Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
JANA MAZÁKA,
predstavljeni 28. junija 2011 [1]

**Zadeva C-218/10**

**ADV Allround Vermittlungs AG, v postopku likvidacije,**
**proti**
**Finanzamt Hamburg-Bergedorf**

**(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Finanzgericht Hamburg (Nemčija))**

„Šesta direktiva o DDV — Razlaga člena 9(2)(e) — Posredovanje osebja — Posredovanje voznikov, ki niso kot odvisni zaposleni pri izvajalcu storitev — Kraj opravljanja storitev — Povračilo“

## I – Uvod

1. Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu) je s sklepom z dne 20. aprila 2010, ki je prispel na Sodišče 6. maja 2010, na podlagi člena 267 PDEU Sodišču predložilo vprašanja za predhodno odločanje glede razlage 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 [2] (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2. Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo ADV Allround Vermittlungs AG, v postopku likvidacije, (v nadaljevanju: družba ADV Allround) ter Finanzamt Hamburg-Bergedorf (davčni organ v Hamburg-Bergedorfu) zaradi obveznosti plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za leto 2005 glede določitve kraja storitve v primeru posredovanja samozaposlenih voznikov tovornih vozil naročnikom v tujino.

3. Predložitveno sodišče želi z vprašanji izvedeti, prvič, ali je treba člen 9(2)(e) Šeste direktive razlagati tako, da izraz „posredovanje osebja“ obsega tudi posredovanje samozaposlenih, ki niso kot odvisni zaposleni pri podjetniku, ki opravlja storitev.

4. Drugič, izvedeti želi, ali mora nacionalno postopkovno pravo glede na Šesto direktivo zagotoviti, da se ista transakcija, ki v dani zadevi pomeni opravljanje storitev, enako presoja za namene odmere DDV pri davčnem zavezancu, ki opravi storitev, in davčnem zavezancu, ki je prejemnik storitev, ter želi pojasnilo glede roka, v katerem lahko zadnjenavedeni uveljavi pravico do odbitka vstopnega davka za prejete storitve.

1 — Jezik izvirnika: angleščina.

2 — UL L 145, str. 1, kakor je bila nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 2004/66/ES z dne 26. aprila 2004 (UL L 168, str. 35).

## II – Pravni okvir

### A – *Šesta direktiva*

5. Člen 9 Šeste direktive, naslovljen „Opravljanje storitev“, določa:

„1. Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, [v katerem] 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.

2. Vendar pa:

[…]

(e) je kraj, [v katerem] 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, [v katerem] ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, [v katerem] ima naročnik stalno prebivališče ali začasno prebivališče:

[…]

— posredovanje osebja;

[…]“

6. Člen 17 Šeste direktive, naslovljen „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, določa:

„[…]

2. 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 plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[…]

3. 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) transakcije 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;

[…]“

B – *Upoštevno nacionalno pravo*

7. Člen 3a(1), prvi stavek, Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: UstG), ki zadeva kraj opravljanja drugih storitev, v različici, ki je veljala do 31. decembra 2009, določa:

„Z izjemo členov 3b in 3f je druga storitev opravljena v kraju, v katerem podjetnik izvaja svojo dejavnost.

[…]“

Člen 3a(3), prvi stavek, določa:

„Če je naročnik ene od drugih storitev, navedenih v odstavku 4, podjetje, z odstopanjem od odstavka 1, se šteje, da je storitev opravljena v kraju, v katerem naročnik izvaja svojo dejavnost.“

[…]

Člen 3a(4) določa:

„[…] V smislu odstavka 3 ‚druge storitve‘ pomenijo:

[…]

7. posredovanje osebja.

[…]“

## III – Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

8. Iz predložitvene odločbe izhaja, da je poslovna dejavnost družbe ADV Allround leta 2005, ki je zadevno leto, obsegala posredovanje samozaposlenih voznikov tovornih vozil špedicijam v Nemčijo in tujino, predvsem Italijo (Južno Tirolsko).

9. Za ta namen so bile z vozniki sklenjene pisne pogodbe, označene kot „sporazumi o posredovanju“. Špedicije so po potrebi telefonsko naročile posredovanje voznika.

10. Vozniki so družbi ADV Allround zaračunali opravljeno delo, in sicer vožnjo tovornih vozil, ki so jih zagotovile špedicije, družba ADV Allround pa je špedicijam zaračunala posredovanje voznikov, in sicer z osemodstotno (trajna naročila) oziroma dvajsetodstotno (posamezna naročila) razliko v ceni.

11. Družba ADV Allround je najprej strankam zunaj Nemčije – kot v tej zadevi italijanskim špedicijam – izstavljala račune brez obračunanega DDV, ker je domnevala, da gre za storitev „posredovanja osebja“ v skladu s členom 3a(4)(7) UstG, in da je kraj opravljanja storitve in obdavčitve v Italiji, kjer je sedež prejemnikov storitev.

12. V revizijskem poročilu z dne 3. julija 2006 na podlagi opravljenega posebnega davčnega nadzora pri družbi ADV Allround glede plačanega DDV za obdobje od prvega do tretjega četrtletja 2005 je davčni organ Hamburg-Bergedorf zastopal stališče, da „posredovanje osebja“ v smislu prej navedene določbe obsega le dajanje na razpolago lastnih delavcev (napotitev delavcev) in je zato kraj opravljanja storitev kraj, v katerem ima družba ADV Allround sedež, torej v Nemčiji.

13. Na podlagi navedenega je družba ADV Allround začela tudi italijanskim naročnikom izdajati račune z obračunanim DDV v višini 16 %. Poleg tega je izstavila za vse leta 2005 opravljene storitve popravljene račune z obračunanim DDV, pri čemer je izhajala, da bodo italijanski naročniki dobili povrnjen DDV, tako da se transakcija obravnava kot obdavčljiva v Nemčiji, in bi ta – z izjemo dodatnih upravnih stroškov za postopek povračila – gospodarsko ostal nevtralen.

14. Bundeszentralamt für Steuern (zvezni centralni urad za davke), ki je zadolžen za zahtevke za vračilo plačanega DDV, je zastopal nasprotno stališče kot davčni organ Hamburg-Bergedorf, in sicer da izraz „posredovanje osebja“ iz člena 3a(4)(7) UstG obsega posredovanje voznikov tovornih vozil, kot je to v tej zadevi. V skladu z navedenim naj se te transakcije ne bi obdavčile v Nemčiji, DDV v naknadno spremenjenih računih je nezakonito obračunan in povračilo nezakonito obračunanega davka na dodano vrednost ni dopustno. Vsi zahtevki, ki so jih vložile stranke za povračilo davka na dodano vrednost, so bili zavrnjeni.

15. Italijanski naročniki so se nato uprli plačevanju dodatno obračunanega DDV, ki ga je obračunala družba ADV Allround. Družba ADV Allround zaradi 16 % višjih cen v tem obdobju na trgu ni bila uspešna, ker naročniki niso imeli možnosti povračila vstopnega davka, tako da je DDV učinkoval nanjo. Ker je poslovala na podlagi marže od 8 % do 20 %, je prenehala opravljati svojo dejavnost in je zdaj v postopku likvidacije.

16. Finanzgericht Hamburg, ki zadevo obravnava, ugotavlja, prvič, da je negotovo, ali izraz „posredovanje osebja“, ki je uporabljen tako v členu 9(2)(e) Šeste direktive kot tudi členu 3a(4)(7) UStG, ki to določbo prenaša v nemško pravo, obsega le odvisno zaposlene osebe, torej delojemalce, ali tudi samozaposlene osebe, kot so v dani zadevi vozniki tovornih vozil. Vendar pa po mnenju predložitvenega sodišča težave v praksi glede razmejitve med odvisno zaposlenimi osebami in samozaposlenimi osebami ter glede zagotavljanja ustreznega dokazila prejemniku storitev ob upoštevanju cilja Šeste direktive – spodbujanja opravljanja storitev na evropskem notranjem trgu – kažejo na to, da „posredovanje osebja“ obsega tudi posredovanje samozaposlenih oseb.

17. Drugič, predložitveno sodišče meni, da ker obstaja materialna povezava med obdavčljivostjo in davčno obveznostjo na eni strani in pravico do odbitka vstopnega davka na drugi strani, se postavlja vprašanje, ali in kako bi se ta povezava v materialnem pravu morala odražati v postopkovnem pravu, predvsem ali ta povezava med obdavčljivostjo in odbitkom vstopnega davka glede iste transakcije pomeni, da se morajo preprečiti odločbe, ki so vsebinsko nasprotujoče, in če, kako to doseči.

18. Tretjič, predložitveno sodišče navaja, da Sodišče še ni odločilo glede roka, v katerem lahko prejemniki predlagajo povračilo vstopnega davka, ki po nemškem pravu znaša le 6 mesecev po poteku koledarskega leta, v katerem je nastala pravica do povrnitve vstopnega davka. Ni jasno, ali lahko ta rok v skladu s Šesto direktivo in načeloma pravne varnosti in učinkovitosti poteče pred odločitvijo o obdavčljivosti in davčni obveznosti, ki je za izvajalca storitev zavezujoča.

19. 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 alinea, 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) (v nadaljevanju: Direktiva 77/388) (pozneje člen 56(1)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v različici do 31. decembra 2009, v nadaljevanju: Direktiva 2006/112) razlagati tako, da ‚posredovanje osebja‘ obsega tudi posredovanje samozaposlenih oseb, ki niso kot odvisni zaposleni pri podjetniku, ki opravlja storitve?

2. Ali je treba člen 17(1), (2)(a) in (3)(a) ter člen 18(1)(a) Direktive 77/388 (zdaj členi 167, 168(a), 169(a), 178(a) Direktive 2006/112) 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) Direktive 77/388 (zdaj členi 167, 168(a), 169(a), 178(a) Direktive 2006/112) 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?“

## IV – Pravna analiza

### A – *Prvo vprašanje*

20. S prvim vprašanjem želi predložitveno sodišče izvedeti, ali je treba člen 9(2)(e) Šeste direktive razlagati tako, da „posredovanje osebja“ obsega tudi posredovanje samozaposlenih oseb, ki niso kot odvisne zaposlene pri podjetniku, ki opravlja storitve.

#### 1. Stališča strank

21. V okviru tega postopka sta pisna pojasnila predložili nemška vlada ter Evropska komisija. Na obravnavi 30. marca 2011 je bila poleg navedenih strank zastopana tudi družba ADV Allround.

22. Nemška vlada in Komisija menita, da „posredovanje osebja“ v skladu s členom 9(2)(e) Šeste direktive ne obsega posredovanje samozaposlenih oseb, ki niso kot odvisne zaposlene pri podjetniku, ki opravlja storitev, in da je tako treba prvo vprašanje zanikati.

23. Navedeni stranki v bistvu poudarjata, da izraz „osebje“ običajno označuje odvisno zaposlenega delojemalca pri izvajalcu storitev. To razlago podpira podobna uporaba izraza v členih 5(6), 6(2) in 13(A)(k) Šeste direktive, ki se morajo razlagati enotno, prav tako pa tudi na drugih področjih prava Unije. Poleg tega bi bila smisel in namen člena 9 Šeste direktive ogrožena, če bi se izraz „posredovanje osebja“ razumel tako, da bi obsegal tudi posredovanje samozaposlenih.

24. Nasprotno pa družba ADV Allround predlaga, naj se na prvo vprašanje odgovori pritrdilno. Da se člen 9(2)(e) Šeste direktive nanaša tudi na posredovanje samozaposlenih oseb, po njenem mnenju izhaja predvsem iz spoštovanja pravne varnostni in uporabnosti. Ugovarja temu, da bi ta razlaga omogočila manipulacijo in davčno utajo izvajalca storitev.

#### 2. Presoja

25. Menim, da le na podlagi dobesedne razlage člena 9(2)(e) Šeste direktive ni mogoče presoditi, ali izraz iz določbe „posredovanje osebja“ obsega posredovanje samozaposlenih oseb, kar je predmet obravnavane zadeve.

26. V zvezi s tem je treba poudariti, prvič, da se v vsaj nekaterih jezikovnih različicah v členu 9(2)(e) Šeste direktive uporablja splošnejši izraz „osebje“ (v angleški jezikovni različici) ali podoben izraz (na primer „Personal“ v nemški, „personnel“ v francoski in „personal“ v španski jezikovni različici) namesto natančnejšega izraza, kot sta „delavec“ ali „delojemalec“, in se ta splošni izraz tako ne nanaša nujno na osebe v razmerju odvisne zaposlitve.

27. Drugič, v nasprotju s stališčem, ki ga zagovarjata Komisija in nemška vlada, ni logično dokazano, da se izraz „osebje“ nanaša na razmerje med izvajalcem storitev in posredovanimi osebami, ne pa na razmerje med temi osebami in prejemnikom storitev. Z drugimi besedami, „posredovanje osebja“ iz člena 9(2)(e) Šeste direktive ne opisuje nujno storitev, pri katerih davčni zavezanec da na razpolago svoje osebje drugemu, ampak je lahko glavna značilnost te storitve, da vsebuje drugo osebje ali delovno silo, ne glede na pogodbeno razmerje med izvajalcem storitev in prejemnikom storitev.

28. Opozoriti je treba tudi, da izraz „osebje“ iz člena 9(2)(e) Šeste direktive nima nujno enakega pomena kot takrat, ko se uporablja za izvajanje drugih določb te direktive, še manj v drugih predpisih prava Unije, ker je treba upoštevati posebne okoliščine posamezne določbe, v katerih se ta izraz uporablja.

29. Člena 5(6) in 6(2) Šeste direktive, ki vsebujeta besedo „osebje“ in ju zato Komisija navaja, imata za namen enako obravnavo davčnih zavezancev, ki blago ali storitve uporabljata za lastne potrebe ali za potrebe svojega osebja in končnih potrošnikov[3], medtem ko člen 9(2) Šeste direktive spada med določbe, ki sledijo povsem drugačnemu namenu, namreč določitvi kraja kot kraja opravljene storitve.

30. Zato je treba dalje preučiti, ali je člen 9(2)(e) Šeste direktive glede na sistematiko te določbe in ciljev, ki se jim z ureditvijo, v katero spada določba, sledi[4], treba razlagati tako, da posredovanje samozaposlenih oseb, kot so v obravnavani zadevi, pomeni „posredovanje oseb“, ki je obdavčljivo v državi, v kateri ima prejemnik storitev sedež.

31. V zvezi s tem je treba opozoriti, da člen 9 Šeste direktive vsebuje pravila za določitev kraja, v katerem se za namene obdavčitve storitve štejejo za opravljene, s čimer naj bi se izognili sporom glede pristojnosti, ki bi lahko vodili do dvojne obdavčitve ali do neobdavčitve.[5]

32. V zvezi s tem člen 9(1) določa splošno pravilo, da je storitev opravljena v kraju, v katerem ima izvajalec storitev sedež.[6]

33. Opozoriti je treba, da to je pravilo izjema od strogega načela teritorialnosti in pomeni, kot je navedlo Sodišče, domnevo – zaradi poenostavitve[7] – da je storitev opravljena v kraju, v katerem ima izvajalec storitev sedež, ne glede na to, kje je storitev dejansko opravljena.[8]

34. Kar zadeva posebne storitve, pri katerih zakonodajalec pravilo, da se za kraj opravljanja storitev šteje kraj, v katerem ima izvajalec sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, šteje za neprimerno, člen 9(2) Šeste direktive predvideva več posebnih primerov, v katerih se za kraj opravljanja storitev šteje kraj, v katerem ima sedež naročnik storitev.[9]

3 — V zvezi s tem glej sodbi z dne 6. maja 1992 v zadevi de Jong (C-20/91, Recueil, str. I-2847, točka 15) in z dne 16. oktobra 1997 v zadevi Fillibeck (C-258/95, Recueil, str. I-5577, točka 25).

4 — Med drugim glej sodbi z dne 9. marca 2006 v zadevi Gillan Beach (C-114/05, ZOdl., str. I-2427, točka 21) in z dne 7. junija 2005 v zadevi VEMW in drugi (C-17/03, ZOdl., str. I-4983, točka 41).

5 — V zvezi s tem glej sodbi z dne 5. junija 2003 v zadevi Design Concept (C-438/01, Recueil, str. I-5617, točka 22) in z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda (C-327/94, Recueil, str. I-4595, točka 20).

6 — V zvezi s tem glej sodbo z dne 12. maja 2005 v zadevi RAL (Channel Islands) in drugi (C-452/03, ZOdl., str. I-3947, točka 23).

7 — V zvezi s tem glej sodbo z dne 15. marca 1989 v zadevi Hamann (51/88, Recueil, str. 767, točka 17).

8 — Glej sodbo z dne 23. januarja 1986 v zadevi Trans Tirreno Express (283/84, Recueil, str. 231, točka 15).

9 — Glej med drugim v opombi 8 navedeno sodbo Trans Tirreno Express (točka 16) in v opombi 6 navedeno sodbo RAL (Channel Islands) in drugi (točka 23).

35. Glede povezave med členoma 9(1) in (2) Šeste direktive je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča člen 9(1) nima prednosti pred členom 9(2), kar pomeni, da slednja določba ne pomeni izjeme, ki bi jo bilo treba razlagati ozko. [10]

36. Nasprotno, v okoliščinah, kot so podane v obravnavani zadevi, v katerih so samozaposleni vozniki tovornih vozil posredovani davčnemu zavezancu s sedežem v tujini, je treba upoštevati, ali se te okoliščine nanašajo na katerega od primerov, naštetih v členu 9(2) Šeste direktive, torej v dani zadevi na „posredovanje osebja“ v smislu člena 9(2)(e) te direktive. V nasprotnem primeru je treba uporabiti člen 9(1) Šeste direktive. [11]

37. V zvezi s tem je treba opozoriti, prvič, da je celotni namen člena 9(2) Šeste direktive, v skladu s sedmo uvodno izjavo te direktive, vzpostaviti posebno ureditev za storitve, opravljene med davčnimi zavezanci, pri katerih so stroški storitev vključeni v ceno blaga. [12]

38. Kar zadeva ta splošnejši cilj, so stroški posredovanja osebja – v obravnavani zadevi posredovanja voznikov tovornih vozil – vključeni v ceno blaga, ki ga proizvede, oziroma storitev, ki jih opravi prejemnik [13], ne glede na to, ali je posredovano osebje kot odvisno zaposleno pri izvajalcu ali – kot v obravnavani zadevi – so posredovane samozaposlene osebe, ki so z dobaviteljem v razmerju le na podlagi pogodbe o trgovskem zastopanju.

39. Drugič, ugotoviti je treba, da čeprav Šesta direktiva izrecno ne pojasni, zakaj je posredovanje osebja vključeno v kategorijo storitev iz člena 9(2) Šeste direktive, je zakonodajalec očitno menil, da teh storitev v skladu s splošnim pravilom člena 9(1) Šeste direktive za namene obdavčitve ni primerno šteti za opravljene v kraju, v katerem ima sedež ali stalno poslovno enoto izvajalec storitev. [14] Za zakonodajalca je kraj, v katerem ima prejemnik, ki mu je osebje posredovano, sedež oziroma stalno poslovno bazo in po čigar navodilih in nadzoru to osebje opravlja delo, odločilen navezni kraj in tako kraj, na podlagi katerega se določi krajevna pristojnost za obdavčitev teh storitev.

40. Iz navedenega izhaja tudi, da ni podan objektivni razlog – prav tako se nanj nista sklicevali ne Komisija ne nemška vlada – da bi za določitev kraja obdavčitve pri posredovanju osebja razlikovali med tem, ali je posredovano osebje kot odvisno zaposleno pri izvajalcu ali ne, in zakaj naj bi ta okoliščina predstavljala značilnost storitve „posredovanja osebja“ v skladu s členom 9(2)(e) Šeste direktive.

41. Nasprotno bi bilo mogoče zastopati stališče, da če bi menili, da je treba odstopiti od splošnega pravila člena 9(1) Šeste direktive in osebje šteti za posredovano v kraju sedeža ali stalne poslovne baze prejemnika, če osebje ostane kot odvisno zaposleno pri izvajalcu, se stališče, da je to kraj obdavčitve, zdi bolj upravičeno, če posredovano osebje ni kot odvisno zaposleno pri dobavitelju in ni tako tesne povezave z njim in s krajem, v katerem ima sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto.

10 — V zvezi s tem glej med drugim sodbe z dne 15. marca 2001 v zadevi SPI (C-108/00, Recueil, str. I-2361, točki 16 in 17); z dne 7. septembra 2006 v zadevi Heger (C-166/05, ZOdl., str. I-7749, točka 17) in z dne 6. novembra 2008 v zadevi Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, ZOdl., str. I-8255, točka 25).

11 — Glej med drugim tudi sodbo z dne 6. decembra 2007 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-401/06, ZOdl., str. I-10609, točka 30).

12 — Glej v opombi 4 navedeno sodbo Gillan Beach (točka 17).

13 — Čeprav se besedilo sedme uvodne izjave nanaša le na prejemnika storitev, ki proizvaja blago, mora glede na smisel uvodne izjave veljati tudi za okoliščine, ko prejemnik storitev tudi sam opravlja storitve. V zvezi s tem glej sodbo z dne 17. novembra 1993 v zadevi Komisija proti Franciji (C-68/92, Recueil, str. I-5881, točka 15) in sklepne predloge generalnega pravobranilca Jacobsa v zadevi Design Concept, navedeni v opombi 5 (točka 23).

14 — V tem kontekstu glej točko 34 zgoraj in sodbo z dne 6. novembra 1997 v zadevi Reisebüro Binder (C-116/96, Recueil, str. I-6103, točka 13).

42. Taka razlaga prej ustreza ciljem, kot je družba ADV Allround pravilno opozorila, ki jim sledi člen 9 Šeste direktive glede zagotovitve primerne razmejitve pristojnosti obdavčitve, ker bolj ustreza zahtevi poenostavitve upravnega postopka, ker se izogiba praktičnim težavam in povečuje pravno varnost pri uporabi kolizijskih norm, določenih v tem členu [15], v primerjavi z okoliščinami, v katerih bi se kraj obdavčitve, če se posreduje delovna sila, določal glede na to, ali je posredovano osebje kot odvisno zaposleno pri dobavitelju ali pa je samozaposleno, čeprav se storitve v obeh primerih uporabljajo za isti namen.

43. Nazadnje, trditve nemške vlade, da bi lahko upoštevanje samozaposlenih voznikov v opredelitvi „posredovanja osebja“ člena 9(2)(e) Šeste direktive samozaposlenim omogočilo manipulacijo ali izbiro kraja obdavčitve za isto storitev, kot je v dani zadevi storitev prevoza, glede na to, ali to storitev opravi po posredniku ali ne, ni mogoče sprejeti.

44. Pri, med drugim, uporabi določb Šeste direktive o kraju obdavčitve je treba vsako transakcijo opredeliti in razvrstiti objektivno, ob upoštevanju vseh značilnosti transakcije in okoliščin, v katerih se opravlja. [16]

45. Tako je treba v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, določiti, ali je glavna značilnost ali glavni namen zadevne storitve dajanje na razpolago delovno silo davčnemu zavezancu, v tem primeru voznike tovornih vozil, tako da je treba transakcijo opredeliti kot posredovanje osebja, ali neposredno izvajanje storitev prevoza izvajalca storitev, tako da se odvisno zaposleni ali samozaposleni podizvajalci posredujejo kot del te storitve. Poleg tega je podanih, kar je v danih okoliščinah običajno, več različnih transakcij, ki jih je treba posamezno preveriti zaradi obdavčitve, kot na primer storitev, ki jo opravijo samozaposleni vozniki tovornih vozil za posrednika ali podjetnika, ki posreduje osebje, v okviru pogodbe o trgovskem zastopanju, storitve, ki jih ta posrednik opravi za špedicije v tujini, in končno storitev prevoza, ki jo morebiti opravijo te špedicije za svoje stranke.

46. Iz vsega navedenega izhaja, da bi bilo treba na prvo vprašanje odgovoriti tako, da je treba člen 9(2)(e) Šeste direktive razlagati tako, da „posredovanje osebja“ obsega tudi posredovanje samozaposlenih oseb, ki niso kot odvisne zaposlene pri izvajalcu storitev.

## B – *Drugo vprašanje*

47. Z drugim vprašanjem želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, ali in v kolikšni meri Šesta direktiva – predvsem določbe o pravici do odbitka davka – zahteva, da morajo v nacionalnem postopkovnem pravu sprejeti ukrepi za enako presojo obdavčljivosti in davčne obveznosti v zvezi z isto storitvijo pri podjetniku, ki izvaja storitev, in pri podjetniku, ki sprejme storitev, čeprav sta za podjetnika pristojna različna davčna organa, da se tako preprečijo ali odpravijo nasprotujoče se odločbe.

### 1. Bistvena stališča strank

48. Komisija zastopa stališče, da mora nacionalno postopkovno pravo sprejeti ukrepe, da se za obračunanje DDV ista transakcija enotno presoja glede na osebo, ki to storitev opravi, in osebo, ki jo prejme.

15 — V zvezi s tem glej v opombi 14 navedeno sodbo Reisebüro Binder (točka 12) in v opombi 10 navedeno sodbo Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (točke od 30 do 33).

16 — V zvezi s tem glej med drugim sodbo z dne 16. decembra 2010 v zadevi Macdonalds Resorts Limited (C-270/09, ZOdl., str. I-13179, točka 46); v opombi 10 navedeno sodbo SPI (točka 20) in sodbo z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Recueil, str. I-7257, točka 33).

49. Izpostavlja, da postopkovna avtonomija držav članic ne sme segati tako daleč, da bi bila ogrožena temeljna pravica do odbitka in povračila DDV, ki ima namen, da podjetnika v celoti razbremeni davka na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti, in popolne nevtralnosti obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti.

50. Komisija meni, da se morajo države članice na podlagi obveznosti lojalnega sodelovanja izogibati okoliščin, v katerih neskladna stališča različnih davčnih organov preprečujejo, da bi lahko davčni zavezanci v celoti odbili DDV ali ga dobili povrnjenega. Za to je potrebno usklajevanje različnih davčnih organov in sodne oblasti, ki bi lahko bili v skladu z nacionalnim pravom pristojni.

51. Družba ADV Allround se v bistvu, ob sklicevanju na načeli nevtralnosti DDV in pravne varnosti, strinja s stališčem Komisije. Predvsem meni, da bi morali drugi davčni organi imeti možnost udeležbe kot stranka v postopku pred nacionalnim sodiščem.

52. Nemška vlada nasprotuje tej razlagi, ker pravo Unije ne zahteva sprejetja posebnih ukrepov v nacionalnem postopkovnem pravu, da bi se zagotovila enaka presoja obdavčljivosti in davčne obveznosti v zvezi z istimi storitvami pri izvajalcu in prejemniku storitev, čeprav je za vsakega od njiju podana pristojnost drugega davčnega organa.

53. Poudarja, da ker to področje ni urejeno na ravni prava Unije, mora v skladu z ustaljeno sodno prakso nacionalni pravni red vsake države članice določiti pristojna sodišča in postopkovna pravila v zvezi s pravnimi sredstvi, ki zagotavljajo varovanje pravic, ki jih posameznikom priznava pravo Unije, v skladu z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti, ki pa v obravnavani zadevi nista kršeni.

54. Opozarja, da ni mogoče popolnoma preprečiti neskladnih odločb davčnih organov in sodišč tako znotraj posamezne države članice kot tudi med organi in sodišči različnih držav članic. Taka neskladnost odločb pomeni značilno organizacijsko težavo, ki se mora reševati s hierarhično strukturo davčnih organov in finančnih sodišč.

55. Nazadnje, nemška vlada pojasni, da usklajevanje davčnih organov in/ali sodišč za zagotovitev enotnosti, kot predlaga Komisija, v praksi ni mogoče in se v zvezi s tem sklicuje na številne praktične in pravne težave, ki bi lahko nastale, predvsem glede načela pravne varnosti in pravnomočnosti upravnih in sodnih odločb.

2. Presoja

56. Opozoriti je treba, da mora v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, če ni predpisov na ravni Unije, nacionalno pravo vsake države članice določiti pristojna sodišča in upravne organe ter podrobneje urediti postopkovna pravila v zvezi s pravnimi sredstvi, katerih namen je varstvo pravic, ki za posameznike izhajajo iz prava Evropske unije. [17]

57. Ta postopkovna pravila ne smejo biti manj ugodna od tistih, ki veljajo za podobna nacionalna pravna sredstva (načelo enakovrednosti), in ne smejo praktično onemogočiti oziroma pretirano otežiti uveljavljanja pravic, ki jih določa pravni red Unije (načelo učinkovitosti). [18]

17 — V zvezi s tem glej med drugim sodbe z dne 21. januarja 2010 v zadevi Alstom Power Hydro (C-472/08, ZOdl., str. I-623, točka 17); z dne 17. novembra 1998 v zadevi Aprile (C-228/96, Recueil, str. I-7141, točka 18) in z dne 21. septembra 1983 v združenih zadevah Deutsche Milchkontor in drugi (od 205/82 do 215/82, Recueil, str. 2633, točka 17).

18 — Glej med drugim sodbi z dne 18. marca 2010 v združenih zadevah Alassini (od C-317/08 do C-320/08, ZOdl., str. I-2213, točka 48) in z dne 8. marca 2011 v zadevi Lesoochranárske zoskupenie (C-240/09, ZOdl., str. I-1255, točka 48).

58. V zvezi s tem je treba poudariti, prvič, da v dani zadevi ni sporno, da so v skladu z nacionalni predpisi o pristojnosti v zadevah v zvezi z DDV različni organi pristojni glede dolžnosti plačila izstopnega DDV za izvajalca storitev po eni strani, in za zahtevke za povračilo vstopnega DDV prejemnikov storitev po drugi strani.

59. Vprašanje predložitvenega sodišča izhaja prej iz dejstva, da so udeleženi organi tega upravnega postopka različno razlagali določbe Šeste direktive o kraju obdavčitve in s tem tudi davčno obveznost davčnega zavezanca, ki izvaja storitev, zato je en davčni organ zadevno transakcijo opredelil kot obdavčljivo v Nemčiji, drugi davčni organ pa je vračilo vstopnega davka, plačanega za to transakcijo, zavrnil.

60. V tem okviru in glede na dejansko povezavo med odbitkom vstopnega DDV in pobiranjem izstopnega DDV[19] predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba v skladu s pravom Unije v nacionalnem pravu sprejeti posebne postopkovne ukrepe zaradi enotne razlage in uporabe določb o kraju obdavčitve in davčni obveznosti v davčnih postopkih, kot so v dani zadevi, če se nanašajo na isto transakcijo. Čeprav to ne izhaja jasno iz drugega vprašanja, ima predložitveno sodišče očitno v mislih v prvi vrsti predpise sodnega postopka, kot so v postopku v glavni stvari.

61. Glede na navedeno je treba opozoriti, da morajo tako nacionalna sodišča kot tudi upravni organi v okviru svoje pristojnosti zagotoviti, da se v celoti uporabi neposredno uporabljivo pravo Unije.[20]

62. Iz ustaljene sodne prakse prav tako izhaja – in gre dejansko za zahtevo, ki je neločljivo povezana s primarnostjo prava Unije – da se mora pravo v celotni Uniji razlagati in uporabiti enotno.[21]

63. V postopkovnem smislu se enotna razlaga in uporaba prava Unije v sicer decentraliziranem sistemu njenega izvajanja na splošno zagotavlja s postopkom za predložitev vprašanj glede razlage ali veljavnosti predpisa prava Unije v skladu s členom 267 PDEU, ki je uvedel mehanizem pravnega sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem.[22]

64. V okviru tega sistema nacionalna sodišča, zoper odločitve katerih v notranjem pravu obstaja sodno pravno sredstvo, Sodišču lahko predložijo predlog za sprejetje predhodne odločbe, medtem ko sodišča, zoper odločitve katerih ni pravnega sredstva, načeloma morajo Sodišču predložiti vprašanja, če se v postopku postavi pomembno vprašanje iz prava Unije.[23]

65. Namen te obveznosti je zlasti preprečiti, da bi se v kateri od držav članic uveljavila nacionalna sodna praksa, ki ne bi bila v skladu s pravili prava Skupnosti.[24]

66. V nasprotju s tem sistem pravnega sodelovanja, ki ga je vzpostavil člen 267 PDEU, očitno nima namena vzpostaviti enotne razlage in uporabe prava Unije v vseh posamičnih primerih in na vseh stopnjah sodnega varstva in predvsem nima namena preprečiti vseh neskladij v tem smislu med nacionalnimi organi, ne glede na to, ali so ti znotraj posamezne države članice ali v različnih državah članicah.

19 — V zvezi s tem glej med drugim sodbo z dne 22. decembra 2010 v zadevi RBS Deutschland Holding (C-277/09, ZOdl., str. I-13805, točka 35).

20 — V zvezi s tem glej med drugim sodbe z dne 8. septembra 2010 v zadevi Winner Wetten (C-409/06, ZOdl., str. I-8015, točka 55); z dne 13. januarja 2004 v zadevi Kühne & Heitz (C-453/00, ZOdl., str. I-837, točka 20); z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Kraaijeveld and Others (C-72/95, Recueil, str. I-5403, točke od 55 do 61) in z dne 22. junija 1989 v zadevi Costanzo (103/88, Recueil, str. 1839, točka 33).

21 — V zvezi s tem glej med drugim v opombi 20 navedeno sodbo Winner Wetten (točka 61); sodbe z dne 18. oktobra 2007 v zadevi Österreichischer Rundfunk (C-195/06, Recueil, str. I-8817, točka 24); z dne 6. decembra 2005 v zadevi Gaston Schul Douane-expediteur (C-461/03, ZOdl., str. I-10513, točka 21) in z dne 15. septembra 2005 v zadevi Intermodal Transports (C-495/03, ZOdl., str. I-8151, točki 33 in 38).

22 — Sodišče je v sodbi Intermodal Transports, navedeni v opombi 21 (točka 38), izpostavilo, da je člen 267 PDEU uvedel postopek sodelovanja izključno med sodišči.

23 — Glej v opombi 21 navedeno sodbo Intermodal Transports (točke od 28 do 31).

24 — Glej zlasti sodbi z dne 4. junija 2002 v zadevi Lyckeskog (C-99/00, Recueil, str. I-4839, točka 14) in z dne 22. februarja 2001 v zadevi Gomes Valente (C-393/98, Recueil, str. I-1327, točka 17).

67. Enotno uporabo in razlago pravic, ki jih priznava pravo Unije, je treba zagotoviti v posamezni državi članici kot celoti, s pravosodnim sistemom ter na zadnji stopnji s predlogom Sodišču za sprejetje predhodne odločbe.

68. Poleg tega, če država članica zagotavlja učinkovito sodno varstvo proti odločbam upravnih organov, ni dolžna upravnih postopkov usklajevati tako, da bi v vsakem primeru zadevni organi sprejeli enotno stališče v zvezi z določbami prava Unije.

69. V obravnavani zadevi je treba poudariti, da je Komisiji navedla, da je treba usklajevati različne davčne organe in sodišča, ki bi lahko bili pristojni po nacionalnem pravu, da se zagotovijo skladne odločbe v zvezi z isto transakcije, pri čemer pa ni podrobneje pojasnila, kako doseči ta cilj v praksi s postopkovnimi pravili v primerih, ko gre za različna upravna postopka pred različnima davčnima organoma, ki sta ju začela različna udeleženca in ki imata, čeprav se nanašata na isto opravljeno storitev, različen predmet obravnave.

70. Dalje, poudariti je treba, da ne glede na težave pri doseganju tega usklajevanja, iz sodbe *Genius* [25], ki jo navaja predložitveno sodišče v tej zvezi, ne izhaja, da bi ali izvajalec ali prejemnik neke storitve, ki je predmet DDV, imela posebno pravico, da bi se ta transakcija v postopku, uvedenem pred drugim davčnim organom, glede na kraj obdavčitve in davčno obveznost opredelila enako, kot jo opredeli njen davčni organ. Sodišče je ugotovilo le, da je izvrševanje pravice do odbitka DDV omejeno samo na dolgovane davke, torej davke, ki ustrezajo transakciji, za katero se plača DDV, oziroma plačane, če so bili dolgovani, in da se ta pravica ne razširja na dolgovani DDV samo zato, ker je naveden na računu. [26]

71. Poleg tega je treba izpostaviti dejstvo, da se prejemniki storitev v obravnavani zadevi niso pritožili proti odločbi Bundeszentralamt für Steuern, s katero so bili zavrnjeni predlogi za povračilo vstopnega DDV. Kar zadeva načelo učinkovitosti, ki ga navaja predložitveno sodišče [27], torej ni očitno, da bi postopkovna pravila glede povračila DDV praktično onemogočala ali prekomerno otežila izvajanje pravic, ki jih priznava pravo Unije, kot je v tej zadevi pravica prejemnika storitve, da uveljavi pravico do odbitka vstopnega DDV.

72. Nazadnje, kar zadeva postopkovna pravila glede sodnega postopka, kakršen je pred predložitvenim sodiščem, izhaja tako iz predložitvene odločbe kot iz navedb nemške vlade, da so upravne odločbe Bundeszentralamt für Steuern glede zahtevkov prejemnikov storitev za povračilo postale pravnomočne tako za organe kot prejemnike. Tako bi bili vsi poskusi razširitve zavezujočega učinka odločbe, ki jo sprejme predložitveno sodišče o kraju obdavčitve in davčnem dolgu za zadevno storitev na prejemnike teh storitev – ali z intervencijo Bundeszentralamt für Steuern in/ali prejemnikov storitev v postopku ali kako drugače – v nasprotju s pravnomočnostjo navedenih upravnih odločb Bundeszentralamt für Steuern.

73. V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče večkrat poudarilo pomembnost, tako za pravni red Unije kot nacionalne pravne rede, da pravila, ki določajo pravnomočnost sodnih in upravnih odločb, pripomorejo k pravni varnosti, ki je temeljno načelo prava Unije. [28]

25 — Sodba z dne 13. decembra 1989 (C-342/87, Recueil, str. 4227).

26 — Prav tam, točki 13 in 19.

27 — Glej točko 57 zgoraj.

28 — V zvezi s tem glej med drugim sodbo z dne 16. marca 2006 v zadevi Kapferer (C-234/04, ZOdl., str. I-2585, točka 20) in v opombi 20 navedeno sodbo Kühne & Heitz (točka 24).

74. Res je Sodišče v nekaterih okoliščinah ugotovilo, da so lahko določbe nacionalnega prava, ki urejajo pravnomočnost odločb, vprašljive ob upoštevanju veljave in učinka prava Unije. To pa velja le izjemoma in pod strogo določenimi pogoji[29], ki pa v obravnavani zadevi v več pogledih niso izpolnjeni.

75. S tega vidika v skladu s pravom Unije ni mogoče zahtevati sprejetja ukrepov v nacionalnem postopkovnem pravu, ki bi odločbo o kraju obdavčitve in davčne obveznosti, ki jo mora sprejeti nacionalno sodišče glede na izvajalca storitev, v okoliščinah, kot so podane v tej zadevi, razširili tudi na prejemnike teh storitev.

76. Glede na vse zgoraj navedeno bi bilo treba na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da Šesta direktiva in predvsem njene določbe o pravici do odbitka ne zahtevajo, da bi bilo treba sprejeti posebne ukrepe v nacionalnem postopkovnem pravu za zagotovitev, da bi se v okoliščinah, kot so podane v obravnavani zadevi, obdavčljivost in davčna obveznost v zvezi z isto storitvijo pri podjetniku, ki izvaja storitev, in pri podjetniku, ki sprejme storitev, presojali enako, čeprav sta za podjetnika pristojna različna davčna organa.

### C – *Tretje vprašanje*

77. Glede na odgovor na drugo vprašanje, tretjega vprašanja ni treba preučiti.

## V – Predlog

78. Zato predlagam, naj Sodišče na predloženi vprašanji odgovori:

— Člen 9(2)(e) 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 „posredovanje osebja“ obsega tudi posredovanje samozaposlenih oseb, ki niso kot odvisne zaposlene pri izvajalcu storitev.

Šesta direktiva in predvsem njene določbe o pravici do odbitka ne zahtevajo, da bi bilo treba sprejeti posebne ukrepe v nacionalnem postopkovnem pravu za zagotovitev, da bi se v okoliščinah, kot so podane v obravnavani zadevi, obdavčljivost in davčna obveznost v zvezi z isto storitvijo pri podjetniku, ki izvaja storitev, in pri podjetniku, ki sprejme storitev, presojali enako, čeprav sta za podjetnika pristojna različna davčna organa.

—

29 — Glej v opombi 20 navedeno sodbo Kühne & Heitz (točki 26 in 27): prvič, upravni organ je po nacionalnem pravu pristojen za odpravo te odločbe; drugič, sporna odločba je postala pravnomočna na podlagi sodbe nacionalnega sodišča, ki je odločalo na zadnji stopnji; tretjič, ob upoštevanju sodne prakse Sodišča, ki je poznejša od te sodbe, ta temelji na napačni razlagi prava Skupnosti, ki je bila podana, ne da bi bilo Sodišču predloženo predhodno vprašanje v skladu z določbami člena 267(3) PDEU; četrtič, zainteresirani se je obrnil na upravni organ takoj po tem, ko se je seznanil z navedeno sodno prakso.