

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 6. oktobra 2011*

V zadevi C-421/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 30. junija 2010, ki je prispela na Sodišče 25. avgusta 2010, v postopku

Finanzamt Deggendorf

proti

Markusu Stoppelkampu kot upravitelju premoženja Haralda Raaba,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi J.-J. Kasel (poročevalec), predsednik senata, E. Levits in M. Safjan, sodnika,

generalni pravobranilec: J. Mazák,
sodni tajnik: A. Calot Escobar,

* Jezik postopka: nemščina.

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za nemško vlado C. Blaschke in T. Henze, zastopnika,
- za grško vlado F. Dedousi, I. Pouli in I. Bakopoulos, zastopniki,
- za Evropsko komisijo W. Mölls in L. Lozano Palacios, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- ¹ Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 21(1)(b) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je

bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 9, zvezek 1, str. 338, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

- ² Ta predlog je bil vložen v okviru spora med M. Stoppelkampom, upraviteljem premoženja H. Raaba, in Finanzamt Deggendorf (v nadaljevanju: Finanzamt) v zvezi z določitvijo zavezanca za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za storitve, ki jih opravlja H. Raab.

Pravni okvir

Pravo Unije

- ³ Člen 4(1) Šeste direktive določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“

4 Člen 9(1) Šeste direktive določa:

„Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.“

5 Člen 9(2)(e) Šeste direktive določa:

„Vendar pa:

[...]

(e) je kraj, kjer so navedene storitve opravljene, če se opravijo za naročnike s sedežem izven Skupnosti ali za davčne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, kraj, kjer ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima naročnik stalno prebivališče ali začasno prebivališče:

[...]

– posredovanje osebja;

[...]“

6 Člen 21 Šeste direktive določa:

„1. Davek na dodano vrednost po notranjem sistemu so dolžni plačati:

- (a) davčni zavezanec, ki opravlja obdavčljivo dobavo blaga ali storitev, razen za primere iz (b) in (c).

Kadar obdavčljivo dobavo blaga in storitev opravlja davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države, lahko države članice pod pogoji, ki jih določijo, predpišejo, da je oseba, ki je dolžna plačati davek, oseba, kateri se opravi obdavčljiva dobava blaga ali storitev;

- (b) davčni zavezanci, katerim se opravijo storitve iz člena 9(2)(e), ali osebe, identificirane za davek na dodano vrednost na ozemlju države, katerim se opravijo storitve iz člena 28b(C), (D), (E) in (F), če storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države;

[...]“

- 7 Člen 1 Osme direktiva Sveta z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (79/1072/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 79, v nadaljevanju: Osmo direktiva) določa:

„Za namene te direktive pomeni ‚davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države‘ osebo, navedeno v členu 4(1) Direktive 77/388/EEC, ki v obdobju, navedenem

v prvem in drugem stavku prvega pododstavka člena 7(1), v tej državi ni imela niti sedeža svoje gospodarske dejavnosti, niti stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo poslovne transakcije; niti ni imela, če tak sedež ali poslovna enota ne obstajata, svojega stalnega ali običajnega bivališča in ki v tem istem obdobju ni opravila prometa blaga oz. storitev, za katerega se šteje, da je bil opravljen v tej državi, z izjemo:

- (a) prevoznih in s prevozom povezanih storitev, za katere velja oprostitev na podlagi členov 14(1)(i), 15 ali 16(1), B, C ter D Direktive 77/388/EEC;
- (b) storitev, opravljenih v primerih, ko davek plača izključno oseba, kateri so te storitve bile opravljene na podlagi člena 21(1)(b) Direktive 77/388/EEC.“

Nacionalna ureditev

- 8 Člen 1(1), točka 1, prvi stavek, zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, str. 1270), v različici, ki se uporablja za spor v glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), določa, da se za „dobave in druge storitve, ki jih podjetnik opravi proti plačilu na ozemlju države v okviru svojega podjetja“ plača DDV.

9 Člen 3a UStG določa:

„(1) Druga storitev je opravljena v kraju, kjer podjetnik izvaja dejavnost, z izjemo členov 3b in 3f. Če druge storitve opravlja stalna poslovna enota, se za kraj opravljanja drugih storitev šteje kraj, kjer je stalna poslovna enota.

[...]

(3) Če je naročnik ene od drugih storitev, navedenih v odstavku 4, podjetje, se z odstopanjem od odstavka 1 storitev šteje za opravljeno v kraju, kjer naročnik izvaja dejavnost. Če se druge storitve opravljajo za stalno poslovno enoto podjetja, potem je upošteven kraj te stalne poslovne enote. Če naročnik druge storitve, navedene v odstavku 4, ni podjetnik in ima prebivališče ali sedež na ozemlju tretje države, se šteje, da se storitev opravi v kraju njegovega stalnega prebivališča ali sedeža. [...]

(4) ‚Druge storitve‘ v smislu odstavka 3 so:

[...]

7. posredovanje delavcev;

[...]“

10 Člen 13b(4) UStG določa:

„Podjetnik s sedežem v tujini je podjetnik, ki niti na ozemlju države niti na otoku Helgoland ali na območjih, navedenih v členu 1(3), nima stalnega prebivališča, sedeža, uprave ali poslovne enote. Upošteven je trenutek, v katerem je storitev opravljena. Če obstaja dvom, ali podjetnik izpolnjuje te predpostavke, naročnik storitve davka ni dolžan plačati le, če mu podjetnik s potrdilom Finanzamt, ki je v skladu z davčno-pravnimi predpisi pristojen za obdavčitev njegovih transakcij, dokaže, da ni podjetnik v smislu prvega stavka.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 11 H. Raab je leta 2002 prenesel sedež svoje gospodarske dejavnosti iz Nemčije v Avstrijo. Tako je na dveh lokacijah v Avstriji registriral poklicno dejavnost „Überstellungs-, Administrations- und Fahrdienst“ (prevozne, administrativne in tovarne storitve). Njegova gospodarska dejavnost je bila posredovanje svojih zaposlenih podjetjem s sedežem na področju Spodnje Bavarske za prevozno dejavnost na ozemlju Nemčije.
- 12 H. Raab je 1. julija 2002 iz Nemčije v Avstrijo prenesel tudi stalno prebivališče. Vendar se je, kot so ugotovili pristojni carinski organi, po tej uradni spremembi prebivališča še pogosto zadrževal v Nemčiji.

- 13 Avstrijska davčna uprava je H. Raabu dodelila identifikacijsko številko za DDV. H. Raab je svoje storitve nemškimi prevoznimi podjetjem obračunaval brez DDV s pripisom „v skladu s členom 13b UStG je za plačilo davka zavezan naročnik“.
- 14 Finanzamt je menil, da niso izpolnjene predpostavke za uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti v skladu z odstavkom 1, prvi stavek, točka 1, člena 13b UStG v povezavi z odstavkom 4 tega člena. H. Raab naj ne bi bil davčni zavezanec s sedežem v tujini, saj je imel v spornem letu stalno prebivališče na ozemlju države. Finanzamt je zato H. Raabu izdal odločbo o odmeri davka.
- 15 Ta je zoper to odločbo vložil tožbo. Sodišče prve stopnje je tožbi ugodilo z utemeljitvijo, da je bil leta 2002 sedež gospodarske dejavnosti H. Raaba v Avstriji. Ob upoštevanju določb člena 21(1)(a), drugi odstavek, Šeste direktive naj bi bilo treba člen 13b UStG razlagati tako, da je to, ali ima davčni zavezanec sedež na ozemlju države, odvisno le od sedeža podjetja. Če torej tak sedež obstaja, kot v tem primeru, naj ne bi bilo pomembno, ali ima ta davčni zavezanec hkrati stalno prebivališče na ozemlju države.
- 16 Finanzamt v utemeljitvi zahteve za revizijo, vložene pri Bundesfinanzhof, navaja, da je sodišče prve stopnje kršilo člen 13b(4) UStG, iz katerega naj bi bilo jasno razvidno, da ni mogoče šteti, da ima podjetnik sedež v tujini, kadar ima stalno prebivališče na ozemlju države.
- 17 Bundesfinanzhof dvomi, da je nemška zakonodaja v skladu s pravom Unije, saj glede na to zakonodajo merilo „podjetnik s sedežem v tujini“, ki je določeno kot predpostavka za uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti, ni izpolnjeno, kadar ima

podjetnik sedež gospodarske dejavnosti zunaj države, stalno prebivališče pa ima na ozemlju te države. Nasprotno pa v skladu s členom 21(1)(b) Šeste direktive naročnik, ki je davčni zavezanec, DDV dolguje že, če storitve opravi „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen“ (davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države). Vendar pa naj ta pojem ne bi bil opredeljen niti v členu 21 Šeste direktive niti v kateri koli drugi določbi te direktive.

- 18 V teh okoliščinah je Bundesgerichtshof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je davčni zavezanec ‚davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države‘ v smislu člena 21(1)(b) Šeste direktive [...] že, če ima sedež svoje gospodarske dejavnosti v tujini, ali pa mora biti izpolnjena nadaljnja predpostavka, da na ozemlju države nima stalnega prebivališča?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 19 Najprej je treba ugotoviti, da je iz člena 21(1)(b) Šeste direktive, zlasti iz njegove nemške in francoske različice, razvidno, da v tem primeru v nemški jezikovni različici ni uporabljen izraz „davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države“. V tej različici se uporablja izraz „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen“, katerega dobeseden prevod je „davčni zavezanec, ki ima sedež v tujini“.

- 20 Zato je treba vprašanje za predhodno odločanje razumeti tako, da se z njim sprašuje, ali je treba člen 21(1)(b) Šeste direktive razlagati tako, da za to, da se davčnega zavezanca šteje za „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen“ (davčnega zavezanca, ki nima sedeža na ozemlju države) v smislu nemške jezikovne različice te določbe, zadošča, da ima sedež gospodarske dejavnosti zunaj te države, ali pa je potrebno tudi, da nima stalnega prebivališča v navedeni državi.
- 21 V zvezi s tem je treba navesti, kot je storilo tudi predložitveno sodišče, da v nemški jezikovni različici Šeste direktive ni opredelitve pojma „davčni zavezanec, ki ima sedež v tujini“.
- 22 Vendar je treba ugotoviti, da je pred uvedbo sprememb, ki jih je določila Direktiva 2000/65, sporen pojem ni bil naveden le v nemški jezikovni različici, temveč zlasti tudi v španski, danski, angleški, francoski, italijanski, nizozemski, portugalski in švedski jezikovni različici člena 21(1)(b) Šeste direktive. Od začetka veljavnosti te direktive o spremembah pa je v vseh teh jezikovnih različicah, drugače kot v nemški, uporabljen pojem, ki ustreza pojmu „davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države“.
- 23 Ta pojem – drugače kot pojem, ki je uporabljen v nemški jezikovni različici Šeste direktive – se ne pojavlja le v drugih določbah te direktive, zlasti v členu 17(4), ampak je opredeljen tudi v drugi določbi prava Unije.
- 24 Pojem „davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države“ je namreč opredeljen v členu 1 Osme direktive (glej sodbo z dne 16. julija 2009 v zadevi Komisija proti Italiji, C-244/08, točka 26).

- 25 V smislu tega člena se za davčnega zavezanca, ki nima sedeža na ozemlju države, zahteva, da glede njega v zadevnem obdobju in v tej državi ni podana nobena od naveznih okoliščin, ki so navedene v tem členu (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Italiji, točka 27).
- 26 Na prvem mestu sta med temi okoliščinami navedena sedež gospodarske dejavnosti in obstoj stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo transakcije (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Italiji, točka 28).
- 27 Tako kot je razvidno iz besedila člena 1 Osme direktive, je druge navezne okoliščine, ki so v njem navedene, in sicer stalno ali običajno prebivališče davčnega zavezanca, mogoče pri določanju kraja, kjer „ima sedež“, upoštevati samo, če ni upoštevni informacij glede sedeža gospodarske dejavnosti ali stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo transakcije.
- 28 Torej v položaju, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, kjer je, prvič, sedež gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca poznan in je zunaj države naročnika, in drugič, ni sporno, da gre za dejanski in resničen sedež, ne pa za navidezen sedež ali ustanovitev, ni mogoče upoštevati morebitnega stalnega prebivališča davčnega zavezanca v tej državi.
- 29 Ta sklep je poleg tega v skladu s sodno prakso Sodišča glede določanja kraja sedeža gospodarske dejavnosti družbe, kar zadeva DDV, kot je razvidna med drugim iz sodbe z dne 28. junija 2007 v zadevi Planzer Luxembourg (C-73/06, ZOdl. str. I-5655)

v zvezi z razlago člena 1 Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 129).

- ³⁰ Kot je Sodišče namreč ugotovilo v točki 61 navedene sodbe, je pri določitvi kraja sedeža gospodarske dejavnosti družbe treba upoštevati mnogo dejavnikov, in sicer najprej statutarni sedež, kraj glavne uprave, kraj sestanka vodilnih v družbi in kraj, kjer se sprejema splošna politika družbe, ki je po navadi enak.
- ³¹ Preostala dejstva, kot je prebivališče glavnih vodilnih in kraj sklicevanja skupščin, se lahko upoštevajo v drugi fazi, kadar gre na primer za določanje dejanskega sedeža družbe, ki ima navidezno ustanovitev, kot je družba „poštni nabiralnik“ (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Planzer Luxembourg, točki 61 in 62).
- ³² Razlaga, po kateri je pri določanju kraja sedeža izvajalca storitev, ki je davčni zavezanec, kraj njegovega stalnega prebivališča mogoče upoštevati le, kadar ni naveznih okoliščin, ki so neposredno povezane z gospodarsko dejavnostjo navedenega izvajalca, kot sta sedež gospodarske dejavnosti ali obstoj stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo transakcije, je poleg tega v skladu z logiko, ki je podlaga člena 4(1) Šeste direktive, saj ta določba davčnega zavezanca opredeljuje le v zvezi z njegovo gospodarsko dejavnostjo.

- 33 Treba je dodati, da je cilj člena 21(1)(b) Šeste direktive davčnega zavezanca, ki ima sedež v državi članici, osvoboditi zahteve spoštovati obveznosti iz člena 22 te direktive v drugih državah članicah, v katerih opravi storitev ali dobavi blago. Izključitev obrnjene davčne obveznosti v primeru, kot je ta v postopku v glavni stvari, pa bi močno otežila uresničitev tega cilja.
- 34 Poleg tega, kot je navedlo predložitveno sodišče, zgoraj navedena razlaga daje največjo pravno varnost, saj domneva, da storitev opravi „davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države“, če je sedež gospodarske dejavnosti navedenega zavezanca zunaj te države, ne glede na to, kje ima stalno prebivališče, poenostavlja uporabo določb Šeste direktive in torej prispeva k zagotavljanju zanesljivega in pravilnega pobiranja DDV.
- 35 Ta domneva namreč omogoča, da naročniku s sedežem v državi, ki ve, da ima izvajalec – kakor v zadevi v glavni stvari – sedež gospodarske dejavnosti zunaj te države, ni treba raziskovati, kje ima ta izvajalec stalno prebivališče.
- 36 Glede na zgoraj navedeno je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 21(1)(b) Šeste direktive razlagati tako, da za to, da se davčnega zavezanca šteje za „davčnega zavezanca, ki nima sedeža na ozemlju države“, zadošča, da ima sedež gospodarske dejavnosti zunaj te države.

Stroški

- ³⁷ Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Člen 21(1)(b) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000, je treba razlagati tako, da za to, da se davčnega zavezanca šteje za „davčnega zavezanca, ki nima sedeža na ozemlju države“, zadošča, da ima sedež gospodarske dejavnosti zunaj te države.

Podpisi