



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 25 października 2012 r.*

Wspólny system podatku od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuły 170 i 171 — Ósma dyrektywa VAT — Artykuł 1 — Dyrektywa 2008/9/WE — Artykuł 3 lit. a) — Zasady zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju — Podatnik mający siedzibę w państwie członkowskim i wykonujący w innym państwie członkowskim jedynie działalność w zakresie testów technicznych lub badań

W sprawach połączonych C-318/11 i C-319/11

mających za przedmiot dwa wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Förvaltningsrätten i Falun (Szwecja) postanowieniami z dnia 21 czerwca 2011 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 27 czerwca 2011 r., w postępowaniach:

Daimler AG (C-318/11),

Widex A/S (C-319/11)

przeciwko

Skatteverket,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: L. Bay Larsen (sprawozdawca), pełniący obowiązki prezesa ósmej izby, A. Prechal i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: V. Trstenjak,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 3 maja 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Daimler AG przez M. Punkkiego, advokat,
- w imieniu Widex A/S przez M. Selin, jur.kand.,
- w imieniu Skatteverket przez K. Alvesson, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez C. Meyer-Seitz, działającą w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: szwedzki.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz M.J. Enearena, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 1 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 (Dz.U. L 331, s. 11), zmienionej dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. L 363, s. 129, zwanej dalej „ósmą dyrektywą”), oraz art. 3 lit. a) dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. L 44, s. 23).
- 2 Wnioski te zostały złożone w ramach dwóch sporów pomiędzy, odpowiednio, Daimler AG (zwaną dalej „Daimlerem”), z siedzibą w Niemczech, oraz Widex A/S (zwaną dalej „Widexem”), z siedzibą w Danii, a Skatteverket, szwedzkim organem podatkowym, w przedmiocie zgodności z prawem jego decyzji odrzucających wnioski tych spółek o zwrot podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) uiszczanego w Szwecji przy okazji nabycia towarów lub usług.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 170 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007 r. (Dz.U. L 346, s. 13) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), stanowi:

„Wszyscy podatnicy, którzy, w rozumieniu art. 1 [ósmej dyrektywy] [...] i art. 171 niniejszej dyrektywy, nie mają siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające [podatkowi] VAT, mają prawo otrzymać zwrot tego podatku, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów [określonych] transakcji [...]”.

- 4 Artykuł 171 ust. 1 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„Zwrot [podatku] VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające [podatkowi] VAT, lecz którzy mają taką siedzibę w innym państwie członkowskim, dokonywany jest zgodnie ze szczegółowymi przepisami wykonawczymi przewidzianymi w [ósmej dyrektywie].

[...]”.

- 5 Artykuł 1 ósmej dyrektywy przewiduje:

„Do celów niniejszej dyrektywy termin »podatnik niemający siedziby na terytorium danego kraju« oznacza osobę [...], która [...] nie ma w tym kraju ani siedziby dla prowadzenia swojej działalności gospodarczej, ani stałego zakładu, z którego prowadzone są transakcje gospodarcze [stałego miejsca

prowadzenia działalności gospodarczej], ani też, jeżeli nie istnieje taka siedziba lub stały zakład [stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej], swojego stałego lub normalnego miejsca zamieszkania, i która [...] nie dostarczała towarów lub usług uznawanych za dostarczane w tym kraju, z wyjątkiem [pewnych usług transportu i pewnych innych usług]”.

6 Artykuł 1 dyrektywy 2008/9 stanowi:

„Niniejsza dyrektywa określa szczegółowe zasady zwrotu podatku [VAT], przewidzianego w art. 170 [dyrektywy VAT], podatnikom niemającym siedziby na terytorium państwa członkowskiego zwrotu, którzy spełniają warunki określone w art. 3”.

7 Artykuł 3 tej dyrektywy brzmi następująco:

„Niniejsza dyrektywa ma zastosowanie do wszystkich podatników niemających siedziby w państwie członkowskim zwrotu, którzy spełniają następujące warunki:

- a) [...] podatek ten nie miał na terytorium państwa członkowskiego zwrotu siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z których dokonywano transakcji gospodarczych, albo, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, nie miał tam stałego miejsca zamieszkania ani zwykłego miejsca pobytu;
- b) [...] podatek ten nie dostarczał żadnych towarów ani nie świadczył usług uważanych za dostarczane lub świadczone w państwie członkowskim zwrotu, z wyjątkiem [usług transportu i pewnych innych usług]”.

8 Artykuł 28 rzeczonyj dyrektywy precyzuje:

„1. Niniejsza dyrektywa ma zastosowanie do wniosków o zwrot złożonych po dniu 31 grudnia 2009 r.

2. [Ósmą dyrektywę] uchyla się ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2010 r. Jej przepisy mają jednak w dalszym ciągu zastosowanie do wniosków o zwrot złożonych przed dniem 1 stycznia 2010 r.

Odesłania do uchylonej dyrektywy są traktowane jako odesłania do niniejszej dyrektywy [z wyjątkiem wniosków o zwrot złożonych przed dniem 1 stycznia 2010 r.]”.

Prawo szwedzkie

9 Zgodnie z § 1 akapit pierwszy rozdziału 10 mervärdesskattelagen [ustawy o podatku VAT] z dnia 30 marca 1994 r. (SFS 1994, nr 200) zagraniczny podmiot gospodarczy jest uprawniony do uzyskania, na podstawie złożonego wniosku, zwrotu podatku naliczonego, jeżeli spełnione są następujące warunki:

- 1) naliczony podatek obejmuje transakcje nabycia towarów i usług lub przywozu związane z obrotem realizowanym w ramach działalności prowadzonej za granicą;
- 2) obrót, jeżeli jest realizowany we Wspólnocie Europejskiej, podlega w państwie jego realizacji opodatkowaniu lub daje prawo do zwrotu zgodnie ze szwedzkimi przepisami, i
- 3) obrót podlegałby opodatkowaniu lub zgodnie ze szwedzkimi przepisami dawałby prawo do zwrotu, gdyby został zrealizowany w Szwecji.

- 10 Paragraf 15 rozdziału 1 tej samej ustawy stanowi, że przez zagraniczny podmiot gospodarczy należy rozumieć podmiot, który nie ma w Szwecji siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, ani też stałego miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu.

Postępowania przed sądem krajowymi i pytania prejudycjalne

Sprawa C-318/11

- 11 Daimler, którego siedziba działalności gospodarczej znajduje się w Niemczech, przeprowadza testy samochodów w warunkach zimowych w ośrodku testowym w północnej Szwecji. Nie utrzymuje własnego personelu w Szwecji. Personel przeprowadzający testy przylatuje samolotem w okresie testów. Tak samo sytuacja wygląda w odniesieniu do sprzętu technicznego.
- 12 Daimler ma w Szwecji spółkę zależną, której jest jedynym właścicielem i która to spółka zajmuje się zapewnianiem Daimlerowi pomieszczeń, udostępnianiem torów do testów i świadczeniem usług dodatkowych związanych z działalnością w zakresie testów. Personel spółki zależnej składa się z czterech sezonowych pracowników i dyrektora.
- 13 Daimler nie wykonuje w ośrodkach w Szwecji jakiejkolwiek działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT. Czynności wykonywane w tym państwie członkowskim polegają na testowaniu samochodów, niezbędnym dla prowadzenia działalności polegającej na sprzedaży samochodów, jaką Daimler wykonuje w Niemczech.
- 14 W ramach działalności polegającej na testowaniu samochodów Daimler nabył towary i usługi, które nie służyły do celów jakiejkolwiek działalności podlegającej opodatkowaniu w Szwecji.
- 15 Na podstawie przepisów dotyczących zwrotu podatku na rzecz zagranicznych przedsiębiorstw Daimler wystąpił do Skatteverket o zwrot podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem przez to przedsiębiorstwo towarów i usług.
- 16 Wnioski Daimlera obejmują okresy od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2008 r. i od dnia 1 października do 31 grudnia 2009 r. Dochodzona kwota wynosi ogółem 73 597 119 SEK. Wnioski o zwrot za okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2008 r. zostały złożone do Skatteverket przed dniem 1 stycznia 2010 r., natomiast wnioski o zwrot za okres od dnia 1 października do dnia 31 grudnia 2009 r. zostały złożone po dniu 31 grudnia 2009 r.
- 17 Skatteverket odmówił zwrotu, o który wystąpiono, uzasadniając to okolicznością, iż Daimler ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Szwecji. Organ ten nie powołał się na fakt realizacji dostaw towarów lub świadczenia usług przez to przedsiębiorstwo w Szwecji.
- 18 Daimler zaskarżył decyzję Skatteverket do Förvaltningsrätten i Falun (sądu administracyjnego w Falun). Spółka ta podniosła, że nie ma stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Szwecji.
- 19 Skatteverket wnosi o oddalenie powództwa.
- 20 W tych okolicznościach Förvaltningsrätten i Falun postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami:
- „1) Jak należy w niniejszej sprawie interpretować pojęcie »stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywano transakcji gospodarczych« w świetle istotnych przepisów prawa Unii Europejskiej?

- 2) Czy podatnika mającego siedzibę działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim, którego działalność polega głównie na produkcji i sprzedaży samochodów i który przeprowadzał testy poszczególnych modeli samochodów w warunkach zimowych w ośrodkach położonych w Szwecji, należy uznać za mającego w Szwecji stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywano transakcji gospodarczych, w sytuacji gdy nabywał on towary i usługi otrzymane i wykorzystane w ośrodkach testowych w Szwecji, nie mając własnego personelu stale przebywającego w tym państwie, i przy założeniu, że działalność w zakresie przeprowadzania testów samochodowych jest niezbędna dla prowadzenia przez tego podatnika działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim?
- 3) Czy na odpowiedź na pytanie drugie ma wpływ okoliczność, że podatnik ma w Szwecji spółkę zależną, której jest jedynym właścicielem i której działalność polega prawie wyłącznie na świadczeniu na rzecz podatnika różnych usług związanych ze wspomnianą działalnością w zakresie testów samochodowych?”

Sprawa C-319/11

- 21 Widex, którego siedziba działalności gospodarczej znajduje się w Danii, posiada centrum badawcze w Sztokholmie.
- 22 Widex nabywa towary i usługi na potrzeby prac badawczych realizowanych w tym centrum.
- 23 Na podstawie przepisów dotyczących zwrotu podatku na rzecz zagranicznych przedsiębiorstw Widex wystąpił do Skatteverket o zwrot podatku VAT naliczonego w związku ze wspomnianym nabyciem przez tę spółkę towarów i usług. Wniosek Widexu obejmuje okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2008 r. i wpłynął do Skatteverket w dniu 9 czerwca 2009 r. Dochodzona kwota wynosi 109 023 SEK. Kwota ta odpowiada podatkowi VAT obejmującemu między innymi czynsz, szkolenie oraz wyposażenie techniczne.
- 24 Skatteverket odmówił zwrotu, o który wystąpiono, uzasadniając, iż Widex ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Szwecji. Organ ten nie powołał się na fakt realizacji dostaw towarów lub świadczenia usług przez to przedsiębiorstwo w Szwecji.
- 25 Widex zaskarżył decyzję Skatteverket do Förvaltningsrätten i Falun.
- 26 Na poparcie powództwa Widex podniósł zasadniczo, że jest producentem aparatów do korekty słuchu i że posiada w Szwecji centrum badawcze, którego misja polega na przeprowadzaniu badań w dziedzinie audiologii. Centrum to stanowi jednostkę badawczą Widexu. Pomieszczenia w Sztokholmie nie służą do przeprowadzania transakcji sprzedaży, do marketingu lub świadczenia innych usług, a jedynie do ścisłej działalności badawczej. Dochody centrum stanowią kwotę, jaką otrzymuje ono z siedziby głównej Widexu w Danii. Widex zapewnia fundusze niezbędne na wypłatę wynagrodzeń czterech pracowników centrum badawczego, a składki ubezpieczenia społecznego są wypłacane bezpośrednio z siedziby głównej przedsiębiorstwa w Danii. Ponadto Widex zaznacza, iż jest najemcą pomieszczeń w Sztokholmie i że oprócz tego ma szwedzką spółkę zależną z siedzibą w Malmö, która prowadzi sprzedaż i dystrybucję wyrobów Widexu w Szwecji. Centrum badawcze w Sztokholmie nie ma związków z tą spółką zależną.
- 27 Skatteverket wnosi o oddalenie powództwa.

- 28 Skatteverket uważa, że dla stwierdzenia istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej konieczne jest spełnienie trzech przesłanek. Zdaniem tego organu konieczne jest istnienie zasobów ludzkich i wyposażenia technicznego, a miejsce prowadzenia działalności gospodarczej musi być na tyle trwałe, aby mieć potencjał do dostarczania lub nabywania towarów lub usług. Nie jest natomiast wymagane, by te towary lub usługi były rzeczywiście dostarczane lub świadczone.
- 29 Skatteverket podnosi, że Widex złożył wniosek o rejestrację jako pracodawca od września 2006 r., że działalność tej spółki jest prowadzona w jej pomieszczeniach w Sztokholmie, a zakupy dokonywane do tego celu są najwyraźniej realizowane właśnie stamtąd, gdyż znaczna część faktur wskazuje adres tych pomieszczeń. Z powyższego organ ten wysnuwa, że Widex ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Sztokholmie, jako że jego działalność była prowadzona przez wiele lat w tym samym miejscu, a we wspomnianych pomieszczeniach znajdują się zasoby ludzkie i wyposażenie techniczne.
- 30 W tych okolicznościach Förvaltningsrätten i Falun postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami:
- „1) Jak należy w niniejszej sprawie interpretować pojęcie »stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywano transakcji gospodarczych« w świetle istotnych przepisów prawa Unii Europejskiej?
- 2) Czy podatnika mającego siedzibę działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim, którego działalność polega między innymi na produkcji i sprzedaży aparatów do korekty słuchu, należy – ze względu na fakt przeprowadzania badań w dziedzinie audiologii w centrum badawczym w Szwecji – uznać za mającego w Szwecji stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywano transakcji gospodarczych, w sytuacji gdy nabywał on towary i usługi otrzymane i wykorzystane w tym centrum badawczym w Szwecji?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego w sprawach C-318/11 i C-319/11

- 31 W swych dwóch pierwszych pytaniach w każdej z dwóch spraw C-318/11 i C-319/11 sąd krajowy stara się w istocie ustalić, czy można uważać, że podatnik podatku VAT mający siedzibę w państwie członkowskim i przeprowadzający w innym państwie członkowskim jedynie testy techniczne lub prace badawcze z wyłączeniem transakcji podlegających opodatkowaniu ma w tym innym państwie członkowskim „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywane są transakcje gospodarcze” w rozumieniu art. 1 ósmej dyrektywy i art. 3 lit. a) dyrektywy 2008/9.
- 32 Kryterium to obejmuje dwie kumulatywne przesłanki odnoszące się, po pierwsze, do istnienia „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej”, i po drugie, do realizowania „transakcji” z tego miejsca.
- 33 Skatteverket uważa, że prawo do zwrotu podatku VAT jest wyłączone w sytuacji, gdy wnioskodawca ma w państwie członkowskim zwrotu stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej cechujące się pewną trwałością. Organ ten podnosi zasadniczo, że art. 1 ósmej dyrektywy i art. 3 lit. a) dyrektywy 2008/9 nie wymagają ponadto, aby w miejscu tym realizowane były transakcje, od których należny jest podatek w państwie członkowskim zwrotu, po to, by wyłączyć prawo do zwrotu podatku VAT naliczonego w rzeczonym państwie tytułem nabycia tamże towarów i usług.
- 34 Zdaniem Skatteverket z orzecznictwa Trybunału (wyroki: z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. s. 2251; z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, Rec. s. I-2395; z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-190/95 ARO Lease, Rec. s. I-4383; z dnia 20 lutego

1997 r. w sprawie C-260/95 DFDS, Rec. s. I-1005; z dnia 7 maja 1998 r. w sprawie C-390/96 Lease Plan, Rec. s. I-2553; z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-73/06 Planzer Luxembourg, Zb.Orz. s. I-5655) wynika, że stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej jest miejsce na tyle niezależne, że z miejsca tego możliwe jest wprowadzanie do obrotu towarów i usług. Nie wymaga się natomiast, aby z miejsca tego rzeczywiście dokonywano dostaw towarów lub świadczenia usług.

- 35 W tym względzie należy zaznaczyć, że we wszystkich wyrokach, na jakie powołał się Skatteverket i które wskazano w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, Trybunał dokonywał wykładni pojęcia „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” lub „siedziba działalności gospodarczej” w odniesieniu do podlegających opodatkowaniu rzeczywiście zrealizowanych transakcji w celu ustalenia miejsca ich opodatkowania. Czyniąc to, Trybunał w ogóle nie orzekł w przedmiocie odrębnej kwestii, czy dla celów wyłączenia prawa do zwrotu podatku VAT transakcje podlegające opodatkowaniu musiały być rzeczywiście zrealizowane w państwie członkowskim zwrotu lub czy wystarczająca jest sama zdolność do realizacji takich transakcji.
- 36 Jeżeli chodzi o tę ostatnią kwestię, należy natomiast przypomnieć, że w wyroku z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-244/08 Komisja przeciwko Włochom, pkt 31, 32, Trybunał orzekł, iż wykładni wyrażenia „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywane są transakcje gospodarcze” zawartego w art. 1 ósmej dyrektywy i obecnie w art. 3 lit. a) dyrektywy 2008/9 należy dokonywać, uznając za podatnika niebędącego rezydentem osobę, która nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z którego w ogólny sposób realizowane są transakcje podlegające opodatkowaniu. Istnienie czynnych transakcji w danym państwie członkowskim stanowi zatem decydujący czynnik dla wyłączenia stosowania ósmej dyrektywy. Trybunał orzekł również, że termin „transakcje” użyty we wtrąceniu „z którego dokonywane są transakcje gospodarcze” może odnosić się wyłącznie do transakcji, od których należy jest podatek.
- 37 Z powyższego wynika, iż w celu wyłączenia prawa do zwrotu konieczne jest ustalenie, że w stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej w państwie, w którym złożony został wniosek o zwrot, rzeczywiście realizowane są transakcje podlegające opodatkowaniu, a nie że w miejscu tym występuje jedynie zdolność do realizacji takich transakcji.
- 38 Tymczasem w sporach przed sądem krajowym bezsporne jest, że omawiane przedsiębiorstwa nie realizują transakcji, od których należy jest podatek w państwie członkowskim, w którym złożono wnioski o zwrot, za pośrednictwem swych ośrodków testów technicznych lub centrów badawczych.
- 39 W takich okolicznościach należy przyznać prawo do zwrotu naliczonego podatku VAT bez potrzeby dodatkowego badania, czy każde z omawianych przedsiębiorstw rzeczywiście ma „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” w rozumieniu przepisów, o których wykładnię wystąpiono, ponieważ dwie przesłanki objęte kryterium „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” są kumulatywne.
- 40 Jak podkreśla Komisja, wykładnia taka odpowiada celowi mających zastosowanie dyrektyw, którym jest umożliwienie podatnikowi zwrotu naliczonego podatku VAT, gdy w braku czynnych transakcji podlegających opodatkowaniu w państwie członkowskim zwrotu nie mógłby on odliczyć tegoż naliczonego podatku VAT od należnego podatku VAT.
- 41 Prawo podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim do uzyskania zwrotu podatku VAT zapłaconego w innym państwie członkowskim, w sposób, w jaki zostało ono uregulowane w ósmej dyrektywie, zależy bowiem od ustanowionego na jego rzecz przez dyrektywę VAT prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT zapłaconego w jego własnym państwie członkowskim (ww. wyrok w sprawie Planzer Luxembourg, pkt 35).

- 42 Należy zaznaczyć wreszcie, że art. 1 ósmej dyrektywy oraz art. 3 lit. b) dyrektywy 2008/9 wprost uzależniają prawo do zwrotu podatku VAT od braku dostaw i świadczenia usług uważanych za dostarczane lub świadczone w państwie członkowskim zwrotu, gdy podatnik nie ma w tym państwie ani siedziby działalności gospodarczej, ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z których dokonywane są transakcje gospodarcze, albo, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, nie ma tam stałego miejsca zamieszkania ani zwykłego miejsca pobytu.
- 43 Rzeczywista realizacja transakcji podlegających opodatkowaniu w państwie zwrotu stanowi również wspólną przesłankę wyłączenia prawa do zwrotu niezależnie od tego, czy wnioskodawca ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w tym państwie.
- 44 W konsekwencji na dwa pierwsze pytania w obydwu sprawach należy odpowiedzieć, iż podatnika podatku VAT mającego siedzibę w państwie członkowskim i przeprowadzającego w innym państwie członkowskim jedynie testy techniczne lub prace badawcze z wyłączeniem transakcji podlegających opodatkowaniu nie można uważać za mającego w tym innym państwie „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywane są transakcje gospodarcze” w rozumieniu art. 1 ósmej dyrektywy i art. 3 lit. a) dyrektywy 2008/9.

W przedmiocie pytania trzeciego w sprawie C-318/11

- 45 W swym trzecim pytaniu w sprawie C-318/11 sąd krajowy stara się w istocie ustalić, czy wykładni pojęcia „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywane są transakcje gospodarcze” nie podważa, w sytuacji takiej jak w toczącym się przed nim sporze, okoliczność, iż podatnik ma w państwie członkowskim, w którym złożył wniosek o zwrot, spółkę zależną, której jest jedynym właścicielem i której działalność polega prawie wyłącznie na świadczeniu na rzecz podatnika różnych usług związanych z przeprowadzaniem testami technicznymi.
- 46 Skatteverket twierdzi, że w sporze przed sądem krajowym podatnik posiada, za pośrednictwem spółki zależnej, której jest jedynym właścicielem, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w państwie członkowskim, w którym wystąpił z wnioskiem o zwrot.
- 47 Organ ten podnosi, że Trybunał orzekł w pkt 26–29 ww. wyroku w sprawie DFDS, iż spółka zależna mająca środki techniczne i ludzkie, która działa jak zwyczajny oddział swej spółki dominującej, odpowiada definicji stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w państwie członkowskim, w którym znajduje się ta spółka zależna.
- 48 W tym względzie wystarczy stwierdzić, że spółka zależna mająca jedynego właściciela, taka jak ta wskazana przez sąd krajowy, jest osobą prawną opodatkowaną w niezależny sposób i że nabycia towarów, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, nie dokonała ona sama.
- 49 Ponadto należy zaznaczyć, że w sprawie, w której zapadł ww. wyrok DFDS, niezależność statutowa spółki zależnej została pominięta na rzecz rzeczywistych stosunków handlowych jedynie w celu ustalenia, która ze spółek, dominująca czy zależna, w rzeczywistości zrealizowała podlegające opodatkowaniu czynne transakcje świadczenia usług i w konsekwencji – w którym z państw członkowskich podlegały one opodatkowaniu.
- 50 Tymczasem w sprawie C-318/11 nie jest spełniona sama przesłanka istnienia czynnych transakcji podlegających opodatkowaniu, od których należny jest podatek, przeprowadzonych przez ośrodek testów technicznych, która to przesłanka jest kumulatywnie związana z pojęciem „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej”, a zatem sama w sobie konieczna do wyłączenia prawa do zwrotu.

- 51 W konsekwencji na trzecie pytanie w sprawie C-318/11 należy odpowiedzieć, że wykładni pojęcia „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywane są transakcje gospodarcze” nie podważa, w sytuacji takiej jak w sporze przed sądem krajowym, okoliczność, iż podatnik ma w państwie członkowskim, w którym złożył wniosek o zwrot, spółkę zależną, której jest jedynym właścicielem i której działalność polega prawie wyłącznie na świadczeniu na rzecz podatnika różnych usług związanych z przeprowadzanymi testami technicznymi.

W przedmiocie kosztów

- 52 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Podatnika podatku od wartości dodanej mającego siedzibę w państwie członkowskim i przeprowadzającego w innym państwie członkowskim jedynie testy techniczne lub prace badawcze z wyłączeniem transakcji podlegających opodatkowaniu nie można uważać za mającego w tym innym państwie „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywane są transakcje gospodarcze” w rozumieniu art. 1 ósmej dyrektywy 79/1072/EWG 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 kraju, zmienionej dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r., i art. 3 lit. a) dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim.**
- 2) **Wykładni tej nie podważa, w sytuacji takiej jak w sporze przed sądem krajowym w sprawie C-318/11, okoliczność, iż podatnik ma w państwie członkowskim, w którym złożył wniosek o zwrot, spółkę zależną, której jest jedynym właścicielem i której działalność polega prawie wyłącznie na świadczeniu na rzecz podatnika różnych usług związanych z przeprowadzanymi testami technicznymi.**

Podpisy