

Sprawa C-421/10

Finanzamt Deggendorf

przeciwko

**Markusowi Stoppelkampowi, działającemu jako syndyk w postępowaniu upadłościowym
dotyczącym majątku Haralda Raaba**

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Bundesfinanzhof)

Podatek VAT – Szósta dyrektywa – Artykuł 21 ust. 1 lit. b) – Określenie miejsca opodatkowania –
Usługi świadczone przez usługodawcę zamieszkałego w tym samym kraju co usługobiorca,
lecz mającego siedzibę działalności gospodarczej w innym kraju – Pojęcie „podatnika mającego
siedzibę za granicą”

Streszczenie wyroku

*Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system
podatku od wartości dodanej – Osoby odpowiedzialne za zapłatę podatku*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 21 ust. 1 lit. b))

Artykuł 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw
członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości
dodanej, zmienionej dyrektywą 2000/65, należy interpretować w ten sposób, że aby zostać
uznanym za podatnika niemającego siedziby na terytorium danego kraju, wystarczy, by dany
podatnik miał siedzibę działalności gospodarczej poza terytorium tego kraju.

W szczególności w sytuacji, która charakteryzuje się, po pierwsze, faktem, że siedziba
działalności gospodarczej podatnika jest znana i znajduje się poza terytorium kraju odbiorcy
świadczenia, a po drugie, okoliczności, że bezsporne jest, iż chodzi o faktyczną i rzeczywistą
siedzibę, a nie o siedzibę lub umiejscowienie fikcyjne, nie można uwzględnić ewentualnego
prywatnego miejsca zamieszkania podatnika na terytorium tego kraju.

Domniemanie, że usługi są świadczone przez podatnika niemającego siedziby na terytorium
danego kraju, gdy siedziba działalności gospodarczej rzeczonoego podatnika znajduje się poza
terytorium tego kraju niezależnie od tego, w jakim miejscu jest jego prywatne miejsce
zamieszkania, oszczędza usługobiorcy, który wie, że usługodawca ma siedzibę działalności
gospodarczej poza terytorium tego kraju, konieczności poszukiwania jego prywatnego miejsca
zamieszkania, a zatem przyczynia się do zapewnienia niezawodnego i prawidłowego poboru
podatku od wartości dodanej.

(por. pkt 28, 34–36; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 6 października 2011 r. (*)

Podatek VAT – Szósta dyrektywa – Artykuł 21 ust. 1 lit. b) – Określenie miejsca opodatkowania – Usługi świadczone przez usługodawcę zamieszkałego w tym samym kraju co usługobiorca, lecz mającego siedzibę działalności gospodarczej w innym kraju – Pojęcie „podatnika mającego siedzibę za granicą”

W sprawie C-421/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie 267 TFUE, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 30 czerwca 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 sierpnia 2010 r., w postępowaniu:

Finanzamt Deggendorf

przeciwko

Markusowi Stoppelkampowi, działającemu jako syndyk w postępowaniu upadłościowym dotyczącym majątku Haralda Raaba,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: J.J. Kasel (sprawozdawca), prezes izby, E. Levits i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu niemieckiego przez C. Blaschkego oraz T. Henzega, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu greckiego przez F. Dedousi, I. Pouli oraz I. Bakopoulou, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllsa oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. (Dz.U. L 269, s. 44, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu toczącego się między M. Stoppelkampem jako syndykiem w postępowaniu upadłościowym dotyczącym majątku H. Raaba a Finanzamt Deggendorf (zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie ustalenia osoby odpowiedzialnej za zapłatę podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) od usług świadczonych przez H. Raaba.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 4 ust. 1 szóstej dyrektywy przewiduje:

„Podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od miejsca jej wykonywania] działalność gospodarczą określoną w ust. 2, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności”.

4 Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności [usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczona są usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa [siedziby lub stałego zakładu], jego miejsce stałego pobytu [zamieszkania] lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa”.

5 Artykuł 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy przewiduje:

„Jednakże:

[...]

e) miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych klientom mającym swe przedsiębiorstwo poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom mającym przedsiębiorstwo we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca [usługodawca], jest miejsce, gdzie klient założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego [usługodawca ma siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego] świadczona jest usługa, lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce, gdzie zwykle [w którym zazwyczaj] przebywa:

[...]

– zapewnienie personelu,

[...]”.

6 Artyku? 21 szóstej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„1. W systemie wewn?trznym nast?puj?ce osoby s? p?atnikami [odpowiedzialne za zap?at?] podatku od warto?ci dodanej:

a) podatnicy wykonuj?cy podlegaj?ce opodatkowaniu dostawy towarów lub [?wiadczenie] us?ug, z wyj?tkiem przypadków okre?lonych w lit. b) i c).

Je?eli podlegaj?c[e] opodatkowaniu dostawa towarów lub [?wiadczenie] us?ug jest wykonywana [s? wykonywane] przez podatnika niezamieszka?ego [niemaj?cego siedziby] na terytorium danego kraju, pa?stwa cz?onkowskie mog? na ustalonych przez siebie warunkach ustanowi?, ?e p?atnikiem [zobowi?zan? do zap?aty] podatku jest osoba, na rzecz której dokonywana jest podlegaj?ca [dokonywane s? podlegaj?ce] opodatkowaniu dostawa towarów lub [?wiadczenie] us?ug;

b) podatnicy, na rzecz których ?wiadczone s? us?ugi okre?lone w art. 9 ust. 2 lit. e) lub osoby zidentyfikowane do celów podatku od warto?ci dodanej na terytorium danego kraju, na rzecz których ?wiadczone s? us?ugi okre?lone w art. 28b cz??? C, D, E i F, je?li us?ugi te ?wiadczone s? przez podatnika niezamieszka?ego [niemaj?cego siedziby] na terytorium danego kraju;

[...]”.

7 Artyku? 1 ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich odnosz?cych si? do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od warto?ci dodanej podatnikom niemaj?cym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. L 331, s. 11, zwanej dalej „ósm? dyrektyw?”) przewiduje:

„Do celów niniejszej dyrektywy termin »podatnik niemaj?cy siedziby na terytorium danego kraju« oznacza osob? okre?lon? w art. 4 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG, która w okresie okre?lonym w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy zdania pierwsze i drugie nie ma w tym kraju ani siedziby dla prowadzenia swojej dzia?alno?ci gospodarczej, ani sta?ego zak?adu, z którego prowadzone s? transakcje gospodarcze, ani te?, je?eli nie istnieje taka siedziba lub sta?y zak?ad, swojego sta?ego lub normalnego miejsca zamieszkania, i która w tym samym okresie nie dostarcza?a towarów lub [nie ?wiadczy?a] us?ug uznawanych [odpowiednio] za dostarczane [lub ?wiadczone] w tym kraju, z wyj?tkiem:

a) us?ug transportowych i us?ug pomocniczych w stosunku do nich, zwolnionych na podstawie art. 14 ust. 1 lit. i), art. 15 lub art. 16 ust. 1 [cz???] B, C i D dyrektywy 77/388/EWG;

b) us?ug ?wiadczonych w przypadkach, w których podatek jest p?acony wy??cznie przez osob?, na której rzecz s? one ?wiadczone, na podstawie art. 21 ust. 1 lit. b) dyrektywy 77/388/EWG”.

Uregulowania krajowe

8 Paragraf 1 ust. 1 pkt 1 zdanie pierwsze Umsatzsteuergesetz 1999 (ustawy o podatku obrotowym z 1999 r., BGBl. 1999 I, s. 1270) w wersji znajduj?cej zastosowanie w sprawie przed s?dem krajowym (zwanej dalej „UStG”) przewiduje, ?e „dostawy i inne us?ugi dokonywane odp?atnie na terytorium kraju przez przedsi?biorc? w ramach jego przedsi?biorstwa” podlegaj? podatkowi VAT.

9 Paragraf 3a UStG stanowi:

„1. Miejscem ?wiadczenia us?ug jest miejsce, w którym przedsi?biorca wykonuje sw? dzia?alno??, z zastrze?eniem art. 3b i 3f. Je?eli to ?wiadczenie jest dokonywane przez zak?ad, za miejsce dokonania ?wiadczenia uwa?a si? zak?ad.

[...]

3. Je?eli odbiorca innych ?wiadcze? wymienionych w ust. 4 jest przedsi?biorc?, to w drodze odst?pstwa od ust. 1 inne ?wiadczenie jest dokonywane w miejscu, gdzie odbiorca prowadzi dzia?alno?? gospodarcz?. Je?eli inne ?wiadczenie jest dokonywane w zak?adzie przedsi?biorcy, to zamiast tego w?a?ciwe jest miejsce, gdzie znajduje si? zak?ad. Je?eli odbiorca jednego z innych ?wiadcze?, o których mowa w ust. 4, nie jest przedsi?biorc? i ma miejsce zamieszkania lub siedzib? w pa?stwie trzecim, inne ?wiadczenie jest dokonywane w jego miejscu zamieszkania lub siedziby. [...]

4. W rozumieniu ust. 3 »inne ?wiadczenia« oznaczaj?:

[...]

7) zapewnienie personelu;

[...]”.

10 Paragraf 13b ust. 4 UStG stanowi:

„Przedsi?biorc? maj?cym siedzib? za granic? jest przedsi?biorc?, który nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby, zarz?du lub oddzia?u w kraju, na wyspie Helgoland lub jednym z terytoriów okre?lonych w § 1 ust. 3. Decyduj?ca jest chwila, w której zosta?o dokonane ?wiadczenie. Je?eli jest w?tpliwe, czy przedsi?biorc? spe?nia te przes?anki, odbiorca ?wiadczenia nie jest zobowi?zany do zap?aty podatku tylko wtedy, gdy przedsi?biorc? wyka?e wobec niego, poprzez za?wiadczenie urz?du skarbowego w?a?ciwego na podstawie przepisów podatkowych do opodatkowania jego czynno?ci, ?e nie jest przedsi?biorc? w rozumieniu zdania pierwszego”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

11 W 2002 r. H. Raab przeniós? siedzib? swojej dzia?alno?ci gospodarczej z Niemiec do Austrii. Zg?osi? on w dwóch miejscach w Austrii wykonywanie dzia?alno?ci zawodowej pod nazw? „Überstellungs-, Administrations- und Fahrdienst” (us?ugi transferowe, administracyjne i transportowe). Jego dzia?alno?? gospodarcza polega?a na wynajmowaniu zatrudnianych przez siebie pracowników przedsi?biorstwom z siedzib? w Dolnej Bawarii do celów wykonywania dzia?alno?ci transportowej na terytorium Niemiec.

12 W dniu 1 lipca 2002 r. H. Raab przeniós? tak?e miejsce zamieszkania z Niemiec do Austrii. Jednak?e wed?ug ustale? w?a?ciwych organów celnych nawet po tej oficjalnej zmianie miejsca zamieszkania H. Raab jeszcze cz?sto zamieszkiwa? w Niemczech.

13 Austriacka administracja podatkowa przyzna?a H. Raabowi numer identyfikacyjny VAT. H. Raab wystawia? faktury na swoje us?ugi netto wobec niemieckich przedsi?biorstw spedycyjnych ze wzmiank? „do zap?aty podatku na podstawie § 13b UStG jest zobowi?zany us?ugobiorca”.

14 Finanzamt by? zdania, ?e nie wyst?pi?y przes?anki przeniesienia zobowi?zania do zap?aty podatku na us?ugobiorc? na podstawie § 13b ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 UStG w zwi?zku z ust.

4 tego? paragrafu. Według Finanzamt H. Raab nie by? podatnikiem maj?cym siedzib? za granic?, poniewa? w spornym roku mia? prywatne miejsce zamieszkania w kraju. Z uwagi na to Finanzamt wyda? wobec H. Raaba decyzj? okre?laj?c? wysoko?? podatku VAT.

15 Ten ostatni wnio? skarg? na rzeczon? decyzj?. S?d pierwszej instancji uzna? skarg? na tej podstawie, ?e w 2002 r. H. Raab mia? siedzib? dzia?alno?ci gospodarczej w Austrii. Bior?c pod uwag? art. 21 ust. 1 lit. a) akapit drugi szóstej dyrektywy, § 13b UStG nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e dla kryterium posiadania siedziby przez podatnika za granic? istotna jest tylko siedziba przedsi?biorstwa. Je?li bowiem – jak w niniejszej sprawie – taka siedziba istnieje, wspó?istnienie prywatnego miejsca zamieszkania w kraju jest bez znaczenia.

16 Na poparcie skargi rewizyjnej wniesionej do Bundesfinanzhof Finanzamt podnosi, ?e s?d pierwszej instancji naruszy? § 13b ust. 4 UStG, z którego jasno wynika, i? przedsi?biorca nie mo?e by? uwa?any za maj?cego siedzib? za granic?, je?eli posiada miejsce zamieszkania w kraju.

17 Bundesfinanzhof wyra?a w?tpliwo?ci co do zgodno?ci przepisów niemieckich z prawem Unii ze wzgl?du na fakt, ?e zgodnie z tymi przepisami kryterium „przedsi?biorcy maj?cego siedzib? za granic?”, przewidziane jako warunek stosowania mechanizmu przeniesienia zobowi?zania do zap?aty podatku, nie jest spe?nione, je?eli przedsi?biorca ma siedzib? dzia?alno?ci gospodarczej za granic?, ale posiada prywatne miejsce zamieszkania w kraju. Zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, aby podatek VAT by? nale?ny od podatnika b?d?cego us?ugobiorc?, wystarczy, by us?ugi by?y ?wiadczone przez „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen” (podatnika niemaj?cego siedziby na terytorium danego kraju). Jednak?e poj?cie to nie jest zdefiniowane ani w art. 21 szóstej dyrektywy, ani w innym jej przepisie.

18 W tych okoliczno?ciach Bundesfinanzhof postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy podatnik jest »podatnikiem niemaj?cym siedziby na terytorium danego kraju« w rozumieniu art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy [...], gdy siedziba jego dzia?alno?ci gospodarczej znajduje si? za granic?, czy te? dodatkowym wymogiem jest brak prywatnego miejsca zamieszkania w kraju?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 Tytu?em wst?pu nale?y stwierdzi?, ?e z lektury art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, a w szczególno?ci wersji niemieckiej i francuskiej wynika, i? w niniejszej sprawie wersja niemiecka nie odwo?uje si? do poj?cia „podatnika niemaj?cego siedziby na terytorium danego kraju”. Wersja ta u?ywa poj?cia „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen”, którego dos?owne t?umaczenie nale?y rozumie? jako „podatnik maj?cy siedzib? za granic?”.

20 Pytanie prejudycjalne nale?y zatem rozumie? jako d???ce zasadniczo do ustalenia, czy art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e aby zosta? uznany za „im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen” (podatnika niemaj?cego siedziby na terytorium danego kraju) w rozumieniu wersji niemieckiej tego przepisu wystarczy, aby dany podatnik mia? siedzib? dzia?alno?ci gospodarczej poza terytorium tego kraju, czy te? powinien on ponadto posiada? prywatne miejsce zamieszkania poza terytorium rzeczonego kraju.

21 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, jak to czyni s?d krajowy, ?e w wersji niemieckiej szóstej dyrektywy nie istnieje definicja poj?cia „podatnika maj?cego siedzib? za granic?”.

22 Jednak?e nale?y stwierdzi?, ?e omawiane poj?cie przed wprowadzeniem zmian przez

dyrektyw? 2000/65, inaczej ni? w wersji niemieckiej, istnia?o m.in. w wersjach hiszpa?skiej, du?skiej, angielskiej, francuskiej, w?oskiej, niderlandzkiej, portugalskiej i szwedzkiej art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy. Po wej?ciu w ?ycie tej dyrektywy zmieniaj?cej wszystkie te wersje j?zykowe od tamtej pory stosuj?, w przeciwie?stwie do wersji niemieckiej, poj?cie odpowiadaj?ce poj?ciu „podatnika niemaj?cego siedziby na terytorium danego kraju”.

23 Poj?cie to, w odró?nieniu od u?ytego w wersji niemieckiej szóstej dyrektywy, nie tylko znajduje si? w jej innych przepisach, m.in. w art. 17 ust. 4, lecz równie? by?o przedmiotem definicji w innym przepisie prawa Unii.

24 Artyku? 1 ósmej dyrektywy okre?la bowiem poj?cie „podatnika niemaj?cego siedziby na terytorium danego kraju” (zob. wyrok z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C?244/08 Komisja przeciwko W?ochom, pkt 26).

25 W rozumieniu tego artyku?u status podatnika niemaj?cego siedziby na terytorium danego kraju zak?ada, ?e w danym okresie w owym kraju podatnik nie posiada ?adnego z czynników powi?zania, które s? tam okre?lone (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko W?ochom, pkt 27).

26 Na pierwszym miejscu w?ród tych czynników znajduj? si? siedziba dzia?alno?ci gospodarczej i istnienie sta?ego zak?adu, z którego s? dokonywane transakcje (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko W?ochom, pkt 28).

27 Z brzmienia art. 1 ósmej dyrektywy wynika bowiem, ?e inne wymienione tam czynniki powi?zania, tj. istnienie sta?ego lub normalnego miejsca zamieszkania podatnika, mog? by? utrzymane w celu ustalenia miejsca, w którym uwa?a si?, ?e podatnik ma „siedzib?”, tylko w wypadku braku w?a?ciwych informacji dotycz?cych siedziby dla prowadzenia swojej dzia?alno?ci gospodarczej lub sta?ego zak?adu, z którego prowadzone s? transakcje gospodarcze.

28 Wynika z tego, ?e w sytuacji takiej jak b?d?ca przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, która charakteryzuje si?, po pierwsze, faktem, ?e siedziba dzia?alno?ci gospodarczej podatnika jest znana i znajduje si? poza terytorium kraju odbiorcy ?wiadczenia, a po drugie, okoliczno?ci?, ?e bezsporne jest, i? chodzi o faktyczn? i rzeczywist? siedzib?, a nie o siedzib? lub umiejscowienie fikcyjne, nie mo?na uwzgl?dni? ewentualnego prywatnego miejsca zamieszkania podatnika na terytorium tego kraju.

29 Wniosek ten jest zreszt? zgodny z orzecnictwem Trybuna?u dotycz?cym ustalenia w zakresie podatku VAT miejsca siedziby dzia?alno?ci gospodarczej spółki, tak jak wynika w szczególno?ci z wyroku z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C?73/06 Planzer Luxembourg, Zb.Orz. s. I?5655, dotycz?cego wyk?adni art. 1 trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich odnosz?cych si? do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od warto?ci dodanej podatnikom niemaj?cym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. L 326, s. 40).

30 Jak bowiem orzek? Trybuna? w pkt 61 rzeczonego wyroku, okre?lenie miejsca siedziby dla celów dzia?alno?ci gospodarczej spółki wymaga uwzgl?dnienia szeregu czynników, gdzie w pierwszym rz?dzie znajduje si? siedziba statutowa, miejsce stanowi?ce centrum administracyjne, miejsce posiedze? zarz?du oraz – zazwyczaj z nim identyczne – miejsce okre?lania ogólnej polityki spółki.

31 Inne czynniki, takie jak miejsce zamieszkania g?ównych cz?onków zarz?du i miejsce walnych zgromadze?, mog? tak?e wchodzi? w rachub? w drugiej fazie, je?eli chodzi np. o okre?lenie faktycznej siedziby spółki posiadaj?cej fikcyjne umiejscowienie, takie jak

charakteryzuje spółkę „adresową” (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Planzer Luxembourg, pkt 61, 62).

32 Interpretacja, zgodnie z którą w ramach określenia miejsca siedziby usługodawcy będącego podatnikiem prywatne miejsce zamieszkania tego ostatniego może wchodzić w rachubę dopiero w braku czynników pozwalających bezpośrednio zwiznych z działalnością gospodarczą wykonywaną przez rzeczonygo usługodawcę, takich jak siedziba działalności gospodarczej lub istnienie stałego zakładu, z którego dokonywane były transakcje gospodarcze, jest takież zgodna z logiką, która leży u podstaw art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ przepis ten dotyczy podatnika tylko ze względu na wykonywaną przez niego działalność gospodarczą.

33 Należy dodać, że celem art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy jest zwolnienie podatnika mającego siedzibę w państwie członkowskim z ograniczenia polegającego na powinnoć przestrzegania obowiązków wynikających z art. 22 owej dyrektywy w innych państwach członkowskich, w których świadczy usługę lub dostarcza towar. Wyższe przeniesienie zobowiązania do zapłaty podatku w wypadku takim jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym skutkowałoby podważeniem realizacji tego celu.

34 Co więcej, jak podniósł sąd krajowy, powyższa interpretacja jest taką, która oferuje najwiksze bezpieczeństwo prawne, ponieważ domniemanie, że usługi są świadczone przez „podatnika niemającego siedziby na terytorium danego kraju”, gdy siedziba działalności gospodarczej rzeczonygo podatnika znajduje się poza terytorium tego kraju niezależnie od tego, w jakim miejscu jest jego prywatne miejsce zamieszkania, może ułatwić stosowanie przepisów szóstej dyrektywy, a zatem przyczynia się do zapewnienia niezawodnego i prawidłowego poboru podatku VAT.

35 Domniemanie to oszczędza bowiem usługobiorcy, który wie, że usługodawca ma – jak w sprawie przed sądem krajowym – siedzibę działalności gospodarczej poza terytorium tego kraju, konieczności poszukiwania jego prywatnego miejsca zamieszkania.

36 W świetle powyższych rozważań na skierowane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że aby zostać uznanym za „podatnika niemającego siedziby na terytorium danego kraju”, wystarczy, by dany podatnik miał siedzibę działalności gospodarczej poza terytorium tego kraju.

W przedmiocie kosztów

37 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pięta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r., należy interpretować w ten sposób, że aby zostać uznanym za „podatnika niemającego siedziby na terytorium danego kraju”, wystarczy, by dany podatnik miał siedzibę działalności gospodarczej poza terytorium tego kraju.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.