

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

VERICI TRSTENJAK

přednesené dne 19. dubna 2007¹

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 tuzemsku², 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 bodě 1 třinácté

1 — Původní jazyk: francouzština.

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

směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství³.

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

II – Právní rámec

7. Článek 17 odst. 2 až 4 této směrnice, ve znění platném v rozhodné době⁵, stanoví:

A – Použitelné právo Společenství

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

„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:

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

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;

„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.

[...]

3 – Úř. věst. L 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 daně z přidané 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).

3. Členské státy mohou přiznat každé osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo vrácení daně 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 uskutečněna v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku;

[...]

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

- osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku, ale usazeným v jiném členském 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 členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně 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 čl. 4 odst. 1 směrnice 77/388/EHS, která v době uvedené v první a druhé větě čl. 7 odst. 1 prvního pododstavce 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 během téhož období nedodala zboží ani neposkytla služby v tuzemsku, 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;

[...]"

- b) prokázat potvrzením vydaným příslušnými orgány státu, v němž je usazena, že v tomto státě podléhá dani z přidané hodnoty [...]"

9. Článek 2 téže směrnice stanoví, že:

[...]"

„Každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v tuzemsku, avšak usazené v jiném členské státě, 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 [...]"

11. Článek 5 uvedené směrnice stanoví, že:

„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 [...]"

10. Článek 3 osmé směrnice stanoví:

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

12. Článek 6 osmé směrnice stanoví, že:

„Členské státy nesmějí uložit osobám povinným k dani podle článku 2 žádné jiné povinnosti než povinnosti uvedené v člácích 3 a 4, s výjimkou povinnosti ve zvláštních případech doložit, že žádost o vrácení daně je oprávněná.“

[...]"

13. Článek 9 druhý pododstavec osmé směrnice stanoví, že:

„Potvrzení podle čl. 3 písm. b) a čl. 4 písm. a) prokazující, že dotyčná osoba podléhá dani, musí odpovídat vzoru uvedenému v příloze B.“

3. Třináctá směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (dále jen „třináctá směrnice“)

14. Článek 1 této směrnice 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 [této] směrnice nemá na daném území ani sídlo své hospodářské činnosti ani stálou pro-

vozovnu, 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.

B – Relevantní ustanovení vnitrostátního práva

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

[...]“

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 obratu (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.

16. Článek 4 téže 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.

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 jedi-

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

6 – BGBl. 1993, I, s. 565 a násled.

7 – BGBl. 1993, I, s. 600 a násled.

ným 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 přepravních podniků.

20. V letech 1997 a 1998 podala Planzer Luxembourg německé daňové správě 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 osmí 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 přípojku, 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 daně z důvodu, že nebyly splněny podmínky pro přiznání vrácení daně 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 daně 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 přímým 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; pět zaměstnanců pracuje na částečný úvazek jako řidiči v jejím sídle; má telefonní přípojku, 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 žalobě 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 členském 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 zdůrazňuje, že ústřední otázkou v projednávané věci je určit, zda je společnost Planzer Luxembourg usazena mimo území Společenství, v kterémžto případě nemá podle německého práva nárok na vrácení DPH odvedené při nákupu pohonných hmot v Německu. Dle jeho názoru je třeba se zabývat především právním dosahem potvrzení předkládaných Planzer Luxembourg v souladu se vzorem uvedeným v příloze B osmé směrnice. Finanzgericht Köln připouští, že taková potvrzení zakládají nevyvratitelnou domněnku o statutu subjektu podléhajícího DPH, klade si však otázku, zda s nimi lze rovněž spojovat závazný účinek nebo nevyvratitelnou domněnku, pokud jde o usazení subjektu v členském státě, v němž byla tato potvrzení vydána. Pokud by měla být tato otázka zodpovězena záporně, klade si Finanzgericht Köln otázku, zda pojem „sídlo hospodářské činnosti“ ve smyslu čl. 1 bodu 1 třinácté směrnice znamená místo, kde se nachází sídlo společnosti a kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí o jejím hospodářském řízení (tedy Lucembursko), nebo místo, z něž je prováděna provozní činnost (tedy Švýcarsko).

30. Finanzgericht Köln se proto rozhodl položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Lze s potvrzením subjektu podle vzoru uvedeného v příloze B osmé směrnice

spojovat závazný účinek nebo nevyvratitelnou domněnku ohledně usazení podniku v členském státě, kde bylo potvrzení vydáno?

A – *K první otázce*

2. V případě záporné odpovědi na první otázku:

Má se pojem „sídlo hospodářské činnosti“ ve smyslu čl. 1 bodu 1 třinácté směrnice vykládat tak, že se jím rozumí místo, kde má společnost 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 činnosti?“

IV – Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

31. Planzer Luxembourg, německá, francouzská, italská a lucemburská vláda, jakož i Komise předložily písemná vyjádření.

32. Planzer Luxembourg a lucemburská vláda navrhuji, aby Soudní dvůr na první otázku odpověděl kladně.

33. Planzer Luxembourg vychází ze zásady, že předložené potvrzení má závazný účinek či přinejmenším zakládá nevyvratitelnou domněnku jejího usazení ve státě, který potvrzení vydal. Pokud by některý členský stát zpochybnil potvrzení vydané jiným členským státem, bylo by to v rozporu s cílem harmonizace právních ustanovení a zjednodušení oběhu zboží v rámci Společenství.

34. Otázka místa usazení, tj. má-li být toto místo považováno za sídlo hospodářské činnosti nebo za stálou provozovnu, je podle lucemburské vlády podružná, protože se jedná pouze o jedno z kritérií, která slouží k určení, zda osoba povinná k dani je, nebo není usazena ve smyslu osmé směrnice. Potvrzení uvedené v čl. 3 písm. b) osmé směrnice je podle ní určeno k osvědčení, že

osoba povinná k dani je jako taková zaregistrována v členském státě, který potvrzení vydává. Je tedy nemyšlitelné, aby orgány jednoho členského státu mohly legitimně zpochybňovat stav, který je předmětem 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 odůvodňuje 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 nařízením Rady (ES) č. 1798/2003 (dále jen „nařízení č. 1798/2003“)⁸. Komise upřesňuje, že této možnosti by mělo být využíváno pouze v případech 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 daně, by neměly jinou možnost než vrácení daně 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 spolupráce⁹.

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.

8 — Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, kterým se zrušuje nařízení (EHS) č. 218/92 (Úř. věst. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392).

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

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 DPH¹⁰, podle níž pojmy sídla hospodářské činnosti a stále provozovny použité v čl. 1 bodě 1 třinácté směrnice o DPH znamenají dostatečný stupeň stálosti a strukturu z hlediska lidského a technického způsobem 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 řízení¹¹ (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.

10 — Rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, s. 2251, body 17 a 18; ze dne 17. července 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 — Úř. věst. L 160, s. 1; Zvl. vyd. 19/01, s. 191.

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 dotyčný podnik nevyvíjí hospodářskou činnost v místě sídla na území Společenství (Lucembursko). Sídlo společnosti bylo přemístěno z území třetího 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 odpovědět, 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 odpovědět, 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 odpovědět, že pojem sídla hospodářské činnosti znamená místo, případě odlišné od bydliště nebo místa obvyklého pobytu, kde se přijímají rozhodnutí o obvyklé každodenní činnosti.

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 uvedeně potvrzení vydal, je pevná.

46. Komise se domnívá, že vzhledem k odpovědi, jakou navrhuje na první otázku, již není namístě odpovídat na druhou otázku. Zcela podpůrně však uvádí obdobné argumenty jako německá, francouzská a italská vláda a navrhuje odpovědět, 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“.

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 předmětného potvrzení totiž orgán neprovádí žádné ověřování 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 ověřování ohledně skutečného usazení vždy, kdy je žádán o vydání tohoto potvrzení.

50. Jde spíše o to zcela nevylučovat možnost, že by určitá osoba povinná k dani, to znamená osoba vykonávající hospodářskou činnost¹², mohla tvrdit, že je usazena, zejména s ohledem na rozdíly v sazbách DPH v členských státech, v členském státě, kde to pro ni bude výhodnější¹³.

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 věcí prvořadého zájmu¹⁴.

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

53. Osmá směrnice tak v článku 6 výslovně stanoví, že osobě povinné k dani může být uložena povinnost „ve zvláštních případech doložit, že žádost o vrácení daně 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 odůvodnění se zdůrazňuje, že vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky překračující hranice členských států vedou k rozpočtovým ztrátám a k popření zásady daňové spravedlnosti. Tato praxe,

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

13 – Ze by tedy prováděla obdobu forum shoppingu, co se týče „členského 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.

kteřá 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 třetím bodem odůvodnění za cíl „vytvoření společného systému pro výměnu informací mezi členskými státy, přičemž 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 nápomocny“ přitom předpokládá povinnost odpovědět na žádost o informaci, a nikoli povinnost žádat v případech pochybností, a tím spíše ani být

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.

podanou odpovědí vázán. Správní spolupráce v oblasti daní byla ostatně po mnoho let málo účinná¹⁶.

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

60. Navrhuji tedy na první otázku odpovědět tak, že potvrzení o statutu osoby podléhající DPH v souladu se vzorem podle přílohy B osmí směrnice nezakládá nevyvratitelnou 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 Společenství¹⁷ ani

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

17 — Viz Menjuq, M., „La notion de siège social: une unité introuvable en droit international et en droit communautaire“, *Droit et actualité*, Etudes 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 čl. 60 odst. 1 nařízení Rady č. 44/2001 ze dne 22. prosince 2000 o příslušnosti a uznávání a výkonu soudních rozhodnutí v občanských a obchodních věcech (Úř. věst. L 12, s. 1; Zvl. vyd. 19/04, s. 42) obsahuje konkrétní definici bydliště v případě právnických osob: „Pro účely tohoto nařízení se v případě společností 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“.

daňové právo Společenství nevymezují pojem sídla¹⁸, přesto existuje mezi pojmy sídla v právu společností a v daňovém právu rozdíl. Sídlo totiž může být v daňovém právu definováno odlišně. Vnitrostátní právní před-

pis stanoví pojem sídla v právu společností¹⁹. Lze též podotknout, že souběžně s vývojem judikatury Soudního dvora²⁰ lze v některých vnitrostátních právních řádech nalézt mnohem přesnější ustanovení týkající se pojmu sídla v právu společností²¹.

62. *Ratio legis* odlišnosti pojmu sídla v daňovém právu spočívá v ještě větší snaze bojovat proti daňovým únikům a vyhýbání se

18 — Pokud jde o vnitrostátní právní předpisy, lze kupříkladu uvést, že v německém daňovém právu existují podle § 1 odst. 1 zákona o korporáční dani (Körperschaftsteuergesetz) dva pojmy pro účely stanovení daňové povinnosti společností. 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 přijímají 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: „Daň z příjmu společností se vybírá v místě hlavní provozovny právnické osoby. Příslušné orgány však mohou určit za místo zdanění buď místo, kde je zajišťováno skutečné vedení společnosti, anebo místo sídla společnosti“ (článek 218 A odst. 1 všeobecného daňového zákoníku). Ve Spojeném království spočívá zdanění společností na dvou kritériích, a to na inkorporaci společnosti (Finance Act 1988) a hlavním místě 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. Odstavec 2 obou těchto článků uvádějí, že stanovy 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; občanský zákoník, článek 1837), „siège social“ (například obchodní zákoník článek L 210-3, články L 221-14, L 225-23, L 225-103 a občanský zákoník článek 1835), „adresse du siège social“ (nařízení č. 67-236, 23. březen 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 stanovy 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, Überseeering 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 opětovně 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 slovínský 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“.

daňovým povinností. Tento cíl je obsažen v třetím bodě odůvodnění třinácté směrnice. Boj proti daňovým únikům je totiž prvotním cílem jak na úrovni Společenství, tak na úrovni členských států²². Soudní dvůr již ostatně rozhodl, že „boj proti podvodu, daňovému úniku a případným zneužíváním je cíl uznávaný 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 DFDS²⁴ uvedl „jak to zdůraznil generální advokát v bodech 32 až 34 svého stanoviska²⁵, že zohlednění hospodářské skutečnosti je základním kritériem pro použití společného systému DPH“.

22 — Třebaže je tedy právo společností některých členských států natolik liberální, že připouští zakládání společností typu „poštovní schránky“ (německy „Briefkastengesellschaft“, slovensky „Družba poštovní nabíralník“), 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 odůvodněno, pokud se vztahuje na čisté vykonávané 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“.

64. Nejčastěji 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 zpřesnění pojmu sídla hospodářské činnosti. Pojem sídla hospodářské činnosti použitý v článku 1 osmé směrnice a v čl. 1 bodě 1 třinácté směrnice má přitom tentýž význam jako v čl. 9 odst. 1 šesté směrnice, přičemž cílem osmé a třinácté směrnice je provedení problematiky vracení 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

26 — Bod 2.

být místem přednostního 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 odchylně od přednostního 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 mě k tomu vybízí 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 kontroluje její rozhodnutí v hospodářské oblasti, nestačí k vyvrácení domněnky stanovené nařízením č. 1346/2000²⁹.

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).

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. Podpůrně lze dodat, že druhá otázka, tak jak ji vyslovil Finanzgericht Köln, je formulována abstraktně a nijak se nevztahuje na situaci podniku, která zavdala příčinu k podání předběžných otázek. Německá vláda a Komise se však chtěly vyjádřit k umístění tohoto podniku. Ačkoli se řídily stejnými úvahami, dospěly k opačným závěrům, přičemž první z nich se domnívá, že sídlo předmětného 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 vyvatitelnou domněnku totožnosti sídla hospodářské činnosti a sídla společnosti nepodaří prokázat, že hospodářská činnost je prováděna v jiném místě, je třeba učinit 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 přidané hodnoty v souladu se vzorem podle 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 daně z přidané 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 daně z přidané 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.“