

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 28. junija 2007*

V zadevi C-73/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln (Nemčija) z odločbo z dne 19. januarja 2006, ki je prispela na Sodišče 8. februarja 2006, v postopku

Planzer Luxembourg Sàrl

proti

Bundeszentralamt für Steuern,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts (poročevalec), predsednik senata, E. Juhász, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, J. Malenovský in T. von Danwitz, sodnika,

* Jezik postopka: nemščina.

generalna pravobranilka: V. Trstenjak,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, so jih predložili:

- za Planzer Luxembourg Sàrl P. Widdau, Steuerberater,
- za nemško vlado M. Lumma in U. Forsthoff, zastopnika,
- za francosko vlado G. de Bergues in J.-C. Gracia, zastopnika,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj s S. Fiorentinom, avvocato dello Stato,
- za luksemburško vlado S. Schreiner, zastopnik,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi
19. aprila 2007

izreka naslednjo

Sodbo

- ¹ Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 3(b) in 9, drugi odstavek, in 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 (UL L 331, str. 11, v nadaljevanju: Osmo direktiva) ter 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 (UL L 326, str. 40, v nadaljevanju: Trinajsta direktiva).
- ² Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Planzer Luxembourg Sàrl, družbo luksemburškega prava, in Bundeszentralamt für Steuern (v nadaljevanju: nemška davčna uprava) zaradi zavrnitve zahtevkov za vračilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je ta družba plačala pri nakupu goriva v Nemčiji.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

Šesta direktiva

- 3 Člen 17 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva) vsebuje v odstavkih 2 in 3 naslednje določbe:

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

- a) [DDV] 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 zavezan za davek v državi;

[...]

3. Države članice vsakemu davčnemu zavezancu tudi odobrijo pravico do odbitka ali vračila [DDV] 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 Pogoji in postopki pravice do vračila, določeni v členu 17(3) Šeste direktive, se razlikujejo glede na to, ali ima tuji davčni zavezanec, ki so mu blago in storitve, ki se uporabijo za njegove obdavčljive transakcije, namenjene, sedež v drugi državi članici ali zunaj Evropske skupnosti. Prvi primer se nanaša na Osmo, drugi pa na Trinajsto direktivo.

Osmo direktiva

- 5 Člen 1 Osme direktive določa:

„Za namene te direktive pomeni davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države osebo [...], ki [...] 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 [...] ni opravila prometa blaga oz. storitev, za katerega se šteje, da je bil opravljen v tej državi [...]"

6 Člen 2 te direktive določa:

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

7 Člen 3(b) Osme direktive določa, da mora davčni zavezanec, da bi bil upravičen do vračila, „predložiti dokazilo v obliki potrdila, ki ga izda uradni organ države, v kateri ima sedež, da je zavezanec za [DDV] v tej državi“.

8 V skladu s členom 6 Osme direktive države članice ne smejo, razen obveznosti, določenih s to direktivo, med drugim v členu 3, davčnemu zavezancu iz člena 2 te direktive naložiti „nobene dodatne obveznosti razen obveznosti, da v posebnih primerih posreduje potrebne podatke za odločanje o upravičenosti zahtevka za vračilo davka“.

9 Člen 9, drugi odstavek, Osme direktive določa, da morajo biti „[p]otrdila, navedena v členih 3(b) [...], ki izkazujejo, da je zadevna oseba davčni zavezanec, sestavljena po obrazcu iz priloge B“.

- 10 Po tem obrazcu morajo biti v potrdilu o statusu davčnega zavezanca navedeni zlasti priimek in ime ali ime družbe tožeče stranke, vrsta dejavnosti, naslov poslovne enote in davčna številka ali po potrebi razlog, zaradi katerega tožeča stranka nima davčne številke.

Trinajsta direktiva

- 11 Trinajsta direktiva v členu 1 določa:¹

„V tej direktivi:

1. davčni zavezanec, ki nima stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti, pomeni davčnega zavezanca iz člena 4(1) [Šeste] direktive [...], 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 [...]

[...]“

1 — 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“.

12 Člen 2(1) Trinajste direktive določa:

„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 [DDV], ki mu je bil obračunan za opravljene storitve ali dobavljene premičnine 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) [Šeste direktive] [...]“

13 Člen 3(1) Trinajste direktive določa:

„Vračila iz člena 2(1) seodobrijo na zahtevo davčnega zavezanca. Države članice določijo postopke za predložitev zahtevkov, tudi časovne omejitve za predložitev zahtevkov, obdobje, na katerega se zahtevki nanašajo, organ, ki je pristojen za sprejemanje zahtevkov, in najnižje zneske, za katere so lahko zahtevki predloženi. Določijo tudi postopke vračil, vključno z roki za njihovo izvršitev. Vlagatelju naložijo takšne obveznosti, ki so nujne za določitev, ali je zahtevek upravičen in za preprečitev goljufij, zlasti obveznost predložitve dokazila, da opravlja gospodarsko dejavnost v skladu s členom 4(1) [Šeste direktive] [...] Vlagatelj mora s pisno izjavo potrditi, da v predpisanem obdobju ni opravil nobene transakcije, ki ne izpolnjuje pogojev iz točke 1 člena 1 te direktive.“

14 Člen 4 Trinajste direktive določa:

„1. Za namene te direktive se upravičenost do vračil določi v skladu s členom 17 [Šeste direktive] [...], 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.

[...]“

Nacionalno pravo

15 Povezane določbe člena 18(9) Umsatzsteuergesetz 1993 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1993, BGBl. 1993 I, str. 565, v nadaljevanju: UstG) in člena 59 Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993 (uredbe iz leta 1993 o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost, BGBl. 1993 I, str. 600, v nadaljevanju: UStDV) urejajo postopek vračila DDV, ki ga je davčni zavezanec, ki ima sedež v tujini, plačal v Nemčiji.

16 Na podlagi člena 18(9) UstG davčni zavezanci, ki nimajo sedeža na ozemlju Skupnosti, niso upravičeni do vračila zneskov vstopnih davkov, ki se nanašajo na dobavo goriva.

Dejansko stanje in vprašanji za predhodno odločanje

- 17 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari ima prevozno podjetje. Sedež podjetja ima v Frisangeu (Luksemburg). Edini družbenik tega podjetja je družba Planzer Transport AG (v nadaljevanju: P AG), katere sedež je v Dietikonu (Švica).
- 18 Poslovodji tožeče stranke v postopku v glavni stvari sta dva zaposlena družbe P AG. Eden izmed njiju prebiva v Švici, drugi v Italiji.
- 19 H. Deltgen (v nadaljevanju: D) ima na sedežu tožeče stranke v postopku v glavni stvari družbo Helvetia House, pri kateri je imela ta tožeča stranka v najemu poslovne prostore. Kot zastopnik njenega edinega družbenika je prevzel odgovornost, da stori, kar je potrebno za ustanovitev te družbe.
- 20 Trinajst drugih družb, med katerimi so tri odvisne družbe švicarskih prevoznih podjetij, imajo sedež na naslovu tožeče stranke v postopku v glavni stvari.
- 21 Leta 1997 in leta 1998 je slednja 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.

- 22 V tem potrdilu je navedeno, da je tožeča stranka v postopku v glavni stvari davčni zavezanec za DDV z luksemburško davčno številko.
- 23 Vendar pa je nemška davčna uprava, ker jo je njena informacijska centrala za tujino obvestila, da ta družba nima telefonskega priključka na naslovu, navedenem v potrdilu, menila, da družba tožeča stranka v postopku v glavni stvari ni dokazala, da ima sedež uprave v Luksemburgu. Z odločbama z dne 24. januarja 1998 in z dne 29. oktobra 1998 je zavrnila zahtevka za vračilo, ker pogoji za odobritev vračila, določeni v členih 18(9) UStG in 59 UStDV, niso bili izpolnjeni.
- 24 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je vložila ugovora zoper ti odločbi. Predložila je dopolnilno potrdilo, da je „gospodarska družba, ki je v smislu konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med Nemčijo in Luksemburgom“ zavezana za „luksemburške neposredne davke“. Trdila je, da njeni poslovodji, D. 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 računi izdajajo na njenem sedežu v Luksemburgu.
- 25 Nemška davčna uprava je z odločbama z dne 1. julija 1999 zavrnila te ugovore tožeče stranke v postopku v glavni stvari, saj je menila, da je kraj poslovanja navedene družbe v Švici in ne v Luksemburgu.

- 26 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je zoper ti odločbi o zavrnitvi vložila tožbo. Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu, Nemčija) je s sodbo z dne 26. oktobra 2001 ugodilo tožbi, ker je menilo, da je Luksemburg glavna izhodiščna točka za transakcije, ki jih opravlja tožeča stranka v postopku v glavni stvari za svojo švicarsko matično družbo, in ni mogoče zanikati, da je njen sedež v tej državi članici.
- 27 Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) je s sodbo z dne 22. maja 2003 razveljavilo to sodbo, ker je menilo, da je Finanzgericht Köln napačno presodilo, da ima ta družba sedež v Luksemburgu, s tem ko se je opiralo na kraj statutarnega sedeža tožeče stranke v postopku v glavni stvari. Ker je Bundesfinanzhof menilo, da razlaga pojmov poslovna enota in sedež, ki jih uporablja nemška zakonodaja o DDV, izhaja iz prava Skupnosti, je določilo merila, ki bi bila glede tega po njegovem mnenju upoštevana: vpis tožeče stranke v glavni stvari pod lastno firmo v luksemburški imenik; najem poslovnih prostorov in sklenitev pogodb v lastnem imenu; kraj in obdobje dejavnosti morebitnih zaposlenih v službi tožeče stranke v postopku v glavni stvari; kraj izdaje računov za transakcije, ki jih je opravila za matično družbo; kraj parkiranja tovornjakov v času, ko ne vozijo; obstoj napovedi za odmero prometnega davka v Luksemburgu; dokumenti, ki jih za tožečo stranko v postopku v glavni stvari izdajo luksemburški davčni organi. Nato je zadevo vrnilo Finanzgericht Köln, da ta sodni organ začne z ugotovitvami potrebnih dejstev.
- 28 V predložitveni odločbi je Finanzgericht Köln ugotovilo:

„1. Tožeča stranka je na podlagi sporazuma o tovornih tarifah z dne 1. januarja 1996 in z njeno pisemsko glavo v letih 1997 in 1998 P AG izstavila mnogo računov za prevozne stroške, ki jih je ta plačala z bančnimi nakazili. Hkrati je družbi P AG zaračunala stroške za uporabo polpriklonnikov. Od 26. septembra 1995 je prek

svojega uslužbenca Roberta Surberja sklenila pisno najemno pogodbo s firmo Helvetia House – Henri Deltgen za pisarniške prostore na Rue de Luxembourg 23 A v Frisangeu, ki je začela veljati 1. januarja 1996. Plačala je tudi stroške ogrevanja za te prostore. Dosegljiva je bila na telefonski številki Helvetia House, ki je bila, kar je res, v telefonskem imeniku registrirana pod D-jevim imenom in je to številko tudi uporabljala na svojih pisemskih glavah. V obdobju od l. 1996 do l. 1998 je na svoje ime pri ministrstvu za transport registrirala sedem tovornjakov in pridobila ustrezno dovoljenje za opravljanje dejavnosti od ministrstva za malo gospodarstvo in turizem. Na seznamu zaposlenih, ki ga je izdelala 15. junija 1998, je bilo sedem zaposlenih, ki jih je večinoma zaposlila od l. 1996, preostali pa so bili zaposleni za nadomeščanje sodelavcev, ki so bili prav tako zaposleni od leta 1996 in so podjetje zapustili. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je sklenila ustrezne pisne pogodbe o zaposlitvi. Nazadnje je bila vpisana za prometni davek pri Bureau d'imposition de l'administration fiscale luxembourgeoise (davčni urad luksemburške davčne uprave) pod številko 1995 2408 871 in je imela davčno številko TVA LU 1648750. Poleg tega je predložila obračune DDV, prejela pa je tudi odmerne odločbe za DDV. Za neposredne davke je bila vpisana pod številko 1995/2408/871.

2. Tožena stranka je pri luksemburški davčni upravi 11. julija zahtevala dodatne informacije, kar je vodilo k naslednjemu [...]: ta uprava trdi, da naj bi tožeča stranka najela pisarniške prostore v Helvetia House, ta pa naj bi delno opravljala tudi tajniška in računovodska dela. Tožeča stranka na svojem statutarnem sedežu ni imela niti opreme niti kakršnih koli drugih predmetov in njeni odgovorni niso bili stalno prisotni v Luksemburgu. Tam ni bilo niti skladišča niti parkirišča za tovornjake. Vendar pa so bili vozniki tovornjakov prijavljeni v Luksemburgu, prav tako so bili tam registrirani tovornjaki. Za leto 1997 je tožeča stranka v Luksemburgu prijavila promet v višini 575.129,56 eura.

3. Na obravnavi z dne 19. januarja 2006 je odločujoči senat glede tega ugotovil tudi, da sta bili obe poslovodji tožeče stranke v Luksemburgu prisotni dva do tri dni na

teden (Surber) in dva do štiri dni na teden (Gemple). Tam so bile sprejete bistvene poslovne odločitve (kot so nakup tovarnjakov, zaposlovanje sodelavcev) in se je vodila administracija (računovodstvo, izdaja računov, izračun plač). Vendar je operativno dejavnost (porazdelitev in organizacija prevozov tovarnjakov, odnosi s strankami) vsekakor zagotavljal P AG iz Švice. Tožeča stranka je v svoji izvedbi opravljala prevozne storitve z zgoraj omenjenimi tovarnjaki, ki so bili v njeni lasti. 100 % storitev je bilo namenjeno P AG in tožeča stranka je te storitve obračunala iz Luksemburga.

4. Glede tega, ali je opravljala prevozne storitve na nacionalnem ozemlju, je tožeča stranka dopisu z dne 10. januarja 2006 za obdobja, na katera se nanašajo zahtevana vračila, priložila potrdila o uporabi ureditve ničelne stopnje v okviru postopka odbitka [...]"

29 Predložitveno sodišče v predložitveni odločbi poudarja, da je osrednje vprašanje v tej zadevi to, ali ima tožeča stranka v postopku v glavni stvari sedež zunaj ozemlja Skupnosti, pri čemer v tem primeru v skladu s členom 18(9), sedmi stavek, UStG nima pravice do vračila DDV, plačanega ob nakupu goriva v Nemčiji, in se tako pridruži mnenju Bundesfinanzhof, da je pojem sedeža v smislu te določbe treba razlagati v skladu s členom 1(1) Trinajste direktive. Vendar pa dvomi o tem, kako se pravilno razlaga ta zadnja določba.

30 Po mnenju tega sodišča se je treba predvsem vprašati o pravnem pomenu potrdil, ki jih je predložila tožeča stranka v postopku v glavni stvari. Ko meni, da iz teh potrdil za to osebo izhaja neizpodbojna domneva o statusu gospodarskega subjekta, ki je zavezan za DDV, se kljub temu sprašuje, ali se jim lahko pripiše tudi neizpodbojna domneva v zvezi s sedežem gospodarskega subjekta te osebe v državi članici, v kateri so bila izdana (v nadaljevanju: država članica, ki izda potrdilo).

31 Ob predpostavki, da to vprašanje zahteva nikalni odgovor, se 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).

32 Finanzgericht Köln je tako prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali ima potrdilo, skladno z obrazcem iz priloge B k Osmi direktivi, zavezujoč učinek 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?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 33 V prvem vprašanju predložitveno sodišče sprašuje, ali potrdilo skladno z obrazcem iz priloge B k Osmi direktivi nujno dokazuje, da ima davčni zavezanec sedež v državi članici, ki izda potrdilo.
- 34 Glede tega je treba opozoriti, da je cilj Osme direktive uvesti postopke za vračilo DDV, ki ga v državi članici plačajo davčni zavezanci s sedežem v drugi državi članici, in tako uskladiti pravico do vračila, kot izhaja iz člena 17(3) Šeste direktive (glej zlasti sodbi z dne 13. julija 2000 v zadevi Monte dei Paschi Di Siena, C-136/99, Recueil str. I-6109, točka 20, in z dne 15. marca 2007 v zadevi Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, ZOdl., str. I-2425, točka 26).
- 35 Kot izhaja iz druge uvodne izjave, je prvi cilj te direktive izogniti se temu, da bi bil davčni zavezanec, katerega sedež je na ozemlju katere od držav članic, dvojno obdavčen zaradi tega, ker bi moral dokončno plačati davek, ki mu je bil obračunan v drugi državi članici. Kot je predstavila Komisija Evropskih skupnosti, je pravica, ki jo ima davčni zavezanec s sedežem v državi članici, do vračila DDV, plačanega v drugi državi članici, kot jo ureja Osma direktiva, odvisna od pravice, ki jo je v njegovo korist uvedla Šesta direktiva, da se odbije vstopni DDV, ki ga je že plačal v svoji državi članici.
- 36 Iz šeste uvodne izjave Osme direktive izhaja, da je njen drugi splošni cilj preprečiti nekatere oblike davčnih utaj ali izogibanja davkom (glej v tem smislu sodbo z dne 11. junija 1998 v zadevi Grandes sources d'eaux minérales françaises, C-361/96, Recueil, str. I-3495, točka 28).

- 37 Da lahko Osmo direktivo uresniči ta dvojni cilj, daje davčnemu zavezanecu pravico do vračila DDV, plačanega v državi članici, v kateri nima niti sedeža, niti stalne poslovne enote, niti stalnega ali običajnega prebivališča, in kjer v istem obdobju ni dobavil blaga ali opravil storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 25. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-429/97, Recueil, str. I-637, točka 28), s tem da se vračilo podredi temu, da se davčni upravi države članice, kjer se zahteva to vračilo (v nadaljevanju: država članica vračila), predloži potrdilo, ki ga je izdala davčna uprava države članice, ki potrdilo izda, o statusu davčnega zavezanca za DDV subjekta, ki zahteva to vračilo.
- 38 Kot je poudarila Komisija, sistem vračila, ki ga uvaja Osmo direktiva, temelji na usklajenem delovanju mehanizma sodelovanja in vzajemnega zaupanja med davčnimi upravami držav članic.
- 39 V teh okoliščinah, da bi se zagotovilo usklajeno delovanje tega mehanizma, člen 9, drugi odstavek, Osmo Direktivo določa, da morajo biti potrdila, ki izkazujejo, da je zadevna oseba davčni zavezanec, in jih izda država članica, ki potrdilo izda, sestavljena po obrazcu iz priloge B k tej direktivi. V tem obrazcu je določeno, da morata biti v tem potrdilu med drugim navedena tudi davčna številka in „naslov sedeža“ te osebe. Poleg tega člen 3(b) te direktive določa, da to potrdilo izda uprava države članice, v kateri ima davčni zavezanec sedež.
- 40 Kot sta zatrjevali italijanska vlada in Komisija, potrdilo skladno z obrazcem iz priloge B k Osmi direktivi omogoča domnevo, da zadevna oseba ni le davčni zavezanec za DDV v državi članici, ki potrdilo izda, ampak da ima v taki ali drugačni obliki v tej državi članici sedež, bodisi da ima tam sedež gospodarske dejavnosti bodisi stalno poslovno enoto, iz katere se opravljajo transakcije.

- 41 Davčno upravo države članice vračila glede dejstev in glede prava načeloma zavezujejo podatki iz tega potrdila.
- 42 V zvezi z razlikami, ki obstajajo pri pogojih za vračilo med ureditvijo iz Osme direktive za davčne zavezance, ki imajo sedež v drugi državi članici, kot je država članica vračila, in ureditvijo Trinajste direktive za davčne zavezance, ki nimajo sedeža na ozemlju Skupnosti, izdaja potrdila skladno z obrazcem iz priloge B k Osmi direktivi vendarle ne more ovirati, kot so to trdile nemška, francoska in italijanska vlada ter Komisija, tega, da se želi davčna uprava države članice vračila prepričati, da sedež, katerega naslov je naveden v temu potrdilu, dejansko obstaja.
- 43 Glede tega je treba spomniti, da upoštevanje gospodarske stvarnosti pomeni temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV (sodba z dne 20. februarja 1997 v zadevi DFDS, C-260/95, Recueil, str. I-1005, točka 23).
- 44 Poleg tega se v skladu z ustaljeno sodno prakso ni mogoče sklicevati na pravo Skupnosti z namenom goljufije ali zlorabe (glej, na področju DDV, zlasti sodbi z dne 3. marca 2005 v zadevi Fini H, C-32/03, ZOdl., str. I-1599, točka 32, in z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 68).
- 45 Tako bi bilo v primeru, če bi bil davčni zavezanec nameraval izkoristiti sistem vračil v skladu s pogoji, navedenimi v Osmi direktivi, čeprav sedež, katerega naslov je naveden v potrdilu, skladnim z obrazcem iz priloge B k tej direktivi, ne bi ustrezal gospodarski stvarnosti v državi članici, ki potrdilo izda, in čeprav zadevna oseba ne bi imela sedeža na ozemlju Skupnosti, tako da ta ne bi bila zajeta s to, ampak s Trinajsto direktivo.

- 46 Čeprav davčna uprava države članice vračila izkaže dvome na primer, ko gre za sum na davčno zlorabo glede gospodarske stvarnosti sedeža iz tega potrdila, zaradi domneve, ki je povezana s tem potrdilom, ne more davčnemu zavezancu zavrniati vračila, ne da bi to drugače predhodno preverila.
- 47 V podobnem primeru, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 53 sklepnih predlogov, ima ta uprava v skladu s členom 6 Osme direktive možnost, da prisili davčnega zavezanca, da ji v posebnih primerih posreduje potrebne podatke za odločanje o upravičenosti zahtevka za vračilo davka (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Monte Dei Paschi Di Siena, točka 31), tako da bi s pomočjo podatkov lahko ocenila gospodarsko stvarnost sedeža, navedenega v potrdilu o statusu davčnega zavezanca.
- 48 Kot je navedla Komisija, ima ta uprava na voljo tudi instrumente Skupnosti o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost in boju proti goljufiji in utaji davka na tem področju, kot so ukrepi, določeni z Uredbo Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost in o razveljavitvi Uredbe (EGS) št. 218/92 (UL L 264, str. 1), ter z Uredbo Komisije (ES) št. 1925/2004 z dne 29. oktobra 2004 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Uredbe št. 1798/2003 (UL L 331, str. 13).
- 49 Če iz pridobljenih informacij izhaja, da naslov, naveden v potrdilu o statusu davčnega zavezanca, ni enak niti sedežu gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca niti stalni poslovni enoti, iz katere slednji opravlja transakcije, lahko davčna uprava države članice vračila upravičeno zavrne vračilo, ki ga je zahteval davčni zavezanec, brez poseganja v pravico do tožbe, ki jo ima slednji (v smislu davčne zlorabe glej

zgoraj navedeno sodbo Fini H, točki 33 in 34; po analogiji, v smislu člena 43 ES, glej sodbo z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 55).

- 50 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 3(b) in 9, drugi odstavek, Osme direktive razlagati tako, da se na podlagi potrdila, skladnega z obrazcem iz priloge B k Osmi direktivi, ne domneva le, da je zadevna oseba davčni zavezanec za DDV v državi članici davčne uprave, ki je potrdilo izdala, ampak tudi da ima sedež v tej državi članici. Vendar te določbe ne zahtevajo, da je davčni upravi države članice vračila, ki bi dvomila glede gospodarske stvarnosti sedeža, katerega naslov je naveden v tem potrdilu, prepovedano, da se o tej stvarnosti prepriča tako, da uporabi upravne ukrepe, ki jih v ta namen določa ureditev Skupnosti na področju DDV.

Drugo vprašanje

- 51 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče prosi za razlago pojma „sedež gospodarske dejavnosti“ iz člena 1, točka 1, Trinajste direktive.
- 52 Uvodoma je treba poudariti, da v smislu Trinajste direktive status davčnega zavezanca, ki nima sedeža na ozemlju Skupnosti, predvideva med drugim, da pri davčnem zavezancu v obdobju iz člena 3(1) te direktive na tem ozemlju niso bile podane navezne okoliščine, določene v členu 1, točka 1, te direktive.

- 53 Med temi naveznimi okoliščinami je med drugim „sedež gospodarske dejavnosti“ in obstoj „stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo transakcije“.
- 54 V skladu z ustaljeno sodno prakso na področju DDV zahteva pojem poslovne enote minimalno trajanje na podlagi stalne združitve človeških virov in tehničnih sredstev, potrebnih za opravljanje določenih storitev (glej sodbo z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz, 168/84, Recueil, str. 2251, točka 18; zgoraj navedeno sodbo DFDS, točka 20, in sodbo z dne 17. julija 1997 v zadevi ARO Lease, C-190/95, Recueil, str. I-4383, točka 15). Zato zahteva zadostno stopnjo stalnosti in strukturo, ki lahko z osebnega in tehničnega vidika omogoči samostojno opravljanje zadevnih storitev (glej zgoraj navedeno sodbo ARO Lease, točka 16).
- 55 Glede prevoznih dejavnosti ta pojem za namene izvajanja ureditve Skupnosti glede DDV zahteva vsaj pisarniški prostor, v katerem se lahko pripravijo pogodbe in sprejemajo vsakodnevne poslovne odločitve upravljanja, ter kraj za vmesno parkiranje vozil, povezanih s temi dejavnostmi (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo ARO Lease, točki 19 in 27, ter sodbo z dne 7. maja 1998 v zadevi Lease Plan, C-390/96, Recueil, str. I-2553, točka 26). Nasprotno pa registracija teh vozil v zadevni državi članici ne pomeni, da gre za stalno poslovno enoto v tej državi članici (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Lease Plan, točki 21 in 27).
- 56 Stalna baza, ki se uporablja za opravljanje pripravljalnih ali pomožnih dejavnosti, kot je zaposlovanje ali nakup tehničnih sredstev, potrebnih za opravljanje dejavnosti podjetja, ne pomeni, da gre za stalno poslovno enoto.

- 57 V zadevi v glavni stvari, kot izhaja iz točke 31 te sodbe, predložitveno sodišče meni, da, upoštevajoč različne trditve o dejstvih (glej točko 28 te sodbe), kraj, iz katerega se dejansko opravljajo prevozne dejavnosti tožeče stranke v postopku v glavni stvari, leži v Švici.
- 58 Glede pojma sedež gospodarske dejavnosti v smislu člena 1, točka 1, Trinajste direktive je treba povedati, da če isti kraj lahko ustreza tako sedežu gospodarske dejavnosti kot tudi stalni poslovni enoti zadevnega podjetja, zgolj dejstvo, da tako ta določba kot člen 1 Osme direktive razlikujeta pojem gospodarske dejavnosti od stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo transakcije, kaže, da je v skladu s predstavo zakonodajalca Skupnosti prvi pojem avtonomen glede na drugega.
- 59 Iz tega izhaja, da okoliščina, da glede na ugotovitve predložitvenega sodišča v okviru zadeve v glavni stvari kraj, iz katerega se dejavnosti tožeče stranke v postopku v glavni stvari dejansko opravljajo, ne leži v državi članici, ki potrdilo izda, ne izključuje, da ima tožeča stranka v postopku v glavni stvari tam sedež gospodarske dejavnosti.
- 60 Če gre za družbo, kot je v obravnavani zadevi v glavni stvari, se pojem gospodarske dejavnosti v smislu člena 1, točka 1, Trinajste direktive nanaša na kraj, kjer se sprejemajo bistvene odločitve glede splošnega vodenja te družbe ali kjer se izvajajo naloge glavne uprave te družbe.
- 61 Pri določitvi kraja sedeža gospodarske dejavnosti družbe je treba upoštevati mnogo dejavnikov, in sicer najprej statutarni sedež, kraj glavne uprave, kraj sestanka vodilnih v družbi in kraj, kjer se sprejema splošna politika te družbe, ki je po navadi

enak. Preostala dejstva, kot je prebivališče glavnih vodilnih, kraj sklicevanja skupščin, upravnih in računovodskih dokumentov in glavni potek finančnih dejavnosti, med drugim bančnih, se tudi lahko upoštevajo.

62 Tako se navidezne ustanovitve, kot je družba „poštni nabiralnik“ ali „kulisa“, ne morejo opredeliti kot sedež gospodarske dejavnosti v smislu člena 1, točka 1, Trinajste direktive (glej po analogiji sodbo z dne 2. maja 2006 v zadevi Eurofood IFSC, C-341/04, ZOdl., str. I-3813, točka 35, in zgoraj navedeno sodbo Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, točka 68).

63 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 1, točko 1, Trinajste direktive razlagati tako, da je sedež gospodarske dejavnosti kraj, kjer se sprejemajo bistvene odločitve glede splošnega vodenja te družbe ali kjer se izvajajo naloge glavne uprave te družbe.

Stroški

64 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. Člena 3(b) in 9, drugi odstavek, Osme direktive 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 je treba razlagati tako, da se na podlagi potrčila, skladnega z obrazcem iz priloge B k tej direktivi, ne domneva le, da je zadevna oseba davčni zavezanec za DDV v državi članici davčne uprave, ki mu ga je izdala, ampak tudi, da ima sedež v tej državi članici.

Vendar te določbe ne zahtevajo, da je davčni upravi države članice vračila, ki bi dvomila glede gospodarske stvarnosti sedeža, katerega naslov je naveden v tem potrdilu, prepovedano, da se o tej stvarnosti prepriča tako, da uporabi upravne ukrepe, ki jih v ta namen določa ureditev Skupnosti na področju davka na dodano vrednost.

2. Člen 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, je treba razlagati tako, da „sedež gospodarske dejavnosti“ pomeni kraj, kjer se sprejemajo bistvene odločitve glede splošnega vodenja te družbe ali kjer se izvajajo naloge glavne uprave te družbe.

Podpisi