

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

VERICY TRSTENJAK

przedstawiona w dniu 19 kwietnia 2007 r.¹

I — Wprowadzenie

1. Jedna ze spółek transportowych zarejestrowanych w Luksemburgu wystąpiła do niemieckich organów podatkowych z wnioskami o zwrot podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), który został zapłacony w Niemczech przy zakupie paliwa.
2. Do każdego z tych wniosków załączone zostało zaświadczenie wydane przez luksemburskie organy podatkowe zgodnie z załącznikiem B do ósmej dyrektywy Rady z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju², stosownie do którego zainteresowana spółka podlega podatkowi od wartości dodanej pod luksemburskim numerem identyfikacji podatkowej.
3. Niemniej jednak niemieckie organy podatkowe oddaliły wnioski o zwrot przyjmując, że siedziba zarządu tego przedsiębiorstwa znajdowała się w Szwajcarii, a nie w Luksemburgu.
4. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Finanzgericht Köln zwraca się do Trybunału z pytaniem o to, czy owo zaświadczenie koniecznie oznacza, że danego podatnika należy uznać za posiadającego siedzibę w państwie członkowskim, które je wydało.
5. W razie odpowiedzi przeczącej Finanzgericht Köln uważa, że należy ustalić, czy owa spółka ma siedzibę poza terytorium Wspólnoty, w którym to przypadku nie miałaby prawa na podstawie prawa niemieckiego do zwrotu podatku VAT zapłaconego podczas zakupu paliwa w Niemczech, i w związku z tym kieruje do Trybunału pytanie dotyczące wykładni, jaką należy nadać pojęciu siedziby, o którym mowa w art. 1 pkt 1 trzynastej dyrektywy Rady z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawo-

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dz.U. L 331, str. 11.

dawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty³.

2. Działalność gospodarcza, określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych] [...]”.

II — Ramy prawne

7. Artykuł 17 ust. 2–4 w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych⁵ przewidywał, że:

A — Właściwe przepisy prawa wspólnotowego

1. Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku⁴ (zwana dalej „szóstą dyrektywą”)

6. Zgodnie z art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy 77/388/EWG:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. [...]

„2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

3 — Dz.U. L 326, str. 40.

4 — Dz.U. L 145, str. 1.

5 — Dyrektywa Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1).

3. Państwa członkowskie przyznają każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu podatku od wartości dodanej, określonego w ust. 2, w stopniu, w jakim takie towary lub usługi są używane do celów:

a) transakcji związanych z działalnością gospodarczą, określoną w art. 4 ust. 2 przeprowadzanych w innym kraju, które kwalifikowałyby się do odliczenia podatku, jeśli miałyby miejsce na terytorium kraju;

[...]

4. Rada, stanowiąc jednogłośnie, poczyni wszelkie starania, aby przyjąć przed dniem 31 grudnia 1977 r., na wniosek Komisji, wspólnotowe zasady, na podstawie których będą dokonywane zwroty, zgodnie z ust. 3 podatnikom niemającym przedsiębiorstwa na terytorium kraju. Dopóki takie reguły wspólnotowe nie zostaną wprowadzone w życie, państwa członkowskie same określą sposób dokonywania tych zwrotów. W przypadkach, kiedy osoba podlegająca opodatkowaniu nie mieszka na terytorium Wspólnoty, państwa członkowskie mogą odmówić zwrotu lub uzależnić go od spełnienia dodatkowych warunków”.

2. Ósma dyrektywa Rady 79/1072/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (zwana dalej „ósmą dyrektywą”)

8. Artykuł 1 tej dyrektywy stanowi, iż:

„Do celów niniejszej dyrektywy termin »podatnik niemający siedziby na terytorium danego kraju« oznacza osobę określoną w art. 4 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG, która w okresie określonym w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy, zdanie pierwsze i drugie, nie ma w tym kraju ani siedziby dla prowadzenia swojej działalności gospodarczej, ani stałego zakładu, z którego prowadzone są transakcje gospodarcze, ani też, jeżeli nie istnieje taka siedziba lub stały zakład, swojego stałego lub normalnego miejsca zamieszkania [miejsca stałego pobytu lub miejsca, w którym zazwyczaj przebywa], i która w tym samym okresie nie dostarczała towarów lub usług uznawanych za dostarczane w tym kraju, z wyjątkiem:

a) usług transportowych i usług pomocniczych w stosunku do nich, zwolnionych na podstawie art. 14 ust. 1 lit. i), art. 15 lub 16 ust. 1 litera B, C i D dyrektywy 77/388/EWG [...]”

9. Zgodnie z art. 2 tej dyrektywy:

siedzibę, że jest płatnikiem [podatnikiem] podatku od wartości dodanej w tym państwie [...]”.

„Każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium tego kraju, ale mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, zgodnie z ustanowionymi poniżej warunkami, każdy podatek od wartości dodanej nałożony w odniesieniu do usług lub mienia ruchomego dostarczonego mu przez innych podatników na terytorium tego kraju [...]”.

11. Artykuł 5 dyrektywy stanowi, że:

10. Artykuł 3 ósmej dyrektywy stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy towary i usługi, w odniesieniu do których podatek może być zwrócony, muszą spełniać warunki ustanowione w art. 17 dyrektywy 77/388/EWG, stosowane w państwie członkowskim dokonującym zwrotu [...]”.

„Aby zakwalifikować się do zwrotu podatku, każdy podatnik określony w art. 2, który nie dostarcza towarów lub usług uważanych za dostarczane na terytorium danego kraju:

12. Artykuł 6 ósmej dyrektywy przewiduje, iż:

[...]

- b) przedstawia dowód, w formie zaświadczenia wystawionego przez władze publiczne państwa, w którym ma

„Państwa członkowskie nie mogą nakładać na podatników określonych w art. 2 żadnych zobowiązań oprócz tych, które określono w art. 3 i 4, z wyjątkiem zobowiązania przedstawienia, w szczególnych przypadkach, informacji koniecznych do ustalenia, czy wniosek o zwrot jest uzasadniony”.

13. Artykuł 9 akapit drugi ósmej dyrektywy stanowi, że:

„Zaświadczenia określone w art. 3 lit. b) i art. 4 lit. a) stwierdzające, że dana osoba jest podatnikiem, są sporządzane zgodnie ze wzorami zawartymi w załączniku B”.

3. Trzynasta dyrektywa Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (zwana dalej „trzynastą dyrektywą”)

14. Zgodnie z art. 1 tej dyrektywy:

„Do celów niniejszej dyrektywy

- 1) »podatnik niemający siedziby na terytorium Wspólnoty« oznacza podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 1 dyrektywy

77/388/EWG, który w czasie określonym w art. 3 ust. 1 niniejszej dyrektywy nie miał na terytorium Wspólnoty ani własnego przedsiębiorstwa, ani przedsiębiorstwa w celu realizacji transakcji handlowych, ani, o ile takie przedsiębiorstwo nie istniało, nie posiadał tam stałego adresu lub miejsca zamieszkania [ani siedziby, ani stałego zakładu, z którego prowadzone są transakcje gospodarcze, ani też, jeżeli nie istnieje taka siedziba lub stały zakład, miejsca stałego pobytu lub miejsca, w którym zazwyczaj przebywa] i który w tym samym czasie nie dostarczał towarów ani usług uważanych za dostarczane w państwie członkowskim określonych w art. 2, z wyjątkiem:

- a) usług transportowych i usług pomocniczych, zwolnionych na mocy art. 14 ust. 1 lit. i), art. 15 lub 16 ust. 1, B, C i D dyrektywy 77/388/EWG [...].

15. Zgodnie z art. 2 trzynastej dyrektywy:

„1. Bez uszczerbku dla art. 3 i 4 każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium Wspólnoty, na warunkach określonych poniżej, podatek od wartości dodanej pobrany od świadczonych usług lub dostarczonego majątku ruchomego na terytorium kraju przez innego podatnika lub pobrany z tytułu przywozu towarów do kraju, o ile te

towary i usługi są wykorzystywane do celów transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) i b) dyrektywy 77/388/EWG lub świadczenia usług wymienionych w art. 1 pkt 1 lit. b) niniejszej dyrektywy.

B — *Właściwe przepisy prawa krajowego*

2. Państwa członkowskie mogą uzależnić dokonywanie zwrotu określonego w ust. 1 od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści odnoszących się do podatków obrotowych [...].

17. Zgodnie z § 18 ust. 9 Umsatzsteuergesetz 1993 (ustawy z 1993 r. o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”)⁶ w związku z § 59 Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993 (rozporządzenia z 1993 r. w sprawie wykonania ustawy o podatku obrotowym, zwanego dalej „UStDV”)⁷, podatnikom nieposiadającym siedziby na terytorium Wspólnoty nie przysługuje prawo do zwrotu w zakresie kwot podatku naliczonego przy zakupie paliwa.

16. Artykuł 4 tej dyrektywy stanowi:

„1. Do celów niniejszej dyrektywy warunki otrzymania zwrotu są określane zgodnie z art. 17 dyrektywy 77/388/EWG przez państwo członkowskie, w którym dokonywany jest zwrot.

III — **Postępowanie przed sądem krajowym i wnioszek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

2. Państwa członkowskie mają jednakże prawo do wykluczenia określonych wydatków lub określenia dodatkowych warunków otrzymania zwrotu [...].

18. Spółka transportowa Planzer Luxembourg Sàrl (zwana dalej „Planzer Luxembourg”) ma siedzibę we Frisange (Wielkie

6 — BGBI. 1993, I, str. 565 i nast.

7 — BGBI. 1993, I, str. 600 i nast.

Księstwo Luksemburga). Jej jedynym wspólnikiem jest spółka Planzer Transport AG, której siedziba znajduje się w Dietikon (Szwajcaria).

19. W siedzibie Planzer Luxembourg H. Deltgen prowadzi spółkę Helvetia House, od której Planzer Luxembourg wynajął pomieszczenia biurowe. Jako przedstawiciel jej jedynego wspólnika, H. Deltgen zobowiązał się do podjęcia niezbędnych działań w celu utworzenia Planzer Luxembourg. Zarządzającymi Planzer Luxembourg są dwaj pracownicy Planzer Transport AG. Jeden z nich zamieszkuje w Szwajcarii, a drugi we Włoszech. Pozostałe trzynaście spółek, z których trzy są spółkami zależnymi szwajcarskich spółek transportowych, ma swoją siedzibę pod adresem Planzer Luxembourg.

20. W latach 1997 i 1998 Planzer Luxembourg wystąpiła do niemieckich organów podatkowych z dwoma wnioskami o zwrot podatku VAT, który zapłaciła w Niemczech przy zakupie paliwa. Pierwszy wniosek dotyczył kwoty 11 004,25 DEM za rok 1996 a drugi kwoty 16 670,98 za rok 1997. Do każdego z tych wniosków załączone zostało świadectwo wydane przez luksemburski organ podatkowy zgodne ze wzorem zawartym w załączniku B do ósmej dyrektywy.

21. Zaświadczenie to wskazywało, iż Planzer Luxembourg jest zarejestrowana dla celów

podatku TVA pod luksemburskim numerem identyfikacji podatkowej.

22. Niemniej jednak po tym, jak jego Biuro Wymiany Informacji z Zagranicą poinformowało go o tym, że Planzer Luxembourg nie posiada pod adresem wskazanym w zaświadczeniu linii telefonicznej, niemiecki organ podatkowy uznał, iż Planzer Luxembourg nie udowodniła, że siedziba jej zarządu znajduje się w Luksemburgu, i oddalił wnioski o zwrot na tej podstawie, iż przesłanki dokonania zwrotu przewidziane przez prawo krajowe nie zostały spełnione.

23. W rzeczywistości bowiem niemiecki prawodawca wybrał opcję przewidzianą w art. 4 ust. 2 trzynastej dyrektywy wyłączając w ten sposób prawo do zwrotu dotyczące zakupów paliwa przez podatników niemających siedziby na terytorium Wspólnoty.

24. Planzer Luxembourg wniosła odwołania od tych decyzji. Przedłożyła dodatkowe zaświadczenie, zgodnie z którym jest ona spółką prawa handlowego podlegającą luksemburskim podatkom bezpośrednim, oraz podniosła argumenty, stosownie do których dwaj zarządzający spółką, tj. H. Deltgen oraz inna jeszcze osoba również odpowiedzialna za zarząd i rachunkowość spółki, wykonują swoje czynności w Luksemburgu; pięcioro pracowników zatrudnionych jest w niepełnym wymiarze czasu pracy jako kierowcy w siedzibie spółki; spółka posiada

linię telefoniczną, co wynika z nagłówka papieru do korespondencji firmowej; samochody ciężarowe zarejestrowane w Luksemburgu są wykorzystywane do przewozu palet wykorzystywanych w transporcie lotniczym; rozliczenia przygotowywane są w siedzibie w Luksemburgu.

25. Decyzją z dnia 1 lipca 1999 r. niemiecki organ podatkowy przyjmując, że siedziba zarządu spółki znajduje się w Szwajcarii, a nie w Luksemburgu, oddalił te odwołania.

26. Planzer Luxembourg wniósł skargę od ww. decyzji o oddaleniu.

27. W wyroku z dnia 6 października 2001 r. Finanzgericht Köln przyjmując, że Luksemburg stanowi główne miejsce, z którego biorą swój początek transakcje dokonywane przez Planzer Luxembourg na rzecz szwajcarskiej spółki dominującej oraz że siedziba Planzer Luxembourg znajduje się w tym państwie członkowskim, uwzględnił skargę.

28. Wyrokiem z dnia 22 maja 2003 r. Bundesfinanzhof stwierdzając, iż Finanzgericht Köln błędnie uznał na podstawie umiejscowienia siedziby statutowej Planzer Luxembourg, iż spółka ta posiada siedzibę w Luksemburgu, uchylił ten wyrok i przekazał sprawę Finanzgericht Köln do ponownego rozpoznania.

29. W postanowieniu odsyłającym Finanzgericht Köln podkreśla, iż zasadniczą kwestią w niniejszej sprawie jest ustalenie tego, czy Planzer Luxembourg ma swoją siedzibę poza terytorium Wspólnoty, w którym to przypadku spółce tej nie przysługiwałoby prawo do zwrotu podatku VAT zapłaconego przy zakupie paliwa w Niemczech. Zdaniem tego sądu, w pierwszej kolejności należy zastanowić się nad prawną doniosłością zaświadczeń przedstawionych przez Planzer Luxembourg zgodnie ze wzorem znajdującym się w załączniku B do ósmej dyrektywy. Finanzgericht Köln przyznaje, że takie zaświadczenia pozwalają na domniemanie niewzruszalne posiadania statusu podmiotu gospodarczego będącego podatnikiem VAT, ale zastanawia się nad tym, czy mają one również skutek wiążący lub też czy można z nim wiązać domniemanie niewzruszalne odnośnie do siedziby podmiotu gospodarczego w państwie członkowskim, w którym zostały one wydane. W przypadku odpowiedzi przeczącej na to pytanie zastanawia się, czy pojęcie „siedziby” w rozumieniu art. 1 pkt 1 trzynastej dyrektywy odnosi się do miejsca, w którym znajduje się siedziba spółki i gdzie są podejmowane istotne decyzje dotyczące zarządzania spółką (to znaczy do Luksemburga), czy też do miejsca, z którego jest prowadzona bieżąca działalność spółki (to znaczy Szwajcarii).

30. W ten sposób Finanzgericht Köln postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1. Czy zaświadczenie podmiotu gospodarczego zgodne ze wzorem zamiesz-

czonym w załączniku B do ósmej dyrektywy ma skutek wiążący lub ustanawia niewzruszalne domniemanie tego, że przedsiębiorca posiada siedzibę w państwie członkowskim, które wydało zaświadczenie?

A — *W przedmiocie pytania pierwszego*

2. W przypadku odpowiedzi przeczącej na pierwsze pytanie:

Czy pojęcie »siedziby«, o którym mowa w art. 1 pkt 1 trzynastej dyrektywy, należy interpretować w ten sposób, iż dotyczy ono miejsca, w którym spółka ma swoją siedzibę?

Czy też przy dokonywaniu tej interpretacji należy się oprzeć na miejscu, w którym podejmowane są decyzje związane z zarządzaniem spółką?

Czy też pojęcie to oznacza miejsce, w którym podejmowane są decyzje związane z bieżącą działalnością spółki?”.

IV — Uwagi przedstawione Trybunałowi

31. Pisemne uwagi zostały przedstawione przez Planzer Luxembourg, rządy niemiecki, francuski, włoski i luksemburski, a także przez Komisję.

32. Planzer Luxembourg oraz rząd luksemburski sugerują Trybunałowi udzielenie odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze.

33. Planzer Luxembourg wychodzi z założenia, iż złożone zaświadczenie wywołuje skutek wiążący lub przynajmniej ustanawia niewzruszalne domniemanie posiadania przez nią siedziby w państwie członkowskim, które wydało zaświadczenie. Uważa, iż możliwość zakwestionowania przez jedno z państw członkowskich zaświadczenia wydanego przez inne państwo członkowskie byłoby sprzeczne z celem harmonizacji przepisów prawnych i ułatwienia przepływu towarów w ramach Wspólnoty.

34. Zdaniem rządu luksemburskiego, kwestia miejsca siedziby, to znaczy czy przez to miejsce należy rozumieć siedzibę, czy też stały zakład, jest drugorzędna w zakresie, w jakim chodzi jedynie o jedno z kryteriów służących ustaleniu tego, czy podatnik ma swoją siedzibę, czy też nie w rozumieniu ósmej dyrektywy. Zaświadczenie, o którym mowa w art. 3 lit. b) ósmej dyrektywy ma za zadanie poświadczenie, iż dany podatnik

jest zarejestrowany jako taki w państwie członkowskim, które wydało zaświadczenie. W związku z tym nie do pomyślenia jest, że inne państwo członkowskie mogłoby w sposób zgodny z prawem zakwestionować poświadczoną sytuację.

35. Komisja zajmuje stanowisko zbliżone do stanowiska Planzer Luxembourg i rządu luksemburskiego. Uważa, że harmonijne funkcjonowanie mechanizmu współpracy oraz wzajemne zaufanie pomiędzy krajowymi organami podatkowymi uzasadniają obowiązek wzajemnego uznawania zaświadczeń wydawanych przez właściwe organy krajowe, tym bardziej że organ podatkowy, który posiadałby wątpliwości co do dokładności twierdzeń znajdujących się w takim zaświadczeniu, mógłby sięgnąć do szczególnych instrumentów przewidzianych przez rozporządzenie Rady (WE) nr 1798/2003 (zwanym dalej „rozporządzeniem 1798/2003”) ⁸. Komisja podkreśla, iż z możliwości tej powinno się korzystać jedynie w przypadku poważnych wątpliwości. W ten sposób jeżeli państwo członkowskie, do którego o to wystąpiono, weryfikuje okoliczności faktyczne leżące u podstaw wydanego przez nie zaświadczenia i je potwierdza, państwa członkowskie, do których zwrócono się z wnioskiem o zwrot, nie mają innej możliwości, jak dokonać owego zwrotu.

36. Z kolei rządy niemiecki, włoski i francuski uważają, iż zaświadczenie dowodzi

jedynie tego, iż w państwie członkowskim, które wydało zaświadczenie, podatnik jest postrzegany przez jego organy za podatnika podatku VAT, jednakże w żaden sposób nie wykazuje, iż ma on tamże swoją siedzibę.

37. Rząd francuski dodaje, że jeżeli państwo członkowskie, do którego zwrócono się o zwrot podatku, ma wątpliwości co do tego, czy dane przedsiębiorstwo ma swoją siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego, to powinno mieć ono możliwość zakwestionowania zaświadczenia wydanego przez państwo członkowskie siedziby. Niemniej jednak takie zakwestionowanie powinno być możliwe jedynie po wykorzystaniu przez państwo członkowskie, do którego zwrócono się o zwrot podatku, procedury współpracy administracyjnej ⁹.

B — W przedmiocie pytania drugiego

38. Planzer Luxembourg twierdzi, że siedzibą jest miejsce, w którym spółka ma swoją siedzibę statutową. Jeżeli Trybunał nie zajmie takiego stanowiska, siedzibą powinno być miejsce, w którym podejmowane są decyzje dotyczące zarządzania spółką.

⁸ — Rozporządzenie Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, str. 1).

⁹ — W uwagach rząd francuski powołuje się na rozporządzenie Rady (EWG) nr 218/92 z dnia 27 stycznia 1992 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków pośrednich (VAT) (Dz.U. L 24, str. 1). Rozporządzenie to zostało jednak uchylone.

39. Rząd luksemburski uważa, że ponieważ jego zdaniem na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi twierdzącej, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

40. Rządy niemiecki, francuski i włoski twierdzą, że nie powinno się mylić pojęcia siedziby z pojęciem siedziby statutowej, i odsyłają do orzecznictwa Trybunału wydanego w kontekście art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT¹⁰, zgodnie z którym pojęcie siedziby i stałego przedsiębiorstwa użyte w art. 1 pkt 1 trzynastej dyrektywy VAT oznacza wystarczający stopień trwałości, jak również istnienie struktury, która byłaby w stanie z punktu widzenia czynnika ludzkiego i technicznego w sposób niezależny umożliwić prowadzenie danej działalności.

41. Rząd niemiecki odsyła również do art. 3 ust. 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 1346/2000 z dnia 29 maja 2000 r. w sprawie postępowania upadłościowego¹¹ (zwanego dalej „rozporządzeniem nr 1346/2000”). Zgodnie z tym przepisem domniemywa się, że głównym ośrodkiem podstawowej działalności spółki jest siedziba określona w statucie, chyba że zostanie przeprowadzony dowód przeciwny.

42. Rząd niemiecki zaznacza, że w konkretnym przypadku przedstawionym przez Finanzgericht Köln Planzer Luxembourg być może ma swoją siedzibę statutową na terytorium Wspólnoty, ale nie siedzibę dla celów działalności gospodarczej. Z takich okoliczności faktycznych jak okoliczności przedstawione przez sąd krajowy wynika, że przedmiotowe przedsiębiorstwo nie wykonuje działalności gospodarczej w miejscu statutowej siedziby na terytorium Wspólnoty (Luksemburg). Siedziba statutowa została przeniesiona z terytorium trzeciego kraju (Szwajcarii) na terytorium Wspólnoty w celu uniknięcia wyłączenia zwrotu podatku od wartości dodanej przy zakupie paliwa.

43. Tym samym rząd niemiecki proponuje odpowiedź, że pojęcie siedziby „oznacza, iż spółka w tym miejscu lub z tego miejsca wykonuje swoją własną działalność przy wykorzystaniu niezbędnego minimum zasobów materialnych i ludzkich”.

44. Rząd francuski sugeruje odpowiedź, że pojęcie siedziby powinno „wiązać się z wystarczającym stopniem trwałości i koniecznością dokonywania transakcji gospodarczych, dla których występuje się z wnioskiem o zwrot naliczonego podatku VAT”.

10 — Wyroki z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. str. 2251, pkt 17 i 18; z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie C-260/95 DFDS, Rec. I-1005; z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-190/95 ARO Lease, Rec. str. I 4383, pkt 16.

11 — Dz.U. L 160, str. 1.

45. Rząd włoski sugeruje odpowiedź, iż pojęcie siedziby obejmuje miejsce, które może ewentualnie różnić się od miejsca siedziby lub miejsca zwykłego pobytu, w którym podejmowane są decyzje dotyczące czynności zwykłego zarządu.

V — Ocena

A — W przedmiocie pytania pierwszego

46. Komisja z uwagi na sugerowaną przez nią odpowiedź na pytanie pierwsze twierdzi, że nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie. Niemniej jednak pomocniczo wysuwa argumenty podobne do argumentów rządu niemieckiego, francuskiego i włoskiego i proponuje odpowiedź, że „w sytuacji, gdy spółka taka jak [Planzer Luxembourg], która posiada swoją siedzibę statutową w jednym państwie członkowskim i posiada swój zarząd, biura oraz płaci koszty ogrzewania, może korzystać z połączeń telefonicznych, zarejestrowała samochody ciężarowe używane do świadczenia usług, a także zawarła umowy o pracę, została zarejestrowana dla celów podatku VAT i podatków bezpośrednich oraz w tym państwie podejmuje decyzje w zakresie zarządu, to spółka ta ma siedzibę lub stały zakład, z którego prowadzone są jej transakcje w tym państwie członkowskim w rozumieniu art. 1 ósmej dyrektywy”.

47. Ponieważ zaświadczenie zgodnie z art. 3 lit. b) ósmej dyrektywy jest wystawiane przez „władze publiczne państwa, w którym podatnik ma siedzibę”, domniemanie, że podatnik rzeczywiście ma swoją siedzibę w państwie członkowskim wydającym to zaświadczenie, jest domniemaniem mocnym.

48. Właśnie dlatego owo zaświadczenie dowodzi jedynie tego, iż zainteresowany jest, zgodnie z użytym we wzorze sformułowaniem, „podatnikiem podatku od wartości dodanej”, a nie tego, że podatnik rzeczywiście ma swoją siedzibę w państwie członkowskim, które je wydało. W rzeczywistości bowiem przed wystawieniem takiego zaświadczenia organ administracji nie dokonuje jakiegokolwiek weryfikacji zgodności tej kwestii ze stanem rzeczywistym. Zaświadczenie jest zatem przesłanką niezbędną, ale nie wystarczającą dla skorzystania z procedury zwrotu podatku VAT przewidzianej przez ósmą dyrektywę.

49. W żadnym wypadku nie chodzi tutaj o wątpliwości co do dobrej wiary organu wydającego takie zaświadczenie. Oczywiście jest bowiem, że nie może on w przypadku każdego wniosku o takie zaświadczenie przystępować do dokładnej weryfikacji poświadczanego stanu ze stanem faktycznym.

50. Chodzi tu raczej o to, aby całkowicie nie wykluczać takiej możliwości, iż dany podatnik, to znaczy osoba wykonująca działalność gospodarczą¹², będzie twierdzić, w szczególności ze względu na różnice pomiędzy systemami podatku VAT w państwach członkowskich, iż ma swoją siedzibę w tym państwie członkowskim, które będzie dla niego najbardziej korzystne¹³.

51. W rzeczywistości bowiem, ponieważ od czasu zniesienia granic podatkowych w dniu 1 stycznia 1993 r. przedsiębiorstwa mogą przewozić towary w obrębie terytorium Wspólnoty bez wypełniania formalności związanych z przekraczaniem granic wewnętrznych, zwalczanie oszustw stało się przedmiotem głównej troski¹⁴.

52. Otóż należy podkreślić, że o ile ósma dyrektywa zmierza, zgodnie z czwartym motywem, do „efektywnej liberalizacji przepływu osób, towarów i usług”, to jednak zgodnie z jej motywem szóstym zmierza ona również do zapobiegania „niektórym formom unikania lub uchylania się od zobowiązań podatkowych”.

53. W związku z tym ósma dyrektywa przewiduje w sposób wyraźny, że podatnik może być zobowiązany do „przedstawienia, w szczególnych przypadkach, informacji koniecznych do ustalenia, czy wniosek o zwrot jest uzasadniony”.

54. Komisja i rząd francuski są zdania, iż w razie wątpliwości państwo członkowskie, do którego wystąpiono o zwrot powinno obowiązkowo wszcząć procedurę wymiany informacji przewidzianą w rozporządzeniu nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej. W przeciwieństwie do rządu francuskiego Komisja uważa ponadto, że uzyskane w drodze tej współpracy informacje wiążą państwo członkowskie, do którego wystąpiono o zwrot.

55. Pozostałe rządy występujące w postępowaniu w charakterze interwenientów, to znaczy rząd niemiecki, włoski i luksemburski nie powołują się na ową współpracę, co pozwala przyjąć, iż nie przypisują jej obowiązkowego charakteru, niezależnie od wartości, jaką przypisują spornemu zaświadczeniu.

56. Celem rozporządzenia nr 1798/2003 jest walka z uchylaniem się od opodatkowania. W dwóch pierwszych motywach tego rozporządzenia podkreśla się, że uchylanie się od podatków i unikanie płacenia podatków mające miejsce ponad granicami państw

12 — Zob. wyżej postanowienia art. 4 szóstej dyrektywy określające pojęcie podatnika.

13 — W pewien sposób posłużenie się praktyką shoppingu „państwa członkowskiego siedziby”.

14 — Zobacz M. Papon, „La lutte contre la fraude dans le domaine fiscal”, w: *La lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union européenne*, Bruylant, Bruksela, 1996, str. 203.

członkowskich prowadzą do strat budżetowych oraz naruszenia zasady sprawiedliwego opodatkowania. Taka praktyka może również spowodować zakłócenia w przepływie kapitału i w warunkach konkurencji oraz wpływać na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Zwalczanie uchylania się od opodatkowania podatkiem VAT wymaga ścisłej współpracy między organami administracyjnymi każdego z państw członkowskich, do których należy stosowanie przepisów wydanych w tej dziedzinie.

57. W ten sposób rozporządzenie nr 1798/2003 przewiduje zgodnie z brzmieniem trzeciego motywu „ustanowienie wspólnego systemu wymiany informacji między państwami członkowskimi, za pomocą którego organy administracyjne państw członkowskich pomagałyby sobie wzajemnie oraz współpracowały z Komisją w celu zapewnienia właściwego stosowania podatku VAT od dostaw towarów i usług, wewnątrz-wspólnotowego nabycia towarów oraz przewozu towarów”¹⁵.

58. Tymczasem „świadczenie wzajemnej pomocy” oznacza obowiązek odpowiedzi na wniosek o udzielenie informacji, a nie obowiązek wystąpienia o nią w razie wątpliwości, ani też związanie a fortiori otrzymaną odpowiedzią. Ponadto współpraca admini-

stracyjna w dziedzinie podatków przez wiele lat była mało skuteczna¹⁶.

59. Obowiązek związania państwa członkowskiego uzyskaną informacją, bez żadnej możliwości jej weryfikacji, w sytuacji, gdy państwo członkowskie wydające zaświadczenie nie może w sposób oczywisty przeprowadzać w przypadku każdego wniosku o jego wydanie systematycznej i dokładnej weryfikacji rzeczywistego posiadania przez podatnika podatku VAT siedziby na jego terytorium, byłby sprzeczny nawet z samym celem zwalczania unikania opodatkowania.

60. W związku z tym proponuję aby na pytanie pierwsze udzielono odpowiedzi, że zaświadczenie o posiadaniu statusu podatnika podatku VAT zgodne ze wzorem znajdującym się w załączniku B do ósmej dyrektywy nie ustanawia niewzruszalnego domniemania, iż dana spółka ma swoją siedzibę w państwie członkowskim, które wydało to zaświadczenie.

B — W przedmiocie pytania drugiego

61. Tytułem wstępu należy wskazać, że skoro ani wspólnotowe prawo spółek¹⁷, ani wspólnotowe prawo podatkowe nie definiuje

15 — W celu dokładnej analizy systemu wymiany informacji zob. m.in. B. J. M. Terra i P. J. Watte, *European Tax Law*, wyd. 4, str. 708 i nast., Deventer, 2005; L. W. Gormley, *EU Taxation Law*, Richmond, 2005; str. 11 i nast. oraz A. A. Aronowitz, D. C. G. Laagland i G. Paulides, *Value-added Tax Fraud in the European Union*, Kugler publications, Amsterdam—Nowy Jork, 1996, str. 19 i nast.

16 — Zobacz J.M. Communier, *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, Bruksela, 2001, str. 186.

17 — Zobacz M. Menjucq, „La notion de siège social: une unité introuvable en droit international et en droit communautaire”, *Droit et actualité, Études offertes à J. Béguin*, Paryż, 2005, str. 499. Zwracamy jedynie uwagę na to, że prawo wspólnotowe zna definicję siedziby spółki w ramach postępowania sądowego. Niemniej jednak definicja ta nie dotyczy prawa podatkowego. W rzeczywistości bowiem w ramach postępowania sądowego art. 60 ust. 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 44/2001 z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie jurysdykcji i uznawania orzeczeń sądowych oraz ich wykonywania w sprawach cywilnych i handlowych (Dz.U. L 12, str. 1) zawiera szczególną definicję siedziby osób prawnych: „Dla celów stosowania niniejszego rozporządzenia spółki i osoby prawne mają swoje miejsce zamieszkania w miejscu, w którym znajduje się: a) ich statutowa siedziba; lub b) ich główny organ zarządzający; lub c) ich główne przedsiębiorstwo”.

pojęcia siedziby spółki¹⁸, to pojęcie siedziby jest różne w prawie spółek i w prawie podatkowym. W rzeczywistości bowiem siedziba spółki może zostać odmiennie zdefiniowana w prawie podatkowym. Przepisy krajowe definiują pojęcie siedziby w prawie spółek¹⁹. Można również zaobserwować, że równo-

legle z ewolucją orzecznictwa Trybunału²⁰ można było znaleźć w niektórych krajowych porządkach prawnych bardziej precyzyjne przepisy dotyczące pojęcia siedziby w prawie spółek²¹.

18 — Jeżeli chodzi o przepisy krajowe, to można wskazać na przykład, że w niemieckim prawie podatkowym, zgodnie z § 1 ust. 1 Körperschaftsteuergesetz [ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych], istnieją dwa pojęcia służące ustaleniu obowiązku podatkowego spółek. Jednym z nich jest siedziba (Sitz) określona między innymi przez statut spółki (art. 11 Abgabenordnung [kodeksu podatkowego]). Drugim jest „miejsce zarządu działalnością gospodarczą” (Ort der Geschäftsleitung) określone w art. 10 Abgabenordnung. Zostało ono zdefiniowane jako „miejsce głównego zarządu spółki” (Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung), to znaczy miejsce, w którym podejmowane są decyzje o istotnym znaczeniu (BFH-Urteil 1998 r., I R 138/97) (BStBl. 1999, II, str. 437). Francuskie prawo podatkowe posługuje się pragmatycznym sformułowaniem: „Podatek od osób prawnych jest pobierany w miejscu, w którym znajduje się główna siedziba osoby prawnej. Niemniej jednak organ administracji może ustalić, że miejscem opodatkowania jest albo miejsce, w którym zapewniony jest faktyczny zarząd spółki, albo miejsce, w którym znajduje się jej siedziba” (art. 218 A code général des impôts [ogólnego kodeksu podatkowego]). W Zjednoczonym Królestwie opodatkowanie spółek dokonywane jest w oparciu o dwa kryteria, to znaczy miejsce rejestracji spółki (Finance Act 1988) oraz miejsce głównego zarządu i kontroli (place of central management and control).

19 — Tytułem przykładu, w niemieckim prawie spółek, zgodnie z § 5 Aktiengesetz [ustawy o spółkach akcyjnych] oraz § 4a GmbHG [ustawy o spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością], siedziba spółki jest zdefiniowana jako jej siedziba statutowa. W ustępie 2 tych dwóch artykułów wskazuje się, że siedziba spółki ustalana jest w statucie spółki zasadniczo jako miejsce siedziby jej zarządu lub jako miejsce zarządzania spółką lub też jako jedno z miejsc wykonywania przez nią działalności. Francuskie prawo spółek nie definiuje pojęcia siedziby i posługuje się bez różnicowania pojęciami „siège statutaire” [siedziby statutowej] (Code de commerce [kodeks handlowy], art. L 210-3, akapit drugi; Code civil [kodeks cywilny], art. 1837), „siège social” [siedziby spółki] (np. Code de commerce, art. L 210-3, L 221-14, L 225-23, L 225-103 oraz Code civil, art. 1835), „adresse du siège social” [adresem siedziby spółki] (dekret nr 67-236 z 23 marca 1967 r., art. 59, 123 i 130) lub jeszcze „siège de la société” [siedzibą spółki] (dekret z 23 marca 1967 r., art. 3, 206-6, 219, 231 i 295). W Zjednoczonym Królestwie prawo spółek rozumie przez „siedzibę statutową”, „registered office” [zarejestrowaną siedzibę spółki]. Zgodnie z art. 2 ust. 2 Companies Act 2006 [ustawy o spółkach], statut spółki powinien ustalić siedzibę spółki albo w Anglii, albo w Walii, albo w Szkocji, albo też w Irlandii Północnej. Siedziba może zostać ustalona w sposób dowolny.

62. Ratio legis odmienniej definicji pojęcia siedziby w prawie podatkowym jest jeszcze większa troska o zwalczanie oszustw i unikania opodatkowania. Cel ten wymienia również trzeci motyw trzynastej dyrektywy. W rzeczywistości bowiem zwalczanie oszustw jest nadrzędnym celem zarówno na poziomie wspólnotowym, jak i na poziomie państw członkowskich²². Ponadto Trybunał

20 — Trybunał orzekł w pkt 82 wyroku z dnia 5 listopada 2002 r. w sprawie C-2002/00 Überseering (Rec. str. I-9919), że odmowa uznania przez państwo członkowskie zdolności prawnej spółki utworzonej zgodnie z prawem innego państwa członkowskiego, w którym ma ona swoją statutową siedzibę, w szczególności z tego powodu, iż spółka przeniosła swoją rzeczywistą siedzibę na jego terytorium w następstwie nabycia wszystkich udziałów przez obywateli tego państwa członkowskiego, którzy w nim zamieszkują, z tym skutkiem, że spółka ta nie może w przyjmującym państwie członkowskim występować do sądów w celu obrony swoich praw wynikających z umowy, chyba że zostanie ponownie utworzona zgodnie z prawem tego państwa, stanowi ograniczenie swobody wykonywania działalności gospodarczej, które co do zasady jest sprzeczne z art. 43 i 48 WE.

21 — Tytułem przykładu nowa ustawa słoweńska o spółkach handlowych (Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-1, UL RS 42/2006) stanowi w art. 30, że „siedziba spółki może zostać ustalona albo jako miejsce jej działalności, albo miejsce zarządzania głównymi sprawami spółki, albo jako miejsce, w którym znajduje się rzeczywisty zarząd spółki”.

22 — W ten sposób, nawet jeżeli prawo spółek niektórych państw członkowskich jest dość liberalne przy dopuszczalności utworzenia spółek („Briefkastengesellschaft” [skrzynka pocztowa] w prawie niemieckim, „Družba poštini nabiralnik” w prawie słoweńskim), to jednak prawo podatkowe tych państw usiłuje zapobiegać temu, aby takie spółki mogły posłużyć jako sposób obejścia prawnego obowiązku zapłaty podatku VAT.

orzekł już, że „walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę”²³.

będącego usługodawcą”²⁶. Niemniej jednak weryfikacja zgodności ze stanem faktycznym może okazać się konieczna w celu uniknięcia sztucznych konstrukcji umożliwiających obejście zasad wspólnotowego systemu podatku VAT.

63. Następnie należy stwierdzić, tak jak to podnosi Komisja, że pojęcie „działalność gospodarcza” może oznaczać jedynie działalność rzeczywistą. Trybunał stwierdził ponadto w przywołanym już wyroku w sprawie DFDS²⁴, „jak podkreślił to rzecznik generalny w pkt 32–34 opinii [25], że uwzględnienie realiów gospodarczych stanowi podstawowe kryterium dla zastosowania wspólnego systemu podatku VAT”.

64. Najczęściej siedziba dla celów wykonywania działalności gospodarczej pokrywa się z siedzibą spółki. W ten sposób rzecznik generalny Mancini w przywołanej już opinii w sprawie Berkholz wskazał, że „pojęcie »siedziba« [...] powinno być rozumiane w znaczeniu technicznym, to znaczy, jako odnoszące się do siedziby spółki, tak jak została ona oznaczona w akcie założycielskim spółki będącej właścicielem przedsiębiorstwa

65. Tak jak to podkreśliła większość interwenientów, Trybunał w ramach art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy dostarczył użytecznych wyjaśnień co do pojęcia siedziby. Tak więc pojęcie siedziby użyte w art. 1 ósmej dyrektywy oraz w art. 1 pkt 1 trzynastej dyrektywy ma to samo znaczenie, co pojęcie zastosowane w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, jako że dyrektywa ósma i trzynasta mają na celu rozwiązanie problemów związanych ze zwrotem podatku VAT przewidzianym w art. 17 szóstej dyrektywy.

66. W powołanym już wyroku w sprawie Berkholz Trybunał wskazał również, że miejsce, w którym usługodawca umieścił siedzibę, wydaje się pierwszorzędny miej-

23 — Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax, Zb.Orz. str. I-1609, pkt 76. Zobacz również w dziedzinie wspólnotowego prawa spółek wyrok Trybunału z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. str. I-7995, pkt 51: „[...] przepis krajowy ograniczający swobodę wykonywania działalności gospodarczej może być uzasadniony, jeżeli dotyczy on całkowicie sztucznych konstrukcji, których celem jest uniknięcie zastosowania przepisów prawnych danego państwa członkowskiego”.

24 — Punkt 23.

25 — Opinia rzecznika generalnego A. M. Pergoli w tej sprawie przedstawiona w dniu 16 stycznia 1997 r. Zgodnie z pkt 32 „system podatku VAT powinien być stosowany przy dostosowaniu go w największym stopniu do realiów gospodarczych”.

26 — Punkt 2.

scem powiązania oraz że powiązanie świadczenia danej usługi z innym przedsiębiorstwem niż siedziba może być brane pod uwagę jedynie, gdy „przedsiębiorstwo to cechuje się minimalną trwałością, poprzez zgromadzenie zasobów ludzkich i technicznych koniecznych dla świadczenia określonych usług”²⁷.

67. Również w powołanym już wyroku w sprawie ARO Lease Trybunał stwierdził, że aby dane przedsiębiorstwo mogło zostać skutecznie uznane z pominięciem pierwszorzędnego kryterium siedziby za miejsce świadczenia usług przez podatnika, „konieczne jest, aby posiadało ono wystarczający stopień trwałości oraz strukturę, która z punktu widzenia zasobów ludzkich i technicznych jest w stanie umożliwić świadczenie danych usług w sposób niezależny”²⁸.

68. Ponadto skoro musimy powoływać się odnośnie do definicji pojęcia siedziby w rozumieniu art. 1 pkt 1 trzynastej dyrektywy na wkład Trybunału w ramach art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, to równie użyteczne jest zainteresowanie się, do czego namawia rząd niemiecki, dorobkiem Trybunału w ramach rozporządzenia nr 1346/2000 w sprawie postępowania upadłościowego.

69. Artykuł 3 ust. 1 tego rozporządzenia stanowi, że „sądy państwa członkowskiego, na terytorium którego znajduje się główny ośrodek podstawowej działalności dłużnika, są właściwe dla wszczęcia postępowania upadłościowego. W przypadku spółek i osób prawnych domniemywa się, że głównym ośrodkiem ich podstawowej działalności jest siedziba określona w statucie, chyba że zostanie przeprowadzony dowód przeciwny”. Rozporządzenie to nie wyklucza zatem hipotezy, w której siedziba statutowa i centrum działalności gospodarczej będą różne.

70. Trybunał dokonał już pierwszej wykładni tego przepisu. W sprawie, w której dłużnik jest spółką zależną posiadającą siedzibę statutową w innym państwie członkowskim niż spółka dominująca, Trybunał orzekł, że domniemanie, stosownie do którego ośrodek podstawowej działalności spółki zależnej znajduje się w państwie członkowskim, w którym znajduje się jej siedziba, może zostać obalone w przypadku spółki, która nie wykonuje żadnej działalności na terytorium państwa członkowskiego jej siedziby. Niemniej jednak Trybunał stwierdził, że w sytuacji, gdy dana spółka wykonuje swoją działalność na terytorium państwa członkowskiego, gdzie znajduje się jej siedziba, okoliczność, iż jej decyzje gospodarcze są lub mogą być kontrolowane przez spółkę dominującą z siedzibą w innym państwie członkowskim, nie jest wystarczająca dla obalenia domniemania ustanowionego przez rozporządzenie 1346/2000²⁹.

²⁷ — Punkty 17 i 18.

²⁸ — Punkt 16.

²⁹ — Wyrok z dnia 2 maja 2006 r. w sprawie C-341/04 Eurofood IFSC, Zb.Orz. str. I-3813.

71. W ten sposób pojęcie siedziby dla celów wykonywania działalności gospodarczej dotyczy a priori siedziby spółki. Niemniej jednak w transakcjach ponadkrajowych siedziba może zostać wybrana w sposób sztuczny, zwłaszcza ze względów podatkowych, i może nie pozostawać w wystarczającym związku z rzeczywistym wykonywaniem działalności gospodarczej. W razie wątpliwości ocena konkretnego przypadku powinna doprowadzić do weryfikacji istnienia okoliczności faktycznych wykazujących rzeczywisty charakter danej działalności gospodarczej.

72. W związku z tym proponuję, aby na pytanie drugie udzielono odpowiedzi, że pojęcie „siedziby” w rozumieniu art. 1 pkt 1 trzynastej dyrektywy oznacza miejsce, w którym rzeczywiście wykonywana jest działalność gospodarcza spółki, o istnieniu którego świadczy zgromadzenie zasobów ludzkich i technicznych wystarczających dla wykonywania tej działalności w sposób niezależny. W braku przeciwnego dowodu miejscem tym jest siedziba spółki.

73. Na marginesie można dodać, iż drugie pytanie, w sposób jaki zostało przedstawione przez Finanzgericht Köln, zostało sformułowane w sposób abstrakcyjny i nie jest w żaden sposób związane z przypadkiem spółki, leżącym u podstaw niniejszych pytań prejudycjalnych. Niemniej jednak rząd niemiecki i Komisja zechciały wypowiedzieć się co do kwestii umiejscowienia takiej spółki. Stosując ten sam tok rozumowania, dochodzą jednak do odmiennych wniosków. Rząd niemiecki twierdzi, że siedziba i siedziba dla celów wykonywania działalności danej spółki jest różna, podczas gdy Komisja twierdzi, że są one identyczne.

74. Wystarczy jedynie wskazać na okoliczność, że ze względu na wzruszalne domniemanie tożsamości siedziby dla celów wykonywania działalności gospodarczej i siedziby spółki, jeżeli nie zdołano wykazać, iż działalność gospodarcza jest wykonywana w innym miejscu, to należy wnioskować o ich identyczności. Innymi słowy, wątpliwość należy rozstrzygnąć na rzecz tożsamości tych siedzib.

VI — Wnioski

75. Biorąc powyższe pod uwagę sugeruję, aby Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział na pytania skierowane przez Finanzgericht Köln w następujący sposób:

„1) Zaświadczenie o posiadaniu statusu podatnika podatku VAT zgodne ze wzorem znajdującym się w załączniku B do ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG z dnia

6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju nie ustanawia niewzruszalnego domniemania, że dana spółka ma swoją siedzibę w państwie członkowskim, które wydało to zaświadczenie.

- 2) Pojęcie »siedziby« w rozumieniu art. 1 pkt 1 trzynastej dyrektywy oznacza miejsce, w którym rzeczywiście wykonywana jest działalność gospodarcza spółki, o istnieniu którego świadczy zgromadzenie zasobów ludzkich i technicznych wystarczających dla wykonywania tej działalności w sposób niezależny. W braku przeciwnego dowodu miejscem tym jest siedziba spółki”.