



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 26. januarja 2012*

„DDV — Šesta direktiva — Členi 9, 17 in 18 — Določitev kraja opravljanja storitev — Pojem ‚posredovanje osebja‘ — Samozaposleni delavci — Nujnost zagotovitve enake presoje opravljanja storitev glede ponudnika in prejemnika storitev“

V zadevi C-218/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Hamburg (Nemčija) z odločbo z dne 20. aprila 2010, ki je prispela na Sodišče 6. maja 2010, v postopku

ADV Allround Vermittlungs AG v postopku likvidacije

proti

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (poročevalec), sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 30. marca 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za ADV Allround Vermittlungs AG, v postopku likvidacije, S. Heinrichshofen in B. Burgmaier, odvetnika,
- za nemško vlado T. Henze, zastopnik,
- za Evropsko komisijo D. Triantafyllou, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 28. junija 2011

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nemščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 9(2)(e), 17(1), (2)(a) in (3)(a) ter 18(1)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo ADV Allround Vermittlungs AG (v nadaljevanju: ADV), v postopku likvidacije, in Finanzamt Hamburg-Bergedorf (v nadaljevanju: Finanzamt) glede določitve kraja opravljanja storitev za potrebe obračunavanja davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 V sedmi uvodni izjavi Šeste direktive je navedeno:

„ker je pri določanju kraja opravljenih obdavčljivih transakcij med državami članicami prihajalo do sporov glede pristojnosti, zlasti pri dobavah blaga za sestavljanje in pri opravljanju storitev; ker pa je treba kljub temu, da naj bi se načeloma kot kraj opravljenih storitev štel kraj, kjer ima oseba, ki opravi storitev, sedež dejavnosti, ta kraj opredeliti, kot da je v državi osebe, za katero so storitve opravljene, zlasti v primeru določenih storitev, opravljenih med davčnimi zavezanci, pri katerih so stroški storitev vključeni v ceno blaga“.

- 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) te 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 17(1) Šeste direktive določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

7 Člen 17(2)(a) te direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan ali ga je plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je, ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec“.

8 Člen 17(3)(a) te direktive določa:

„Države članice vsakemu davčnemu zavezancu tudi odobrijo pravico do odbitka ali vračila [DDV] iz odstavka 2, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

(a) transakcij v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi iz člena 4(2), opravljenih v drugi državi, ki bi bile upravičene do odbitka davka, če bi bile opravljene na ozemlju države“.

9 Člen 18(1)(a) Šeste direktive določa:

„Za uveljavljanje svoje pravice do odbitka mora davčni zavezanec:

(a) za odbitke po členu 17(2)(a) imeti račun, sestavljen v skladu s členom 22(3)“.

Nacionalno pravo

10 Člen 3a(1), prvi stavek, zakona o prometnem davku iz leta 1999 (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, str. 1270) v različici iz obvestila z dne 21. februarja 2005 (v nadaljevanju: UStG) določa:

„Razen členov 3b in 3f je druga storitev opravljena v kraju, kjer podjetnik izvaja svojo dejavnost.“

11 Člen 3a(3), prvi stavek, UStG določa:

„Če je naročnik ene od drugih storitev iz odstavka 4 podjetnik, se z odstopanjem od odstavka 1 šteje, da je storitev opravljena v kraju, kjer prejemnik izvaja svojo dejavnost.“

12 Člen 3a(4) UStG določa:

„Za druge storitve v smislu odstavka 3 se štejejo: [...]

7. posredovanje osebja [...].“

13 Člen 15(1), prvi stavek, točka 1, UStG določa:

„Podjetnik lahko odbije te zneske vstopnega davka:

1. Zakonsko dolgovani znesek davka za dobave in druge storitve, ki jih opravi drug podjetnik za njegovo podjetje. Za izvrševanje odbitka vstopnega davka je potrebno, da ima podjetnik račun, ki je izstavljen na podlagi členov 14 in 14a.“

14 Člen 18(9), tretji stavek, UStG določa:

„Predlog za povračilo vstopnega davka je treba vložiti v roku šestih mesecev od konca koledarskega leta, v katerem je nastala pravica do povračila vstopnega davka.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 15 Družba nemškega prava ADV je leta 2005 samozaposlene voznike tovornih vozil posredovala prevoznim družbam s sedežem v Nemčiji in zunaj te države članice, zlasti v Italiji. Pogodbe, ki so bile sklenjene med družbo ADV in vozniki, so bile naslovljene „pogodba o trgovskem zastopanju“ in so določale, da morajo ti vozniki svoje storitve zaračunavati družbi ADV. Ta družba je različnim prevoznim podjetjem, ki so bila njene stranke, zaračunavala strošek, določen v navedenih pogodbah o trgovskem zastopanju in povečan za spremenljivo maržo med 8 % in 20 %.
- 16 Najprej je družba ADV italijanskim strankam predložila račune, ki niso vključevali DDV. Menila je namreč, da je treba njeno opravljanje storitev opredeliti kot „posredovanje osebja“ v smislu člena 3a(4), točka 7, UStG in da je zato kraj opravljanja storitev v Italiji, kjer imajo prejemniki teh storitev sedež.
- 17 Finanzamt je menil, da zadevnega opravljanja storitev ni mogoče opredeliti kot „posredovanje osebja“ in da je zato v skladu s členom 3a(1) UStG kraj opravljanja storitev v kraju sedeža ponudnika storitev. DDV naj bi bilo torej treba obračunati v Nemčiji.
- 18 Toda Bundeszentralamt für Steuern, institucija, pristojna za odločanje o zahtevkih za vračilo DDV, ki so jih v postopku v glavni stvari vložili italijanski prejemniki storitev, je menila, da so storitve, ki jih je opravljala družba ADV, storitve „posredovanja osebja“, za katere se DDV ne obračuna v Nemčiji. Ker je ta institucija menila, da bi moralo biti to opravljanje storitev na podlagi člena 3a(3), prvi stavek, UStG obdavčeno v kraju sedeža prejemnikov, to je v Italiji, je zavrnila vračilo nemškega DDV italijanskim podjetjem.
- 19 Finanzgericht Hamburg, ki odloča o tem sporu, najprej, meni, da bi bilo sedmo uvodno izjavo Šeste direktive v delu, v katerem je navedeno, da naštevanje iz člena 9(2) te direktive zajema „zlasti [...] določen[e] storit[ve], opravljen[e] med davčnimi zavezanci, pri katerih so stroški storitev vključeni v ceno blaga“, mogoče uporabiti tudi za posredovanje samozaposlenih delavcev, vendar naj bi bilo to vprašljivo.
- 20 Dalje, Finanzgericht Hamburg se sprašuje, prvič, ali nista dolg ponudnika storitev iz naslova DDV in pravica prejemnika do povračila vstopnega DDV nujno povezana, zlasti na podlagi načela davčne nevtralnosti, in drugič, ali ta povezava pristojne nacionalne organe zavezuje, da ne sprejemajo odločb, ki si med seboj nasprotujejo.
- 21 Nazadnje, Finanzgericht Hamburg se sprašuje, ali je treba šestmesečni rok, v katerem lahko prejemnik vloži zahtevek za vračilo in ki začne v skladu z nacionalnim pravom teči s koncem koledarskega leta, v katerem je nastala pravica do vračila, zadržati ali prekiniti, če ni sprejeta odločba o davčnem položaju ponudnika storitev.
- 22 V teh okoliščinah je Finanzgericht Hamburg prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
1. Ali je treba člen 9(2)(e), šesta alineja, Šeste direktive [...] razlagati tako, da ‚posredovanje osebja‘ obsega tudi posredovanje samozaposlenih oseb, ki niso kot odvisne zaposlene pri podjetniku, ki opravlja storitve?
 2. Ali je treba člen 17(1), (2)(a) in (3)(a) ter člen 18(1)(a) [Šeste direktive] razlagati tako, da morajo biti v nacionalnem postopkovnem pravu sprejeti ukrepi za to, da se enako presojata obdavčljivost in davčna obveznost v zvezi z isto storitvijo pri podjetniku, ki izvaja storitev, in pri podjetniku, ki sprejme storitev, čeprav sta za podjetnika pristojna različna finančna organa?

Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen:

3. Ali je treba člen 17(1), (2)(a) in (3)(a) ter člen 18(1)(a) [Šeste direktive] razlagati tako, da rok, v katerem lahko prejemnik storitev uveljavlja odbitek vstopnega davka na prejeto storitev, ne sme poteči, preden je pravnomočno odločeno o obdavčljivosti in davčni obveznosti podjetnika, ki je izvedel storitev?“

Predhodna vprašanja

Prvo vprašanje

- 23 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 9(2)(e), šesta alineja, Šeste direktive razlagati tako, da pojem „posredovanje osebja“ zajema tudi posredovanje samozaposlenih oseb, ki niso v delovnem razmerju s podjetnikom, ki opravlja storitve.
- 24 Najprej je treba poudariti, kot so storili tako predložitveno sodišče kot stranke, ki so Sodišču predložile stališča, da niti na podlagi besedila člena 9(2)(e), šesta alineja, Šeste direktive niti na podlagi primerjalnega branja različnih jezikovnih različic te določbe ni mogoče ugotoviti, ali je mogoče samozaposlene delavce šteti za „osebje“ v smislu navedene določbe.
- 25 Vendar je treba ugotoviti, da iz razlogov, ki jih je generalni pravobranilec navedel v točkah 26 in 27 sklepnih predlogov, ni mogoče vnaprej izključiti, da bi se člen 9(2)(e), šesta alineja, Šeste direktive glede na svoje besedilo uporabljal tudi za posredovanje „samozaposlenih“ oseb.
- 26 Kot je razvidno iz ustaljene sodne prakse, pa je pri razlagi določbe prava Unije treba upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilj, ki ga uresničuje ureditev, katere del je (glej zlasti sodbo z dne 9. marca 2006 v zadevi Gillan Beach, C-114/05, ZOdl., str. I-2427, točka 21 in navedena sodna praksa).
- 27 Glede tega je treba opozoriti, da člen 9 Šeste direktive vsebuje pravila, ki določajo kraj, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina za opravljanje storitev. Medtem ko je v odstavku 1 te določbe glede tega predmeta podano splošno pravilo, pa je v njenem odstavku 2 navedena vrsta posebnih naveznih okoliščin. V skladu z ustaljeno sodno prakso je cilj teh določb izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko pripeljejo do dvojnega obdavčevanja, in drugič, neobdavčenju prihodkov (glej zlasti sodbo z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda, C-327/94, Recueil, str. I-4595, točka 20; zgoraj navedeno sodbo Gillan Beach, točka 14, in sodbo z dne 6. novembra 2008 v zadevi Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, ZOdl., str. I-8255, točka 24).
- 28 Razlaga člena 9(2)(e), šesta alineja, Šeste direktive, v skladu s katero izraz „osebje“ iz tega člena ne zajema le zaposlenih delavcev, temveč tudi samozaposlene delavce, pa je skladnejša s ciljem kolizijske norme, kakršna je uvedena s členom 9 te direktive, ki je namenjen preprečevanju dvojnega obdavčenja in neobdavčenja.
- 29 Ker namreč ta razlaga davčno upoštevno navezno okoliščino za zadevno opravljanje storitev omejuje na en kraj, omogoča prav preprečevanje dvojne obdavčitve navedenega opravljanja storitev ali preprečevanje tega, da to opravljanje storitev nikakor ne bi bilo obdavčeno z DDV.
- 30 Taka razlaga lahko tudi olajšuje izvajanje navedene kolizijske norme, saj omogoča lažje izvajanje predpisov o pobiranju davkov in preprečevanju davčnega izogibanja v zvezi s krajem opravljanja storitev, saj se prejemniku storitev ni treba spraševati o pravni naravi razmerij med ponudnikom storitev in „osebjem“, ki je posredovano.

- 31 Poleg tega je ta razlaga skladna z načelom pravne varnosti, saj z omogočanjem večje predvidljivosti določitve kraja, v katerem se za namene obdavčitve storitve štejejo za opravljene, poenostavlja uporabo določb Šeste direktive in prispeva k zagotavljanju zanesljivega in pravnega obračunavanja DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 6. oktobra 2011 v zadevi Stoppelkamp, C-421/10, ZOdl., str. I-9309, točka 34).
- 32 Ob upoštevanju teh ugotovitev je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 9(2)(e), šesta alinea, Šeste direktive razlagati tako, da pojem „posredovanje osebja“ iz te določbe zajema tudi posredovanje samozaposlenih oseb, ki niso v delovnem razmerju s podjetnikom, ki opravlja storitve.

Drugo vprašanje

- 33 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 17(1), (2)(a) in (3)(a) ter 18(1)(a) Šeste direktive razlagati tako, da državam članicam nalagata, naj svoja notranja postopkovna pravila uredijo tako, da se zagotovi, da se obdavčljivost opravljanja storitev in DDV, ki ga je treba za to opravljanje storitev plačati, usklajeno presojata glede ponudnika in glede prejemnika teh storitev, čeprav sta zanj pristojna različna finančna organa.
- 34 V zvezi s tem je treba ugotoviti – kot je to storilo predložitveno sodišče – da Šesta direktiva ne vsebuje nobene določbe, ki bi izrecno določala, da morajo države članice sprejeti ukrep, kakršen je opisan v vprašanju za predhodno odločanje.
- 35 V skladu z ustaljeno sodno prakso pa morajo biti v pravnem redu vsake države članice – če v zvezi s tem ni predpisov Unije – med drugim določeni pristojni organi in podrobneje urejena postopkovna pravila, katerih namen je varstvo pravic, ki za posameznike izhajajo iz prava Unije, če ta pravila niso manj ugodna od tistih, ki veljajo za podobna nacionalna pravna sredstva (načelo enakovrednosti), in če v praksi ne onemogočajo ali čezmerno otežujejo uveljavljanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije (načelo učinkovitosti) (glej zlasti sodbi z dne 17. novembra 1998 v zadevi Aprile, C-228/96, Recueil, str. I-7141, točka 18, in z dne 21. januarja 2010 v zadevi Alstom Power Hydro, C-472/08, ZOdl., str. I-623, točka 17).
- 36 Glede načela enakovrednosti je treba v obravnavanem primeru poudariti, da Sodišče na podlagi ničesar ne more dvomiti o skladnosti predpisov, kakršni so ti v postopku v glavni stvari, s tem načelom.
- 37 Predložitveno sodišče pa je med drugim izrazilo dvome o tem, ali tak položaj izpolnjuje zahteve načela učinkovitosti. Če namreč v nacionalnem procesnem pravu ni posebnih pravil, naj bi bil pravici ponudnika storitev in pravici prejemnika storitev, ki ju je Sodišče priznalo v sodbi z dne 13. decembra 1989 v zadevi Genius (C-342/87, Recueil, str. I-4227) – in sicer da sta obravnavana enako glede obdavčljivosti istega opravljanja storitev in DDV, ki ga je treba plačati zanj – v praksi odzvet polni učinek.
- 38 Glede tega je treba opozoriti, da je treba šteti, da je načelo učinkovitosti kršeno, če se izkaže, da je onemogočeno ali čezmerno oteženo uveljavljanje pravice, določene s pravnim redom Unije.
- 39 Vendar v zadevi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, očitno ni tako.
- 40 Prvič, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 70 sklepnih predlogov, se zgoraj navedena sodba Genius nanaša zgolj na obseg pravice do odbitka. V sodbi ni odločeno o morebitni pravici ponudnika ali prejemnika storitev, da bi se to opravljanje storitev – v postopku, ki ga je druga stranka transakcije, obdavčene z DDV, uvedla pred organom, ki zanjo ni pristojen – zlasti glede na kraj storitve opredelilo enako, kot ga je opredelil pristojni organ ali sodišče.

- 41 Drugič, ugotoviti je treba, da lahko tako ponudnik kot prejemnik storitev uveljavljata svoje pravice, in sicer ne samo pred upravnimi organi, temveč tudi pred sodišči, pristojnimi na področju DDV, po postopkih, ki lahko nesporno zagotavljajo, da se določbe Šeste direktive načeloma pravilno in enotno razlagajo in uporabljajo.
- 42 Enotni razlago in uporabo prava Unije namreč nazadnje zagotavlja postopek predhodnega odločanja v zvezi z razlago ali presojo veljavnosti prava Unije na podlagi člena 267 PDEU, ki vzpostavlja sistem sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem. Iz spisa, predloženega Sodišču, pa ni razvidno, da nacionalni predpisi, kakršni so ti v postopku v glavni stvari, ne bi omogočali dobrega poteka navedenega sodelovanja med sodišči.
- 43 Če bi se vseeno izkazalo, da različni organi in/ali sodišča države članice – tudi če ne bi bilo vprašanj v zvezi z razlago ali veljavnostjo ali če pristojna sodišča Sodišču v predhodno odločanje ne bi predložila vprašanj v zvezi z razlago ali presojo veljavnosti prava Unije – sistematično zavzemajo različna stališča v zvezi s povezavo istega opravljanja storitev, na eni strani s ponudnikom in na drugi strani s prejemnikom storitev, kar bi bilo med drugim v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, bi bilo mogoče šteti, da so kršene obveznosti navedene države članice na podlagi Šeste direktive.
- 44 Čeprav namreč člena 17(1), (2)(a) in (3)(a) ter 18(1)(a) Šeste direktive ne določata konkretne vsebine postopkovnih ali drugačnih ukrepov, ki jih je treba sprejeti za zagotovitev natančnega obračunavanja DDV in spoštovanje načela davčne nevtralnosti, države članice vseeno zavezujeta glede cilja, ki ga je treba doseči, pri čemer jim puščata polje proste presoje pri oceni nujnosti sprejetja takih ukrepov.
- 45 V teh okoliščinah je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 17(1), (2)(a) in (3)(a) ter 18(1)(a) Šeste direktive razlagati tako, da državam članicam ne nalagata, naj notranja postopkovna pravila uredijo tako, da se zagotovi usklajena presoja obdavčljivosti opravljanja storitev in DDV, ki ga je treba plačati za to opravljanje storitev, glede ponudnika in glede prejemnika teh storitev, čeprav sta zanj pristojna različna finančna organa. Vendar ti določbi države članice zavezujeta, da sprejmejo potrebne ukrepe za zagotovitev natančnega obračunavanja DDV in spoštovanje načela davčne nevtralnosti.

Tretje vprašanje

- 46 Glede na odgovor na drugo vprašanje na tretje ni treba odgovoriti.

Stroški

- 47 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 (prvi senat) razsodilo:

1. Člen 9(2)(e), šesta alineja, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da pojem „posredovanje osebja“ iz te določbe zajema tudi posredovanje samozaposlenih oseb, ki niso v delovnem razmerju s podjetnikom, ki opravlja storitve.
2. Člena 17(1), (2)(a) in (3)(a) ter 18(1)(a) Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da državam članicam ne nalagata, naj notranja postopkovna pravila uredijo tako, da se zagotovi usklajena presoja obdavčljivosti opravljanja storitev in davka na dodano vrednost, ki ga je

treba plačati za to opravljanje storitev, glede ponudnika in glede prejemnika teh storitev, čeprav sta zanju pristojna različna finančna organa. Vendar ti določbi države članice zavezujeta, da sprejmejo potrebne ukrepe za zagotovitev natančnega obračunavanja davka na dodano vrednost in spoštovanje načela davčne nevtralnosti.

Podpisi