SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 3. decembra 2009 *

V zadevi C-433/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 13. avgusta 2008, ki je prispela na Sodišče 1. oktobra 2008, v postopku

Yaesu Europe BV

proti

Bundeszentralamt für Steuern,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik tretjega senata v funkciji predsednika četrtega senata, R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász, G. Arestis (poročevalec) in J. Malenovský, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: Y. Bot,
sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. septembra 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Yaesu Europe BV B. Burgmaier, odvetnik,

– za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,

– za avstrijsko vlado C. Pesendorfer, zastopnica,

– za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik,

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 Priloge A k Osmi direktivi 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 L 331, str. 11, v nadaljevanju: Osma direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Yaesu Europe BV (v nadaljevanju: Yaesu Europe), družbo s sedežem na Nizozemskem, in Bundeszentralamt für Steuern (zvezna davčna uprava, v nadaljevanju: Bundeszentralamt), ker je zadnja zavrnila zahtevek za vračilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je ta družba plačala v Nemčiji.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 V uvodnih izjavah od tretje do pete Osme direktive je navedeno:

„ker je treba odpraviti neskladnost med ureditvami, ki sedaj veljajo v državah članicah in ki v nekaterih primerih povzročajo odklone v trgovanju in izkrivljanje konkurence;

ker bo uvedba pravil Skupnosti na tem področju prispevala k napredovanju do bolj dejanske sprostitve gibanja oseb, blaga in storitev, kar bo pospešilo proces gospodarskega povezovanja;

ker ta pravila ne smejo voditi do različnega obravnavanja davčnih zavezancev glede na državo članico, na katere ozemlju imajo sedež“.

4 Člen 3(a) Osme direktive določa:

„Da bi bil upravičen do vračila, mora vsak davčni zavezanec iz člena 2, ki ne dobavlja blaga ali storitev, za katere se šteje, da so dobavljene na ozemlju države, storiti naslednje:

a) pristojnemu organu iz prvega odstavka člena 9 poslati zahtevek, katerega vzorec se nahaja v prilogi A. K zahtevku mora priložiti izvirnike računov ali uvozne dokumente. Države članice morajo dati prosilcem na voljo kratko obvestilo, v katerem morajo vsekakor biti vsaj tisti podatki, ki so navedeni v prilogi C“.

5 Člen 6 Osme direktive določa:

„Države članice ne smejo davčnemu zavezancu iz člena 2 naložiti nikakršne dodatne obveznosti poleg tistih, ki so navedene v členih 3 in 4, razen obveznosti, da v posebnih primerih posreduje potrebne podatke za odločanje o upravičenosti zahtevka za vračilo davka.“

6 V vzorcu zahtevka za vračilo DDV iz Priloge A k Osmi direktivi je v zadnji vrstici, poleg kraja sestavitve tega zahtevka in datuma, ko je bil zahtevek vložen, omenjen „podpis“, brez kakršnegakoli drugega podatka.

Nacionalna ureditev

7 Člen 18(9) zakona o prometnem davku iz leta 2005 (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, str. 386), je v različici, ki velja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), določal:

„[…] Zahtevek za vračilo davka mora biti vložen v šestih mesecih od konca koledarskega leta, v katerem je nastala pravica do vračila. Podjetnik mora sam izračunati višino vračila davka in utemeljiti zneske vstopnega davka s tem, da predloži izvirnike računov in potrdil o uvozu. Zahtevek za vračilo davka mora podjetnik lastnoročno podpisati. […]“

8 Člen 79(1) splošnega davčnega zakonika (Abgabenordnung, v nadaljevanju: AO), ki je naslovljen „Poslovna sposobnost“, v točki 3 tega odstavka določa zlasti, da imajo pravne osebe, združenja oziroma mase premoženja prek svojih zakonitih predstavnikov ali začasnih predstavnikov sposobnost za opravljanje procesnih dejanj.

9 Člen 150(3) AO, ki ureja obliko in vsebino davčnih napovedi, določa:

„Če davčna zakonodaja nalaga davčnemu zavezancu, da lastnoročno podpiše davčno napoved, je podpis pooblaščenca dopusten le, če se davčni zavezanec ne more podpisati zaradi svojega fizičnega ali psihičnega stanja ali zaradi daljše odsotnosti. Njegov lastnoročni podpis se lahko zahteva *a posteriori*, če ti razlogi odpadejo.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

10 Družba Yaesu Europe je 30. junija 2006 vložila zahtevek za vračilo plačanega vstopnega DDV v Nemčiji za obdobje od januarja do decembra 2005. Ta zahtevek je bil sestavljen na uradnem obrazcu, ki je za to določen v navedeni državi članici in na katerem sta v polju številka 9 navedena „lastnoročni podpis in štampiljka družbe“.

11 V dopisu, priloženem navedenemu zahtevku, so odvetniki družbe Yaesu Europe, ki imajo sedež v Nemčiji in ki so tudi na omenjenem obrazcu navedeni kot zastopniki te družbe za vročitve, zapisali, da so podpisali ta zahtevek za račun svoje stranke. V zvezi s tem je bilo temu dopisu priloženo „pooblastilo za postopek vračila vstopnega davka“, ki ga je sestavil zakoniti zastopnik tožene stranke v postopku v glavni stvari in ki s katerim so bili odvetniki pooblaščeni, da jo pravno zastopajo v vseh postopkih vračila DDV.

12 Bundeszentralamt je z odločbo z dne 1. septembra 2006 zavrnil zahtevek za vračilo, ki ga je vložila družba Yaesu Europe, ker ga davčni zavezanec v nasprotju s členom 18(9) UStG ni podpisal lastnoročno.

13 Po neuspešni pritožbi je družba Yaesu Europe vložila tožbo na Finanzgericht. To je pritrdilo stališču Bundeszentralamt in razsodilo, da člen 18(9) UStG ne krši členov 3 in 6 Osme direktive in da bi se moral „podpis“, določen v vzorcu iz Priloge A k tej direktivi, razlagati kot podpis, ki ga obvezno opravi davčni zavezanec sam, saj člen 249, tretji odstavek, ES daje v vsakem primeru nemškemu zakonodajalcu samostojnost za izvršitev direktive.

14 Družba Yaesu Europe je pri Bundesfinanzhof vložila revizijo, v kateri v glavnem trdi, da je Finanzgericht pojem „podpis“ iz vzorca v Prilogi A k Osmi direktivi razlagalo napačno, in v zvezi s tem navaja primere več držav članic, ki izrecno dovoljujejo, da zahtevek za vračilo podpiše pooblaščenec. Poleg tega meni, da je treba navedeni pojem v Evropski skupnosti razlagati enotno.

15 Bundesfinanzhof je po tem, ko v tem primeru ni uporabilo členov 79(1), točka 3, in 150(3) AO, in ker je menilo, da še vedno obstaja dvom o skladnosti člena 18(9) UStG s pravom Skupnosti, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je pojem ‚podpis‘, ki je uporabljen v vzorcu iz Priloge A k Osmi direktivi […] za zahtevek za vračilo [DDV] v skladu s členom 3(a) te direktive, pojem prava Skupnosti, ki ga je treba razlagati enotno?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen:

Ali je treba pojem ‚podpis‘ razlagati tako, da mora zahtevek za vračilo nujno podpisati davčni zavezanec osebno in za pravno osebo zakoniti zastopnik ali pa zadošča podpis pooblaščenca (na primer davčnega zastopnika ali delavca davčnega zavezanca)?“

Vprašanji za predhodno odločanje

16 Z vprašanjema, ki ju je treba proučiti skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je pojem „podpis“ iz zahtevka za vračilo DDV iz vzorca iz Priloge A k Osmi direktivi pojem prava Skupnosti, ki ga je treba razlagati enotno, in če je tako, ali je treba ta pojem razlagati v tem smislu, da mora zahtevek za vračilo nujno podpisati davčni zavezanec sam ali pa zadošča, da ga podpiše pooblaščenec.

17 V zvezi s tem je treba najprej poudariti, da Osma direktiva ne vsebuje nobene opredelitve navedenega pojma „podpis“ in da v njej ni nobene izrecne napotitve na pravo držav članic za določitev pomena in obsega tega pojma.

18 V skladu z ustaljeno sodno prakso iz zahtev po enotni uporabi prava Skupnosti in iz načela enakosti izhaja, da je treba izraze iz določbe prava Skupnosti, ki ne napotuje izrecno na pravo držav članic, da bi se opredelila njen pomen in obseg, navadno razlagati samostojno in enotno v celotni Skupnosti ter ob upoštevanju konteksta določbe in cilja, ki mu sledi zadevna ureditev (glej zlasti sodbe z dne 18. januarja 1984 v zadevi Ekro, 327/82, Recueil, str. 107, točka 11; z dne 19. septembra 2000 v zadevi Linster, C-287/98, Recueil, str. I-6917, točka 43, in z dne 16. julija 2009 v zadevi Infopaq International, C-5/08, ZOdl., str. I-6569, točka 27).

19 Te zahteve, upoštevajoč naslov Osme direktive in besedilo uvodnih izjav 3 in 5, še posebej veljajo za to direktivo.

20 Iz uvodnih izjav 3 in 5 je namreč razvidno, da je namen te direktive uskladiti pravila za vračilo DDV, ki ga v državi članici plačajo davčni zavezanci s sedežem v drugi državi članici, in sicer z odpravo neskladnosti med ureditvami, ki zdaj veljajo v državah članicah, in s prizadevanjem, da ne pride do različnega obravnavanja davčnih zavezancev glede na državo članico, na katere ozemlju imajo sedež.

21 Cilj Osme direktive je torej uskladiti pravila v zvezi s pravico do vračila DDV, kot to izhaja iz člena 17(3) 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 L 145, str. 1) (glej zlasti sodbi z dne 13. julija 2000 v zadevi Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Recueil, str. I-6109, točka 20, in z dne 15. marca 2007 v zadevi Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, ZOdl., str. I-2425, točka 26).

22 Navedena direktiva zato v Prilogi A izrecno določa vzorec za zahtevek za vračilo DDV, katerega namen je prav uskladitev pravil postopka v zvezi s takim zahtevkom za vračilo davka, ki ga v državi članici plačajo davčni zavezanci s sedežem v drugi državi članici. Navedeni cilj uskladitve pa je lahko dosežen le, če imajo pojmi, na katere se nanaša ta vzorec, v vseh državah članicah isti pomen.

23 Iz tega je razvidno, da je pojem „podpis“ iz zahtevka za vračilo DDV v vzorcu, ki ga določa Priloga A k Osmi direktivi, pojem prava Skupnosti, katerega pomen in obseg morata biti enaka v vseh državah članicah. Zato mu mora Sodišče dati samostojno in enotno razlago v pravnem redu Skupnosti.

24 Glede tega je treba opozoriti na ustaljeno sodno prakso Sodišča, v skladu s katero je pri razlagi določbe prava Skupnosti treba upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilje, ki jih uresničuje ureditev, katere del je (glej zlasti sodbe z dne

17. novembra 1983 v zadevi Merck, 292/82, Recueil, str. 3781, točka 12; z dne 1. marca 2007 v zadevi Schouten, C-34/05, ZOdl., str. I-1687, točka 25, in z dne 12. februarja 2009 v zadevi Klarenberg, C-466/07, ZOdl., str. I-803, točka 37).

25 Naprej je treba poudariti, da samo besedilo Priloge A k Osmi direktivi ne vsebuje nobene navedbe v zvezi s pojmom „podpis“, ki ga omenja. S to prilogo se namreč zahteva samo „podpis“ in nikjer ni določeno, da mora ta imeti posebne značilnosti, na primer, da se mora podpisati davčni zavezanec, v nasprotju z drugimi navedbami v tej prilogi, kot sta priimek ali vrsta poslovne dejavnosti, ki jima je izrecno dodana beseda „prosilca“.

26 Dalje, iz člena 3(a) Osme direktive je razvidno, da mora davčni zavezanec poslati zahtevek, katerega vzorec je v Prilogi A. Poleg tega iz člena 6 te direktive izhaja, da države članice ne smejo davčnemu zavezancu naložiti nikakršne dodatne obveznosti poleg tistih, ki so navedene v členih 3 in 4 te direktive, razen obveznosti, da v posebnih primerih posreduje potrebne podatke za odločanje o upravičenosti zahtevka za vračilo davka. Iz tega je razvidno, kar zadeva pojem „podpis“ v navedenem vzorcu, da ta člen 6 nasprotuje temu, da bi bile davčnemu zavezancu naložene druge zahteve od določenih v tem vzorcu, na primer, da se mora davčni zavezanec podpisati lastnoročno.

27 Na koncu, taka kontekstualna razlaga je v skladu s ciljem uskladitve iz Osme direktive, kot je razvidno iz točk od 19 do 22 te sodbe. Cilj, ki mu ta direktiva sledi s tem, da v Prilogi A izrecno določa vzorec za zahtevek za vračilo DDV, je lahko izpolnjen le, če imajo pojmi v tem vzorcu enak pomen in obseg v vseh državah članicah in ne presegajo zahtev, ki so natančno določene v njem. Če bi neki državi članici dovolili, da davčnemu

zavezancu naloži druge zahteve od določenih s takim vzorcem, na primer njegov lastnoročni podpis, bi to pomenilo uvajanje formalnosti, ki ni skladna z navedenim ciljem.

28 Poleg tega je treba pojasniti, da čeprav v nasprotju s Trinajsto direktivo 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 L 326, str. 40) Osma direktiva izrecno ne določa možnosti, da se imenuje pooblaščenec, pa tega niti ne izključuje, tako da zahtevek za vračilo DDV, katerega vzorec je v Prilogi A k tej direktivi, lahko podpiše pooblaščenec.

29 Glede na navedeno je treba na predloženi vprašanji odgovoriti, da je pojem „podpis“ iz zahtevka za vračilo DDV v vzorcu, ki ga določa Priloga A k Osmi direktivi, pojem prava Skupnosti, ki ga je treba razlagati enotno in tako, da ni nujno potrebno, da zahtevek za vračilo podpiše davčni zavezanec sam, ampak da za to zadošča podpis pooblaščenca.

Stroški

30 Ker je ta postopek za stranke 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 (četrti senat) razsodilo:

Pojem „podpis“ iz zahtevka za vračilo DDV v vzorcu, ki ga določa Priloga A k Osmi direktivi Sveta 79/1072/EGS 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, je pojem prava Skupnosti, ki ga je treba razlagati enotno in tako, da ni nujno potrebno, da zahtevek za vračilo podpiše davčni zavezanec sam, ampak da za to zadošča podpis pooblaščenca.

Podpisi