

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 28. júna 2007*

Vo veci C-73/06,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Finanzgericht Köln (Nemecko) z 19. januára 2006 a doručený Súdnemu dvoru 8. februára 2006, ktorý súvisí s konaním:

Planzer Luxembourg Sàrl

proti

Bundeszentralamt für Steuern,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts (spravodajca), sudcovia E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský a T. von Danwitz,

* Jazyk konania: nemčina.

generálna advokátka: V. Trstenjak,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Planzer Luxembourg Sàrl, v zastúpení: P. Widdau, Steuerberater,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a U. Forsthoff, splnomocnení zástupcovia,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a J.-C. Gracia, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- luxemburská vláda, v zastúpení: S. Schreiner, splnomocnený zástupca,
- Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 19. apríla 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

- ¹ Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 3 písm. b) a článku 9 druhého odseku, ako aj prílohy B ôsmej smernice Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79, ďalej len „ôsma smernica“) na jednej strane a článku 1 bodu 1 trinásť smernice Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídli na území spoločenstva (Ú. v. ES L 326, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 129, ďalej len „trinásť smernica“) na druhej strane.
- ² Tento návrh sa týka sporu medzi spoločnosťou Planzer Luxembourg Sàrl, spoločnosťou podľa luxemburského práva, a Bundeszentralamt für Steuern (ďalej len „nemecká daňová správa“), ktorého predmetom je zamietavé rozhodnutie daňového orgánu vo veci žiadosti o vrátenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorú táto spoločnosť zaplatila v Nemecku pri nákupe pohonných látok.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

Šiesta smernica

- ³ Článok 17 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), v znení platnom v čase skutkových okolností vo veci samej, obsahuje v odsekoch 2 a 3 tieto ustanovenia:

„2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

- a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*], ktorý je povinný platiť daň na území štátu;

...

3. Členské štáty taktiež poskytnú každému daňovníkovi [platiteľovi dane — *neoficiálny preklad*] právo na odpočítanie alebo vrátenie dane z pridanej hodnoty podľa odseku 2, ak sa tovary a služby používajú na účely:

a) plnení týkajúcich sa ekonomických aktivít podľa článku 4 ods. 2 realizovaných v inej krajine, ktoré spĺňajú nárok na zníženie dane, ak sa uskutočnili na území daného štátu;

...“

4 Podmienky a postupy vrátenia dane z pridanej hodnoty podľa článku 17 ods. 3 šiestej smernice sa líšia podľa toho, či zahraničný platiteľ dane, ktorému sa dodal tovar alebo poskytla služba na účely jeho zdaniteľných plnení, je usadený na území iného členského štátu alebo mimo Európskeho spoločenstva. Prvý prípad spadá do pôsobnosti ôsmej smernice a druhý prípad do pôsobnosti trinástej smernice.

Ôsma smernica

5 Článok 1 ôsmej smernice stanovuje:

„Na účel tejto smernice; platiteľom dane, ktorý nemá sídlo na území štátu; je osoba..., ktorá... nemá v tomto štáte ani sídlo svojej hospodárskej činnosti, ani stálu pobočku, cez ktorú by vykonávala obchodný styk, a ani v prípade, že takéto sídlo alebo pobočka

neexistujú, svoje bydlisko alebo svoje bežné sídlo, a ktorá... nedodala žiadne tovary ani služby považované za dodané v danom štáte...”

6 Článok 2 tej istej smernice uvádza:

„Každý členský štát vráti platiteľovi dane, ktorý nemá sídlo na jeho území, ale má sídlo v niektorom inom členskom štáte, v závislosti na podmienkach uvedených nižšie, daň z pridanej hodnoty účtovanú v súvislosti so službami alebo hnutelným majetkom, ktoré mu dodal iný platiteľ dane na území daného štátu alebo účtovanú v súvislosti s dovozom tovarov do krajiny...”

7 Podľa článku 3 písm. b) ôsmej smernice musí platiteľ dane, ktorý je usadený na území iného členského štátu „predložiť osvedčenie vystavené oprávneným orgánom štátu, v ktorom má platiteľ dane sídlo, že je v danom štáte platiteľom dane z pridanej hodnoty“.

8 V súlade s článkom 6 ôsmej smernice nesmú členské štáty platiteľom dane uvedeným v článku 2 uložiť iné povinnosti popri tých, ktoré sú uvedené v článku 3 tejto smernice, „okrem povinnosti v osobitných prípadoch poskytnúť informácie potrebné na rozhodnutie, či je žiadosť o vrátenie dane oprávnená“.

9 Podľa článku 9 druhého odseku ôsmej smernice sa „osvedčenia, uvedené v článku 3 b)..., že príslušná osoba je platiteľom dane, vyhotovia podľa vzoru v prílohe B“.

- 10 Podľa tohto vzoru musí osvedčenie o štatúte platiteľa dane uvádzať najmä mená a priezviská alebo názov spoločnosti žiadateľa, druh činnosti, resp. priemyselné odvetvie, adresu sídla a identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty alebo prípadne dôvod, prečo žiadateľ takéto identifikačné číslo nemá.

Trinásta smernica

- 11 Trinásta smernica vo svojom článku 1 upravuje:

„Na účely tejto smernice:

1. Pojem ‚osoba podliehajúca zdaneniu, ktorá nesídli na území spoločenstva‘ predstavuje osobu podliehajúcu zdaneniu podľa článku 4 (1) [šieste] smernice..., ktorá v priebehu obdobia uvedeného v článku 3 (1) tejto smernice nemala na uvedenom území ani pracovisko ani trvalé sídlo, z ktorého sa uskutočňovali obchodné operácie a ak takéto ani trvalé sídlo, neexistovalo, ani trvalú adresu alebo zvyčajné miesto pobytu [„platiteľom dane, ktorý nie je usadený na území Spoločenstva“ sa rozumie platiteľ dane v zmysle článku 4 ods. 1 smernice 77/388/EHS, ktorý v priebehu obdobia uvedeného v článku 3 ods. 1 tejto smernice nemal na uvedenom území ani sídlo hospodárskej činnosti, ani hlavné miesto podnikateľskej činnosti, z ktorého uskutočňuje plnenia, a v prípade neexistencie takéhoto sídla alebo hlavného miesta podnikateľskej činnosti ani bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiaval — *neoficiálny preklad*],... a ktorá počas uvedeného obdobia neposkytla žiadny tovar ani služby, ktoré sa považujú za dodané v členskom štáte podľa článku 2...

...“

12 Podľa článku 2 ods. 1 trinástej smernice:

„Bez toho, aby boli dotknuté príslušné články 3 a 4, vráti každý členský štát všetkým osobám podliehajúcim zdaneniu [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*], ktoré nesídia na území spoločenstva, na základe podmienok stanovených v nasledujúcom texte daň z pridanej hodnoty, ktorou sú zaťažené poskytnuté služby alebo hnutelný majetok dodané týmto osobám na príslušnom území alebo v príslušnej krajine inými osobami podliehajúcimi zdaneniu [platiteľmi dane — *neoficiálny preklad*] alebo ktorou je zaťažený dovoz tovaru do tejto krajiny, pokiaľ sa tento tovar a služby použijú na účely plnení uvedených v článku 17 (3) a) a b) [šieste] smernice 77/388/EHS...“

13 Článok 3 ods. 1 trinástej smernice stanovuje:

„Vrátenia dane podľa článku 2 (1) sa poskytnú na základe žiadosti osoby podliehajúcej zdaneniu [platiteľa dane — *neoficiálny preklad*]. Členské štáty určia podmienky na podávanie žiadostí vrátane predkladacích lehôt, obdobia, ku ktorému sa musia žiadosti vzťahovať, príslušný orgán, ktorému sa žiadosti podávajú, a minimálnej čiastky, na ktoré sa môžu žiadosti vzťahovať. Okrem toho určia podrobnosti vrátenia dane vrátane lehôt. Žiadateľovi uložia povinnosti potrebné na stanovenie toho, či je žiadosť oprávnená, a na predchádzanie podvodom, predovšetkým povinnosť predložiť dôkaz o tom, že sa príslušná osoba zaoberá hospodárskou činnosťou v súlade s článkom 4 (1) [šieste] smernice... . Žiadateľ musí v písomnom prehlásení potvrdiť, že počas stanoveného obdobia neuskutočnil žiadne plnenie, ktoré nezodpovedá podmienkam stanoveným v bode 1 článku 1 tejto smernice.“

14 Podľa článku 4 trinástej smernice:

„1. Na účely tejto smernice sa nárok na vrátenie dane stanoví v súlade s článkom 17 [šiestej] smernice..., ako sa používa v členskom štáte, v ktorom sa má vrátená daň vyplatiť.

2. Členské štáty však môžu vylúčiť určité výdavky alebo vrátenie podriaďiť dodatočným podmienkam.

...“

Vnútroštátne právo

15 Ustanovenia § 18 ods. 9 zákona z roku 1993 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565, ďalej len „UStG“) a § 59 nariadenia z roku 1993, ktorým sa vykonáva zákon o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, s. 600, ďalej len „UStDV“) upravujú konanie týkajúce sa vrátenia DPH, ktorú odviedol v Nemecku platiteľ dane so sídlom mimo územia Spoločenstva.

16 V zmysle § 18 ods. 9 siedmej vety UStG platiteľia dane, ktorí majú sídlo mimo územia Spoločenstva nemajú nárok na vrátenie dane na vstupe, pokiaľ ide o odber pohonných látok.

Skutkový stav vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 17 Žalobkyňa v spore vo veci samej prevádzkuje prepravný podnik. Sídlo tohto podniku je vo Frisange (Luxembursko). Jej jediným spoločníkom je spoločnosť Planzer Transport AG (ďalej len „P AG“), so sídlom v Dietikone (Švajčiarsko).
- 18 Konateľmi žalobkyne vo veci samej sú dvaja zamestnanci spoločnosti P AG. Jeden má bydlisko vo Švajčiarsku a druhý v Taliansku.
- 19 Henri Deltgen (ďalej len „D“) prevádzkuje, v sídle žalobkyne vo veci samej, spoločnosť Helvetia House, od ktorej si žalobkyňa vo veci samej prenajala aj svoje kancelárske priestory. Ako zástupca jediného spoločníka tejto uvedenej spoločnosti je zodpovedný za úkony, ktoré sú potrebné na založenie tejto spoločnosti.
- 20 Ďalších 13 spoločností, medzi inými aj tri dcérske spoločnosti švajčiarskeho prepravcu, majú svoje sídlo na adrese žalobkyne vo veci samej.
- 21 V apríli 1997 a v máji 1998 podala táto žalobkyňa na nemeckú daňovú správu žiadosti o vrátenie DPH, ktorú zaplatila v Nemecku v súvislosti s nákupom pohonných látok. Tieto žiadosti sa vzťahovali na sumu 11 004,25 DEM v roku 1996 a sumu 16 670,98 DEM v roku 1997. Ku každej žiadosti priložila osvedčenie luxemburskej daňovej správy vyhotovené v súlade so vzorom uvedeným v prílohe B ôsmej smernice.

- 22 Podľa tohto osvedčenia je žalobkyňa vo veci samej platiteľom DPH pod príslušným luxemburským identifikačným číslom pre DPH.
- 23 Informačné stredisko pre zahraničie bolo informované, že žalobkyňa nemá na adrese uvedenej v osvedčení zapojenú telefónnu prípojku, podľa nemeckej daňovej správy žalobkyňa vo veci samej nepreukázala, že má sídlo svojho obchodného vedenia v Luxembursku. Dvoma rozhodnutiami z 24. januára 1998 a z 29. októbra 1998 nemecká daňová správa žiadosť o vrátenie dane zamietla z dôvodu, že podmienky vzniku nároku na vrátenie dane upravené v § 18 ods. 9 UStG a § 59 UStDV neboli splnené.
- 24 Proti tomuto rozhodnutiu podala žalobkyňa vo veci samej sťažnosti. Priložila k nim dodatočné osvedčenie, podľa ktorého je „obchodnou spoločnosťou v zmysle nemecko-luxemburskej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia“ a podlieha „luxemburským priamym daniam“. Uviedla, že dvaja konatelia, pán D, ako aj ďalšia rovnako zodpovedná osoba za správu a vedenie účtovníctva, vykonávajú svoje činnosti v Luxembursku, že piati zamestnanci pracujú na kratší pracovný čas ako vodiči v mieste sídla, že mala aj telefónnu prípojku, ako to vyplýva z jej hlavičkového papiera, že kamióny registrované v Luxembursku boli používané na prepravu nákladu pre leteckú nákladnú dopravu a že faktúry boli vystavené v jej sídle.
- 25 Rozhodnutiami z 1. júla 1999 nemecká daňová správa tieto námietky žalobkyne vo veci samej zamietla z dôvodu, že miesto obchodného vedenia sa nachádza vo Švajčiarsku a nie v Luxembursku.

26 Žalobkyňa vo veci samej podala žalobu proti zamietavým rozhodnutiam. Rozsudkom z 26. októbra 2001 Finanzgericht Köln (Finančný súd v Kolíne, Nemecko) žalobe vyhovel, pričom uviedol, že hlavným východným bodom plnení uskutočnených v prospech jej švajčiarskej materskej spoločnosti je Luxembursko a že jej sídlo je nesporne v tejto krajine.

27 Rozsudkom z 22. mája 2003 Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) toto rozhodnutie zrušil, pretože sa domnieval, že Finanzgericht Köln sa nesprávne domnieval, na základe umiestnenia sídla žalobkyne vo veci samej, že táto spoločnosť je usadená v Luxembursku. Keďže sa domnieval, že výklad pojmov usadenie sa a sídlo používané v nemeckej legislatíve v súvislosti s DPH spadá do práva Spoločenstva, označil Bundesfinanzhof kritériá, ktoré by podľa neho mohli byť relevantné: identifikácia žalobkyne vo veci samej formou vlastného mena v luxemburskom telefónnom zozname; prenájom kancelárií a uzatváranie zmlúv vo vlastnom mene; miesto a frekvencia činností prípadných zamestnancov určených na činnosti v prospech materskej spoločnosti; miesto registrácie kamiónov; depo kamiónov v prípade zastavenia prepravy; existencia daňového priznania k dani z obratu v Luxembursku; vydanie dokladov o existencii žalobkyne vo veci samej luxemburskými daňovými orgánmi. Následne vrátil vec na Finanzgericht Köln, aby tento súd vykonal potrebné zisťovania skutkového stavu.

28 V návrhu na začatie prejudiciálneho konania vnútroštátny súd rozhodol takto:

„1. Žalobkyňa najprv vystavila spoločnosti P AG na základe dohody o úhradách za prepravu nákladov z 1. januára 1996 a na hlavičkovom papieri v rokoch 1997 a 1998 viaceré faktúry za úhrady za prepravu tovaru, ktoré spoločnosť P AG zaplatila prostredníctvom bankového prevodu. Zároveň vystavila tejto spoločnosti aj

faktúry za úhrady za používanie ťahačov návesov. Už 26. decembra 1995 uzatvorila prostredníctvom svojho zamestnanca Roberta Surbera s účinnosťou od 1. januára 1996 písomnú nájomnú zmluvu s firmou Helvetia House — Henri Deltgen o nájme kancelárskych priestorov na Rue de Luxembourg 23 A vo Frisange. Za tieto priestory platila aj náklady za vykurovanie. Bola zastihnuteľná na telefónnom čísle firmy Helvetia House, ktorá však bola v telefónnom zozname vedená pod menom pána D a toto telefónne číslo používala rovnako aj na svojich hlavičkových papieroch. V období rokov 1996 až 1998 bolo na jej meno na ministerstve dopravy registrovaných sedem nákladných motorových vozidiel a luxemburské Ministère des Classes moyennes, du Tourisme et du Logement im udelilo povolenie na prevádzku. Podľa predloženého zoznamu zamestnancov zamestnávala žalobkyňa k 15. júnu 1998 sedem zamestnancov, z ktorých väčšina pre ňu pracovala už od roku 1996 a ostatní boli prijatí ako náhrada za bývalých, taktiež od roku 1996 u nej zamestnaných pracovníkov. Žalobkyňa s nimi uzatvorila príslušné písomné pracovné zmluvy. Napokon bola vedená aj pri Bureau d'Imposition luxemburskej daňovej správy v zozname platiteľov dane pod číslom 1995 2408 871 a bolo jej pridelené identifikačné číslo DPH LU 16487850. Podala aj daňové priznania a boli jej vydané rozhodnutia týkajúce sa dane z obratu. Okrem toho bola vedená aj pod daňovým číslom 1995/2408/871 na účely priamych daní.

2. Odpoveď na žiadosť o poskytnutie informácie, ktorú podal žalovaný 11. júla 2002 luxemburskej daňovej správe, priniesla tieto informácie: Žalobkyňa si kancelárske priestory prenajala od firmy Helvetia House a táto firma jej čiastočne poskytovala aj sekretárske služby a viedla účtovníctvo. Zariadenia alebo iné predmety žalobkyňa v štatutárnom sídle nemala a jej zodpovedné osoby sa v Luxembursku nenachádzali permanentne. Takisto tam neboli ani skladové priestory, ani parkovacie miesta pre nákladné motorové vozidlá. Vodiči týchto vozidiel však mali nahlásený pobyt v Luxembursku a takisto tam boli zaregistrované aj tieto vozidlá. V roku 1997 vykázala žalobkyňa v Luxembursku plnenia vo výške 575 129,56 eur.

3. Na pojednávaní z 19. januára 2006 komora v tejto súvislosti ďalej zistila, že obaja konatelia žalobkyne boli v Luxembursku prítomní 2 — 3 dni v týždni (Surber) alebo

2 — 4 dni za mesiac (Gemple). Tam prijímali podstatné rozhodnutia obchodného vedenia (napríklad kúpu nákladných motorových vozidiel, prijatie pracovníkov do zamestnania) a tam sa nachádzala administratíva (vedenie účtovníctva, vystavovanie faktúr, mzdové účtovníctvo). Bežné prevádzkové činnosti (rozpis a organizácia jázd nákladných motorových vozidiel, kontakty so zákazníkmi) však vykonávala P AG vo Švajčiarsku. Žalobkyňa potom podľa týchto rozpisov poskytovala zodpovedajúce prepravné služby s vyššie uvedenými nákladnými motorovými vozidlami, ktoré boli v jej vlastníctve. Poskytovanie služieb sa uskutočnilo v plnom rozsahu pre spoločnosť P AG a žalobkyňa jej fakturovala zodpovedajúce služby z Luxemburska.

4. Na otázku, či žalobkyňa poskytovala prepravné služby v tuzemsku, priložila žalobkyňa v liste z 10. januára 2006 za obidve obdobia, ktorých sa vrátenie dane týka, osvedčenia o uplatnení ustanovenia o výnimkách z konania o odpočítaní dane na vstupe...“

29 Vnútroštátny súd zdôrazňuje, že v prejednávanej veci ide predovšetkým o otázku, či je žalobkyňa vo veci samej usadená mimo územia Spoločenstva, v tomto prípade nemá podľa § 18 ods. 9 siedmej vety UStG nárok na vrátenie DPH zaplatenej v Nemecku v súvislosti s nákupom pohonných látok, vnútroštátny súd zastáva rovnaké stanovisko ako Bundesfinanzhof, podľa ktorého pojem usadenie sa na účely tohto ustanovenia musí byť vyložený v súlade s článkom 1 bodom 1 trinástej smernice. Vnútroštátny súd má však pochybnosti, pokiaľ ide o presný výklad vyššie uvedeného ustanovenia.

30 Podľa neho je potrebné sa najprv opýtať na právny účinok osvedčenia, ktoré predložila žalobkyňa vo veci samej. Vnútroštátny súd sa domnieva, že toto osvedčenie síce formuluje nevyvrátiteľnú domnienku, že príslušná osoba má štatút platiteľa dane z pridanej hodnoty, avšak spochybňuje, či z toho vyplýva nevyvrátiteľná domnienka usadenia sa v členskom štáte, ktorý vyhotovil osvedčenie (ďalej len „členský štát vyhotovenia osvedčenia“).

31 Pokiaľ by bolo potrebné na túto otázku odpovedať záporne, bolo by sporné, či sa pojem „pracovisko“ [sídlo hospodárskej činnosti — *neoficiálny preklad*] v zmysle článku 1 bodu 1 trinástej smernice viaže k miestu, kde má spoločnosť sídlo a v ktorom sa prijímajú zásadné rozhodnutia pre bežnú prevádzkovú činnosť (v tomto prípade podľa názoru vnútroštátneho súdu k Luxembursku), alebo k miestu, kde sa prijímajú rozhodnutia obchodného vedenia (v tomto prípade podľa názoru vnútroštátneho súdu k Švajčiarsku).

32 Za týchto podmienok Finanzgericht Köln rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Vyplyva z vyhotoveného osvedčenia o štatúte platiteľa dane, ktoré zodpovedá vzoru v prílohe B ôsmej smernice, záväzný účinok, resp. nevyvrátiteľná domnienka usadenia sa spoločnosti v členskom štáte vyhotovenia osvedčenia?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku:

Má sa pojem ‚pracovisko..., z ktorého sa uskutočňovali obchodné operácie [sídlo hospodárskej činnosti — *neoficiálny preklad*]‘ v zmysle článku 1 bodu 1 trinástej smernice vykladať tak, že sa ním rozumie miesto, v ktorom má spoločnosť štatutárne sídlo,

alebo miesto, z ktorého sa prijímajú rozhodnutia obchodného vedenia,

alebo miesto, z ktorého sa prijímajú zásadné rozhodnutia pre bežnú prevádzkovú činnosť?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

- 33 Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či osvedčenie vyhotovené v súlade so vzorom v prílohe B ôsmej smernice dostatočne preukazuje, že platiteľ dane je usadený v členskom štáte vyhotovenia osvedčenia.
- 34 Cieľom ôsmej smernice je okrem iného upraviť podmienky vrátenia DPH zaplatenej v členskom štáte platiteľmi dane usadenými v inom členskom štáte, a harmonizovať tak právo na vrátenie dane vyplývajúce z článku 17 ods. 3 šiestej smernice (pozri najmä rozsudok z 13. júla 2000, *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, Zb. s. I-6109, bod 20, a z 15. marca 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Zb. s. I-2425, bod 26).
- 35 Ako vyplýva z druhého odôvodnenia, primárnym cieľom tejto smernice je vyhnúť sa situácii, aby platiteľ dane usadený v členskom štáte podliehal dvojitému zdaneniu z dôvodu skutočnosti, že musí znášať konečnú daň, ktorá mu bola vyrubená v inom členskom štáte. Ako už uviedla Komisia Európskych spoločenstiev, nárok na vrátenie DPH platiteľovi dane usadenému v členskom štáte, ktorý ju zaplatil v inom členskom štáte podľa ôsmej smernice, zodpovedá nárokom na odpočet už zaplatenej dane na vstupe vo vlastnom členskom štáte podľa šiestej smernice.
- 36 Ako vyplýva zo šiesteho odôvodnenia ôsmej smernice, iným všeobecným cieľom tejto smernice je boj proti určitým formám daňových podvodov alebo daňových únikov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júna 1998, *Grandes sources d'eaux minérales françaises*, C-361/96, Zb. s. I-3495, bod 28).

- 37 Na účely splnenia tohto dvojitého cieľa priznáva ôsma smernica platiteľovi dane nárok na vrátenie dane na vstupe zaplatenej v členskom štáte, v ktorom nemá spoločnosť ani sídlo, ani stálu pobočku, ani bydlisko alebo svoje bežné sídlo a do ktorého neposkytol žiadny tovar ani služby, ktoré sa považujú za dodané v členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. januára 2001, Komisia/Francúzsko, C-429/97, Zb. s. I-637, bod 28), pričom vrátenie je podmienené skutočnosťou, že platiteľ predloží daňovej správe členského štátu, v ktorom vrátenie požaduje (ďalej len „členský štát vrátenia dane“), osvedčenie daňovej správy členského štátu vyhotovenia osvedčenia o štatúte platiteľa dane spoločnosti, ktorá toto vrátenie požaduje.
- 38 Ako zdôraznila Komisia, systém vrátenia dane upravený v ôsmej smernici spočíva na spolupráci a vzájomnej dôvere medzi daňovou správou členských štátov vyhotovenia osvedčenia a členským štátom vrátenia dane.
- 39 Článok 9 druhý odsek ôsmej smernice upravuje v tejto súvislosti ohľadom zabezpečenia riadneho fungovania tohto mechanizmu, že dôkaz štatútu platiteľa dane predložený daňovým orgánom členského štátu vyhotovenia osvedčenia musí zodpovedať vzoru v prílohe B tejto smernice. Podľa tohto vzoru sa musí vo vyššie uvedenom dôkaze uviesť identifikačné číslo pre DPH, ako aj „adresa pobočky“ platiteľa dane. Navyše, článok 3 písm. b) tejto smernice upravuje, že toto osvedčenie vyhotovuje orgán členského štátu, v ktorom sa platiteľ dane usadil.
- 40 Ako uvádza talianska vláda a Komisia, osvedčenie vyhotovené v súlade so vzorom v prílohe B ôsmej smernice dovoľuje predpokladať, že príslušná osoba nie je iba platiteľom DPH v členskom štáte vyhotovenia, ale že tam má tiež nejakú formu usadenia sa, či už pôjde o sídlo hospodárskej činnosti alebo tam má stálu pobočku, z ktorej vykonáva obchodné operácie.

- 41 Daňový orgán členského štátu vrátenia dane je v zásade, fakticky aj právne, viazaný informáciami uvedenými v tomto osvedčení.
- 42 Vzhľadom na rozdiely, ktoré existujú pri podmienkach vrátenia dane medzi právnou úpravou v ôsmej smernici pre platiteľov dane usadených v členskom štáte odlišnom než je členský štát vrátenia dane a právnou úpravou v trinástej smernici pre platiteľov dane, ktorí nesídlia na území Spoločenstva, nezakazuje vyhotovenie osvedčenia v súlade so vzorom uvedeným v prílohe B ôsmej smernice, ako uvádzajú nemecká, francúzska a talianska vláda, ako aj Komisia, aby správa daní členského štátu vrátenia dane vyžadovala dôkazy, že pobočka, ktorej adresa je uvedená v takomto osvedčení, má skutočný hospodársky význam.
- 43 Je potrebné si v tejto súvislosti pripomenúť, že zohľadnenie hospodárskej reality predstavuje základné kritérium pre aplikáciu spoločného režimu DPH (rozsudok z 20. februára 1997, DFDS, C-260/95, Zb. s. I-1005, bod 23).
- 44 Okrem tohto je potrebné uviesť, že podľa ustálenej judikatúry sa subjekty podliehajúce súdnej právomoci nemôžu dovolávať právnych noriem Spoločenstva podvodne alebo ich zneužívať (pozri najmä, pokiaľ ide o oblasť DPH, rozsudky z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 32, a z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 68).
- 45 To by sa stalo v prípade, ak by chcel platiteľ dane využiť systém vrátenia dane upraveného v ôsmej smernici, hoci pobočka, ktorej adresa sa uvádza v osvedčení vyhotoveného podľa vzoru v prílohe B tejto smernice, nemá v členskom štáte vyhotovenia osvedčenia žiadny hospodársky význam a príslušná osoba okrem toho nie je usadená na území Spoločenstva, takže spadá do pôsobnosti trinástej smernice a nie uvedenej ôsmej smernice.

- 46 Pokiaľ má daňový orgán členského štátu vrátenia dane podozrenie, že došlo k daňovému zneužitiu, pokiaľ ide o hospodársky význam sídla uvedeného v tomto osvedčení, nemôže na základe domnienky, ktorá vyplýva z tohto osvedčenia, bez predchádzajúceho preskúmania zamietnuť vrátenie dane jej platiteľovi.
- 47 Ako uvádza generálna advokátka v bode 53 svojich návrhov, v takýchto prípadoch má daňová správa podľa článku 6 ôsmej smernice možnosť prinútiť platiteľa dane poskytnúť informácie potrebné na posúdenie, či je žiadosť o vrátenie dane opodstatnená (pozri v tomto zmysle rozsudok Monte Dei Paschi Di Siena, už citovaný, bod 31), ako napríklad informácie, na základe ktorých môže posúdiť skutočný hospodársky význam pobočky uvedenej v osvedčení o štatúte platiteľa dane.
- 48 Ako uviedla Komisia, táto správa rovnako disponuje prostriedkami Spoločenstva, ktorými sú spolupráca a správna pomoc prijatá na účely presnej aplikácie DPH a potlačenia podvodov, ako aj na účely ochrany pred daňovými únikmi a pred neplatením daní v tejto oblasti, ako to upravuje nariadenie Rady (ES) č.1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92 (Ú. v. ES L 264, s. 1; Mím. vyd. 09/001, s. 392), a nariadenie Komisie (ES) č. 1925/2004 z 29. októbra 2004, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania niektorých ustanovení nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 331, s. 13).
- 49 Pokiaľ zo získaných informácií vyplýva, že z adresy uvedenej v osvedčení o štatúte platiteľa dane sa nedá vyvodiť ani sídlo hospodárskej činnosti platiteľa dane, ani stála pobočka, z ktorej uskutočňuje tento platiteľ dane obchodné operácie, daňový orgán členského štátu vrátenia dane je oprávnený zamietnuť platiteľovi dane požadované vrátenie dane bez toho, aby tým bolo dotknuté právo platiteľa dane domáhať sa nároku súdnou cestou (pozri v tomto zmysle v súvislosti so zneužitím daňových

možností rozsudok Fini H, už citovaný, body 33 a 34; pozri analogicky v kontexte článku 43 ES rozsudok z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 55).

- 50 Vzhľadom na vyššie uvedené je na prvú otázku potrebné odpovedať, že článok 3 písm. b) a článok 9 druhý odsek ôsmej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že osvedčenie vyhotovené v súlade so vzorom v prílohe B tejto smernice v zásade povoľuje predpokladať, že príslušná osoba nie je iba platiteľom dane v členskom štáte, ktorého daňový orgán jej vyhotovil uvedené osvedčenie, ale rovnako, že je v tomto členskom štáte usadená. Tieto ustanovenia však neznamenajú, že by daňový orgán členského štátu vrátenia dane nemohol požadovať dôkazy o existencii pobočky, ktorej adresa je v tomto osvedčení uvedená, ak sú pochybnosti o jej hospodárskom význame, a to formou prijatia správnych opatrení upravených právnymi predpismi Spoločenstva v oblasti DPH.

O druhej prejudiciálnej otázke

- 51 Svojou druhou otázkou požaduje vnútroštátny súd výklad pojmu „pracovisko [sídlo hospodárskej činnosti — *neoficiálny preklad*]“, ktorý je uvedený v článku 1 bode 1 trinástej smernice.
- 52 Vopred je potrebné povedať, že v zmysle trinástej smernice štatút platiteľa dane, ktorý nemá sídlo na území Spoločenstva, predpokladá okrem iného, že platiteľ dane na tomto území v období upravenom v článku 3 ods. 1 tejto smernice, nemal žiadne väzby uvedené v článku 1 bodu 1 tejto smernice.

- 53 Medzi tieto väzby patria okrem iného „pracovisko [sídlo hospodárskej činnosti — *neoficiálny preklad*]“ a existencia „trvalého sídla [stálej pobočky — *neoficiálny preklad*], z ktorého sa uskutočňovali obchodné operácie“.
- 54 V súlade s ustálenou judikatúrou v oblasti DPH vyžaduje pojem stála pobočka minimálnu súdržnosť dosiahnutú spojením ľudských a technických prostriedkov, ktoré sú potrebné k poskytnutiu určitých služieb (pozri rozsudky zo 4. júla 1985, Berkholz, 168/84, Zb. s. 2251, bod 18; DFDS, už citovaný, bod 20, a zo 17. júla 1997, ARO Lease, C-190/95, Zb. s. I-4383, bod 15). Predpokladá to dostatočný stupeň stálosti a vhodnú štruktúru z hľadiska ľudských a technických prostriedkov, ktorá umožňuje nezávislé poskytovanie predmetných služieb (pozri rozsudok ARO Lease, už citovaný, bod 16).
- 55 Na účely použitia právnych predpisov Spoločenstva upravujúcich poskytovanie prepravných činností predpokladá tento pojem aspoň existenciu kancelárskych priestorov, v ktorých by sa mohli vyhotoviť zmluvy alebo prijímať rozhodnutia týkajúce sa bežnej prevádzkovej činnosti, ako aj existenciu depa pre vozidlá, ktoré by sa určili na túto činnosť (pozri v tomto zmysle rozsudky ARO Lease, už citovaný, body 19 a 27, ako aj zo 7. mája 1998, Lease Plan, C-390/96, Zb. s. I-2553, bod 26). Naopak, existencia registrácie týchto vozidiel v príslušnom členskom štáte nie je ukazovateľom existencie stálej pobočky v tomto členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok Lease Plan, už citovaný, body 21 a 27).
- 56 Stálu pobočku nepredstavuje pevné zariadenie, ktoré sa používa výlučne na účely realizácie prípravných alebo doplnkových činností, akými je napríklad nábor personálu alebo nákup technických prostriedkov potrebných na plnenie úloh podniku.

- 57 V spore vo veci samej, ako vyplýva z bodu 31 tohto rozsudku, vychádza vnútroštátny súd pri zohľadnení rôznych zistení skutkového stavu z predpokladu (pozri bod 28 tohto rozsudku), že miesto, z ktorého sa vykonávajú prepravné činnosti žalobkyne vo veci samej, sa nachádza vo Švajčiarsku.
- 58 Pokiaľ ide o pojem sídlo hospodárskej činnosti v zmysle článku 1 bodu 1 trinástej smernice, je potrebné poznamenať, že, pokiaľ to isté miesto môže byť súčasne sídlom hospodárskej činnosti a stálou pobočkou predmetného podniku, tak túto skutočnosť upravujúce ustanovenie, ako aj celý článok 1 ôsmej smernice, odkazujúci osobitne tak na pojem sídlo hospodárskej činnosti, ako aj na pojem stála pobočka, z ktorej sa uskutočňovali obchodné operácie, však spolu preukazujú, že v súlade s úmyslom zákonodarcu Spoločenstva má prvý pojem nezávislé postavenie vo vzťahu k druhému pojmu.
- 59 Z toho vyplýva, že okolnosť, že podľa zistení, ktoré vykonal vnútroštátny súd v rámci konania vo veci samej, sa miesto, z ktorého žalobkyňa vo veci samej uskutočňovala obchodné operácie, nenachádza v členskom štáte vyhotovenia osvedčenia nevylučuje, aby žalobkyňa vo veci samej v ňom mala svoje sídlo hospodárskej činnosti.
- 60 Pokiaľ ide o spoločnosť, akou je spoločnosť vo veci samej, pojem sídlo hospodárskej činnosti v zmysle článku 1 bodu 1 trinástej smernice upravuje miesto, kde sa prijímajú zásadné rozhodnutia riadiaceho orgánu spoločnosti a kde sa uskutočňujú úlohy ústredia tejto spoločnosti.
- 61 Určenie miesta sídla hospodárskej činnosti predpokladá zohľadnenie súhrnu faktorov, medzi ktorými sa v prvom rade nachádza sídlo, miesto ústredia, miesto stretnutia riadiacich osôb spoločnosti a miesto, obvykle totožné, v ktorom sa

rozhoduje o všeobecnej podnikovej politike. Iné faktory ako napríklad bydlisko riadiacich osôb, miesto konania valného zhromaždenia, miesto uloženia správnych a účtovných dokumentov a miesto hlavného priebehu finančných činností, najmä bankových, sa môžu zohľadniť taktiež.

- 62 Fiktívne usadenie sa, aké charakterizuje spoločnosť typu „poštovná schránka“ alebo „webová stránka“, nie je možné kvalifikovať ako sídlo hospodárskej činnosti v zmysle článku 1 bodu 1 trinástej smernice (pozri analogicky rozsudky z 2. mája 2006, Euro-food IFSC, C-341/04, Zb. s. I-3813, bod 35, ako aj Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 68).
- 63 Vzhľadom na to, čo bolo uvedené vyššie, je na druhú prejudiciálnu otázku potrebné odpovedať, že článok 1 bod 1 trinástej smernice je potrebné vykladať v tom zmysle, že sídlo hospodárskej činnosti je miesto, v ktorom sa prijímajú zásadné rozhodnutia riadiaceho orgánu spoločnosti a kde sa uskutočňujú úlohy ústredia tejto spoločnosti.

O trovách

- 64 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. Článok 3 písm. b) a článok 9 druhý odsek ôsmej smernice 79/1072/EHS Rady zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu sa majú vykladať v tom zmysle, že osvedčenie vyhotovené v súlade so vzorom v prílohe B tejto smernice v zásade povoľuje predpokladať, že príslušná osoba nie je iba platiteľom dane v členskom štáte, ktorého daňový orgán jej vyhotovil uvedené osvedčenie, ale rovnako, že je v tomto v členskom štáte usadená.

Tieto ustanovenia však neznamenajú, že by daňový orgán členského štátu vrátenia dane nemohol požadovať dôkazy o existencii pobočky, ktorej adresa je v tomto osvedčení uvedená, ak sú pochybnosti o jej hospodárskom význame, a to formou prijatia správnych opatrení upravených právnymi predpismi Spoločenstva v oblasti dane z pridanej hodnoty.

2. Článok 1 bod 1 trinástej smernice Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území Spoločenstva, je potrebné vykladať v tom zmysle, že sídlo hospodárskej činnosti je miesto, kde sa prijímajú zásadné rozhodnutia riadiaceho orgánu spoločnosti a kde sa uskutočňujú úlohy ústredia tejto spoločnosti.

Podpisy