

V?c C-421/10

Finanzamt Deggendorf

v.

Markus Stoppelkamp, v postavení insolvenčního správce majetku Haralda Raaba,

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof)

„DPH – Šestá směrnice – Článek 21 odst. 1 písm. b) – Určení místa rozhodného pro vznik daňové povinnosti – Služby uskutečněné poskytovatelem, který bydlí v téže zemi jako příjemce, ale má sídlo své hospodářské činnosti v jiné zemi – Pojem ‚osoba povinná k dani usazená v zahraničí‘ “

Shrnutí rozsudku

Daňová ustanovení – Harmonizace právních předpisů – Daně z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty – Daňoví dlužníci

[Směrnice Rady 77/388, čl. 21 odst. 1 písm. b)]

Článek 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, ve znění směrnice 2000/65, musí být vykládán v tom smyslu, že k tomu, aby mohla být považována za osobu povinnou k dani, která není usazena v tuzemsku, postačuje, že má dotyčná osoba povinná k dani mimo tuzemsko sídlo své hospodářské činnosti.

Konkrétně v situaci, která je jednak charakterizována skutečností, že sídlo hospodářské činnosti osoby povinné k dani je známo a nachází se mimo zemi příjemce, jednak okolností, že není pochybností o tom, že se jedná o skutečné sídlo, a nikoliv o fiktivní sídlo či usazení, nelze brát případné soukromé bydliště osoby povinné k dani v této zemi v úvahu.

Domněnka, že služby jsou poskytovány osobou povinnou k dani, která není usazena v tuzemsku, pokud se sídlo uvedené osoby povinné k dani nachází mimo tuto zemi, a to bez ohledu na místo, kde se nachází její soukromé bydliště, umožňuje, aby se příjemce usazený v tuzemsku – kterému je známa skutečnost, že poskytovatel má sídlo své hospodářské činnosti mimo tuto zemi – vyhnul tomu, že bude muset zjišťovat soukromé bydliště uvedeného poskytovatele, a tudíž přispívá k zajištění spolehlivého a správného výběru daní z přidané hodnoty.

(viz body 28, 34–36 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

6. října 2011(*)

„DPH – Šestá směrnice – článek 21 odst. 1 písm. b) – Určení místa rozhodného pro vznik daňové povinnosti – Služby uskutečněné poskytovatelem, který bydlí v téže zemi jako příjemce, ale má sídlo své hospodářské činnosti v jiné zemi – Pojem „osoba povinná k dani usazená v zahraničí““

Ve věci C-421/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 30. června 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 25. srpna 2010, v řízení

Finanzamt Deggendorf

proti

Markusi Stoppelkampovi, v postavení insolvenčního správce majetku Harald Raaba,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení J. J. Kasel (zpravodaj), předseda senátu, E. Levits a M. Safjan, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za německou vládu C. Blaschkem a T. Henzem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu F. Dedousi a I. Pouli, jakož i I. Bakopoulou, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Möllsem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000 (Úř. věst. L 269, s. 44; Zvl. vyd. 09/01, s. 338, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi M. Stoppelkampem, v postavení insolvenčního správce majetku H. Raaba, a Finanzamt Deggendorf (dále jen „Finanzamt“) ohledně určení daňového dlužníka daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za poskytování služeb H. Raaba.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 4 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakém místě provádí samostatnou činnost z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

4 Článek 9 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.“

5 Článek 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice stanoví:

„Nicméně,

[...]

e) za místo poskytování následujících služeb, jsou-li poskytovány zákazníkům usazeným mimo Společenství, nebo osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel, se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována, a nemá-li takové ústředí či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje:

[...]

– poskytování zaměstnanců,

[...]“

6 Článek 21 šesté směrnice zní takto:

„1. V rámci vnitřního systému jsou povinny odvádět daň z přidané hodnoty:

a) osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelná dodání zboží nebo poskytnutí služeb, s výjimkou případů uvedených v písmenech b) a c).

Uskutečňuje-li zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služeb osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku, mohou členské státy za podmínek, které si určí, stanovit, že daňovým dlužníkem je osoba, pro niž se dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečnilo;

b) osoba povinná k dani, které poskytuje služby uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. e) osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku, nebo osoba, která má identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty v tuzemsku a které poskytuje služby uvedené v čl. 28b částech C, D, E a F osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku;

[...]“

7 Článek 1 osmé směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daní z přidané

hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79, dále jen „osmá směrnice“) stanoví:

„Pro účely této směrnice se osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku rozumí osoba povinná k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 směrnice 77/388/EHS, která v době uvedené v první a druhé větě čl. 7 odst. 1 prvního pododstavce nemá v dotyčném státě ani sídlo své hospodářské činnosti, ani stálou provozovnu, z níž uskutečňuje obchodní operace, ani, neexistuje-li toto sídlo nebo provozovna, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, a která během téhož období nedodala zboží ani neposkytla služby v tuzemsku, s výjimkou:

a) právnických služeb a vedlejších právnických služeb, které jsou podle čl. 14 odst. 1 písm. i), článku 15 nebo čl. 16 odst. 1 částí B, C a D směrnice 77/388/EHS osvobozeny od daně;

b) služeb, u kterých podle čl. 21 odst. 1 písm. b) směrnice 77/388/EHS vzniká daňová povinnost pouze příjemci služeb.“

Vnitrostátní právní úprava

8 Článek 1 odst. 1 bod 1 první věta zákona o dani z obrátu (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270) ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „UStG“) stanoví, že DPH podléhají „dodávky zboží a poskytování služeb uskutečněné v tuzemsku za úplatu podnikatelem v rámci jeho podnikání“.

9 Článek 3a UStG stanoví:

„1. Poskytování služeb se uskutečňuje v místě, kde podnikatel vykonává svou činnost, s výhradou článků 3b a 3f. Je-li uvedené plnění poskytnuto stálou provozovnou, za místo plnění se považuje tato provozovna.

[...]

3. Jestliže je příjemce některé z dalších služeb uvedených v odstavci 4 podnikem, pak se odchýlí od odstavce 1 považuje poskytnutí služby za uskutečněné v místě, kde příjemce vykonává svou činnost. Pokud je však plnění poskytnuto stálou provozovnou, je určující místo této provozovny. Pokud příjemce některého z dalších plnění uvedených v odstavci 4 není podnikem a má své bydliště nebo sídlo na území této země, považuje se plnění za uskutečněné v jeho bydlišti nebo v jeho sídle. [...]

4. Ve smyslu odst. 3 se ‚dalším plněním‘ rozumí:

[...]

7) poskytování zaměstnanců;

[...]“

10 Článek 13b odst. 4 UStG stanoví:

„Podnikatelem usazeným v zahraničí je podnikatel, který nemá bydliště, sídlo, obchodní vedení či pobočku v tuzemsku ani na ostrově Helgoland nebo na územích uvedených v §l. 1 odst. 3. Rozhodný je okamžik uskutečnění plnění. V případě pochybností ohledně toho, zda podnikatel uvedené podmínky splňuje, nemusí příjemce plnění odvést daň pouze tehdy, pokud mu podnikatel potvrzením Finanzamt, který je podle daňových předpisů příslušný pro zdanění jeho činností v souladu s daňovými pravidly, prokáže, že není podnikatelem ve smyslu první věty.“

Spor v povodním řízení a předěžná otázka

11 V průběhu roku 2002 H. Raab převedl sídlo své hospodářské činnosti z Německa do Rakouska. Prohlásil na dvou místech, že vykonává profesní činnost zvanou „Überstellungs-, Administrations- und Fahrdienst“ (relokace, administrativní a dopravní služby). Jeho hospodářská činnost spočívala v poskytování vlastních zaměstnanců podnikem usazeným v Dolním Bavorsku za účelem výkonu právních činností na německém území.

12 Dne 1. července 2002 H. Raab rovněž přehlásil své soukromé bydliště z Německa do Rakouska. Nicméně podle zjištění uvedených příslušnými celními orgány se H. Raab i po této oficiální změně ještě často zdržoval v Německu.

13 Rakouská daňová správa H. Raabovi přidělila identifikační číslo k dani z přidané hodnoty. Tento fakturoval svá plnění německým zasilatelským podnikem bez DPH s dodatkem „daňovým dlužníkem je příjemce plnění v souladu s §lánkem 13b UStG“.

14 Finanzamt usoudil, že nebyly splněny podmínky pro přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění v souladu s §l. 13b odst. 1 první větou bodem 1 UStG ve spojení s odst. 4 téhož §lánku. Podle Finanzamt nebyl H. Raab osobou povinnou k dani usazenou v zahraničí, neboť v dotčeném roce měl své soukromé bydliště v tuzemsku. Finanzamt tedy vydal na jméno H. Raaba daňový výměr na daň z přidané hodnoty.

15 Harald Raab podal proti tomuto výměru žalobu. Soud v prvním stupni této žaloby vyhověl s odvodněním, že v průběhu roku 2002 se sídlo hospodářské činnosti H. Raaba nacházelo v Rakousku. S přihlédnutím k ustanovením §l. 21 odst. 1 písm. a) druhého pododstavce šesté směrnice bylo třeba vykládat §lánek 13b UStG v tom smyslu, že pokud jde o usazení osoby povinné k dani, je důležité pouze sídlo podniku. Pokud, jako v tomto případě, takové sídlo existuje, souasná existence soukromého bydliště v tuzemsku postrádá relevanci.

16 Finanzamt na podporu svého opravného prostředku „Revision“ podaného k Bundesfinanzhof tvrdí, že soud prvního stupně porušil §l. 13b odst. 4 UStG, z něhož jasně vyplývá, že podnikatel nemůže být považován za usazeného v zahraničí, má-li své bydliště v tuzemsku.

17 Bundesfinanzhof má pochybnosti o souladu německé právní úpravy s unijním právem z toho důvodu, že podle této právní úpravy kritérium „podnikatele sazeného v zahraničí“ stanovené jako podmínka pro přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění není splněna, pokud má podnikatel v zahraničí sice sídlo své hospodářské činnosti, avšak soukromé bydliště má v tuzemsku. Podle §l. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice ovšem k tomu, aby měl povinnost odvést DPH příjemce služeb povinný k dani, postačuje, aby služby byly poskytnuty „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen“ (osobou povinnou k dani, která není usazena v tuzemsku). Tento pojem však není definován ani v §lánku 21 šesté směrnice, ani v jiném ustanovení téže směrnice.

18 Za těchto okolností se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Stačí, aby osoba povinná k dani měla sídlo své hospodářské činnosti v zahraničí, k tomu, aby byla považována za osobu povinnou k dani, která není usazena v tuzemsku“ ve smyslu čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice [...], nebo je kromě toho třeba, aby neměla soukromé bydliště v tuzemsku“

K předběžné otázce

19 Úvodem je třeba konstatovat, že z německého a francouzského znění ustanovení čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice ve vzájemném spojení vyplývá, že v tomto případě znění v německém jazyce neužívá pojmy „osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku“. Toto znění užívá pojmy „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen“, jehož doslovný překlad je třeba chápat jako „osoba povinná k dani usazená v zahraničí“.

20 Podstatu předběžné otázky je tedy třeba chápat tak, že jejím cíle je zjistit, zda čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že aby byla považována za „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen“ (osobu povinnou k dani, která není usazena v tuzemsku) ve smyslu německého znění tohoto ustanovení, stačí, aby dotčená osoba povinná k dani založila sídlo své hospodářské činnosti mimo tuto zemi, nebo zda je kromě toho třeba, aby neměla v tuzemsku své soukromé bydliště.

21 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, stejně jako to učinil předkládající soud, že v německém znění šesté směrnice neexistuje definice pojmu „osoba povinná k dani usazená v zahraničí“.

22 Je však třeba konstatovat, že dotčený pojem se před promítnutím změn ujednáních směrnicí 2000/65 nacházel kromě německého znění i například ve španělském, dánském, anglickém, francouzském, italském, nizozemském, portugalském a švédském znění čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice. Po vstupu této pozměňující směrnice v platnost všechna tato jazyková znění od té doby, narozdíl od německého znění, používají pojem odpovídající pojmu „osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku“.

23 Tento pojem se narozdíl od pojmu užívaného v německém znění šesté směrnice nachází nejen v dalších ustanoveních této směrnice, zejména v jejím čl. 17 odst. 4, ale je rovněž definován i v jiném ustanovení unijního práva.

24 Pojem „osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku“ upřesňuje totižlánek 1 osmé směrnice (viz rozsudek ze dne 16. července 2009, Komise v. Itálie, C-244/08, bod 26).

25 Ve smyslu tohoto článku postavení osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku předpokládá, že osoba povinná k dani v průběhu referenčního období v tuzemsku nesplňuje žádné kolizní kritérium z těch, které jsou v něm uvedeny (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, bod 27).

26 V první řadě se mezi těmito kolizními kritérii nachází sídlo hospodářské činnosti a existence stálé provozovny, z níž jsou operace uskutečňovány (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, bod 28).

27 Jak vyplývá ze znění článku 1 osmé směrnice, další kolizní kritéria, která jsou v něm vyjmenována, a sice existence bydliště osoby povinné k dani nebo místo, kde se obvykle zdržuje, lze brát v úvahu pro určení místa, kde je osoba povinná k dani posuzována za „usazenou“, pouze

v případě, že nejsou k dispozici relevantní informace týkající se sídla hospodářské činnosti nebo stálé provozovny, z níž byly operace uskutečnny.

28 Z toho vyplývá, že v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, která je jednak charakterizována skutečností, že sídlo hospodářské činnosti osoby povinné k dani je známo a nachází se mimo zemi příjemce, jednak okolností, že není pochybností o tom, že se jedná o skutečné sídlo, a nikoliv o fiktivní sídlo či usazení, nelze brát případné soukromé bydliště osoby povinné k dani v této zemi v úvahu.

29 Tento závěr je ostatně v souladu s judikaturou Soudního dvora týkající se určení místa sídla hospodářské činnosti společnosti pro účely DPH, která vyplývá zejména z rozsudku ze dne 28. června 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, Sb. rozh. s. I-5655) týkajícího se výkladu článku 1 třinácté směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vrácení daní z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (Úř. věst. L 326, s. 40).

30 Jak totiž Soudní dvůr rozhodl v bodě 61 uvedeného rozsudku, určení místa sídla hospodářské činnosti společnosti implikuje zohlednění souboru kritérií, mezi nimiž se v první řadě nachází sídlo společnosti, místo ústřední správy, místo setkávání řídících osob společnosti a místo, obvykle totožné, kde se rozhoduje o obecné politice společnosti.

31 Další prvky, jako je bydliště hlavních řídících osob a místo konání valných hromad, mohou být zohledněny ve druhé fázi, jedná-li se například o určení skutečného sídla společnosti, jejíž usazení je fiktivní, což je charakteristické například pro společnost typu „poštovní schránky“ (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Planzer Luxembourg, body 61 a 62).

32 Výklad, podle něhož v rámci určení místa usazení poskytovatele služeb povinného k dani lze místo soukromého bydliště této osoby zohlednit pouze při absenci kolizních kritérií přímo souvisejících s hospodářskou činností vykonávanou uvedeným poskytovatelem, jako jsou sídlo hospodářské činnosti nebo existence stálé provozovny, z níž byly operace uskutečnny, je rovněž v souladu s logikou, kterou je veden čl. 4 odst. 1 šesté směrnice, jelikož toto ustanovení přistupuje k osobě povinné k dani pouze z hlediska hospodářské činnosti, kterou vykonává.

33 Je třeba dodat, že čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice má za cíl sejmut z osoby povinné k dani usazené v členském státě závažné spočívající v dodržování povinností vyplývajících z článku 22 této směrnice v dalších členských státech, v nichž poskytuje služby nebo do nichž dodává zboží. Vyloučení přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění by v takovém případě, jako je případ dotčený v původním řízení, mělo za účinek závažné zpochybnění realizace tohoto cíle.

34 Jak kromě toho uvedl předkládající soud, předchozí výklad je výkladem, který nabízí nejvyšší právní jistotu, jelikož domníka, že služby jsou poskytovány „osobou povinnou k dani, která není usazena v tuzemsku“, pokud se sídlo uvedené osoby povinné k dani nachází mimo tuto zemi, a to bez ohledu na místo, kde se nachází její soukromé bydliště, je povahy, která zjednodušuje použití ustanovení šesté směrnice, a tudíž přispívá k zajištění spolehlivého a správného výběru DPH.

35 Tato domníka totiž umožňuje, aby se příjemce usazený v tuzemsku – kterému je známa skutečnost, že poskytovatel má, jako je tomu v projednávaném případě, sídlo své hospodářské činnosti mimo tuto zemi – vyhnul tomu, že bude muset zjišťovat soukromé bydliště uvedeného poskytovatele.

36 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že k tomu, aby mohla být považována

za „osobu povinnou k dani, která není usazena v tuzemsku“, postačuje, že má dotyčná osoba povinná k dani mimo tuzemsko sídlo své hospodářské činnosti.

K nákladům řízení

37 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

Článek 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán v tom smyslu, že k tomu, aby mohla být považována za „osobu povinnou k dani, která není usazena v tuzemsku“, postačuje, že má dotyčná osoba povinná k dani mimo tuzemsko sídlo své hospodářské činnosti.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.