

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

VERICI TRSTENJAK

přednesené dne 19. dubna 2007¹(1)

Věc C-73/06

Planzer Luxembourg Sàrl

proti

Bundeszentralamt für Steuern

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Köln (Německo)]

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

I – Úvod

1. Přepravní podnik zaregistrovaný v Lucembursku podal německé daňové správě žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou odvedl v Německu při nákupu pohonných hmot.
2. Ke každé z těchto žádostí bylo připojeno potvrzení vydané lucemburskou daňovou správou v souladu s přílohou B osmé směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku⁽²⁾, podle které dotyčný podnik podléhá DPH pod lucemburským identifikačním číslem.
3. Německá daňová správa však žádosti o vrácení zamítla s tím, že místo řízení obchodní činnosti uvedeného podniku se nachází ve Švýcarsku, a nikoli v Lucembursku.
4. Touto předběžnou otázkou se Finanzgericht Köln (Německo) Soudního dvora táže, zda uvedené potvrzení nutně znamená, že osoba povinná k dani musí být považována za usazenou ve státě, který je vydal.
5. Pakliže tomu tak není, má Finanzgericht Köln za to, že je třeba určit, zda je uvedený podnik usazen mimo území Společenství, v kterémžto případě nemá podle německého práva nárok na vrácení DPH odvedené při nákupu pohonných hmot v Německu, a Soudnímu dvoru tedy pokládá otázku ohledně výkladu pojmu sídla hospodářské činnosti uvedeného v čl. 1 bod 1 třinácté směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů

žlenských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vrácení daní z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství(3).

II – Právní rámec

A – Použitelné právo Společenství

1. Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů žlenských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (dále jen „šestá směrnice“)(4)

6. Článek 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice 77/388/EHS zní:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání [...]“.

7. Článek 17 odst. 2 až 4 této směrnice, ve znění platném v rozhodné době(5), stanoví:

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

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani, která je v tuzemsku daňovým dlužníkem;

[...]

3. Žlenské státy mohou přiznat každé osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo vrácení daní z přidané hodnoty uvedený v odstavci 2, jsou-li zboží a služby použity za účelem:

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

[...]

4. Daň z přidané hodnoty se podle odstavce 3 vrací:

– osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku, ale usazeným v jiném žlenském státě, v souladu s prováděcími pravidly stanovenými směrnicí 79/1072/EHS [...],

– osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství, v souladu s prováděcími pravidly stanovenými směrnicí 86/560/EHS [...]“

2. Osmá směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů žlenských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vrácení daní z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (dále jen „osmá směrnice“)

8. Článek 1 této směrnice stanoví, že:

„Pro účely této směrnice se ‚osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku‘ rozumí osoba

povinná k dani ve smyslu ?l. 4 odst. 1 sm?rnice 77/388/EHS, která v dob? uvedené v první a druhé v?t? ?l. 7 odst. 1 prvního pododstavce nemá v doty?ném stát? ani sídlo své hospodá?ské ?innosti, ani stálou provozovnu, z ní? uskute?uje obchodní operace, ani, neexistuje-li toto sídlo nebo provozovna, bydlišt? nebo místo, kde se obvykle zdr?uje, a která b?hem tého? období nedodala zboží ani neposkytla služby v tuzemsku, s výjimkou:

a) p?epavních služeb a vedlejších p?epavních služeb, které jsou podle ?l. 14 odst. 1 písm. i), ?látku 15 nebo ?l. 16 odst. 1 ?ástí B, C a D sm?rnice 77/388/EHS osvobozeny od dan?;

[...]"

9. ?lánek 2 té?e sm?rnice stanoví, ?e:

„Každý ?lenský stát vrátí osob? povinné k dani neusazené v tuzemsku, avšak usazené v jiném ?lenském stát?, za ní?e stanovených podmínek da? z p?ídané hodnoty, která byla vybrána bu? u služeb poskytnutých ?i movitých v?cí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku [...]"

10. ?lánek 3 osmé sm?rnice stanoví:

„Aby získala nárok na vrácení dan?, musí osoba povinná k dani uvedená v ?látku 2, která v tuzemsku nedodala žádné zboží ani neposkytla služby:

[...]

a) prokázat potvrzením vydaným p?íslušnými orgány státu, v n?m? je usazena, ?e v tomto stát? podléhá dani z p?ídané hodnoty [...]

[...]

11. ?lánek 5 uvedené sm?rnice stanoví, ?e:

„Pro účely této sm?rnice je nárok na vrácení dan? vymezen v souladu s ?lánkem 17 sm?rnice 77/388/EHS, jak je uplat?ován v ?lenském stát?, v n?m? se da? vrací [...]"

12. ?lánek 6 osmé sm?rnice stanoví, ?e:

„?lenské státy nesm?jí uložit osobám povinným k dani podle ?látku 2 žádné jiné povinnosti než povinnosti uvedené v ?láncích 3 a 4, s výjimkou povinnosti ve zvláštních p?ípadech doložit, ?e žádost o vrácení dan? je oprávn?ná.“

13. ?lánek 9 druhý pododstavec osmé sm?rnice stanoví, ?e:

„Potvrzení podle ?l. 3 písm. b) a ?l. 4 písm. a) prokazující, ?e doty?ná osoba podléhá dani, musí odpovídat vzoru uvedenému v p?íloze B.“

3. T?ínáctá sm?rnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení dan? z p?ídané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Spole?enství (dále jen „t?ínáctá sm?rnice“)

14. ?lánek 1 této sm?rnice stanoví:

„Pro účely této sm?rnice se:

1. ‚osobou povinnou k dani neusazenou ve Spole?enství‘ rozumí osoba povinná k dani podle ?l. 4 odst. 1 [šesté] sm?rnice [...], která v období uvedeném v ?l. 3 odst. 1 uveden? [této] sm?rnice

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 s výjimkou:

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

[...]

15. Článek 2 zní:

„1. Aniž jsou dotčeny články 3 a 4, vrátí každý členský stát osobě povinné k dani neusazené na území Společenství za níže stanovených podmínek daň z přidané hodnoty, 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) směrnice 77/388/EHS anebo pro služby uvedené v čl. 1 bodu 1 písm. b) této směrnice.

2. Členské státy mohou podmínit vrácení daně podle odstavce 1 poskytnutím srovnatelných výhod v oblasti daní z obrátu třetími zeměmi.

[...]

16. Článek 4 též směrnice zní:

„1. Pro účely této směrnice je nárok na vrácení daně vymezen v souladu s článkem 17 směrnice 77/388/EHS, jak je uplatňován v členském státě, v němž se daň vrací.

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

[...]

B – *Relevantní ustanovení vnitrostátního práva*

17. Podle ustanovení § 18 odst. 9 zákona z roku 1993 o dani z přidané hodnoty (Umsatzsteuergesetz 1993, dále jen „UStG“)(6) ve spojení s § 59 nařízení z roku 1993, jímž se provádí zákon o dani z obrátu (Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993, dále jen „UStDV“)(7) 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.

III – Spor v původním řízení a žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

18. Přepravní podnik Planzer Luxembourg Sàrl (dále jen „Planzer Luxembourg“) má sídlo ve Frisange (Lucembursko). Jeho jediným společníkem je společnost Planzer Transport AG, jejíž sídlo se nachází v Dietikon (Švýcarsko).

19. Pan Deltgen provozuje v sídle Planzer Luxembourg společnost Helvetia House, od níž si Planzer Luxembourg pronajala své kancelářské prostory. Jakožto zástupce jejího jediného společníka učinil kroky nezbytné k založení Planzer Luxembourg. Jednateli Planzer Luxembourg jsou dva zaměstnanci Planzer Transport AG. Jeden z nich má bydliště ve Švýcarsku a druhý v Itálii. Na adrese Planzer Luxembourg má sídlo dalších třináct společností, z toho tři dceřiné společnosti švýcarských právních podniků.

20. V letech 1997 a 1998 podala Planzer Luxembourg německé daňové správy dvě žádosti o vrácení DPH, kterou odvedla v Německu při nákupu pohonných hmot. První z nich se týkala částky 11 004,25 DEM za rok 1996 a druhá 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.

21. V tomto potvrzení se uvádí, že Planzer Luxembourg podléhá DPH pod lucemburským identifikačním číslem.

22. Informační středisko pro zahraničí německé daňové správy však této sdělilo, že Planzer Luxembourg nemá na adrese uvedené v potvrzení telefonní připojku, a proto měla německá daňová správa za to, že Planzer Luxembourg neprokázala, že se sídlo jejího vedení nachází v Lucembursku, a zamítla žádosti o vrácení daní z důvodu, že nebyly splněny podmínky pro přiznání vrácení daní stanovené vnitrostátním právem.

23. V německých právních předpisech byla totiž zvolena možnost poskytnutá v čl. 4 odst. 2 třinácté směrnice, a na základě § 18 odst. 9 UStG tak byly osoby povinné k dani neusazené na území Společenství vyloučeny z nároku na vrácení daní v souvislosti s dodávkami pohonných hmot.

24. Planzer Luxembourg podala proti těmto rozhodnutím stížnosti. Předložila doplňující potvrzení, podle kterého je obchodní společností, která podléhá lucemburským příjmovým daním, a uvedla argumenty, podle nichž její dva jednatele, p. Deltgen a druhá osoba taktéž zodpovědná za její řízení a účetnictví, vykonávají svou činnost v Lucembursku; přet zaměstnanec pracuje na částečný úvazek jako řidič v jejím sídle; má telefonní připojku, jak o tom svědčí její hlavičkový papír; pro přepravu letecky dopraveného nákladu se používají nákladní vozy zaregistrované v Lucembursku; její účetnictví se sestavuje v jejím sídle v Lucembursku.

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

26. Planzer Luxembourg podala proti těmto zamítavým rozhodnutím žalobu.

27. Rozsudkem ze dne 26. října 2001 Finanzgericht Köln žalobu vyhověl, protože měl za to, že Lucembursko je hlavním výchozím bodem pro činnosti vykonávané Planzer Luxembourg ve vztahu k její švýcarské mateřské společnosti a že se sídlo Planzer Luxembourg nachází v tomto německém státě.

28. Rozsudkem ze dne 22. května 2003 Bundesfinanzhof tento rozsudek zrušil a vrátil věc Finanzgericht Köln, neboť měl za to, že se Finanzgericht Köln na základě umístění sídla společnosti Planzer Luxembourg neprávem domníval, že je tato společnost usazena v Lucembursku.

29. Ve svém předkládacím usnesení Finanzgericht Köln zdrazuje, že ústřední otázkou v

projednávané v?ci je ur?it, zda je spole?nost Planzer Luxembourg usazena mimo území Spole?enství, v kterémžto p?ípad? nemá podle n?meckého práva nárok na vrácení DPH odvedené p?i nákupu pohonných hmot v N?mecku. Dle jeho názoru je t?eba se zabývat p?edevším právním dosahem potvrzení p?edkládaných Planzer Luxembourg v souladu se vzorem uvedeným v p?íloze B osmé sm?rnice. Finanzgericht Köln p?ipouští, že taková potvrzení zakládají nevyvratitelnou domn?nku o statutu subjektu podléhajícího DPH, klade si však otázku, zda s nimi lze rovn?ž spojovat závazný ú?inek nebo nevyvratitelnou domn?nku, pokud jde o usazení subjektu v ?lenském stát?, v n?mž byla tato potvrzení vydána. 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 bodu 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 Lucembursko), nebo místo, z n?ž je provád?na provozní ?innost (tedy Švýcarsko).

30. Finanzgericht Köln se proto 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?, kde bylo potvrzení vydáno?

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

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

Nebo je t?eba pro ú?ely tohoto výkladu vycházet z místa, kde se p?ijímají rozhodnutí týkající se hospodá?ského ?ízení?

Nebo se tento pojem vztahuje k místu, kde se p?ijímají rozhodnutí o obvyklé každodenní ?innosti?“

IV – Vyjád?ení p?edložená Soudnímu dvoru

31. Planzer Luxembourg, n?mecká, francouzská, italská a lucemburská vláda, jakož i Komise p?edložily písemná vyjád?ení.

A – K první otázce

32. Planzer Luxembourg a lucemburská vláda navrhují, aby Soudní dv?r na první otázku odpov?d?l kladn?.

33. Planzer Luxembourg vychází ze zásady, že p?edložené potvrzení má závazný ú?inek ?i p?inejmenším zakládá nevyvratitelnou domn?nku jejího usazení ve stát?, který potvrzení vydal. Pokud by n?který ?lenský stát zpochybnil potvrzení vydané jiným ?lenským státem, bylo by to v rozporu s cílem harmonizace právních ustanovení a zjednodušení ob?hu zboží v rámci Spole?enství.

34. Otázka místa usazení, tj. má-li být toto místo považováno za sídlo hospodá?ské ?innosti nebo za stálou provozovnu, je podle lucemburské vlády podružná, protože se jedná pouze o jedno z kritérií, která slouží k ur?ení, zda osoba povinná k dani je, nebo není usazena ve smyslu osmé sm?rnice. Potvrzení uvedené v ?l. 3 písm. b) osmé sm?rnice je podle ní ur?eno k osv?d?ení, že osoba povinná k dani je jako taková zaregistrována v ?lenském stát?, který potvrzení vydává. Je tedy nemyslitelné, aby orgány jednoho ?lenského státu mohly legitimn? zpochyb?ovat stav, který je p?edm?tem potvrzení.

35. Komise zastává postoj blízký postoji Planzer Luxembourg a lucemburské vlády. Domnívá se,

že harmonické fungování mechanismu spolupráce a vzájemné důvěry mezi vnitrostátními daňovými orgány odvoduje existenci povinnosti vzájemného uznávání potvrzení vydávaných příslušnými vnitrostátními orgány vzhledem k tomu, že orgán, který by měl pochybnosti o správnosti zjištění uvedených v takovém potvrzení, by mohl využít zvláštních nástrojů upravených nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 (dále jen „nařízení č. 1798/2003“)(8). Komise upřesňuje, že této možnosti by mělo být využíváno pouze v případě vážných pochybností. Jestliže tedy dožádaný členský stát ověří skutečnosti, které byly základem pro jeho potvrzení, a tyto potvrdí, ostatní členské státy, po nichž je požadováno vrácení daní, by neměly jinou možnost než vrácení daní přiznat.

36. Naproti tomu německá, italská a francouzská vláda se domnívají, že potvrzení pouze dokládá, že ve státě, který potvrzení vydal, je osoba povinná k dani ze strany správních orgánů považována za osobu podléhající DPH, ale nijak nedokládá, že je tam usazena.

37. Francouzská vláda dodává, že má-li členský stát, v němž se daň vrací, pochybnosti o tom, zda je podnik usazen na území jiného členského státu, měl by mít možnost zpochybnit potvrzení vydané členským státem usazení. Takovéto zpochybnění by však mělo být možné až poté, co členský stát, v němž se daň vrací, využil postupů správní spolupráce(9).

B – K druhé otázce

38. Planzer Luxembourg má za to, že sídlo hospodářské činnosti ve smyslu čl. 1 bodu 1 třinácté směrnice se nachází v místě, kde má společnost své sídlo. Pokud by se Soudní dvůr s tímto názorem neztotožnil, za sídlo hospodářské činnosti by pak mělo být považováno místo, kde se přijímají rozhodnutí týkající se hospodářského řízení.

39. Lucemburská vláda se domnívá, že vzhledem k záporné odpovědi na první otázku již není namístě odpovídat na druhou otázku.

40. Německá, francouzská a italská vláda mají za to, že pojmy sídla hospodářské činnosti a sídla nelze zaměňovat a odkazují na judikaturu Soudního dvora v kontextu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice o DPH(10), podle níž pojmy sídla hospodářské činnosti a stálé provozovny použité v čl. 1 bodu 1 třinácté směrnice o DPH znamenají dostatečný stupeň stálosti a strukturu z hlediska lidského a technického zpusobem samostatně umožnit rozvoj dotčených činností.

41. Německá vláda také odkazuje na čl. 3 odst. 1 nařízení Rady (ES) č. 1346/2000 ze dne 29. května 2000 o úpadkovém řízení(11) (dále jen „nařízení č. 1346/2000“). Podle tohoto ustanovení se za místo, kde jsou soustředěny hlavní zájmy společnosti, považuje sídlo, pouze pokud není prokázán opak.

42. Německá vláda upřesňuje, že v konkrétním případě, který předložil Finanzgericht Köln, by Planzer Luxembourg mohla mít na území Společenství sídlo, ale nikoli sídlo své hospodářské činnosti. Ze skutkových okolností, tak jak byly předloženy předkládajícím soudem, vyplývá, že dotčený podnik nevyvíjí hospodářskou činnost v místě sídla na území Společenství (Lucembursko). Sídlo společnosti bylo umístěno z území tohoto státu (Švýcarsko) na území Společenství s cílem vyhnout se vyloučení z nároku na vrácení daní z přidané hodnoty u dodávek pohonných hmot.

43. Německá vláda tedy navrhuje odpověď, že pojem sídla hospodářské činnosti „znamená, že podnik v tomto místě nebo z tohoto místa vyvíjí vlastní činnost s použitím alespoň minimálních lidských a materiálních prostředků“.

44. Francouzská vláda navrhuje odpověď, že pojem sídla hospodářské činnosti musí

„vykazovat dostatečný stupeň stálosti a musí se v něm provádět hospodářské činnosti, pro něž je požadováno vrácení DPH na vstupu“.

45. Italská vláda navrhuje odpověď, že pojem sídla hospodářské činnosti znamená místo, případně odlišné od bydliště nebo místa obvyklého pobytu, kde se přijímají rozhodnutí o obvyklé každodenní činnosti.

46. Komise se domnívá, že vzhledem k odpovědi, jakou navrhuje na první otázku, již není namístě odpovídat na druhou otázku. Zcela podpořeno však uvádí obdobné argumenty jako německá, francouzská a italská vláda a navrhuje odpověď, že „[p]okud takový podnik jako [Planzer Luxembourg] má sídlo v některém členském státě, kde má své vedení a kancelářské prostory, kde platí náklady na teplo, kde se s ním lze telefonicky spojit, kde dal zaregistrovat nákladní vozy používané k poskytování služeb, kde uzavřel pracovní smlouvy, kde je zaregistrován pro účely DPH a přímých daní a kde přijímá rozhodnutí týkající se hospodářského řízení, pak má tento podnik sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž svou činnost provádí, v tomto členském státě ve smyslu článku 1 osmé směrnice“.

V – Posouzení

A – K první otázce

47. Vzhledem k tomu, že podle čl. 3 písm. b) osmé směrnice je potvrzení vydáváno „příslušnými orgány členského státu, v němž je [osoba povinná k dani] usazena“, domněnka, že osoba povinná k dani je usazena ve státě, který uvedené potvrzení vydal, je pevná.

48. Toto potvrzení však pouze dokládá, že dotyčná osoba v souladu s formulací použitou v uvedeném potvrzení „podléhá dani z přidané hodnoty“, ale nikoli že osoba povinná k dani je skutečně usazena ve státě, kde je potvrzení vydáno. Před vydáním předemtného potvrzení totiž orgán neprovádí žádné ověření této skutečnosti. Potvrzení je tedy nezbytnou, ale nikoli dostačující podmínkou možnosti využít postupu vrácení DPH podle osmé směrnice.

49. V žádném případě zde nejde o to zpochybnit dobrou víru orgánu, který potvrzení vystavuje. Ten samozřejmě nemůže provádět důkladné ověření ohledně skutečného usazení vždy, kdy je žádán o vydání tohoto potvrzení.

50. Jde spíše o to zcela nevyloučit možnost, že by určitá osoba povinná k dani, to znamená osoba vykonávající hospodářskou činnost(12), mohla tvrdit, že je usazena, zejména s ohledem na rozdíly v sazbách DPH v členských státech, v členském státě, kde to pro ni bude výhodnější(13).

51. Vzhledem k tomu, že od zrušení daňových hranic k 1. lednu 1993 mohou podniky dodávat zboží uvnitř území Společenství, aniž by musely splňovat formality při přechodu vnitřních hranic, se totiž boj proti daňovým únikům stal včasným prvořadým zájmem(14).

52. Na tomto místě je přitom třeba zdůraznit, že má-li osmá směrnice v souladu se svým čtvrtým bodem odvodnění za cíl pokročit v „účiněné liberalizaci pohybu osob, zboží a služeb“, jejím cílem je také v souladu s jejím šestým bodem odvodnění boj proti „některým formám daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem“.

53. Osmá směrnice tak v článku 6 výslovně stanoví, že osoba povinná k dani může být uložena povinnost „ve zvláštních případech doložit, že žádost o vrácení daní je oprávněná“.

54. Francouzská vláda a Komise se domnívají, že v případě pochybností musí členský stát, v němž se daň vrací, povinně uplatnit postupy výměny informací podle nařízení č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti DPH. Na rozdíl od francouzské vlády má Komise dokonce za to, že

informace získané touto spoluprací jsou pro členský stát, v němž se daň vrací, závazné.

55. Ostatní vlády, které předložily vyjádření, a sice německá, italská a lucemburská vláda, se o této spolupráci nezmiňují, což naznačuje, že jí nepřisuzují povinný charakter nehledě na to, jaký význam přikládají dotčenému potvrzení.

56. Nařízení č. 1798/2003 má za cíl boj proti daňovým únikům. V jeho prvních dvou bodech odvodnění se zdrazňuje, že vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky překračující hranice členských států vedou k rozpočtovým ztrátám a k porušení zásady daňové spravedlnosti. Tato praxe, která tak může vést k narušení pohybu kapitálu a podmínek hospodářské soutěže, ovlivňuje fungování vnitřního trhu. Boj proti daňovým únikům v souvislosti s DPH vyžaduje úzkou spolupráci mezi správními orgány, které jsou v jednotlivých členských státech odpovědné za provádění předpisů v této oblasti.

57. Nařízení č. 1798/2003 má tak v souladu se svým tímto bodem odvodnění za cíl „vytvoření společného systému pro výměnu informací mezi členskými státy, při němž si mají být správní orgány členských států navzájem nápomocny a mají spolupracovat s Komisí, aby zajistily správné uplatňování DPH na dodání zboží a služeb, nabytí zboží uvnitř Společenství a dovoz zboží“(15).

58. „Být si navzájem nápomocen“ přitom předpokládá povinnost odpovědět na žádost o informaci, a nikoli povinnost žádat v případě pochybností, a tím spíše ani být podanou odpovědí vázán. Správní spolupráce v oblasti daní byla ostatně po mnoho let málo účinná(16).

59. Povinnost členského státu spolehnout se na obdrženou informaci bez jakékoliv možnosti ověření, když členský stát, který potvrzení vydává, samozřejmě nemůže provádět ke každé žádosti systematické a důkladné ověření, zda je osoba podléhající DPH na jeho území skutečně usazena, by byla v rozporu se samotným cílem boje proti daňovým únikům.

60. Navrhují tedy na první otázku odpovědět tak, že potvrzení o statutu osoby podléhající DPH v souladu se vzorem podle přílohy B osmé směrnice nezakládá nevratitelnou domněnku usazení podniku v členském státě, který potvrzení vydal.

B – K druhé otázce

61. Úvodem je třeba říci, že i když právo společností na úrovni Společenství(17) ani daňové právo Společenství nevymezují pojem sídla(18), přesto existuje mezi pojmy sídla v právu společností a v daňovém právu rozdíl. Sídlo totiž může být v daňovém právu definováno odlišně. Vnitrostátní právní předpisy stanoví pojem sídla v právu společností(19). Lze též podotknout, že souběžně s vývojem judikatury Soudního dvora(20) lze v některých vnitrostátních právních řádech nalézt mnohem přesnější ustanovení týkající se pojmu sídla v právu společností(21).

62. *Ratio legis* odlišnosti pojmu sídla v daňovém právu spočívá v ještě větší snaze bojovat proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Tento cíl je obsažen v tímto bodě odvodnění těchto směrnic. Boj proti daňovým únikům je totiž prvořadým cílem jak na úrovni Společenství, tak na úrovni členských států(22). Soudní dvůr již ostatně rozhodl, že „boj proti podvodu, daňovému úniku a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí“(23).

63. Dále je třeba konstatovat, že výraz „hospodářská činnost“, jak to tvrdí Komise, může předpokládat pouze skutečnou činnost. Soudní dvůr ostatně ve výše uvedeném rozsudku DFDS(24) uvedl „jak to zdůraznil generální advokát v bodech 32 až 34 svého stanoviska(25), že zohlednění hospodářské skutečnosti je základním kritériem pro použití společného systému DPH“.

64. Nejzřejměji se sídlo hospodářské činnosti shoduje se sídlem společnosti. Ve svém stanovisku předneseném ve výše uvedené věci Berkholz tak generální advokát Mancini uvádí, že „[p]ojem ‚sídla hospodářské činnosti‘ [...] je třeba chápat v technickém slova smyslu: to znamená, že odkazuje na sídlo společnosti, tak jak je uvedeno v aktu, jímž se zakládá společnost, která vlastní podnik poskytující služby“(26). Může se však ukázat, že ověření této skutečnosti je nezbytné, aby se zamezilo umělým konstrukcím, které by mohly vést k obcházení pravidel režimu DPH v rámci Společenství.

65. V rámci čl. 9 odst. 1 šesté směrnice Soudní dvůr poskytl, jak to zdůraznili mnozí ze zúčastněných, kteří předložili vyjádření, užitečné zpětné pojmu sídla hospodářské činnosti. Pojem sídla hospodářské činnosti použitý v článku 1 osmé směrnice a v čl. 1 bod 1 třinácté směrnice má přitom tentýž význam jako v čl. 9 odst. 1 šesté směrnice, přičemž cílem osmé a třinácté směrnice je provedení problematiky vrácení DPH upravené v článku 17 šesté směrnice.

66. Ve výše uvedeném rozsudku Berkholz se tak uvádí, že místo, kde poskytovatel služeb zřídil své sídlo hospodářské činnosti, se jeví být místem jednotného poskytování služeb a že spojení služeb s jinou provozovnou, než je sídlo, připadá v úvahu pouze tehdy, pokud „tato provozovna vykazuje minimální stálost a trvalé spojení lidských a technických prostředků nezbytných k poskytování určitých služeb“(27).

67. Ve výše uvedeném rozsudku ARO Lease se rovněž uvádí, že k tomu, aby odchýlně od jednotného kritéria sídla mohla být provozovna skutečně považována za místo poskytování služeb osoby povinné k dani, „je nezbytné, aby vykazovala dostatečný stupeň stálosti a strukturu z hlediska lidské a technické vybavenosti způsobilou samostatně umožnit poskytování uvažovaných služeb“(28).

68. Krom toho mám-li poukázat, pokud jde o definici „sídla hospodářské činnosti“ ve smyslu čl. 1 bodu 1 třinácté směrnice, na přínos Soudního dvora v rámci čl. 9 odst. 1 šesté směrnice, je rovněž užitečné zabývat se jeho přínosem v rámci nařízení č. 1346/2000 o úpadkovém řízení, jak má k tomu vybízet německá vláda.

69. Článek 3 odst. 1 tohoto nařízení stanoví, že „soudy členského státu, na jehož území jsou soustředěny hlavní zájmy dlužníka, jsou příslušné k zahájení úpadkového řízení. V případě společnosti nebo právnické osoby se za místo, kde jsou soustředěny hlavní zájmy, považuje sídlo, pokud není prokázán opak“. Toto nařízení tedy nevylučuje případ, kdy se sídlo společnosti a místo hospodářské činnosti liší.

70. Toto ustanovení již Soudní dvůr jednou vyložil. Ve věci, kde dlužníkem byla dceřiná společnost, jejíž sídlo se lišilo od sídla její mateřské společnosti, Soudní dvůr vyhlásil, že domněnka, podle které jsou hlavní zájmy této dceřiné společnosti soustředěny v členském státě, kde se nachází její sídlo, může být vyvrácena v případě společnosti, která by nevykonávala žádnou činnost na území členského státu, kde se nachází její sídlo. Soudní dvůr však upřesnil, že vykonává-li společnost svou činnost na území členského státu, kde se nachází její sídlo, pouhá skutečnost, že mateřská společnost se sídlem v jiném členském státě může kontrolovat nebo kontrolovat její rozhodnutí v hospodářské oblasti, nestačí k vyvrácení domněnky stanovené nařízením č. 1346/2000(29).

71. Pojem sídla hospodářské činnosti se tak předně vztahuje na sídlo. Při nadnárodních činnostech však může být sídlo zvoleno uměle, zejména z daňových důvodů, a nevykazovat již dostatečné reálné vazby s místem skutečného výkonu hospodářské činnosti. V případě pochybností je nutno ověřit *in concreto*, zda nastal soubor okolností prokazujících skutečný výkon hospodářské činnosti.

72. Navrhuji tedy, aby byla druhá otázka zodpovězena tak, že pojem sídla hospodářské činnosti ve smyslu čl. 1 bodu 1 třinácté směrnice se týká místa, kde se skutečně vykonává hospodářská činnost podniku a které se vyznačuje spojením dostatečných lidských a technických prostředků k samostatnému výkonu této činnosti. Tímto místem je sídlo, pokud není prokázán opak.

73. Podpírně lze dodat, že druhá otázka, tak jak ji vyslovil Finanzgericht Köln, je formulována abstraktně a nijak se nevztahuje na situaci podniku, která zavedla pííinu k podání pedbžných otázek. Německá vláda a Komise se však chtěly vyjádřit k umístění tohoto podniku. Aťkoli se řídily stejnými úvahami, dospěly k opačným závěrům, pííemž první z nich se domnívá, že sídlo pedmtného podniku a sídlo jeho hospodářské činnosti se liší, kdežto Komise se domnívá, že jsou totožná.

74. Stačí zdůraznit skutečnost, že pokud se s ohledem na vyvratitelnou domněnku totožnosti sídla hospodářské činnosti a sídla společnosti nepodaří prokázat, že hospodářská činnost je prováděna v jiném místě, je třeba učit závěr, že jsou totožná. Jinými slovy, v pochybnostech by mělo mít přednost řešení o totožnosti sídel.

VI – Závěry

75. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázky položené Finanzgericht Köln odpověděl takto:

„1) Potvrzení o statutu osoby povinné k dani z píídané hodnoty v souladu se vzorem podle píílohy 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 píídané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku nezakládá nevyvratitelnou domněnku usazení podniku v členském státě, který potvrzení vydal.

2) Pojem ‚sídlo hospodářské činnosti‘ ve smyslu čl. 1 bodu 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 píídané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství se týká místa, kde se skutečně vykonává hospodářská činnost podniku a které se vyznačuje spojením dostatečných lidských a technických prostředků k samostatnému výkonu této činnosti. Tímto místem je sídlo, pokud není prokázán opak.“

1 – Píívodní jazyk: francouzština.

2 – Úř. věst. L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79.

3 – Úř. věst. 326, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 129.

4 – Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

5 – Směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daní z píídané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1, Zvl. vyd. 09/01, s. 160).

6 – BGB1. 1993, I, s. 565 a násl.

7 – BGB1. 1993, I, s. 600 a násl.

8 – Nařízení Rady (ES) ?. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daní z p?ídané hodnoty, kterým se zrušuje nařízení (EHS) ?. 218/92 (Ú?. v?st. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392).

9 – Francouzská vláda ve svém vyjádření cituje nařízení Rady (EHS) ?. 218/92 ze dne 27. ledna 1992 o správní spolupráci v oblasti nepřímých daní (DPH) (Ú?. v?st. L 24, s. 1). Toto nařízení však bylo zrušeno.

10 – Rozsudky ze dne 4. ?ervence 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, s. 2251, body 17 a 18; ze dne 17. ?ervence 1997, ARO Lease, C?190/95, Recueil, s. I?4383, bod 16, a ze dne 20. února 1997, DFDS, C?260/95, Recueil, s. I?1005.

11 – Ú?. v?st. L 160, s. 1; Zvl. vyd. 19/01, s. 191.

12 – Viz výše znění ?látku 4 šesté směrnice vymezující pojem osoby povinné k dani.

13 – Že by tedy prováděla obdobu forum shoppingu, co se týče „?lenského státu usazení“.

14 – Viz Papon, M., „La lutte contre la fraude dans le domaine fiscal“, in *La lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union européenne*, Bruylant, Brusel, 1996, s. 203.

15 – Pro hlubší studii systému výměny informací viz zejména: Terra, B., J. M., a Watte, P. J., *European Tax Law*, 4. vydání, Deventer, 2005, s. 708 a násl.,; Gormley, L. W., *EU Taxation Law*, Richmond, 2005, s. 11 a násl., a Aronowitz, A. A., Laagland, D.C.G., a Paulides, G., *Value-added Tax Fraud in the European Union*, Kugler publications, Amsterdam/New York, 1996, s. 19 a násl.

16 – Viz Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, Brusel, 2001, s. 186.

17 – Viz Menjucq, M., „La notion de siège social: une unité introuvable en droit international et en droit communautaire“, *Droit et actualité*, Études offertes à J. Béguin, Paříž, 2005, s. 499. Uvedu jen to, že právo Společenství zná definici sídla v rámci soudního řízení. Tato definice se však nevztahuje na právo daňové. V rámci soudních řízení totiž ?l. 60 odst. 1 nařízení Rady ?. 44/2001 ze dne 22. prosince 2000 o p?íslušnosti a uznávání a výkonu soudních rozhodnutí v občanských a obchodních v?cech (Ú?. v?st. L 12, s. 1; Zvl. vyd. 19/04, s. 42) obsahuje konkrétní definici bydliště v p?ípadě právnických osob: „Pro účely tohoto nařízení se v p?ípadě společeností nebo jiných právnických osob nebo sdružení fyzických nebo právnických osob ‚bydlištěm‘ rozumí místo, kde má tato osoba své: a) sídlo nebo b) ústředí nebo c) hlavní provozovnu“.

18 – Pokud jde o vnitrostátní právní p?edpisy, lze kupříkladu uvést, že v německém daňovém právu existují podle § 1 odst. 1 zákona o korporátní dani (Körperschaftsteuergesetz) dva pojmy pro účely stanovení daňové povinnosti společnosti. Jedním z nich je sídlo („Sitz“), určené mimo jiné stanovami společnosti (§ 11 daňového zákoníku „Abgabenordnung“). Druhým je „místo obchodního vedení“ („Ort der Geschäftsleitung“), tak jak je definováno v § 10 daňového zákoníku; to je vymezeno jako místo hlavního vedení podniku („Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“), to znamená místo, kde se p?íjímají zásadní rozhodnutí (BFH-Urteil ze dne 16.12.1998, I R 138/97) (BStBl. 1999 II, s. 437). Francouzské daňové právo zvolilo velmi pragmatické řešení: „Daž z p?íjmu společeností se vybírá v místě hlavní provozovny právnické osoby. P?íslušné orgány však mohou určit za místo zdanění buž místo, kde je zajiřováno skutečné vedení společnosti, anebo místo sídla společnosti“ (?lánek 218 A odst. 1 všeobecného daňového zákoníku). Ve Spojeném

království spořívá zdanění společností na dvou kritériích, a to na inkorporaci společnosti (Finance Act 1988) a hlavním místem řízení a kontroly („place of central management and control“) (Case Law).

19 – Například v německém právu společností se sídlo v souladu s § 5 zákona o akciových společnostech (Aktiengesetz) a § 4a zákona o společnostech s ručením omezeným (GmbHG) vymezuje jako statutární sídlo podniku. Odstavce 2 obou těchto článků uvádí, že statuty společnosti zpravidla určují sídlo v místě řízení, nebo v místě správy společnosti, nebo v některém z míst výkonu činnosti podniku. Francouzské právo společností nedefinuje pojem sídla a používá bez rozlišení pojmy „siège statutaire“ (obchodní zákoník, čl. L 210-3 pododstavec 2; obchodní zákoník, článek 1837), „siège social“ (například obchodní zákoník článek L 210-3, články L 221-14, L 225-23, L 225-103 a obchodní zákoník článek 1835), „adresse du siège social“ (nařízení č. 67-236, 23. března 1967, články 59, 123 a 130) nebo také „siège de la société“ (nařízení ze dne 23. března 1967, články 3, 206-6, 219, 231 a 295). Ve Spojeném království se v právu společností pojmem „sídlo“ rozumí „registered office“. V souladu s čl. 9 odst. 2 zákona o společnostech („Companies Act 2006“) musí statuty společnosti určit domicil buď v Anglii a Walesu, nebo ve Skotsku, nebo v Severním Irsku. Domicil může být stanoven libovolně.

20 – Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. listopadu 2002, Überseering BV v. Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC) (C-208/00, Recueil, s. I-9919, bod 82). Soudní dvůr v této věci prohlásil, že odmítá-li členský stát uznat právní způsobilost společnosti založené podle práva jiného členského státu, v němž má sídlo, zejména z toho důvodu, že společnost přemístila své skutečné sídlo na jeho území v důsledku nabytí veškerých obchodních podílů státními příslušníky tohoto státu, kteří tam mají bydliště, a to s tím výsledkem, že společnost nemůže v hostitelském členském státě vystupovat v řízeních před soudy na obranu svých zájmů vyplývajících ze smlouvy, leda že by byla opřena založena podle práva tohoto státu, představuje to omezení svobody usazování, které je v zásadě neslučitelné s články 43 ES a 48 ES.

21 – Například nový slovinský zákon o obchodních společnostech (Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-1, UL RS 42/2006) ve svém článku 30 stanoví, že „sídlo společnosti může být určeno buď v místě její činnosti, nebo v místě hlavní správy záležitostí této společnosti, nebo v místě, kde působí vedení společnosti“.

22 – Těbaže je tedy právo společností některých členských států natolik liberální, že připouští zakládání společností typu „poštovní schránky“ (německy „Briefkastengesellschaft“, slovinsky „Družba poštni nabiralnik“), jejich daňové právo se snaží zamezovat tomu, aby takové společnosti mohly sloužit jako prostředek k obcházení zákonné povinnosti odvádět takové daně, jako je DPH.

23 – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 71). Viz také v oblasti práva společností na úrovni Společenství rozsudek Soudního dvora ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 51: „(...) vnitrostátní opatření omezující svobodu usazování může být odvodnáno, pokud se vztahuje na listy vykonstruované operace, jejichž cílem je uniknout uplatnění právních předpisů dotyčného členského státu“.

24 – Bod 23.

25 – Stanovisko generálního advokáta La Pergoly v této věci přednesené dne 16. ledna 1997, bod 32: „systém DPH musí být uplatňován tak, aby co nejlépe odrážel hospodářskou realitu“.

26 – Bod 2.

27– Body 17 a 18.

28 – Bod 16.

29 – Rozsudek ze dne 2. května 2006, Eurofood IFSC (C-341/04, Sb. rozh. s. I-3813).