

V?c C-73/06

Planzer Luxembourg Sàrl

v.

Bundeszentralamt für Steuern

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Finanzgericht Köln)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 17 odst. 3 a 4 – Vracení DPH – Osmá sm?rnice o DPH – Vracení DPH osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku – ?lánek 3 písm. b) a ?lánek 9 druhý pododstavec – P?íloha B – Potvrzení o statusu osoby povinné k dani – Právní dosah – T?ináctá sm?rnice o DPH – Vracení DPH osobám povinným k dani neusazeným na území Spole?enství – ?lánek 1 bod 1 – Pojem ‚sídla hospodá?ské ?innosti‘ “

Stanovisko generální advokátky V. Trstenjak p?ednesené dne 19. dubna 2007

Rozsudek Soudního dvora (?tvrtého senátu) ze dne 28. ?ervna 2007

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Vrácení dan? osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku*

[Sm?rnice Rady 79/1072, ?l. 3 písm. b), ?l. 9 pododstavec 2 a p?íloha B]

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Vrácení dan? osobám povinným k dani neusazeným na území Spole?enství*

(Sm?rnice Rady 86/560, ?l. 1 bod 1)

1. ?lánek 3 písm. b) a ?lánek 9 druhý pododstavec osmé sm?rnice 79/1072 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení dan? z p?idané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku musí být vykládány v tom smyslu, že potvrzení podle vzoru uvedeného v p?íloze B uvedené sm?rnice v zásad? umož?uje p?edpokládat nejen, že dot?ená osoba je osobou povinnou k dani z p?idané hodnoty v ?lenském stát?, jehož da?ová správa jí vydala uvedené potvrzení, ale rovn?ž, že je v tomto ?lenském stát? usazena v té ?i oné form?, a? již tam má sídlo hospodá?ské ?innosti, nebo stálou provozovnu, z níž uskute??uje obchodní operace.

Da?ová správa ?lenského státu, v n?mž je požadováno vrácení dan? z p?idané hodnoty, je v zásad? vázána, skutkov? i právn?, údaji uvedenými v takovém potvrzení.

Uvedená ustanovení nicmén? nezakazují da?ové správ? ?lenského státu vrácení, která má pochybnosti ohledn? skute?né hospodá?ské existence provozovny, jejíž adresa je uvedena v tomto potvrzení, ujistit se o této skute?né existenci prost?ednictvím správních opat?ení stanovených za tím ú?elem právní úpravou Spole?enství v oblasti dan? z p?idané hodnoty.

Pokud ze získaných informací vyplýne, že adresa uvedená v potvrzení o statusu osoby povinné k

dani neodpovídá ani sídlu hospodářské činnosti osoby povinné k dani, ani stálé provozovně, z níž tato osoba uskutečňuje obchodní operace, má daňová správa členského státu právo odmítnout vrácení požadované osobou povinnou k dani, aniž je dotčeno případné podání návrhu na zahájení soudního řízení posledně uvedenou osobou.

(viz body 40–41, 49–50, výrok 1)

2. Článek 1 odst. 1 třinácté směrnice 86/560 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daní z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství musí být vykládán v tom smyslu, že sídlo hospodářské činnosti společnosti je místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení této společnosti a kde jsou vykonávány funkce její ústřední správy.

Určení místa sídla hospodářské činnosti 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. Další prvky, jako je bydliště hlavních řídících osob, místo konání valných hromad, místo uložení správních a účetních dokumentů a místo hlavního chodu finančních činností, zejména bankovních činností, mohou rovněž být zohledněny.

Fiktivní usazení, jakým je usazení, jež charakterizuje společnost typu „poštovní schránky“ či „nárazníku“, nelze kvalifikovat jako sídlo hospodářské činnosti ve smyslu čl. 1 odst. 1 třinácté směrnice.

(viz body 61–63, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

28. června 2007(*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 17 odst. 3 a 4 – Vracení DPH – Osmá směrnice o DPH – Vracení DPH osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku – Článek 3 písm. b) a Článek 9 druhý pododstavec – Příloha B – Potvrzení o statusu osoby povinné k dani – Právní dosah – Třináctá směrnice o DPH – Vracení DPH osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství – Článek 1 bod 1 – Pojem ‚sídlo hospodářské činnosti‘ “

Ve věci C-73/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Finanzgericht Köln (Německo) ze dne 19. ledna 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 8. února 2006, v řízení

Planzer Luxembourg Sàrl

proti

Bundeszentralamt für Steuern,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), předseda senátu, E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský a T. von Danwitz, soudci,

generální advokátka: V. Trstenjak,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Planzer Luxembourg Sàrl P. Widdauem, Steuerberater,
- za německou vládu M. Lummou a U. Forsthoffem, jako zmocnenci,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.-C. Graciou, jako zmocnenci,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocnencem, ve spolupráci s S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- za lucemburskou vládu S. Schreinerem, jako zmocnencem,
- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem, jako zmocnencem,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 19. dubna 2007,

vydává tento

Rozsudek

1 Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká jednak výkladu čl. 3 písm. b) a článku 9 druhého pododstavce, jakož i přílohy B, 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“), a jednak výkladu článku 1 odst. 1 třinácté směrnice Rady ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daní z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (Úř. věst. L 326, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 129, dále jen „třináctá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Planzer Luxembourg Sàrl, společností založenou podle lucemburského práva, a Bundeszentralamt für Steuern (dále jen „německá daňová správa“) ve věci zamítnutí, ze strany posledně uvedeného, žádostí směřujících k vrácení daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené uvedenou společností při nákupu pohonných hmot v Německu.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

Šestá směrnice

3. Článek 17 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, dále jen „šestá směrnice“) obsahuje v odstavcích 2 a 3 následující ustanovení:

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]

3. Členské státy mohou přiznat každé osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo vrácení daně z přidané hodnoty uvedený v odstavci 2, je-li zboží a služby použito za účelem:

a) plnění souvisejících s hospodářskými činnostmi uvedenými v čl. 4 odst. 2, která byla uskutečněna v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku;

[...]“

4. Podmínky a podrobnosti vzniku nároku na vrácení podle čl. 17 odst. 3 šesté směrnice se liší podle toho, zda zahraniční osoba povinná k dani, příjemce zboží či služeb použitých pro potřeby zdanitelných plnění, je usazena v jiném členském státě, nebo mimo Evropské společenství. První uvedený případ spadá pod osmou směrnici a druhý pod třináctou směrnicí.

Osmá směrnice

5. Článek 1 osmé směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se ‚osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku‘ rozumí osoba povinná k dani [...], která [...] 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 [...] nedodala zboží ani neposkytla služby v tuzemsku [...]“

6. Článek 2 téže směrnice stanoví:

„Každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v tuzemsku, avšak usazené v jiném členském státě, za níže stanovených podmínek [DPH], která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku [...]“

7. Podle čl. 3 písm. b) osmé směrnice, aby získala nárok na vrácení daně, musí osoba povinná k dani usazená v jiném členském státě „prokázat potvrzením vydaným příslušnými orgány státu, v němž je usazena, že v tomto státě podléhá [DPH]“.

8. V souladu s článkem 6 osmé směrnice členské státy nesmí uložit osobám povinným k dani podle článku 2 „žádné jiné povinnosti“ než povinnosti uvedené v člincích 3 a 4, „s výjimkou povinnosti ve zvláštních případech doložit, že žádost o vrácení daně je oprávněná“.

9. Podle článku 9 druhého pododstavce osmé směrnice „[p]otvrzení podle čl. 3 písm. b) [...]“

prokazující, že dotyčná osoba podléhá dani, musí odpovídat vzoru uvedenému v příloze B“.

10 Podle uvedeného vzoru musí potvrzení o statusu osoby povinné k dani uvádět zejména jméno a příjmení nebo název společnosti žalobkyně, povahu její činnosti, adresu její provozovny a identifikační číslo DPH, nebo případně důvod, pro jejímž žalobce nedisponuje.

Třináctá směrnice

11 Třináctá směrnice v článku 1 stanoví:

„Pro účely této směrnice se:

1) „osobou povinnou k dani neusazenou ve Společenství“ rozumí osoba povinná k dani podle čl. 4 odst. 1 [šesté] směrnice [...], která v období uvedeném v čl. 3 odst. 1 uvedené směrnice nemá na daném území ani sídlo své hospodářské činnosti, ani stálou provozovnu, z níž provádí obchodní operace, ani, neexistuje-li toto sídlo nebo provozovna, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, a která ve stejném období v členském státě uvedeném v článku 2 nedodala zboží ani neposkytla služby [...]

[...]“

12 Podle čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice:

„Aniž jsou dotčeny články 3 a 4, vrátí každý členský stát osobě povinné k dani neusazené na území Společenství za níže stanovených podmínek [DPH], která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) [šesté] směrnice [...]"

13 Článek 3 odst. 1 třinácté směrnice stanoví:

„Vracení daní podle čl. 2 odst. 1 se provádí na žádost osoby povinné k dani. členské státy stanoví podmínky pro podávání žádostí, včetně lhůt pro jejich podání, období, na které se má žádost vztahovat, orgány příslušné pro přijímání žádostí a minimální částky, pro které lze žádat o vrácení daní. Stanoví také podrobnosti pro vrácení daní včetně lhůt. Uloží žadateli povinnosti nezbytné k tomu, aby mohla být posouzena oprávněnost žádosti a aby nedocházelo k daňovým únikům, a zejména vyžadují, aby žadatel prokázal, že vykonává hospodářskou činnost podle čl. 4 odst. 1 [šesté] směrnice [...]. Žadatel musí písemným prohlášením potvrdit, že ve stanoveném období neuskutečnil žádné plnění, které nesplňuje podmínky stanovené v čl. 1 odst. 1 této směrnice.“

14 Podle článku 4 třinácté směrnice:

„1. Pro účely této směrnice je nárok na vrácení daní vymezen v souladu s článkem 17 [šesté] směrnice [...], jak je uplatňován v členském státě, v němž se daň vrací.

2. členské státy však mohou stanovit vyloučení některých výdajů nebo vázat vrácení daní na splnění dalších podmínek.

[...]“

Vnitrostátní právo

15 Ustanovení § 18 odst. 9 zákona z roku 1993 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1993,

BGBI. 1993 I, s. 565, dále jen „UStG“) ve spojení s § 59 nařízení z roku 1993, jímž se provádí zákon o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993, BGBI. 1993 I, s. 600, dále jen „UStDV“) upravují postup vrácení DPH odvedené v Německu osobou povinnou k dani usazenou v zahraničí.

16 Podle ustanovení § 18 odst. 9 šesté vety UStG osoby povinné k dani neusazené na území Společenství nemají nárok na vrácení daně, pokud jde o částky daně na vstupu, které se vztahují k dodávkám pohonných hmot.

Skutkový základ sporu v původním řízení a předběžné otázky

17 Žalobkyně v původním řízení provozuje přepravní podnik. Má sídlo ve Frisange (Lucembursko). Jejím jediným společníkem je společnost Planzer Transport AG (dále jen „P AG“), jejíž sídlo se nachází v Dietikon (Švýcarsko).

18 Jednateli žalobkyně v původním řízení jsou dva zaměstnanci P AG. Jeden z nich má bydliště ve Švýcarsku a druhý v Itálii.

19 Henri Deltgen (dále jen „D“) provozuje v sídle žalobkyně v původním řízení podnik Helvetia House, od níž si uvedená žalobkyně pronajala své kancelářské prostory. Jakožto zástupce jediného společníka poslední uvedené učinil kroky nezbytné k jejímu založení.

20 Na adrese žalobkyně v původním řízení má sídlo dalších třináct společností, z toho tři dceřiné společnosti švýcarských přepravních podniků.

21 V dubnu 1997 a v květnu 1998 poslední jmenovaná podala německé daňové správě žádosti o vrácení DPH, kterou odvedla v Německu při nákupu pohonných hmot. Tyto žádosti se týkaly částky 11 004,25 DEM za rok 1996 a částky 16 670,98 DEM za rok 1997. Ke každé z těchto žádostí bylo připojeno potvrzení vydané lucemburskou daňovou správou podle vzoru obsaženého v příloze B osmé směrnice.

22 V tomto potvrzení se uvádí, že žalobkyně v původním řízení podléhá DPH pod lucemburským identifikačním číslem.

23 Informační středisko německé daňové správy pro zahraničí však žalobkyni v původním řízení sdělilo, že nemá na adrese uvedené v potvrzení telefonní přípojku, a proto měla německá daňová správa za to, že žalobkyně v původním řízení neprokázala, že se sídlo jejího vedení nachází v Lucembursku. Dvěma rozhodnutími ze dne 24. ledna 1998 a ze dne 29. října 1998 zamítla žádosti o vrácení daně z důvodu, že nebyly splněny podmínky pro přiznání vrácení daně stanovené v §18 odst. 9 UStG a §59 UStDV.

24 Žalobkyně v původním řízení podala proti těmto rozhodnutím stížnosti. Předložila doplňující potvrzení, podle kterého je „obchodní společností ve smyslu smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Německem a Lucemburskem“, přičemž podléhá „lucemburským přímým daním“. Uvedla, že její dva jednatele, D a druhá osoba také zodpovědná za její řízení a úctnictví, vykonávají svou činnost v Lucembursku, že přitom zaměstnanec pracuje na ústečný úvazek jako řidič v jejím sídle, že má telefonní přípojku, jak o tom svědčí její hlavičkový papír, že pro přepravu letecky dopraveného nákladu se používají nákladní vozy zaregistrované v Lucembursku a že její faktury se vystavují v jejím sídle v Lucembursku.

25 Rozhodnutími ze dne 1. července 1999 německá daňová správa tyto stížnosti žalobkyně v povodním řízení zamítla z důvodu, že místo řízení obchodní činnosti uvedené společnosti se nachází ve Švýcarsku, a nikoli v Lucembursku.

26 Žalobkyně v povodním řízení podala proti těmto rozhodnutím žalobu. Rozsudkem ze dne 26. října 2001 Finanzgericht Köln (finanční soud Kolín, Německo) uvedené žaloby vyhověl, protože měl za to, že Lucembursko je hlavním výchozím bodem pro činnosti vykonávané žalobkyní v povodním řízení ve vztahu k její švýcarské mateřské společnosti a že se její sídlo nachází v tomto členském státě.

27 Rozsudkem ze dne 22. května 2003 Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) tento rozsudek zrušil, neboť měl za to, že se Finanzgericht Köln na základě umístění sídla žalobkyně v povodním řízení neprávem domníval, že je tato společnost usazena v Lucembursku. Vzhledem k tomu, že výklad pojmů „provozovna“ a „sídlo“ použitých v německé právní úpravě o DPH spadá pod právo Společenství, Bundesfinanzhof určil řadu kritérií, jež by podle něj mohla být v tomto ohledu relevantní: identifikace žalobkyně v povodním řízení pod vlastním jménem v lucemburském telefonním seznamu; pronájem kancelářských prostor a uzavření smluv vlastním jménem; místo a doba trvání činnosti případných zaměstnanců ve službách žalobkyně v povodním řízení; místo vystavení faktur týkajících se jejích plnění vůči mateřské společnosti; místo registrace nákladních vozidel; místo parkování nákladních vozidel v případě nečinnosti; existence příznání k dani z obrátu v Lucembursku; vydání ze strany lucemburských daňových orgánů dokumentů týkajících se žalobkyně v povodním řízení. Poté vrátila věc Finanzgericht Köln k provedení nezbytných skutkových zjištění.

28 V předkládacím rozhodnutí Finanzgericht Köln v tomto ohledu uvádí:

„1. Na základě dohody o sazbách za přepravu zboží uzavřené dne 1. ledna 1996 a pod vlastní hlavičkou žalobkyně v průběhu let 1997 a 1998 vydala řadu faktur týkajících se nákladů na dopravu adresovaných P AG, jež je vyrovnala bankovním převodem. Zároveň fakturovala P AG náklady na použití závazných zářízení. Dne 26. prosince 1995 prostřednictvím svého zaměstnance, Roberta Surbera, uzavřela se společností Helvetia House – Henri Deltgen písemnou smlouvu o pronájmu kancelářských prostor na adrese rue de Luxembourg 23 A, Frisange, jež nabyla účinnosti dne 1. ledna 1996. Platila rovněž náklady na vytápění těchto kancelářských prostor. Bylo jí možné kontaktovat prostřednictvím telefonního čísla společnosti Helvetia House, které bylo skutečně zapsáno v telefonním seznamu pod jménem D a rovněž používala toto telefonní číslo v záhlaví dopisů. V průběhu období mezi roky 1996 až 1998 žalobkyně rovněž zaregistrovala sedm nákladních vozidel na své jméno u Ministerstva dopravy a získala odpovídající osvědčení o činnosti od ministère des Classes moyennes et du Tourisme (ministerstvo pro střední vrstvy a turismus). Podle jí předloženého seznamu zaměstnanců ke dni 15. června 1998 zaměstnávala sedm zaměstnanců, které většinou zaměstnávala od roku 1996, přičemž ostatní byli zaměstnáni jako náhrada za spolupracovníky, jež zaměstnávala rovněž od roku 1996 a kteří ze společnosti odešli. Žalobkyně v tomto rámci uzavřela příslušné písemné pracovní smlouvy. Konečně byla pro účely daně z obrátu zaregistrována u daňového úřadu lucemburské daňové správy pod č. 1995 2408 871 a měla identifikační číslo DPH LU 1648750. Mimoto podala příznání k DPH a byly jí zaslány dokumenty týkající se DPH. Rovněž byla registrována za účelem příjmů daní pod č. 1995/2408/871.

2. Žádost o informace ze strany žalobkyně zasláná lucemburské daňové správě dne 11. července 2002 měla tento výsledek [...]: podle uvedené správy si žalobkyně pronajala kancelářské prostory od společnosti Helvetia House a poslední uvedená rovněž řídí provoz sekretářské a účetnické práce. Žalobkyně nevlastnila ani vybavení, ani jiné podmínky ve svém sídle a její odpovědné osoby nebyly trvale přítomny v Lucembursku. Neměla v daném

míst? ani p?ekladišt?, ani parkovišt? nákladních vozidel. Nicmén? ?idi?i nákladních vozidel byli registrováni v Lucembursku, stejn? jako nákladní vozidla. Za rok 1997 žalobkyn? v Lucembursku p?iznala obrat ve výši 575 129,56 eur.

3. Na jednání konaném dne 19. ledna 2006 vnitrostátní soud v tomto kontextu ješt? uvedl, že oba jednatele žalobkyn? byli v Lucembursku p?ítomni dva až t?i dny v týdnu (Surber) a dva až ?ty?i dny v týdnu (Gemple). V Lucembursku byla p?ijímána zásadní rozhodnutí o hospodá?ském ?ízení (jako nap?íklad nákup nákladních vozidel, p?ijímání zam?stnanc?) a nacházela se tam správa spole?nosti (ú?etnictví, vydávání faktur, výpo?et mezd). Nicmén? provozní ?innost (rozd?lení a organizace jízd nákladních vozidel, styk se zákazníky) byla zajiš?ována ze Švýcarska prostřednictvím P AG. Žalobkyn? tedy podle uvedených ujednání uskute?ovala poskytování odpovídajících dopravních služeb prostřednictvím výše uvedených nákladních vozidel, jejichž byla majitelkou. P AG byla p?ijemcem 100 % poskytnutých služeb a žalobkyn? tato pln?ní fakturovala P AG z Lucemburska.

4. K otázce, zda žalobkyn? uskute?ovala poskytování dopravních služeb na vnitrostátním území, žalobkyn? p?ipojila k dopisu ze dne 10. ledna 2006, pro období, na n?ž se vztahují požadovaná vrácení dan?, potvrzení o uplatn?ní režimu nulové sazby dan? v rámci odpo?tu [...]"

29 Zd?raz?uje, že úst?ední otázkou v projednávané v?ci je ur?it, zda je žalobkyn? v p?vodním ?ízení usazena mimo území Spole?enství, v kterémžto p?ípad? nemá podle §18 odst. 9 šesté v?ty UStG nárok na vrácení DPH odvedené p?i nákupu pohonných hmot v N?mecku, p?edkládající soud sdílí názor Bundesfinanzhof, podle kterého pojem provozovny ve smyslu uvedeného ustanovení musí být vykládán v souladu s ?l. 1 bodem 1 t?inácté sm?rnice. Má však pochybnosti ohledn? správného zp?sobu výkladu posledn? uvedeného ustanovení.

30 Podle p?edkládajícího soudu je t?eba se zabývat p?edevším právním dosahem potvrzení p?edloženého žalobkyní v p?vodním ?ízení. Má za to, že takové potvrzení zakládá nevyvratitelnou domn?nku o statusu dot?ené osoby coby subjektu podléhajícího DPH, klade si však otázku, zda s ním lze rovn?ž spojovat nevyvratitelnou domn?nku, pokud jde o usazení dot?ené osoby v ?lenském stát?, v n?mž bylo toto potvrzení vydáno (dále jen „?lenský stát vydání“).

31 Pokud by m?la být tato otázka zodpov?zena záporn?, klade si Finanzgericht Köln otázku, zda pojem „sídlo hospodá?ské ?innosti“ ve smyslu ?l. 1 odst. 1 t?inácté sm?rnice znamená místo, kde se nachází sídlo spole?nosti a kde jsou p?ijímána zásadní rozhodnutí o jejím hospodá?ském ?ízení (tedy místo, jež se ve v?ci v p?vodním ?ízení nachází v Lucembursku), nebo místo, z n?ž je provád?na provozní ?innost (tedy místo, jež se ve v?ci v p?vodním ?ízení nachází ve Švýcarsku).

32 Za t?chto podmínek se Finanzgericht Köln rozhodl položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Lze s potvrzením subjektu podle vzoru uvedeného v p?íloze B osmé sm?rnice spojovat závazný ú?inek nebo nevyvratitelnou domn?nku ohledn? usazení podniku v ?lenském stát? [vydání]?

2) V p?ípad? záporné odpov?di na první otázku:

Má se pojem ‚sídlo hospodá?ské ?innosti‘ ve smyslu ?l. 1 odst. 1 t?inácté sm?rnice vykládat tak, že se jím rozumí místo, kde má spole?nost své sídlo?

Nebo je třeba pro účely tohoto výkladu vycházet z místa, kde se přijímají rozhodnutí týkající se hospodářského řízení?

Nebo se tento pojem vztahuje k místu, kde se přijímají rozhodnutí o obvyklé každodenní provozní činnosti?

K předložným otázkám

K první otázce

33 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda potvrzení podle vzoru uvedeného v příloze B osmé směrnice nezbytně prokazuje, že osoba povinná k dani je usazena ve členském státě vydání.

34 V tomto ohledu je třeba připomenout, že cílem osmé směrnice je upravit podmínky pro vrácení DPH zaplacené v členském státě osobami povinnými k dani usazenými v jiném členském státě a harmonizovat nárok na vrácení DPH tak, jak je upraven v čl. 17 odst. 3 šesté směrnice (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 13. července 2000, *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, Recueil, s. I-6109, bod 20, a ze dne 15. března 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Sb. rozh. s. I-2425, bod 26).

35 Jak vyplývá z druhého bodu jejího odvodnění, hlavním cílem uvedené směrnice je zabránit tomu, aby osoba povinná k dani usazená v některém členském státě podléhala dvojímu zdanění z důvodu skutečnosti, že by byla povinna odvést daň, která jí byla fakturována v jiném členském státě. Jak uvedla Komise Evropských společenství, nárok osoby povinné k dani usazené v jednom členském státě na vrácení DPH odvedené v jiném členském státě, jak je upraven v osmé směrnici, odpovídá nároku, zavedenému v její prospěch šestou směrnicí, na odpot DPH zaplacené na vstupu ve vlastním členském státě.

36 Z šestého bodu odvodnění osmé směrnice vyplývá, že jejím dalším cílem je zabránit některým formám daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 11. června 1998, *Grandes sources d'eaux minérales françaises*, C-361/96, Recueil, s. I-3495, bod 28).

37 Za účelem dosažení tohoto dvojího cíle poskytuje osmá směrnice osobě povinné k dani nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu ve členském státě, kde nemá ani sídlo, ani stálou provozovnu, ani bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, a ve kterém nedodala zboží ani neposkytla služby (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 25. ledna 2001, *Komise v. Francie*, C-429/97, Recueil, s. I-637, bod 28), a podmiňuje vrácení předložením daňové správy členského státu, v němž je vrácení požadováno (dále jen „členský stát vrácení“), potvrzení o statusu subjektu, jenž požaduje uvedené vrácení, jako osoby povinné k dani z předané hodnoty, vydaného daňovou správou členského státu vydání.

38 Jak zdůraznila Komise, režim vrácení zavedený osmou směrnicí spočívá na mechanismu spolupráce a vzájemné důvěry mezi daňovými správami členských států.

39 V tomto kontextu čl. 9 druhý pododstavec osmé směrnice za účelem zajištění harmonického fungování uvedeného mechanismu stanoví, že potvrzení statusu osoby povinné k dani vydané daňovou správnou členského státu vydání musí odpovídat vzoru uvedenému v příloze B uvedené směrnice. Podle tohoto vzoru musí uvedené potvrzení uvádět zejména identifikační číslo DPH, jakož i „adresu provozovny“ dotčené osoby. Mimoto čl. 3 písm. b) uvedené směrnice stanoví, že toto potvrzení vydává správa členského státu, v němž je osoba povinná k dani usazena.

40 Jak uplatnila italská vláda a Komise, potvrzení podle vzoru uvedeného v příloze B osmé směrnice tedy umožňuje předpokládat nejen, že dotčená osoba je osobou povinnou k DPH ve členském státě vydání, ale rovněž, že je tam usazena v té či oné formě, ať již tam má sídlo hospodářské činnosti, nebo stálou provozovnu, z níž uskutečňuje obchodní operace.

41 Daňová správa členského státu vrácení je v zásadě vázána, skutkově i právně, údaji uvedenými v takovém potvrzení.

42 S ohledem na stávající rozdíly ohledně podmínek vrácení mezi režimem zavedeným osmou směrnicí pro osoby povinné k dani v členském státě jiném, než je členský stát vrácení, a režimem zavedeným třináctou směrnicí pro osoby povinné k dani neusazené na území Společenství, nemůže nicméně vydání potvrzení podle vzoru uvedeného v příloze B osmé směrnice bránit tomu, jak uplatnila německá, francouzská a italská vláda, jakož i Komise, aby daňová správa členského státu vrácení požadovala ujištění o skutečné hospodářské existenci provozovny, jejíž adresa je v takovém potvrzení uvedena.

43 V tomto ohledu je nutné připomenout, že zohlednění skutečné hospodářské existence je základním kritériem pro použití společného systému DPH (rozsudek ze dne 20. února 1997, DFDS, C-260/95, Recueil, s. I-1005, bod 23).

44 Krom toho podle ustálené judikatury se procesní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat norem Společenství (viz v oblasti DPH zejména rozsudky ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, Sb. rozh. s. I-1599, bod 32, a ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 68).

45 K tomu by došlo, jestliže by osoba povinná k dani měla v úmyslu využít systému vrácení daní podle podmínek uvedených v osmé směrnici, zatímco by provozovna, jejíž adresa je uvedena v potvrzení podle vzoru uvedeného v příloze B uvedené směrnice, vřec neměla skutečnou hospodářskou existenci ve členském státě vydání, a zatímco by dotčená osoba ani nebyla usazena na území Společenství, takže by nespadala pod uvedenou směrnicí, ale pod třináctou směrnicí.

46 Pokud má daňová správa členského státu vrácení pochybnosti, například v případě podezření ze zneužití daňového režimu, ohledně skutečné hospodářské existence provozovny uvedené v takovém potvrzení, nemůže nicméně s ohledem na domněnku spojenou s uvedeným potvrzením odmítnout osobu povinnou k dani vrácení daní bez dalšího předchozího ověření.

47 V podobném případě, jak uvádí generální advokátka v bodě 53 svého stanoviska, má uvedená správa možnost, stanovenou článkem 6 osmé směrnice, uložit osobu povinnou k dani povinnost předložit jí nezbytné údaje pro posouzení opodstatnělosti žádosti o vrácení daní (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Monte Dei Paschi Di Siena, bod 31), které jí umožní posoudit skutečnou hospodářskou existenci provozovny uvedené v potvrzení o statusu osoby povinné k dani.

48 Jak uvedla Komise, uvedená správa má rovněž k dispozici nástroje Společenství správní

spolupráce a pomoci přijaté za účelem umožnění správného zjištění DPH a zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem v této oblasti, jako například opatření nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daní z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 (Úř. věst. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392), jakož i nařízení Komise (ES) č. 1925/2004 ze dne 29. října 2004, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 331, s. 13).

49 Pokud ze získaných informací vyplývá, že adresa uvedená v potvrzení o statusu osoby povinné k dani neodpovídá ani sídlu hospodářské činnosti osoby povinné k dani, ani stálé provozovně, z níž tato osoba skutečně uskutečňuje obchodní operace, má daňová správa členského státu vrácení právo odmítnout vrácení požadované osobou povinnou k dani, aniž je dotčeno případné podání návrhu na zahájení soudního řízení poslední uvedenou osobou (viz v tomto smyslu, ohledně zneužití daňového režimu, výše uvedený rozsudek Fini H, body 33 a 34; viz obdobně, v kontextu článku 43 ES, rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 55).

50 S ohledem na výše uvedené je třeba odpovědět na první otázku tak, že čl. 3 písm. b) a článek 9 druhý pododstavec osmé směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že potvrzení podle vzoru uvedeného v příloze B uvedené směrnice v zásadě umožňuje předpokládat nejen, že dotčená osoba je osobou povinnou k DPH v členském státě, jehož daňová správa jí vydala uvedené potvrzení, ale rovněž, že je v tomto členském státě usazena. Uvedená ustanovení nicméně nezakazují daňové správě členského státu vrácení, která má pochybnosti ohledně skutečné hospodářské existence provozovny, jejíž adresa je uvedena v tomto potvrzení, ujistit se o této skutečné existenci prostřednictvím správních opatření stanovených za tím účelem právní úpravou Společenství v oblasti DPH.

Ke druhé otázce

51 Druhou otázkou předkládající soud žádá o výklad výrazu „sídlo hospodářské činnosti“ použitého v čl. 1 odst. 1 třinácté směrnice.

52 Úvodem je třeba zdůraznit, že ve smyslu třinácté směrnice status osoby povinné k dani neusazené na území Společenství předpokládá zejména, že osoba povinná k dani v průběhu období uvedeného v čl. 3 odst. 1 uvedené směrnice neměla na uvedené území žádnou z vazeb uvedených v čl. 1 odst. 1 uvedené směrnice.

53 Mezi těmito vazbami figurují zejména „sídlo hospodářské činnosti“ a existence „stálé provozovny, z níž uskutečňuje obchodní operace“.

54 V souladu s ustálenou judikaturou v oblasti DPH vyžaduje pojem „stálá provozovna“ minimální soudržnost dosaženou trvalým spojením lidských a technických prostředků nezbytných k poskytování určitých služeb (viz rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, s. 2251, bod 18; výše uvedený DFDS, bod 20, a ze dne 17. července 1997, ARO Lease, C-190/95, Recueil, s. I-4383, bod 15). Předpokládá tedy dostatečnou úroveň stálosti a vhodné strukturu, z pohledu lidských a technických zdrojů, která umožňuje nezávislé poskytování dotčených služeb (viz výše uvedený rozsudek ARO Lease, bod 16).

55 Za účelem použití právní úpravy Společenství týkající se DPH tento pojem ohledně dopravní činnosti předpokládá alespoň existenci kancelářských prostor, v nichž by mohly být vyhotoveny smlouvy nebo přijata administrativní rozhodnutí každodenního řízení, jakož i parkovací místa pro vozidla vyřazená pro tuto činnost (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek ARO Lease, body 19 a 27, jakož i rozsudek ze dne 7. května 1998, Lease Plan, C-390/96, Recueil, s. I-2553, bod

26). Naproti tomu registrace uvedených vozidel v dotčeném členském státě není ukazatelem stálé provozovny v tomto členském státě (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Lease Plan, body 21 a 27).

56 Stálou provozovnou není trvale umístěné zařízení používané výhradně za účelem výkonu právních nebo vedlejších činností podniku, jako například přijímání zaměstnanců či nákup technických prostředků nezbytných pro výkon činnosti podniku.

57 Ve věci v povodním řízení, jak vyplývá z bodu 31 tohoto rozsudku, má předkládající soud za to, že s ohledem na různá skutková zjištění (viz bod 28 tohoto rozsudku) se místo, z něž žalobkyně v povodním řízení skutečně provozuje dopravní činnost, nachází ve Švýcarsku.

58 Ohledně pojmu „sídlo hospodářské činnosti“ ve smyslu čl. 1 odst. 1 třinácté směrnice je třeba poznamenat, že pokud totéž místo může být zároveň sídlem hospodářské činnosti a stálou provozovnou dotčeného podniku, pouhá skutečnost, že uvedené ustanovení, jakož ostatně i článek 1 osmé směrnice, odkazuje zvlášť jednak na pojem „sídlo hospodářské činnosti“, a jednak na pojem „stálá provozovna, z níž se uskutečňují obchodní operace“, však prokazuje, že v souladu s úmyslem zákonodárce Společenství má první pojem nezávislý dosah ve vztahu k druhému pojmu.

59 Z toho vyplývá, že okolnost, že podle zjištění provedených předkládajícím soudem v rámci povodního řízení se místo, z něhož žalobkyně v povodním řízení skutečně provozuje svoji činnost, nenachází v členském státě vydání, tak nevylučuje, aby žalobkyně v povodním řízení měla v tomto členském státě sídlo své hospodářské činnosti.

60 V případě společnosti, jako je společnost v povodním řízení, označuje pojem „sídlo hospodářské činnosti“ ve smyslu čl. 1 odst. 1 třinácté směrnice místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení této společnosti a kde jsou vykonávány funkce její ústřední správy.

61 Určení místa sídla hospodářské činnosti implikuje zohlednění souboru činitelů, 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. Další prvky, jako je bydliště hlavních řídících osob, místo konání valných hromad, místo uložení správních a účetních dokumentů a místo hlavního chodu finančních činností, zejména bankovních činností, mohou rovněž být zohledněny.

62 Fiktivní usazení, jakým je usazení, jež charakterizuje společnost typu „poštovní schránky“ či „zástěny“, nelze kvalifikovat jako sídlo hospodářské činnosti ve smyslu čl. 1 odst. 1 třinácté směrnice (viz obdobné rozsudky ze dne 2. května 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, Sb. rozh. s. I-3813, bod 35, jakož i výše uvedený Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 68).

63 S ohledem na výše uvedené je třeba odpovědět na druhou otázku tak, že čl. 1 odst. 1 třinácté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že sídlo hospodářské činnosti společnosti je místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení této společnosti a kde jsou vykonávány funkce její ústřední správy.

K nákladům řízení

64 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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 ústavních řízení se nenahrazují.

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

1) Článek 3 písm. b) a článek 9 druhý pododstavec 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 musí být vykládány v tom smyslu, že potvrzení podle vzoru uvedeného v příloze B uvedené směrnice v zásadě umožňuje předpokládat nejen, že dotčená osoba je osobou povinnou k dani z přidané hodnoty v členském státě, jehož daňová správa jí vydala uvedené potvrzení, ale rovněž, že je v tomto členském státě usazena.

Uvedená ustanovení nicméně nezakazují daňové správy členského státu vrácení, která má pochybnosti ohledně skutečné hospodářské existence provozovny, jejíž adresa je uvedena v tomto potvrzení, ujistit se o této skutečné existenci prostřednictvím správních opatření stanovených za tím účelem právní úpravou Společenství v oblasti daní z přidané hodnoty.

2) Článek 1 odst. 1 třinácté směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daní z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství musí být vykládán v tom smyslu, že sídlo hospodářské činnosti společnosti je místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení této společnosti a kde jsou vykonávány funkce její ústřední správy.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.