

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

VERICY TRSTENJAK

przedstawiona w dniu 19 kwietnia 2007 r.(1)

Sprawa C-73/06

Planzer Luxembourg Sàrl

przeciwko

Bundeszentralamt für Steuern

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht Köln (Niemcy)]

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 17 ust. 3 i 4 – Zwrot podatku VAT – Ósma dyrektywa VAT – Zwrot podatku VAT podatnikom niemającym siedziby na terytorium danego kraju – Artykuły 3 lit. b) i 9 akapit drugi – Załącznik B – Zaświadczenie o opodatkowaniu – Doniosłość prawna – Trzynasta dyrektywa VAT – Zwrot podatku VAT podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty – Artykuł 1 pkt 1 – Pojęcie „siedziby”

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 kraju(2), 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 miałyby 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, jak należy nadać pojęciu siedziby, o którym mowa w art. 1 pkt 1 trzynastej dyrektywy Rady 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(3).

II – Ramy prawne

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 podatku(4) (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. Działalność gospodarcza, określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi w szczególności z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych] [...]”.

7. Artykuł 17 ust. 2–4 w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych(5) przewidywał, że:

„2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji [służących 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. 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, jeżeli 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:

„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 [...]”.

10. Artykuł 3 ósmej dyrektywy stanowi:

„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:

[...]

b) przedstawia dowód, w formie zaświadczenia wystawionego przez władze publiczne państwa, w którym ma siedzibę, że jest płatnikiem [podatnikiem] podatku od wartości dodanej w tym państwie [...]”.

11. Artykuł 5 dyrektywy stanowi, że:

„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 [...]”.

12. Artykuł 6 ósmej dyrektywy przewiduje, iż:

„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:

„Za?wiadczenia okre?lone w art. 3 lit. b) i art. 4 lit. a) stwierdzaj?ce, ?e dana osoba jest podatnikiem, s? sporz?dzane zgodnie ze wzorami zawartymi w za??czniku B”.

3. Trzynasta dyrektywa Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich odnosz?cych si? do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od warto?ci dodanej podatnikom niemaj?cym siedziby na terytorium Wspólnoty (zwana dalej „trzynast? dyrektyw?”)

14. Zgodnie z art. 1 tej dyrektywy:

„Do celów niniejszej dyrektywy

1) »podatnik niemaj?cy siedziby na terytorium Wspólnoty« oznacza podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG, który w czasie okre?lonym w art. 3 ust. 1 niniejszej dyrektywy nie mia? na terytorium Wspólnoty ani w?asnego przedsi?biorstwa, ani przedsi?biorstwa w celu realizacji transakcji handlowych, ani, o ile takie przedsi?biorstwo nie istnia?o, nie posiada? tam sta?ego adresu lub miejsca zamieszkania [ani siedziby, ani sta?ego zak?adu, z którego prowadzone s? transakcje gospodarcze, ani te?, je?eli nie istnieje taka siedziba lub sta?y zak?ad, miejsca sta?ego pobytu lub miejsca, w którym zazwyczaj przebywa] i który w tym samym czasie nie dostarcza? towarów ani us?ug uwa?anych za dostarczane w pa?stwie cz?onkowskim okre?lonych w art. 2, z wyj?tkiem:

a) us?ug transportowych i us?ug im 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 ka?de pa?stwo cz?onkowskie zwraca ka?demu podatnikowi niemaj?cemu siedziby na terytorium Wspólnoty, na warunkach okre?lonych poni?ej, podatek od warto?ci dodanej pobrany od ?wiadczonych us?ug lub dostarczonego maj?tku ruchomego na terytorium kraju przez innego podatnika lub pobrany z tytu?u przywozu towarów do kraju, o ile te towary i us?ugi s? wykorzystywane do celów transakcji okre?lonych w art. 17 ust. 3 lit. a) i b) dyrektywy 77/388/EWG lub ?wiadczenia us?ug wymienionych w art. 1 pkt 1 lit. b) niniejszej dyrektywy.

2. Pa?stwa cz?onkowskie mog? uzale?ni? dokonywanie zwrotu okre?lonego w ust. 1 od zagwarantowania przez pa?stwa trzecie porównywalnych korzy?ci odnosz?cych si? do podatków obrotowych [...]”.

16. Artyku? 4 tej dyrektywy stanowi:

„1. Do celów niniejszej dyrektywy warunki otrzymania zwrotu s? okre?lane zgodnie z art. 17 dyrektywy 77/388/EWG przez pa?stwo cz?onkowskie, w którym dokonywany jest zwrot.

2. Pa?stwa cz?onkowskie maj? jednak?e prawo do wykluczenia okre?lonych wydatków lub okre?lenia dodatkowych warunków otrzymania zwrotu [...]”.

B – *W?a?ciwe przepisy prawa krajowego*

17. Zgodnie z § 18 ust. 9 Umsatzsteuergesetz 1993 (ustawy z 1993 r. o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”)(6) w zwi?zku z § 59 Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993 (rozporz?dzenia z 1993 r. w sprawie wykonania ustawy o podatku obrotowym, zwanego dalej „UStDV”)(7), podatnikom nieposiadaj?cym siedziby na terytorium Wspólnoty nie przys?uguje

prawo do zwrotu w zakresie kwot podatku naliczonego przy zakupie paliwa.

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

18. Spółka transportowa Planzer Luxembourg Sàrl (zwana dalej „Planzer Luxembourg”) ma siedzibę we Frisange (Wielkie 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 wynajmuje 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. Pozostaje trzynastu 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 dotyczy kwoty 11 004,25 DEM za rok 1996 a drugi kwoty 16 670,98 za rok 1997. Do każdego z tych wniosków załączono zaświadczenie 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 wyrażając w ten sposób prawo do zwrotu dotyczącego 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 wniosł 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 bierze swój początek transakcje dokonywane przez Planzer

Luxembourg na rzecz szwajcarskiej spółki dominującej oraz że siedziba Planzer Luxembourg znajduje się w tym państwie członkowskim, uwzględnia skargę.

28. Wyrokiem z dnia 22 maja 2003 r. Bundesfinanzhof stwierdza, 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 przysługiwaby prawo do zwrotu podatku VAT zapłaconego przy zakupie paliwa w Niemczech. Zdaniem tego sądu, w pierwszej kolejności należało zastanowić się nad prawnym doniosłością zażwiadczeń przedstawionych przez Planzer Luxembourg zgodnie ze wzorem znajdującym się w załączniku B do ósmej dyrektywy. Finanzgericht Köln przyznaje, że takie zażwiadczenia 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 zostało 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 działalność spółki (to znaczy Szwajcarii).

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

„1. Czy zażwiadczenie podmiotu gospodarczego zgodne ze wzorem zamieszczonym w załączniku B do ósmej dyrektywy ma skutek wiążący lub ustanawia niewzruszalne domniemanie tego, że przedsiębiorca posiada siedzibę w państwie członkowskim, które wydało zażwiadczenie?

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 działalnością spółki?”.

IV – Uwagi przedstawione Trybunałowi

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

A – W przedmiocie pytania pierwszego

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

33. Planzer Luxembourg wychodzi z założenia, iż żądane zażwiadczenie wywołuje skutek

wi???cy lub przynajmniej ustanawia niewzruszalne domniemanie posiadania przez ni? siedziby w pa?stwie cz?onkowskim, które wyda?o za?wiadczenie. Uwa?a, i? mo?liwo?? zakwestionowania przez jedno z pa?stw cz?onkowskich za?wiadczenia wydanego przez inne pa?stwo cz?onkowskie by?oby sprzeczne z celem harmonizacji przepisów prawnych i u?atwienia przep?ywu towarów w ramach Wspólnoty.

34. Zdaniem rz?du luksemburskiego, kwestia miejsca siedziby, to znaczy czy przez to miejsce nale?y rozumie? siedzib?, czy te? sta?y zak?ad, jest drugorz?dna w zakresie, w jakim chodzi jedynie o jedno z kryteriów s?u??cych ustaleniu tego, czy podatnik ma swoj? siedzib?, czy te? nie w rozumieniu ósmej dyrektywy. Za?wiadczenie, o którym mowa w art. 3 lit. b) ósmej dyrektywy ma za zadanie po?wiadczenie, i? dany podatnik jest zarejestrowany jako taki w pa?stwie cz?onkowskim, które wyda?o za?wiadczenie. W zwi?zku z tym nie do pomy?lenia jest, ?e inne pa?stwo cz?onkowskie mog?oby w sposób zgodny z prawem zakwestionowa? po?wiadczon? sytuacj?.

35. Komisja zajmuje stanowisko zbli?one do stanowiska Planzer Luxembourg i rz?du luksemburskiego. Uwa?a, ?e harmonijne funkcjonowanie mechanizmu wspó?pracy oraz wzajemne zaufanie pomi?dzy krajowymi organami podatkowymi uzasadniaj? obowi?zek wzajemnego uznawania za?wiadcze? wydawanych przez w?a?ciwe organy krajowe, tym bardziej ?e organ podatkowy, który posiada?by w?tpliwo?ci co do dok?adno?ci twierdze? znajduj?cych si? w takim za?wiadczeniu, móg?by si?gn?? do szczególnych instrumentów przewidzianych przez rozporz?dzenie Rady (WE) nr 1798/2003 (zwanym dalej „rozporz?dzeniem 1798/2003”)(8). Komisja podkre?la, i? z mo?liwo?ci tej powinno si? korzysta? jedynie w przypadku powa?nych w?tpliwo?ci. W ten sposób je?eli pa?stwo cz?onkowskie, do którego o to wyst?piono, weryfikuje okoliczno?ci faktyczne le??ce u podstaw wydanego przez nie za?wiadczenia i je potwierdza, pa?stwa cz?onkowskie, do których zwrócono si? z wnioskiem o zwrot, nie maj? innej mo?liwo?ci, jak dokona? owego zwrotu.

36. Z kolei rz?dy niemiecki, w?oski i francuski uwa?aj?, i? za?wiadczenie dowodzi jedynie tego, i? w pa?stwie cz?onkowskim, które wyda?o za?wiadczenie, podatnik jest postrzegany przez jego organy za podatnika podatku VAT, jednak?e w ?aden sposób nie wykazuje, i? ma on tam?e swoj? siedzib?.

37. Rz?d francuski dodaje, ?e je?eli pa?stwo cz?onkowskie, do którego zwrócono si? o zwrot podatku, ma w?tpliwo?ci co do tego, czy dane przedsi?biorstwo ma swoj? siedzib? na terytorium innego pa?stwa cz?onkowskiego, to powinno mie? ono mo?liwo?? zakwestionowania za?wiadczenia wydanego przez pa?stwo cz?onkowskie siedziby. Niemniej jednak takie zakwestionowanie powinno by? mo?liwe jedynie po wykorzystaniu przez pa?stwo cz?onkowskie, do którego zwrócono si? o zwrot podatku, procedury wspó?pracy administracyjnej(9).

B – W przedmiocie pytania drugiego

38. Planzer Luxembourg twierdzi, ?e siedzib? jest miejsce, w którym spó?ka ma swoj? siedzib? statutow?. Je?eli Trybuna? nie zajmie takiego stanowiska, siedzib? powinno by? miejsce, w którym podejmowane s? decyzje dotycz?ce zarz?dzania spó?k?.

39. Rz?d luksemburski uwa?a, ?e poniewa? jego zdaniem na pytanie pierwsze nale?y udzieli? odpowiedzi twierdzczej, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

40. Rz?dy niemiecki, francuski i w?oski twierdz?, ?e nie powinno si? myli? poj?cia siedziby z poj?ciem siedziby statutowej, i odsy?aj? do orzecznictwa Trybuna?u wydanego w kontek?cie art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT(10), zgodnie z którym poj?cie siedziby i sta?ego przedsi?biorstwa u?yte w art. 1 pkt 1 trzynastej dyrektywy VAT oznacza wystarczaj?cy stopie? trwa?o?ci, 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 upadłościowego(11) (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 swój siedzibę statutowy 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 „wizować się z wystarczającym stopniem trwałości i konieczności dokonywania transakcji gospodarczych, dla których występuje się z wnioskiem o zwrot naliczonego podatku VAT”.

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.

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 swój siedzibę statutowy w jednym państwie członkowskim i posiada swój zarząd, biura oraz płacone koszty ogrzewania, może korzystać z połączeń telefonicznych, zarejestrować samochody ciężarowe używane do świadczenia usług, a także zawiera 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”.

V – Ocena

A – W przedmiocie pytania pierwszego

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

48. Właśnie dlatego owo zażalenie dowodzi jedynie tego, iż zainteresowany jest, zgodnie z użytym we wzorze sformułowaniem, „podatnikiem podatku od wartości dodanej”, a nie tego, że podatnik rzeczywiście ma swój siedzibę w państwie członkowskim, które je wydało. W

rzeczywistości bowiem przed wystawieniem takiego zaświadczenia organ administracji nie dokonuje jakiegokolwiek weryfikacji zgodnie z tą kwestią 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 wątpliwość co do dobrej wiary organu wydającego takie zaświadczenie. Oczywiście jest bowiem, że nie może on w przypadku każdego wniosku o takie zaświadczenie przystępować do dodatkowej 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 gospodarczą(12), będzie twierdził, w szczególności ze względu na różnice pomiędzy systemami podatku VAT w państwach członkowskich, iż ma swój siedzibę w tym państwie członkowskim, które będzie dla niego najbardziej korzystne(13).

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 oszustwa stało się przedmiotem głównej troski(14).

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 przeciwnym razie do rządu francuskiego Komisja uważa ponadto, że uzyskane w drodze tej współpracy informacje wiążą państwo członkowskie, do którego wystąpiono o zwrot.

55. Pozostałe rzdy 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, jak 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 płaconia podatków mające miejsce ponad granicami państw członkowskich prowadzi 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 pomagająby sobie wzajemnie

oraz współpracować z Komisją w celu zapewnienia właściwego stosowania podatku VAT od dostaw towarów i usług, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz przywozu towarów”(15).

58. Tymczasem „świadczanie wzajemnej pomocy” oznacza obowiązek odpowiedzi na wniosek o udzielenie informacji, a nie obowiązek wystąpienia o nią w razie wątpliwości, ani też związanie a fortiori otrzymaniu odpowiedzi. Ponadto współpraca administracyjna w dziedzinie podatków przez wiele lat była mało skuteczna(16).

59. Obowiązek związania państwa członkowskiego uzyskaniu informacji, bez żadnej możliwości jej weryfikacji, w sytuacji, gdy państwo członkowskie wydaje zaświadczenie nie może w sposób oczywisty przeprowadzać w przypadku każdego wniosku o jego wydanie systematycznej i dodatkowej 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 spółek(17), ani wspólnotowe prawo podatkowe nie definiuje pojęcia siedziby spółki(18), 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 spółek(19). Można również zaobserwować, że równolegle z ewolucją orzecznictwa Trybunału(20) można było znaleźć w niektórych krajowych porządkach prawnych bardziej precyzyjne przepisy dotyczące pojęcia siedziby w prawie spółek(21).

62. Ratio legis odmiennej definicji pojęcia siedziby w prawie podatkowym jest jeszcze większa troska o zwalczanie oszustw i unikania opodatkowania. Cel ten wymienia również trzynasta dyrektywa. W rzeczywistości bowiem zwalczanie oszustw jest nadrzędnym celem zarówno na poziomie wspólnotowym, jak i na poziomie państw członkowskich(22). Ponadto Trybunał orzekł już, że „walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę”(23).

63. Następnie należy stwierdzić, tak jak to podnosi Komisja, że pojęcie „działalności gospodarczej” może oznaczać jedynie działalność rzeczywistą. Trybunał stwierdził ponadto w przywołanym już wyroku w sprawie DFDS(24), „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 bądźcej w szczególności przedsięwzięcia bądźcego usługodawcy”(26). Niemniej jednak weryfikacja zgodności ze stanem faktycznym może okazać się konieczna w celu uniknięcia sztucznych konstrukcji umożliwiających obejście zasad wspólnotowego systemu podatku VAT.

65. Tak jak to podkreśliła większość interwenientów, Trybunał w ramach art. 9 ust. 1 szóstej

dyrektywy dostarczy? u?ytecznych wyja?nie? co do poj?cia siedziby. Tak wi?c poj?cie siedziby u?yte w art. 1 ósmej dyrektywy oraz w art. 1 pkt 1 trzynastej dyrektywy ma to samo znaczenie, co poj?cie zastosowane w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, jako ?e dyrektywa ósma i trzynasta maj? na celu rozwi?zanie problemów zwi?zanych ze zwrotem podatku VAT przewidzianym w art. 17 szóstej dyrektywy.

66. W powo?anym ju? wyroku w sprawie Berkholz Trybuna? wskaza? równie?, ?e miejsce, w którym us?ugodawca umie?ci? siedzib?, wydaje si? pierwszorz?dnym miejscem powi?zania oraz ?e powi?zanie ?wiadczenia danej us?ugi z innym przedsi?biorstwem ni? siedziba mo?e by? brane pod uwag? jedynie, gdy „przedsi?biorstwo to cechuje si? minimaln? trwa?o?ci?, poprzez zgromadzenie zasobów ludzkich i technicznych koniecznych dla ?wiadczenia okre?lonych us?ug”(27).

67. Równie? w powo?anym ju? wyroku w sprawie ARO Lease Trybuna? stwierdzi?, ?e aby dane przedsi?biorstwo mog?o zosta? skutecznie uznane z pomini?ciem pierwszorz?dnego kryterium siedziby za miejsce ?wiadczenia us?ug przez podatnika, „konieczne jest, aby posiada?o ono wystarczaj?cy stopie? trwa?o?ci oraz struktur?, która z punktu widzenia zasobów ludzkich i technicznych jest w stanie umo?liwi? ?wiadczenie danych us?ug w sposób niezale?ny”(28).

68. Ponadto skoro musimy powo?ywa? si? odno?nie do definicji poj?cia siedziby w rozumieniu art. 1 pkt 1 trzynastej dyrektywy na wk?ad Trybuna?u w ramach art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, to równie u?yteczne jest zainteresowanie si?, do czego namawia rz?d niemiecki, dorobkiem Trybuna?u w ramach rozporz?dzenia nr 1346/2000 w sprawie post?powania upad?o?ciowego.

69. Artyku? 3 ust. 1 tego rozporz?dzenia stanowi, ?e „s?dy pa?stwa cz?onkowskiego, na terytorium którego znajduje si? g?ówny o?rodek podstawowej dzia?alno?ci d?u?nika, s? w?a?ciwe dla wszcz?cia post?powania upad?o?ciowego. W przypadku spó?ek i osób prawnych domniemywa si?, ?e g?ównym o?rodkiem ich podstawowej dzia?alno?ci jest siedziba okre?lona w statucie, chyba ?e zostanie przeprowadzony dowód przeciwny”. Rozporz?dzenie to nie wyklucza zatem hipotezy, w której siedziba statutowa i centrum dzia?alno?ci gospodarczej b?d? ró?ne.

70. Trybuna? dokona? ju? pierwszej wyk?adni tego przepisu. W sprawie, w której d?u?nik jest spó?k? zale?n? posiadaj?c? siedzib? statutow? w innym pa?stwie cz?onkowskim ni? spó?ka dominuj?ca, Trybuna? orzek?, ?e domniemanie, stosownie do którego o?rodek podstawowej dzia?alno?ci spó?ki zale?nej znajduje si? w pa?stwie cz?onkowskim, w którym znajduje si? jej siedziba, mo?e zosta? obalone w przypadku spó?ki, która nie wykonuje ?adnej dzia?alno?ci na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego jej siedziby. Niemniej jednak Trybuna? stwierdzi?, ?e w sytuacji, gdy dana spó?ka wykonuje swoj? dzia?alno?? na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, gdzie znajduje si? jej siedziba, okoliczno?i, i? jej decyzje gospodarcze s? lub mog? by? kontrolowane przez spó?k? dominuj?c? z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, nie jest wystarczaj?ca dla obalenia domniemania ustanowionego przez rozporz?dzenie 1346/2000(29).

71. W ten sposób poj?cie siedziby dla celów wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej dotyczy a priori siedziby spó?ki. Niemniej jednak w transakcjach ponadkrajowych siedziba mo?e zosta? wybrana w sposób sztuczny, zw?aszcza ze wzgl?dów podatkowych, i mo?e nie pozostawa? w wystarczaj?cym zwi?zku z rzeczywistym wykonywaniem dzia?alno?ci gospodarczej. W razie w?tpliwo?ci ocena konkretnego przypadku powinna doprowadzi? do weryfikacji istnienia okoliczno?ci faktycznych wskazuj?cych rzeczywisty charakter danej dzia?alno?ci gospodarczej.

72. W zwi?zku z tym proponuj?, aby na pytanie drugie udzielono odpowiedzi, ?e poj?cie „siedziby” w rozumieniu art. 1 pkt 1 trzynastej dyrektywy oznacza miejsce, w którym rzeczywi?cie wykonywana jest dzia?alno?? gospodarcza spó?ki, o istnieniu którego ?wiadczy zgromadzenie zasobów ludzkich i technicznych wystarczaj?cych dla wykonywania tej dzia?alno?ci 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, leczym u podstaw niniejszych pytań prejudycjalnych. Niemniej jednak rzekł niemiecki i Komisja zechciały wypowiedzieć się co do kwestii umiejscowienia takiej spółki. Stosując ten sam tok rozumowania, dochodzi jednak do odmiennych wniosków. Rzekł 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 okoliczności, że ze względu na wzruszalne domniemanie tożsamości siedziby dla celów wykonywania działalności gospodarczej i siedziby spółki, jeżeli nie zostało wykazane, 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”.

1 – Język oryginału: francuski.

2 – Dz.U. L 331, str. 11.

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).

6 – BGB1. 1993, I, str. 565 i nast.

7 – BGB1. 1993, I, str. 600 i nast.

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 rzekł 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.

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.

12 – Zob. wyżej postanowienia art. 4 szóstej dyrektywy określającej pojęcie podatnika.

13 – W pewien sposób poszukiwanie się praktyk 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 r., str. 203.

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 r.; L. W. Gormley, EU Taxation Law, Richmond, 2005 r., 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 r., str. 19 i nast.

16 – Zobacz J.-M. Communier, Droit fiscal communautaire, Bruylant, Bruksela, 2001 r., 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 r., 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”.

18 – Jeżeli chodzi o przepisy krajowe, to można wskazać na przykład, że w niemieckim prawie podatkowym, zgodnie z § 1 ust. 1 Körperschaftssteuergesetz [ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych], istnieje dwa pojęcia suwerenne ustaleniu obowiązku podatkowego spółek. Jednym z nich jest siedziba (Sitz) określona innymi przez statut spółki (art. 11 Abgabenordnung [kodeksu podatkowego]). Drugim jest „miejsce zarządu działalności gospodarczej” (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 posuguje się bez rozróżniania 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” [siedzibę 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.

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 swój statutowy 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 wystąpić 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 szwajcarska o spółkach handlowych (Zakon o gospodarskich drużbach, 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 do pewnego stopnia liberalne przy dopuszczalności utworzenia spółek („Briefkastengesellschaft” [skrzynka pocztowa] w prawie niemieckim, „Družba poštni nabiralnik” w prawie szwajcarskim), to jednak prawo podatkowe tych państw usiłuje zapobiegać temu, aby takie spółki mogły posłużyć jako sposób obejścia prawnego obowiązku zapłaty podatku VAT.

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 całościowo 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.

27– Punkty 17 i 18.

28 – Punkt 16.

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