

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

VERICE TRSTENJAK,

predstavljeni 19. aprila 2007¹(1)

Zadeva C-73/06

Planzer Luxembourg Sàrl

proti

Bundeszentralamt für Steuern

(predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln (Nemčija))

„Šesta direktiva o DDV – člen 17(3) in (4) – Vračilo DDV – Osmo direktivo o DDV – Vračilo DDV davčnim zavezancem, katerih sedež ni v državi – člena 3(b) in 9, drugi odstavek – Priloga B – Potrdilo o statusu davčnega zavezanca – Pravni pomen – Trinajsta direktiva o DDV – Vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju Skupnosti – člen 1, točka 1 – Pojem sedeža gospodarske dejavnosti“

I – Uvod

1. Prevozno podjetje, registrirano v Luksemburgu, je pri nemški davčni upravi vložilo zahtevka za vračilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je plačalo v Nemčiji pri nakupu goriva.
2. Vsakemu od teh zahtevkov je bilo priloženo potrdilo, ki ga je izdala luksemburška davčna uprava v skladu s Prilogo B k Osmi direktivi Sveta 79/1072/EGS z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države,⁽²⁾ v skladu s katerim je zadevna oseba davčni zavezanec za DDV z luksemburško davčno številko.
3. Vendar je nemška davčna uprava zavrnila te zahtevke za vračilo, saj je menila, da je kraj poslovanja navedenega podjetja v Švici in ne v Luksemburgu.
4. Finanzgericht Köln (Nemčija) s tem predlogom za predhodno odločanje sprašuje Sodišče, ali navedeno potrdilo obvezno pomeni, da se šteje, da ima davčni zavezanec sedež v državi članici, ki ga je izdala.
5. Finanzgericht Köln v primeru nikalnega odgovora meni, da je treba ugotoviti, ali ima navedeno podjetje sedež zunaj ozemlja Evropske skupnosti, pri čemer v tem primeru v skladu z nemškim pravom nima pravice do vračila DDV, plačane ob nakupu goriva v Nemčiji, in sprašuje Sodišče glede razlage, ki jo je treba uporabiti za pojem „sedež gospodarske dejavnosti“⁽³⁾, ki je omenjen v členu 1, točka 1, Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o

usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti(4).

II – Pravni okvir

A – Pravo Skupnosti, ki se uporabi

1. Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero(5) (v nadaljevanju: Šesta direktiva)

6. V členu 4(1) in (2) Šeste direktive je določeno:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev [...]“

7. V členu 17 od (2) do (4) te direktive v različici, ki je veljala v času nastanka dejstev(6), je določeno:

„2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec, ki je dolžan plačati davek na ozemlju države;

[...]

3. Države članice vsakemu davčnemu zavezancu tudi odobrijo pravico do odbitka ali vračila davka na dodano vrednost iz odstavka 2, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

a) transakcij v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi iz člena 4(2), opravljenih v drugi državi, ki bi bile upravičene do odbitka davka, če bi bile opravljene na ozemlju države;

[...]

4. Davek na dodano vrednost iz odstavka 3 se vrne:

– davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju države, imajo pa sedež v drugi državi članici, v skladu s podrobnimi izvedbenimi pravili iz Direktive 79/1072/EGS [...],

– davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju Skupnosti, v skladu s podrobnimi izvedbenimi pravili iz Direktive 86/560/EGS [...]“

2. Osmo direktivo Sveta 79/1072/EGS z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (v nadaljevanju: Osmo direktiva)

8. Člen 1 te direktive določa:

„Za namene te direktive pomeni ‚davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države‘ osebo, navedeno v členu 4(1) Direktive 77/388/EGS, ki v obdobju, navedenem v prvem in drugem stavku prvega pododstavka člena 7(1), v tej državi ni imela niti sedeža svoje gospodarske dejavnosti, niti stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo poslovne transakcije; niti ni imela, če tak sedež ali poslovna enota ne obstajata, svojega stalnega ali običajnega bivališča in ki v tem istem obdobju ni opravila prometa blaga oz. storitev, za katerega se šteje, da je bil opravljen v tej državi, z izjemo:

a) prevoznih in s prevozom povezanih storitev, za katere velja oprostitev na podlagi členov 14(1)(i), 15 ali 16(1), B, C ter D Direktive 77/388/[EGS]

[...]“

9. V členu 2 iste direktive je določeno:

„Vsaka država članica pod spodaj navedenimi pogoji vrne davčnemu zavezancu, ki nima sedeža na ozemlju države, ima pa sedež v drugi državi članici, vsakršen davek na dodano vrednost, zaračunan za storitve ali za premnine, ki so mu jih dobavili drugi davčni zavezanci na ozemlju države [...]“

10. V členu 3 Osme direktive je določeno:

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

[...]“

b) predložiti dokazilo v obliki potrdila, ki ga izda uradni organ države, v kateri ima sedež, da je zavezanec za davek na dodano vrednost v tej državi [...]

[...]“

11. Člen 5 navedene direktive določa:

„Za namene te direktive mora blago in storitve, za katere se lahko vrne davek, izpolnjevati pogoje, določene v členu 17 Direktive 77/388/EGS, kot veljajo v državi članici, ki davek vrača.

[...]“

12. V členu 6 Osme direktive je določeno:

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

13. Člen 9, drugi odstavek, Osme direktive določa:

„Potrdila, navedena v členih 3(b) in 4(a), ki izkazujejo, da je zadevna oseba davčni zavezanec, morajo biti sestavljena po obrazcu iz Priloge B.“

3. Trinajsta direktiva Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (v nadaljevanju: Trinajsta direktiva)

14. Člen 1 te direktive določa:

„V tej direktivi:

1) Davčni zavezanec, ki nima stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti, pomeni davčnega zavezanca iz člena 4(1) Direktive 77/388/EGS, ki v obdobju iz člena 3(1) te direktive na tistem ozemlju ni posloval niti imel stalnega sedeža, s katerega so opravljene poslovne transakcije, niti če ne posluje ali nima stalnega sedeža, stalnega ali običajnega prebivališča, in ki v istem obdobju ni dobavil blaga ali storitev, za katere se šteje, da so bile dobavljene v državi članici iz člena 2, razen:

a) prevoznih storitev in z njimi povezanih pomožnih storitev, oproščenih na podlagi člena 14(1)(i), člena 15 ali člena 16(1) B, C in D Direktive 77/388/EGS;

[...]“

15. Člen 2 Trinajste direktive določa:

„1. Brez poseganja v člena 3 in 4 vsaka država članica vrne vsakemu davčnemu zavezancu, ki nima stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti, pod spodaj določenimi pogoji vsak davek na dodano vrednost, ki mu je bil obračunan za opravljene storitve ali dobavljene premijne na ozemlju države s strani drugih davčnih zavezancev ali mu je bil obračunan ob uvozu blaga v državo, kolikor je tako blago ali storitve uporabljeno za namene transakcij iz člena 17(3)(a) in (b) Direktive 77/388/EGS ali za opravljanje storitev iz točke 1(b) člena 1 te direktive.

2. Države članice lahko opravijo vračila iz odstavka 1 pod pogojem, da tretje države odobravajo podobne ugodnosti glede prometnih davkov.

[...]

16. Člen 4 iste direktive določa:

„1. Za namene te direktive se upravičenost do vračila določa v skladu s členom 17 Direktive 77/388/EGS, kakor se uporablja v državi članici, kjer se vračilo izvrši.

2. Države članice pa lahko določijo izključitev nekaterih izdatkov ali za vračila določijo dodatne pogoje.

[...]“

B – *Ustrezne določbe nacionalne zakonodaje*

17. Na podlagi povezanih določb člena 18(9) Umsatzsteuergesetz 1993 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1993, v nadaljevanju: UStG)(8) in člena 59 Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993 (Uredbe iz leta 1993 o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju UStDV)(9) davčni zavezanci, ki nimajo sedeža na ozemlju Skupnosti, niso upravičeni do vračila zneskov vstopnih davkov, ki se nanašajo na dobavo goriva.

III – Spor o glavni stvari in predlog za sprejetje predhodne odločbe

18. Prevozno podjetje Planzer Luxembourg Sàrl (v nadaljevanju: Planzer Luxembourg) ima sedež v Frisangeu (Luksemburg). Edini družbenik tega podjetja je družba Planzer Transport AG, katere sedež je v Dietikonu (Švica).

19. H. Deltgen ima na sedežu družbe Planzer Luxembourg družbo Helvetia House, pri kateri je imela družba Planzer Luxembourg v najemu svoje poslovne prostore. Kot zastopnik njenega edinega družbenika je prevzel odgovornost, da stori, kar je potrebno za ustanovitev družbe Planzer Luxembourg. Poslovodji družbe Planzer Luxembourg sta dva zaposlena družbe Planzer Transport AG. Eden izmed njiju prebiva v Švici, drugi v Italiji. Trinajst drugih družb, med katerimi so tri odvisne družbe švicarskih prevoznih podjetij, imajo sedež na naslovu Planzer Luxembourg.

20. Družba Planzer Luxembourg je leta 1997 in 1998 pri nemški davčni upravi vložila dva zahtevka za vračilo DDV, ki ga je plačala v Nemčiji ob nakupu goriva. Prvi je znašal 11.004,25 DEM za leto 1996, drugi pa 16.670,98 DEM za leto 1997. Vsakemu od teh zahtevkov je bilo priloženo potrdilo, ki ga je izdala luksemburška davčna uprava v skladu z obrazcem iz Priloge B k Osmi direktivi.

21. V tem potrdilu je navedeno, da je družba Planzer Luxembourg davčni zavezanec za DDV z luksemburško davčno številko.

22. Vendar pa je nemška davčna uprava, ker jo je njena informacijska centrala za tujino obvestila, da družba Planzer Luxembourg nima telefonskega priključka na naslovu, navedenem v potrdilu, menila, da družba Planzer Luxembourg ni dokazala, da ima sedež uprave v Luksemburgu, in je zavrnila zahtevek za vračilo, ker pogoji za odobritev vračila, predvideni v nacionalnem pravu, niso bili izpolnjeni.

23. Dejansko je nemška zakonodaja izbrala možnost, predvideno v členu 4(2) Trinajste direktive, in je tako na podlagi člena 18(9) UstG izključila pravico do vračila v zvezi z dobavo goriva davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju Skupnosti.

24. Družba Planzer Luxembourg je vložila ugovora zoper ti odločbi. Predložila je dopolnilno potrdilo, da je gospodarska družba, ki je zavezana za luksemburške neposredne davke, in trdila, da njeni poslovodji, H. Deltgen in druga oseba, ki je prav tako odgovorna za vodenje ter računovodstvo, opravljata dejavnosti v Luksemburgu, da pet zaposlenih dela s polovičnim delovnim časom kot vozniki na njenem sedežu, da ima telefonski priključek, kot je razvidno iz njene pisemske glave, da se tovornjaki, registrirani v Luksemburgu, uporabljajo za prevoz letalskega tovora, in da se račun izdajajo na njenem sedežu v Luksemburgu.

25. Nemška davčna uprava je z odločbama z dne 1. julija 1999 zavrnila te ugovore, saj je menila, da je kraj poslovanja navedene družbe v Švici in ne v Luksemburgu.

26. Družba Planzer Luxembourg je zoper ti odločbi o zavrnitvi vložila tožbo.

27. Finanzgericht Köln je s sodbo z dne 26. oktobra 2001 ugodilo tožbi, ker je menilo, da je Luksemburg glavna izhodišča tožka za transakcije, ki jih opravlja družba Planzer Luxembourg za svojo švicarsko matično družbo, in da je sedež družbe Planzer Luxembourg v tej državi članici.

28. Bundesfinanzhof je s sodbo z dne 22. maja 2003 razveljavilo to sodbo in jo vrnilo v ponovno odločanje Finanzgericht Köln, ker je menilo, da je Finanzgericht Köln napačno presodilo, da ima ta družba sedež v Luksemburgu, s tem ko se je opiralo na kraj statutarne sedeža družbe Planzer Luxembourg.

29. Finanzgericht Köln v svoji predložitveni odločbi poudarja, da je osrednje vprašanje v tej zadevi to, ali ima družba Planzer Luxembourg sedež zunaj ozemlja Skupnosti, pri čemer v tem primeru v skladu z nacionalnim pravom nima pravice do vračila DDV, plačane ob nakupu goriva v Nemčiji. Po mnenju tega sodišča se je treba predvsem vprašati o pravnem pomenu potrdil, ki jih

je predložila družba Planzer Luxembourg v skladu z obrazcem iz Priloge B k Osmi direktivi. Finanzgericht Köln priznava, da iz teh potrdil izhaja neizpodbojna domneva o statusu gospodarskega subjekta, ki je zavezan za DDV, vendar se sprašuje, ali se jim lahko pripiše tudi zavezujoči uinek ali neizpodbojna domneva v zvezi s sedežem gospodarskega subjekta v državi članici, v kateri so bila izdana. Ob predpostavki, da to vprašanje zahteva nikalni odgovor, se Finanzgericht Köln sprašuje, ali je za pojem „sedež gospodarske dejavnosti“ v smislu člena 1, točka 1, Trinajste direktive bistven kraj, kjer ima družba statutarni sedež in kjer se sprejemajo bistvene poslovne odločitve (namreč Luksemburg), ali kraj, iz katerega se opravljajo poslovne transakcije (namreč Švica).

30. Finanzgericht Köln je tako prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo naslednji vprašnji:

„1. Ali ima potrdilo, skladno z obrazcem iz Priloge B k Osmi direktivi Sveta 79/1072/EGS z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države, zavezujoči uinek oziroma ustvari neizpodbojno domnevo, da je sedež podjetja v državi članici, ki izda potrdilo?

2. Če je treba na prvo vprašanje odgovoriti nikalno:

ali je treba pojem „sedež gospodarske dejavnosti“ iz člena 1, točka 1, Trinajste direktive razlagati tako, da je s tem mišljen kraj, v katerem ima družba sedež,

ali se je treba za namene te razlage opreti na kraj, kjer se sprejemajo poslovne odločitve,

ali pa gre pri tem pojmu za kraj, kjer se sprejemajo odločitve v zvezi z običajnim vsakodnevnim poslovanjem?“

IV – Stališča, predložena Sodišču

31. Družba Planzer Luxembourg, nemška, francoska, italijanska in luksemburška vlada ter Komisija so predložile pisna stališča.

A – Prvo vprašanje

32. Družba Planzer Luxembourg in luksemburška vlada Sodišču predlagata, naj na prvo vprašanje odgovori pritrdilno.

33. Družba Planzer Luxembourg izhaja iz navedenega, da ima predloženo potrdilo zavezujoči uinek ali pa vsaj ustvari neizpodbojno domnevo, da je sedež družbe v državi članici, ki je izdala potrdilo. Če bi država članica dvomila o potrdilu, ki ga izda druga država članica, bi bilo to v nasprotju s ciljem usklajevanja pravnih določb in poenostavitve pretoka blaga v Skupnosti.

34. Po mnenju luksemburške vlade bi moralo biti vprašanje kraja sedeža, če je treba ta kraj obravnavati kot sedež gospodarske dejavnosti ali kot stalno poslovno enoto, drugotnega pomena, saj naj bi šlo zgolj za eno merilo izmed mnogih, ki so namenjena temu, da se ugotovi, ali ima določen davčni zavezanec sedež v smislu Osme direktive ali ne. Potrdilo iz člena 3(b) Osme direktive naj bi bilo namenjeno temu, da potrdi, da je davčni zavezanec registriran kot tak v državi članici, ki je izdala potrdilo. Prav tako naj bi bilo nepojmljivo, da bi lahko organi druge države članice legitimno izpodbijali potrjen dejanski položaj.

35. Komisija podpira stališče, ki je blizu stališču družbe Planzer Luxembourg in luksemburške vlade. Meni, da usklajeno delovanje mehanizma sodelovanja in vzajemnega zaupanja med

nacionalnimi davčnimi upravami upravičuje obveznost vzajemnega priznavanja potrdil, ki so jih izdali pristojni nacionalni organi, saj bi se lahko organ, ki dvomi o točnosti ugotovitev v takem potrdilu, zatekel k posebnim instrumentom, predvidenim z Uredbo Sveta (ES) št. 1798/2003(10) (v nadaljevanju: Uredba št. 1798/2003). Komisija natančneje navaja, da bi bilo treba to možnost uporabiti samo v primeru resnih dvomov. Če zaprosena država članica preveri dejstva, na katerih temelji njeno potrdilo, in jih potrdi, naj druge države članice, od katerih se zahteva vračilo, ne bi imele druge možnosti, kot daodobrijo to vračilo.

36. Nemška, italijanska in francoska vlada pa nasprotno menijo, da potrdilo dokazuje samo, da uradni organ v državi, ki je izdala potrdilo, obravnava davčnega zavezanca kot davčnega zavezanca za DDV, vendar nikakor ne dokazuje, da ima ta tam sedež.

37. Francoska vlada dodaja, da če država članica, kjer se zahteva vračilo, dvomi o dejstvu, da ima podjetje sedež na ozemlju druge države članice, bi morala imeti možnost postaviti pod vprašaj potrdilo, ki ga je izdala država članica sedeža. Vendar bi smela to storiti zgolj po tem, ko bi država članica, kjer se zahteva vračilo, uporabila postopke upravnega sodelovanja.(11)

B – Drugo vprašanje

38. Družba Planzer Luxembourg meni, da je sedež gospodarske dejavnosti v smislu člena 1, točka 1, Trinajste direktive na kraju, kjer ima družba svoj statutarni sedež. Če Sodišče ne bi sprejelo tega stališča, bi bilo treba torej šteti, da je sedež gospodarske dejavnosti na kraju, kjer se sprejemajo poslovne odločitve.

39. Luksemburška vlada meni, da ker prvo vprašanje po njenem mnenju zahteva pritrdilni odgovor, ni treba odgovoriti na drugo vprašanje.

40. Nemška, francoska in italijanska vlada menijo, da naj se pojmov sedeža gospodarske dejavnosti in statutarnega sedeža ne bi zamenjevalo, in napotujejo na sodno prakso Sodišča v zvezi s členom 9(1) Šeste direktive(12), v skladu s katero pojma sedeža gospodarske dejavnosti in stalne poslovne enote, ki ju uporablja člen 1, točka 1, Trinajste direktive, vsebujeta zadostno stopnjo stalnosti ter strukturo, ki lahko z osebnega in tehničnega vidika omogoči samostojno opravljanje zadevnih dejavnosti.

41. Nemška vlada napotuje tudi na člen 3(1) Uredbe Sveta (ES) št. 1346/2000 z dne 29. maja 2000 o postopkih v primeru insolventnosti(13) (v nadaljevanju: Uredba št. 1346/2000). V skladu s to določbo se domneva, da je središče glavnih interesov družbe ali pravne osebe, dokler se ne dokaže nasprotno, registrirani sedež.

42. Nemška vlada natančneje navaja, da bi lahko v konkretnem primeru, predloženem Finanzgericht Köln, imela družba Planzer Luxembourg na ozemlju Skupnosti statutarni sedež, ne pa sedeža gospodarske dejavnosti. Iz dejstev, kot jih je predstavilo predložitveno sodišče, naj bi izhajalo, da zadevno podjetje ne opravlja gospodarske dejavnosti na kraju statutarnega sedeža na ozemlju Skupnosti (Luksemburg). Statutarni sedež bi se lahko prenesel z ozemlja tretjih držav (Švica) na ozemlje Skupnosti, da bi se izognilo izključitvi vračila davka na dodano vrednost za dobavo goriva.

43. Nemška vlada tako predlaga, naj se odgovori, da pojem sedeža gospodarske dejavnosti „predpostavlja, da podjetje opravlja lastno dejavnost na tem kraju ali iz tega kraja z minimalnimi materialnimi sredstvi in loveškimi viri“.

44. Francoska vlada predlaga, naj se odgovori, da mora pojem sedeža gospodarske dejavnosti „pomeniti zadostno stopnjo stalnosti in se morajo tam opravljati ekonomske transakcije, za katere

se zahteva vračilo vstopnega DDV“.

45. Italijanska vlada predlaga, naj se odgovori, da se pod pojmom sedeža gospodarske dejavnosti razume kraj, ki se morebiti razlikuje od stalnega ali običajnega bivališča, kjer se sprejemajo odločitve v zvezi z običajnim vsakodnevnim poslovanjem.

46. Komisija ob upoštevanju odgovora, ki ga je predlagala za prvo vprašanje, meni, da ni treba odgovoriti na drugo vprašanje. Vendar pa povsem podredno navaja argumente, ki so podobni argumentom nemške, francoske in italijanske vlade, ter predlaga, naj se odgovori, da „če je podjetje, kot je [Planzer Luxembourg], ki ima svoj statutarni sedež v državi članici, ima tam svojo upravo, poslovne prostore in plačuje stroške ogrevanja, je dosegljivo po telefonu, je registriralo tovornjake, ki jih uporablja za opravljanje storitev, je sklenilo pogodbe o zaposlitvi, registrirano za namene DDV in neposrednih davkov ter sprejema poslovne odločitve v tej državi, ima sedež svoje gospodarske dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere se opravljajo poslovne transakcije, v tej državi članici v smislu člena 1 Osmе direktive“.

V – Presoja

A – Prvo vprašanje

47. Ker potrdilo v smislu člena 3(b) Osmе direktive izda „uradni organ države, v kateri ima [davčni zavezanec] sedež“, je domneva, v skladu s katero ima davčni zavezanec sedež v državi, ki je navedeno potrdilo izdala, trdna.

48. Zato to potrdilo dokazuje samo, da je zadevna oseba, kot se imenuje v navedenem potrdilu, „zavezanec za davek na dodano vrednost“, vendar pa ne dokazuje, da ima davčni zavezanec dejansko sedež v državi, ki je potrdilo izdala. Dejansko uradni organ pred izdajo zadevnega potrdila tega ne preveri. Potrdilo je torej potreben, vendar ne zadosten pogoj za upravičenost do postopka vračila DDV na podlagi Osmе direktive.

49. Pri tem nikakor ne gre za dvom o dobri veri uradnega organa, ki izda potrdilo. Ta seveda ne more podrobno preverjati, ali ima družba dejansko sedež tam, vsakič, ko se od njega zahteva to potrdilo.

50. Gre bolj za to, da se ne izključi popolnoma primera, ko bi se davčni zavezanec, to je oseba, ki opravlja gospodarsko dejavnost(14), pretvarjal, da ima sedež v državi članici, ki bi bila zanj najbolj ugodna, zlasti glede na različne stopnje DDV v državah članicah.(15)

51. Ker lahko po odpravi davčnih meja 1. januarja 1993 podjetja dejansko prevažajo blago na ozemlju Skupnosti, ne da bi morala izpolniti formalnosti, povezane s preходом notranjih meja, je postal boj proti davčnim utajam bistvena skrb.(16)

52. Vendar je treba tu poudariti, da, čeprav je namen Osmе direktive v skladu z njeno četrto uvodno izjavo prispevati k napredovanju „dejanske sprostitev gibanja oseb, blaga in storitev“, je namen tudi, v skladu z njeno šesto uvodno izjavo, boj zoper „nekaterе oblike davčnih utaj ali izogibanja davkom“.

53. Osmа direktiva tako v členu 6 izrecno predvideva, da je davčni zavezanec lahko dolžan, „da v posebnih primerih posreduje potrebne podatke za odločanje o upravičenosti zahtevka za vračilo davka“.

54. Francoska vlada in Komisija menita, da mora v primeru dvoma država članica, v kateri se zahteva vračilo, obvezno začetni postopke za izmenjavo informacij, predvidene z Uredbo št. 1798/2003 o upravnem sodelovanju na področju DDV. Za razliko od francoske vlade Komisija

meni tudi, da informacije, ki jih je pridobila s tem sodelovanjem, državo članico, v kateri se vračilo zahteva, zavezujejo.

55. Druge vlade intervenientke, namreč nemška, italijanska in luksemburška vlada, ne obravnavajo tega sodelovanja, na podlagi česar se lahko domneva, da mu ne pripisujejo zavezujočega značaja, ne glede na pomen, ki ga pripisujejo zadevnemu potrdilu.

56. Uredba št. 1798/2003 ima za cilj boj proti davčni utaji. V prvih dveh uvodnih izjavah poudarja, da davčna utaja in izogibanje davkom, ki sega čez meje držav članic, povzroča proračunske izgube in kršitev načela poštenega obdavčevanja. Ta praksa, ki lahko tako povzroči izkrivljanje pretoka kapitala in pogojev konkurence, vpliva na delovanje notranjega trga. Boj proti utaji DDV zahteva tesno sodelovanje med upravnimi organi v vseh državah članicah, ki so odgovorni za uporabo določb na navedenem področju.

57. Namen Uredbe št. 1798/2003 je tako glede na njeno tretjo uvodno izjavo „uvredb[a] skupnega sistema za izmenjavo informacij med državami članicami, s katerim upravni organi držav članic pomagajo eden drugemu in sodelujejo s Komisijo, da bi zagotovili pravilno uporabo DDV za dobavo blaga in storitev, pridobitve blaga znotraj Skupnosti in uvoz blaga“(17).

58. Besedna zveza „pomagajo eden drugemu“ predpostavlja, da je treba odgovoriti na zahtevek za informacije, ne pa tudi obveznosti, da se postavi zahtevek v primeru dvoma, in, a *fortiori*, da bi bil pridobljen odgovor zavezujoč. Sicer pa upravno sodelovanje na davčnem področju dolga leta ni bilo ravno učinkovito.(18)

59. Obveznost, da se mora država članica držati pridobljenih informacij brez kakršne koli možnosti preverjanja, medtem ko država članica, ki je potrdilo izdala, očitno ne more ob vsaki zahtevi sistematično in poglobljeno preverjati, ali ima davčni zavezanec za DDV dejansko sedež na njenem ozemlju, je v popolnem nasprotju s ciljem boja zoper davčno utajo.

60. Predlagam torej, naj se na prvo vprašanje odgovori, da na podlagi potrdila o statusu davčnega zavezanca za DDV, sestavljenega v skladu z obrazcem iz Priloge B k Osmi direktivi, ni mogoče neizpodbojno domnevati o sedežu podjetja v državi članici, ki je potrdilo izdala.

B – Drugo vprašanje

61. Uvodoma je treba opozoriti, da čeprav niti skupnostno pravo družb(19) niti skupnostno davčno pravo ne opredeljujeta pojma sedeža(20), obstaja razlika med pojmom sedeža družbe v pravu družb in pojmom sedeža družbe v davčnem pravu. Sedež družbe se lahko v davčnem pravu dejansko opredeli drugače. Nacionalne zakonodaje opredeljujejo pojem sedeža družbe v pravu družb.(21) Mogoče je opaziti tudi, da lahko vzporedno z razvojem sodne prakse Sodišča(22) v določenih nacionalnih pravnih redih najdemo določbe, ki so natančnejše glede pojma sedeža v pravu družb.(23)

62. *Ratio legis* razlike v pojmu sedeža družbe v davčnem pravu je še večja skrb glede boja zoper davčne utaje in izogibanje. Ta cilj je določen s tretjo uvodno izjavo Trinajste direktive. Boj proti davčnim utajam je dejansko bistven cilj tako na ravni Skupnosti kot na ravni držav članic.(24) Poleg tega je Sodišče že razsodilo, da je „boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in možnim zlorabam cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in spodbuja“(25).

63. Nato je treba ugotoviti, da lahko pojem „gospodarska dejavnost“, kot trdi Komisija, pomeni zgolj dejansko dejavnost. Poleg tega je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi DFDS(26) navedlo, „kot je poudaril generalni pravobranilec v točkah od 32 do 34 sklepnih predlogov [(27)], da upoštevanje gospodarske stvarnosti pomeni temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV“.

64. Sedež gospodarske dejavnosti se večinoma ujema s sedežem družbe. Tako je generalni pravobranilec Mancini v sklepnih predlogih v zgoraj navedeni zadevi Berkholz navedel, da „je treba pojem ‚sedež gospodarske dejavnosti‘ razumeti v tehničnem smislu: to pomeni, da se nanaša na sedež družbe, kot je naveden z ustanovitvenim aktom družbe, lastnice podjetja, ki opravlja storitve“.(28) Vendar se lahko preverjanje te stvarnosti izkaže za nujno, da bi se izognilo takim umetnim konstruktom, s katerimi bi se lahko zaobšlo pravila skupnostne ureditve DDV.

65. Sodišče je v okviru člena 9(1) Šeste direktive navedlo, kot je poudarilo več intervenientk, koristne podrobnosti pojma sedeža gospodarske dejavnosti. Vendar ima pojem „sedež gospodarske dejavnosti“, uporabljen v členu 1 Osme direktive in členu 1, točka 1, Trinajste direktive, enak pomen kot pojem, ki je uporabljen v členu 9(1) Šeste direktive, pri čemer je predmet Osme in Trinajste direktive reševanje problematike vračila DDV, predvidenega v členu 17 Šeste direktive.

66. Zgoraj navedena sodba Berkholz je tako določila, da pomeni kraj, kjer ima izvajalec storitve sedež svoje gospodarske dejavnosti, prednostno navezno točko, in da povezava opravljenih storitev z drugo poslovno enoto, kot je sedež, pride v poštev samo, če „je ta poslovna enota minimalno trajna na podlagi stalne združitve človeških virov in tehničnih sredstev, potrebnih za opravljanje določenih storitev“.(29)

67. Zgoraj navedena sodba ARO Lease je tudi določila, da se lahko poslovna enota z odstopanjem od prednostnega merila sedeža obravnava kot kraj opravljanja storitev davčnega zavezanca le takrat, „kadar ima zadostno stopnjo stalnosti in strukturo, ki lahko z osebnega in tehničnega vidika omogoči samostojno opravljanje zadevnih storitev“.(30)

68. Sicer je, kadar je glede opredelitve pojma „sedež gospodarske dejavnosti“ v smislu člena 1, točka 1, Trinajste direktive primerno upoštevati izvajanja Sodišča v zvezi s členom 9(1) Šeste direktive, prav tako koristno izpostaviti njegovo sodno prakso v zvezi z Uredbo št. 1346/2000 o postopkih v primeru insolventnosti, k čemur je pozvala nemška vlada.

69. Člen 3(1) te uredbe določa, da „[s]odišča držav članic, na katerih ozemlju je središče dolžnikov glavnih interesov, so pristojna za uvedbo postopkov v primeru insolventnosti. Pri družbi ali pravni osebi se, dokler se ne dokaže nasprotno, domneva, da je središče dolžnik[ov]ih glavnih interesov registrirani sedež“. Navedena uredba torej ne izključuje primera, ko sta registrirani sedež in središče gospodarske dejavnosti različna.

70. Ta določba je že bila predmet razlage Sodišča. V zadevi, v kateri je dolžnik odvisna družba, katere statutarni sedež se razlikuje od statutarnega sedeža matične družbe, je Sodišče razsodilo, da se domnevo, v skladu s katero je središče glavnih interesov odvisne družbe v državi članici, kjer ima statutarni sedež, lahko izpodbija v primeru družbe, ki ne opravlja nobene dejavnosti na ozemlju države članice, kjer ima svoj sedež. Vendar je Sodišče natančneje opredelilo, da kadar družba opravlja svojo dejavnost na ozemlju države članice, kjer je njen sedež, dejstvo, da bi ali bi lahko matična družba s sedežem v drugi državi članici nadzirala njene poslovne odločitve, ne zadostuje, da bi se ovrgla domneva, predvidena z Uredbo št. 1346/2000.(31)

71. Tako pojem sedeža gospodarske dejavnosti *a priori* pomeni sedež družbe. Vendar pa se lahko pri dejavnostih, ki segajo preko nacionalnih meja, sedež umetno izbere, zlasti iz davčnih

razlogov, in nima zadostne dejanske povezave s krajem, kjer se gospodarska dejavnost dejansko opravlja. V primeru dvoma je treba presojeti konkretni primer celotnega skupka dejstev, ki dokazujejo, da se gospodarska dejavnost dejansko opravlja.

72. Predlagam torej, naj se na drugo vprašanje odgovori, da pomeni pojem „sedež gospodarske dejavnosti“ v smislu člena 1, točka 1, Trinajste direktive kraj, kjer se dejansko opravlja gospodarska dejavnost podjetja, ki jo označuje združitev loveških virov in tehničnih sredstev, ki zadostujejo za samostojno opravljanje te dejavnosti. Ta kraj je kraj statutarnega sedeža družbe, dokler se ne dokaže nasprotno.

73. Podredno bi se lahko dodalo, da je drugo vprašanje, kot ga je napisalo Finanzgericht Köln, oblikovano abstraktno in se nikakor ne dotika primera podjetja, ki je bilo povod za vprašanja za predhodno odločanje. Nemška vlada in Komisija sta vendarle želeli izraziti stališče glede kraja, kjer se to podjetje nahaja. Čeprav sledita enakemu miselnemu toku, prideta do nasprotnega zaključka, tako da nemška vlada meni, da sta sedež družbe in sedež gospodarske dejavnosti zadevnega podjetja različna, medtem ko Komisija meni, da sta ista.

74. Treba je enostavno vztrajati pri tem, da je glede na izpodbojno domnevo, da sta sedež gospodarske dejavnosti in sedež družbe ista, ne ni mogoče dokazati, da se gospodarska dejavnost opravlja na drugem kraju, treba zaključiti, da sta ista. Z drugimi besedami, v primeru dvoma je treba sprejeti rešitev enakosti sedežev.

VI – Predlog

75. Ob upoštevanju vseh zgornjih ugotovitev Sodišča Evropskih skupnosti predlagam, naj na vprašanja, ki jih je predložilo Finanzgericht Köln, odgovori tako:

„1) Na podlagi potrdila o statusu davčnega zavezanca za davek na dodano vrednost, sestavljenega v skladu z obrazcem iz Priloge B k Osmi direktivi Sveta 79/1072/EGS z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države, ni mogoče neizpodbojno domnevati o sedežu podjetja v državi članici, ki je potrdilo izdala.

2) Pojem „sedež gospodarske dejavnosti“ v smislu člena 1, točka 1, Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti, pomeni kraj, kjer se dejansko opravlja gospodarska dejavnost podjetja, ki jo označuje združitev loveških virov in tehničnih sredstev, ki zadostujejo za samostojno opravljanje te dejavnosti. Ta kraj je kraj statutarnega sedeža družbe, dokler se ne dokaže nasprotno.“

1 – Jezik izvirnika: francoščina.

2 – UL L 331, str. 11.

3 – Opomba prevajalca, ki zadeva samo slovensko besedilo. Glede pojma „sedež gospodarske dejavnosti“ glej opombo 7.

4 – UL L 326, str. 40.

5 – UL L 145, str. 1.

6 – Direktiva Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL L

376, str. 1).

7 – Opomba prevajalca, ki zadeva samo slovensko besedilo. Slovenski prevod člena 1, točka 1, Trinajste direktive ni točen. Vsebinsko pravilen prevod je: „Davčni zavezanec, ki nima stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti, pomeni davčnega zavezanca iz člena 4(1) Direktive 77/388/EGS, ki v obdobju iz člena 3(1) te direktive na tistem ozemlju ni imel niti sedeža gospodarske dejavnosti niti stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo poslovne transakcije, niti, če ne posluje ali nima stalnega sedeža, stalnega ali običajnega prebivališča, in ki v istem obdobju ni dobavil blaga ali storitev, za katere se šteje, da so bile dobavljene v državi članici iz člena 2, razen:“. Zaradi tega se namesto besede „posloval“ v tem besedilu uporablja besedna zveza „sedež gospodarske dejavnosti“. Namesto besedne zveze „stalni sedež“ se uporablja besedna zveza „stalna poslovna enota“.

8 – BGBl. 1993 I, str. 565 in nasl.

9 – BGBl. 1993 I, str. 600 in nasl.

10 – Uredba Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost in razveljavitvi Uredbe (EGS) št. 218/92 (UL L 264, str. 1).

11 – V svojih stališčih francoska vlada navaja Uredbo Sveta (EGS) št. 218/92 z dne 27. januarja 1992 o upravnem sodelovanju na področju posrednih davkov (DDV) (UL L 24, str. 1). Vendar pa je bila ta uredba razveljavljena.

12 – Sodbe z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz (168/84, Recueil, str. 2251, točki 17 in 18), z dne 20. februarja 1997 v zadevi DFDS (C-260/95, Recueil, str. I-1005) in z dne 17. julija 1997 v zadevi ARO Lease (C-190/95, Recueil, str. I-4383, točka 16).

13 – UL L 160, str. 1.

14 – Glej zgoraj izraze iz člena 4 Šeste direktive, ki opredeljujejo pojem davčnega zavezanca.

15 – Gre tako rekoč za „shopping“ „države članice sedeža“.

16 – Glej Papon, M., „La lutte contre la fraude dans le domaine fiscal“, v *La lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union européenne*, Bruylant, Bruselj, 1996, str. 203.

17 – Za poglobljeno študijo sistema izmenjave informacij glej zlasti Terra, B. J. M., in Watte, P. J., *European Tax Law*, 4. izdaja, Deventer, 2005, str. 708 in nasl.; Gormley, L. W., *EU Taxation Law*, Richmond, 2005, str. 11 in nasl., ter Aronowitz, A. A., Laagland, D. C. G. in Paulides, G., *Value-added Tax Fraud in the European Union*, Kugler publications, Amsterdam-New York, 1996, str. 19 in nasl.

18 – Glej Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, Bruselj, 2001, str. 186.

19 – Glej 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, Pariz, 2005, str. 499. Naj opozorim zgolj na to, da pravo Skupnosti pozna opredelitev sedeža družbe v okviru sodnega postopka. Vendar se ta opredelitev ne nanaša na davčno pravo. Dejansko v okviru sodnih postopkov člen 60(1) Uredbe Sveta (ES) št. 44/2001 z dne 22. decembra 2000 o pristojnosti in priznavanju ter izvrševanju sodnih odločb v civilnih in gospodarskih zadevah (UL 2001, L 12, str. 1), predvideva posebno opredelitev stalnega prebivališča pravnih oseb:

„Za namene te uredbe ima gospodarska družba ali druga pravna oseba ali združenje fizičnih ali

pravnih oseb stalno prebivališče v kraju, kjer ima:

a) statutarne sedež; ali

b) glavno upravo; ali

c) glavno poslovno enoto.“

20 – Kar zadeva nacionalne zakonodaje, se lahko navede na primer, da v nemškem davnem pravu v skladu s § 1(1) Körperschaftsteuergesetz (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb) obstajata dva pojma za ugotovitev davne obveznosti družb. Eden je sedež („Sitz“), ki se določi med drugim s statutom družbe (§ 11 Abgabenordnung (davnega zakonika)). Drugi je „kraj poslovanja“ („Ort der Geschäftsleitung“), kot je opredeljen s § 10 davnega zakonika; opredeljen je kot središče glavnega poslovanja podjetja („Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“), to je kraj, kjer se sprejemajo odločitve bistvenega pomena (BFH-Urteil 1998, I R 138/97) (BStBl. 1999 II, str. 437). V francoskem davnem pravu obstaja zelo pragmatična formulacija; dejansko „se davek od dohodkov pravnih oseb naloži v kraju, kjer je glavna poslovna enota pravne osebe. Vendar lahko davni organ kot kraj obdavčitve določi bodisi kraj, kjer je dejanska uprava družbe, bodisi kraj, kjer je sedež družbe“ (§ 218 A, odstavek 1, Code général des impôts – davni zakonik). V Združenem kraljestvu obdavčitev družb temelji na dveh merilih, namreč registraciji družbe (Finance Act 1988) in kraju osrednjega upravljanja in nadzora („place of central management and control“) (Case Law).

21 – Kot primer je v nemškem pravu družb v skladu s § 5 Aktiengesetz (zakon o delniških družbah) in § 4a GmbHG (zakon o družbah z omejeno odgovornostjo) sedež družbe opredeljen kot statutarne sedež podjetja. Odstavka 2 teh dveh §-jev določata, da statut družbe na splošno določa sedež bodisi kot kraj, kjer je vodstvo podjetja, bodisi kot kraj, kjer je uprava družbe, bodisi kot enega izmed krajev, kjer družba opravlja dejavnost. Francosko pravo družb ne opredeljuje pojma sedeža in brez razlikovanja uporablja izraze „statutarne sedež“ (trgovinski zakonik, § 210-3, drugi odstavek; civilni zakonik, § 1837), „sedež“ (na primer trgovinski zakonik, § 210-3, § 221-14, § 225-23, § 225-103, in civilni zakonik, § 1835), „naslov sedeža družbe“ (dekret št. 67-236, 23. marec 1967, § 59, 123 in 130) ali tudi „sedež družbe“ (dekret z dne 23. marca 1967, § 3, 206-6, 219, 231 in 295). V Združenem kraljestvu pravo družb opredeljuje „statutarne sedež“ kot „registered office“ („registrirani sedež“). V skladu s § 9(2) Companies Act 2006 (zakon o družbah) mora statut družbe določiti sedež bodisi v Angliji in Walesu bodisi na Škotskem bodisi na Severnem Irskem. Sedež se lahko določi prosto.

22 – Sodišče je v točki 82 sodbe z dne 5. novembra 2002 v zadevi Überseering (C-208/00, Recueil, str. I-9919) v tej zadevi razglasilo, da pomeni zavrnitev države članice, da bi priznala pravno sposobnost družbe, ki je ustanovljena v skladu s pravom druge države članice, v kateri ima statutarne sedež, predvsem, ker naj bi družba prenesla dejanski sedež na njeno ozemlje po tem, ko so državljani te države članice, ki tam prebivajo, pridobili vse deleže družbe, kar ima za posledico, da družba v državi članici gostiteljici nima možnosti biti stranka, da bi branila svoje pravice, ki izhajajo iz pogodbe, razen če se ponovno ustanovi v skladu s pravom te države, omejitev svobode ustanavljanja, ki je nujno nezdružljiva s § 43 ES in 48 ES.

23 – Kot primer novi slovenski Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1, UL RS 42/2006) v § 30 določa, da je „[z]a sedež [...] mogoče določiti kraj, kjer družba opravlja dejavnost, ali kraj, kjer se v glavnem vodijo njeni posli, ali kraj, kjer deluje poslovodstvo družbe“.

24 – Tako davno pravo določeni držav članic, čeprav je pravo družb teh držav dovolj liberalno, da prizna ustanovitev „družb poštni nabiralnik“ („Briefkastengesellschaft“ v nemščini), skuša preprečiti, da bi te družbe lahko služile kot sredstvo, da se zaobide zakonsko obveznost

plačevanja davkov, kot je DDV.

25 – Sodba z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax (C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 76). Glej tudi na področju skupnostnega prava družb sodbo Sodišča z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes proti Commissioners of Inland Revenue (C-196/04, še neobjavljena v ZOdl., točka 51): „[...] nacionalni ukrep, ki omejuje svobodo ustanavljanja, [je] lahko upravičen, če je posebej namenjen povsem umetnim konstruktom, katerih cilj je izogibanje zakonodaji zadevne države članice.“

26 – Točka 23.

27 – Sklepni predlogi generalnega pravobranilca La Pergole v tej zadevi, predstavljeni 16. januarja 1997. V skladu s točko 32 „je treba sistem DDV uporabiti, tako da čim bolj odraža gospodarsko stvarnost“.

28 – Točka 2.

29 – Točki 17 in 18.

30 – Točka 16.

31 – Sodba z dne 2. maja 2006 v zadevi Eurofood IFSC (C-341/04, ZOdl., str. I-3813).