jakakolwiek próba rozciągnięcia na tych usługobiorców mocy wiążącej orzeczenia, które ma zostać wydane przez sąd krajowy, w odniesieniu do miejsca opodatkowania i określenia obowiązku podatkowego danej usługi – albo poprzez przystąpienie Bundeszentralamt für Steuern lub usługobiorców do postępowania, lub w inny sposób – byłoby sprzeczne z powagą rzeczy osądzonej wyżej wymienionych decyzji administracyjnych wydanych przez Bundeszentralamt für Steuern.

25 — Wyrok z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87, Rec. s. 4227.

26 — Ibidem, zob. w tym zakresie pkt 13, 19.

27 — Zobacz pkt 57 powyżej.

73. W tym zakresie należy przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie podkreślał znaczenie zarówno dla unijnego porządku prawnego, jak i dla krajowych systemów prawnych, przepisów przyznających prawomocny charakter orzeczeniom sądowym lub administracyjnym, ponieważ przyczyniają się one do pewności prawa, która jest podstawową zasadą prawa Unii [28].

74. Prawdą jest, że Trybunał w niektórych okolicznościach przyjmował, że przepisy krajowe nadające prawomocny charakter mogą zostać zaskarżone w świetle obowiązywania i skuteczności prawa Unii. Niemniej jednak dochodzi do tego wyjątkowo i w oparciu o bardzo ścisłe warunki [29], które nie zostały spełnione pod wieloma względami w niniejszej sprawie.

75. Z tego punktu widzenia prawo Unii nie może wymagać od krajowego prawa proceduralnego, aby zapewniło, że mające zostać wydane przez sąd krajowy orzeczenie dotyczące miejsca opodatkowania i określenia obowiązku podatkowego w odniesieniu do usługodawcy mogło zostać w okolicznościach takich, jak w niniejszej sprawie, rozciągnięte również na usługobiorców.

76. W świetle wszystkich powyższych rozważań na pytanie drugie należałoby odpowiedzieć, że szósta dyrektywa, a w szczególności przepisy dotyczące prawa do odliczenia nie wymagają ustanowienia w proceduralnym prawie krajowym szczególnego przepisu w celu zapewnienia, że w okolicznościach takich, jak w niniejszej sprawie, podleganie opodatkowaniu i określenie obowiązku podatkowego tej samej usługi będzie oceniane w ten sam sposób w odniesieniu do przedsiębiorcy świadczącego usługę, jak i w odniesieniu do otrzymującego ją przedsiębiorcy, nawet wtedy, gdy obydwaj przedsiębiorcy podlegają właściwości innych organów podatkowych.

C — *Pytanie trzecie*

77. Mając na uwadze odpowiedź udzieloną na pytanie drugie, nie ma konieczności udzielenia odpowiedzi na pytanie trzecie.

V — Wnioski

78. W związku z powyższym proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na przedłożone pytania:

— Artykuł 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku powinien być interpretowany jako oznaczający, że „zapewnienie personelu" obejmuje również zapewnienie osób prowadzących działalność na własny rachunek, niezatrudnionych przez podmiot świadczący tę usługę.

— Szósta dyrektywa, a w szczególności przepisy dotyczące prawa do odliczenia nie wymagają ustanowienia w proceduralnym prawie krajowym szczególnego przepisu w celu zapewnienia, że w okolicznościach takich, jak w niniejszej sprawie, podleganie opodatkowaniu i określenie obowiązku podatkowego tej samej usługi będzie oceniane w ten sam sposób w odniesieniu do przedsiębiorcy świadczącego usługę, jak i w odniesieniu do otrzymującego ją przedsiębiorcy, nawet wtedy, gdy obydwaj przedsiębiorcy podlegają właściwości innych organów podatkowych.

28 — Zobacz w tym zakresie m.in. ww. w przypisie 20 wyrok sprawie Kühne & Heitz, pkt 24; wyrok z dnia 16 marca 2006 r. w sprawie C-234/04 Kapferer, Zb. Orz. s. I-2585, pkt 20.

29 — Zobacz pkt 26, 27 ww. w przypisie 20 wyroku w sprawie Kühne & Heitz: po pierwsze, organ administracyjny musi na podstawie prawa krajowego mieć kompetencje do wszczęcia postępowania w sprawie tej decyzji; po drugie, dana decyzja administracyjna musi stać się ostateczna w wyniku wyroku sądu krajowego orzekającego w ostatniej instancji; po trzecie, wyrok ten musi, w świetle dotyczącego go wyroku wydanego przez Trybunał Sprawiedliwości, być oparty na nieprawidłowej wykładni prawa Unii, która została przyjęta bez skierowania pytania prejudycjalnego do Trybunału w okolicznościach, o których mowa w art. 267 ust. 3 TFUE; po czwarte, zainteresowana osoba musi wystąpić do organu administracyjnego niezwłocznie po dowiedzeniu się o owym wyroku Trybunału.