

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, działający w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez C. Meyer-Seitz, działający w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz M.J. Enegrena, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, 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 [stałego miejsca 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 szczególne 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) [...] podatnik 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) [...] podatnik 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 dyrektywą] 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 podlega?by opodatkowaniu lub zgodnie ze szwedzkimi przepisami dawa?by prawo do zwrotu, gdyby zosta? zrealizowany w Szwecji.

10 Paragraf 15 rozdzia?u 1 tej samej ustawy stanowi, ?e przez zagraniczny podmiot gospodarczy nale?y rozumie? podmiot, który nie ma w Szwecji siedziby dzia?alno?ci gospodarczej ani sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, ani te? sta?ego miejsca zamieszkania lub zwyk?ego miejsca pobytu.

Post?powania przed s?dem krajowymi i pytania prejudycjalne

Sprawa C-318/11

11 Daimler, którego siedziba dzia?alno?ci gospodarczej znajduje si? w Niemczech, przeprowadza testy samochodów w warunkach zimowych w o?rodku testowym w pó?nocnej Szwecji. Nie utrzymuje w?asnego personelu w Szwecji. Personel przeprowadzaj?cy testy przylatuje samolotem w okresie testów. Tak samo sytuacja wygl?da w odniesieniu do sprz?tu technicznego.

12 Daimler ma w Szwecji spó?k? zale?n?, której jest jedynym w?a?cicielem i która to spó?ka zajmuje si? zapewnianiem Daimlerowi pomieszcze?, udost?pnianiem torów do testów i ?wiadzczeniem us?ug dodatkowych zwi?zanych z dzia?alno?ci? w zakresie testów. Personel spó?ki zale?nej sk?ada si? z czterech sezonowych pracowników i dyrektora.

13 Daimler nie wykonuje w o?rodkach w Szwecji jakiejkolwiek dzia?alno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu podatkiem VAT. Czynno?ci wykonywane w tym pa?stwie cz?onkowskim polegaj? na testowaniu samochodów, niezb?dnym dla prowadzenia dzia?alno?ci polegaj?cej na sprzeda?y samochodów, jak? Daimler wykonuje w Niemczech.

14 W ramach dzia?alno?ci polegaj?cej na testowaniu samochodów Daimler naby? towary i us?ugi, które nie s?u?y?y do celów jakiejkolwiek dzia?alno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu w Szwecji.

15 Na podstawie przepisów dotycz?cych zwrotu podatku na rzecz zagranicznych przedsi?biorstw Daimler wyst?pi? do Skatteverket o zwrot podatku VAT naliczonego w zwi?zku z nabyciem przez to przedsi?biorstwo towarów i us?ug.

16 Wnioski Daimlera obejmuj? okresy od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2008 r. i od dnia 1 pa?dziernika do 31 grudnia 2009 r. Dochodzona kwota wynosi ogó?em 73 597 119 SEK. Wnioski o zwrot za okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2008 r. zosta?y z?o?one do Skatteverket przed dniem 1 stycznia 2010 r., natomiast wnioski o zwrot za okres od dnia 1 pa?dziernika do dnia 31 grudnia 2009 r. zosta?y z?o?one po dniu 31 grudnia 2009 r.

17 Skatteverket odmówi? zwrotu, o który wyst?piono, uzasadniaj?c to okoliczno?ci?, i? Daimler ma sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej w Szwecji. Organ ten nie powo?a? si? na fakt realizacji dostaw towarów lub ?wiadzczenia us?ug przez to przedsi?biorstwo w Szwecji.

18 Daimler zaskar?y? decyzj? Skatteverket do Förvaltningsrätten i Falun (s?du administracyjnego w Falun). Spó?ka ta podnios?a, ?e nie ma sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej w Szwecji.

19 Skatteverket wnosi o oddalenie powództwa.

20 W tych okolicznościach Förvaltningsrätten i Falun postanowiła 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 przeprowadza 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 nabywa 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 niezbędną 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 wystąpił, 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 częściowej działalności badawczej. Dochody centrum stanowi kwota, jaką otrzymuje ono z siedziby głównej Widexu w Danii. Widex zapewnia fundusze niezbędne na wypłatę wynagrodzeń czterech pracowników centrum badawczego, a skądki 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

dystrybucji? wyrobów Widexu w Szwecji. Centrum badawcze w Sztokholmie nie ma związków z tą spółką? zależną?.

27 Skatteverket wnioskuje 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 w całości 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 działalność 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 nabywa 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 wymagaj? ponadto, aby w miejscu tym realizowane by?y transakcje, od których nale?ny jest podatek w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu, po to, by wy??czy? prawo do zwrotu podatku VAT naliczonego w rzeczonym pa?stwie tytu?em nabycia tam?e towarów i us?ug.

34 Zdaniem Skatteverket z orzecznictwa Trybuna?u (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, ?e sta?ym miejscem prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej jest miejsce na tyle niezale?ne, ?e z miejsca tego mo?liwe jest wprowadzanie do obrotu towarów i us?ug. Nie wymaga si? natomiast, aby z miejsca tego rzeczywi?cie dokonywano dostaw towarów lub ?wiadczenia us?ug.

35 W tym wzgl?dzie nale?y zaznaczy?, ?e we wszystkich wyrokach, na jakie powo?a? si? Skatteverket i które wskazano w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, Trybuna? dokonywa? wyk?adni poj?cia „sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej” lub „siedziba dzia?alno?ci gospodarczej” w odniesieniu do podlegaj?cych opodatkowaniu rzeczywi?cie zrealizowanych transakcji w celu ustalenia miejsca ich opodatkowania. Czyni?c to, Trybuna? w ogóle nie orzek? w przedmiocie odr?bnej kwestii, czy dla celów wy??czenia prawa do zwrotu podatku VAT transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu musia?y by? rzeczywi?cie zrealizowane w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu lub czy wystarczaj?ca jest sama zdolno?? do realizacji takich transakcji.

36 Je?eli chodzi o t? ostatni? kwesti?, nale?y natomiast przypomnie?, ?e w wyroku z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-244/08 Komisja przeciwko W?ochom, pkt 31, 32, Trybuna? orzek?, i? wyk?adni wyra?enia „sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, z którego dokonywane s? transakcje gospodarcze” zawartego w art. 1 ósmej dyrektywy i obecnie w art. 3 lit. a) dyrektywy 2008/9 nale?y dokonywa?, uznaj?c za podatnika nieb?d?cego rezydentem osob?, która nie posiada sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, z którego w ogólny sposób realizowane s? transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu. Istnienie czynnych transakcji w danym pa?stwie cz?onkowskim stanowi zatem decyduj?cy czynnik dla wy??czenia stosowania ósmej dyrektywy. Trybuna? orzek? równie?, ?e termin „transakcje” u?yty we wtr?ceniu „z którego dokonywane s? transakcje gospodarcze” mo?e odnosi? si? wy??cznie do transakcji, od których nale?ny jest podatek.

37 Z powy?szego wynika, i? w celu wy??czenia prawa do zwrotu konieczne jest ustalenie, ?e w sta?ym miejscu prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej w pa?stwie, w którym z?o?ony zosta? wniosek o zwrot, rzeczywi?cie realizowane s? transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu, a nie ?e w miejscu tym wyst?puje jedynie zdolno?? do realizacji takich transakcji.

38 Tymczasem w sporach przed s?dem krajowym bezsporne jest, ?e omawiane przedsi?biorstwa nie realizuj? transakcji, od których nale?ny jest podatek w pa?stwie cz?onkowskim, w którym z?o?ono wnioski o zwrot, za po?rednictwem swych o?rodków testów technicznych lub centrów badawczych.

39 W takich okoliczno?ciach nale?y przyzna? prawo do zwrotu naliczonego podatku VAT bez potrzeby dodatkowego badania, czy ka?de z omawianych przedsi?biorstw rzeczywi?cie ma „sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej” w rozumieniu przepisów, o których wyk?adni? wyst?piono, poniewa? dwie przes?anki obj?te kryterium „sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej” s? kumulatywne.

40 Jak podkreśla Komisja, wykadnia 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 tego 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 (www. 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 wykadni pojęcia „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywane są transakcje gospodarcze” nie podważa, w sytuacji takiej jak w toczącym się przed nim sporze, okoliczności, iż podatnik ma w państwie członkowskim, w którym złożony 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.

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 rodki 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 dokonają ona

sama.

49 Ponadto należy zaznaczyć, że w sprawie, w której zapadł ww. wyrok DFDS, niezależnie od statutowa spółki zależnej została pominięta na rzecz rzeczywistych stosunków handlowych jedynie w celu ustalenia, która ze spółek, dominująca czy zależna, w rzeczywistości zrealizowała podlegającą opodatkowaniu czynną transakcję świadczenia usług i w konsekwencji – w którym z państw członkowskich podlegały one opodatkowaniu.

50 Tymczasem w sprawie C-318/11 nie jest spekulowana sama przesłanka istnienia czynnych transakcji podlegających opodatkowaniu, od których należy 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 wykadni pojęcia „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywane są transakcje gospodarcze” nie podważa, w sytuacji takiej jak w sporze przed sądem krajowym, okoliczności, iż podatnik ma w państwie członkowskim, w którym złożony 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) **Wykadni tej nie podważa, w sytuacji takiej jak w sporze przed sądem krajowym w sprawie C-318/11, okoliczności, iż podatnik ma w państwie członkowskim, w którym złożony 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

* Język postępowania: szwedzki.