

Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 16 października 2014 r. (*)

Odesądzenie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 44 – Pojęcie „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” usługobiorcy – Miejsce, w którym usługi uważyć za świadczone na rzecz podatników – Transakcja wewnątrzspółnotowa

W sprawie C-605/12

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelnego Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 25 października 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 grudnia 2012 r., w postępowaniu:

Welmory sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašinas i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 marca 2014 r.,

rozważwszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Welmory sp. z o.o. przez adwokata M. Gorazdę,
- w imieniu Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku przez T. Tratkiewicza oraz J. Kautego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę oraz A. Kramarczyk, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu cypryjskiego przez K. Kleanthous oraz E. Symeonidou, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez L. Christiego, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez O. Thomasa, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez K. Herrmann, L. Lozano Palacios oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 maja 2014 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 44 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 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. L 44, s. 11) (zwaną dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Welmory sp. z o.o., z siedzibą w Polsce (zwaną dalej „spółką polską”) a Dyrektorem Izby Skarbowej w Gdańsku (zwanym dalej „Dyrektorem”) w przedmiocie miejsca opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) usług świadczonych przez tę spółkę na rzecz spółki mającej siedzibę działalnością gospodarczą w innym państwie członkowskim.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Dyrektywa VAT, zgodnie z jej art. 411 i 413, uchylona i zastąpiona, z dniem 1 stycznia 2007 r., przepisy Unii Europejskiej w dziedzinie podatku VAT, w szczególności szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG 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 (Dz.U. L 145, s. 1, zwaną dalej „szóstą dyrektywą”). Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, zatytułowany „świadczony usługa”, miał następujące brzmienie:

„Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo [usługodawca ma siedzibę] lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczony są usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa, jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa”.

4 Do dnia 31 grudnia 2009 r. art. 43 dyrektywy 2006/112, który znajdował się w jej rozdziale 3 zatytułowanym „Miejsce świadczenia usługi”, przewidywał:

„Miejscem świadczenia usługi jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługa lub, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

5 Ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2010 r. dyrektywa 2008/8 zastąpiła art. 43–59, które znajdowały się w tym rozdziale dyrektywy 2006/112.

6 Artykuł 44 dyrektywy VAT stanowi:

„Miejscem świadczenia usługi na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczony na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem

„wiadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

7 Motyw 4 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112 (Dz.U. L 77, s. 1, zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym”), mającego zastosowanie od dnia 1 lipca 2011 r., stanowi:

„Podstawowym celem niniejszego rozporządzenia jest zapewnienie jednolitego stosowania obecnego systemu VAT, poprzez określenie przepisów wykonawczych do dyrektywy 2006/112/WE, w szczególności w odniesieniu do podatników, dostawy towarów i świadczenia usług oraz miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu [...]”.

8 Motyw 14 rozporządzenia wykonawczego stanowi:

„Aby zapewnić jednolite stosowanie zasad dotyczących miejsca dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu, należy wyjaśnić pojęcia, takie jak: siedziba działalności gospodarczej podatnika, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania oraz zwykłe miejsce pobytu. Stosowanie możliwie jak najbardziej precyzyjnych i obiektywnych kryteriów powinno ułatwić stosowanie tych pojęć w praktyce; należy przy tym uwzględnić orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości [Unii Europejskiej]”.

9 Artykuł 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego ma następujące brzmienie:

„Na użytek stosowania art. 44 dyrektywy [VAT] »stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej« oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika [...], które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej”.

Prawo polskie

10 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535) w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 30 czerwca 2011 r. (zwana dalej „ustawą o VAT”), ma zastosowanie w postępowaniu gównym.

11 Artykuł 19 ust. 1 i 4 ustawy o VAT stanowi:

„1. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 2–21, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

[...]

4. Jeżeli dostawa towaru lub wykonanie usługi powinny być potwierdzone fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w 7. dniu, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi”.

12 Zgodnie z brzmieniem art. 28b ust. 1 i 2 tej ustawy:

„1. Miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania, z zastrzeżeniem ust. 2–4 oraz art. 28e, art. 28f ust. 1, art. 28g ust. 1, art. 28i, 28j i 28n.

2. W przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności podatkownika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba lub stałe miejsce zamieszkania, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

13 Welmory LTD, z siedzibą w Nikozji (Cypr, zwana dalej „spółką cypryjską”), organizuje aukcje na platformie sprzedaży internetowej. W tym celu sprzedaje ona pakiety „bidów” (stawek), czyli praw do skądania ofert nabycia towaru wystawionego na aukcji poprzez zaoferowanie ceny wyższej niż ostatnia zaproponowana.

14 Z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że w dniu 2 kwietnia 2009 r. spółka cypryjska zawarła umowę o współpracę ze spółką polską, na podstawie której pierwsza spółka zobowiązała się świadczyć drugiej spółce usługę udostępniania aukcyjnej strony internetowej pod domeną www.za10groszy.pl, obejmującą także świadczenie usług towarzyszących związanych, po pierwsze, z dzierżawą serwerów niezabudowanych do działania strony, a po drugie, z wystawianiem produktów na aukcjach. Spółka polska zobowiązała się głównie do sprzedaży towarów za pośrednictwem tej strony.

15 Proces sprzedaży wygląda następująco. Najpierw klient kupuje pewną liczbę „bidów” od spółki cypryjskiej na stronie przeznaczonej do sprzedaży internetowej. Wspomniane „bidy” uprawniają klienta do udziału w sprzedaży towarów wystawionych na aukcji przez spółkę polską na tej samej stronie i do złożenia oferty nabycia jednego z tych towarów. W odróżnieniu od klasycznych aukcji, aby przelicytować, klient nie powinien tylko zobowiązać się do zapłaty kwoty pieniężnej wyższej niż ostatnia zaoferowana, lecz powinien w tym celu „posuwać się” „bidami”. Wreszcie towar jest przyznawany klientowi, który za pośrednictwem swoich „bidów” złożył ofertę najwyższej ceny jego nabycia.

16 Z akt przedstawionych Trybunałowi wynika również, że dochody spółki polskiej pochodzą, po pierwsze, z ceny sprzedaży uzyskanej w ramach sprzedaży na aukcjach internetowych, a po drugie, z wynagrodzenia otrzymywanego od spółki cypryjskiej, odpowiadającego części zysku ze sprzedaży „bidów”, których używają klienci w Polsce do złożenia oferty na aukcji.

17 W dniu 19 kwietnia 2010 r. spółka cypryjska nabyła 100% kapitału zakładowego spółki polskiej.

18 Za poprzedzający to nabycie okres od stycznia do kwietnia 2010 r. spółka polska wystawiła cztery faktury za usługi świadczone na rzecz spółki cypryjskiej (usługi reklamy, obsługi, dostarczania informacji i przetwarzania danych).

19 Uznając, że te usługi były świadczone w siedzibie spółki cypryjskiej i w konsekwencji powinny być objęte podatkiem VAT na Cyprze, spółka polska wskazała, iż podatek ten powinien zapłacić odbiorca owych usług, i nie wykazała podatku VAT na fakturach.

20 Dyrektor uznał jednak, że chodziło o usługi świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności spółki cypryjskiej na terytorium polskim, a w konsekwencji należało je opodatkować w Polsce według stawki podstawowej 22%, zgodnie z art. 28b ust. 2 ustawy o VAT.

21 Spółka polska wniosła skargę o uchylenie decyzji Dyrektora do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, podnosząc, iż niezależny podmiot, wykonujący samodzielnie działalność i będący w związku z tym podatnikiem VAT, nie może stanowić stałego miejsca prowadzenia działalności innego podatnika.

22 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku oddalił powyższą skargę w szczególności ze względu na specyfikę usług świadczonych przez spółkę cypryjską na terytorium polskim. Stwierdził on, że aby uznać, iż spółka ta ma stałe miejsce prowadzenia działalności na terytorium polskim, nie musi ona posiadać stałego zaplecza materialnego i osobowego, w standardowym rozumieniu, ani wykorzystywać bezpośrednio budynków znajdujących się na tym terytorium, ani zatrudniać tam pracowników.

23 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku uznał, że działalność tych dwóch spółek stanowi ekonomicznie nierozdzielny całość, a cel całego przedsięwzięcia zostaje dopiero osiągnięty w Polsce przy współpracy między nimi.

24 Na poparcie swojego rozstrzygnięcia Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku uznał, że spółka cypryjska na terytorium polskim korzystała z zaplecza technicznego i osobowego spółki polskiej, a zatem tę ostatnią należało uważać za stałe miejsce prowadzenia działalności spółki cypryjskiej w Polsce. W konsekwencji stwierdził on, że usługi spółki polskiej na rzecz spółki cypryjskiej były świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności tej ostatniej w Polsce, a zatem podlegały opodatkowaniu na terytorium tego państwa członkowskiego.

25 Spółka polska wniosła skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

26 Przy uwzględnieniu specyfiki rozpatrywanej sprawy sąd odsyłający wyraża wątpliwość co do kwestii, czy art. 44 dyrektywy VAT można interpretować w ten sposób, że miejsce opodatkowania świadczenia usług znajduje się w Polsce, jeżeli usługi są świadczone przez spółkę polską na rzecz innej spółki mającej siedzibę na Cyprze, jeżeli te dwie spółki są niezależne od siebie w kategoriach kapitałowych i w zakresie, w jakim spółka cypryjska prowadzi działalność gospodarczą przy wykorzystaniu infrastruktury spółki polskiej.

27 Sąd odsyłający zauważa, że orzecznictwo Trybunału w zakresie pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności dotyczy stanów prawnych i faktycznych odmiennych niż w sytuacji rozpatrywanej przez niego w postępowaniu głównym.

28 To ostatnie dotyczy sytuacji, w której w czasie, w jakim miało miejsce zdarzenie, dwie spółki były od siebie niezależne. Ponadto orzecznictwo Trybunału dotyczy sytuacji, w której miejsce stałego miejsca prowadzenia działalności jest zdefiniowane poprzez odniesienie do usługodawcy, oraz ponadto dotyczy sytuacji, w której stałe miejsce prowadzenia działalności jest określone w odniesieniu do usług świadczonych na rzecz osób trzecich, czyli konsumenta końcowego.

29 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy dla opodatkowania usług świadczonych przez spółkę [polską] z siedzibą w Polsce na rzecz spółki [cypryjskiej] z siedzibą w innym państwie członkowskim UE, w sytuacji gdy spółka [cypryjska] prowadzi działalność gospodarczą, wykorzystując infrastrukturę spółki [polskiej], stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 44 dyrektywy [VAT]

b?dzie miejsce, gdzie siedzib? ma sp?ka [polska]?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Uwagi wst?pne

30 Niekt?re strony post?powania podnios?y, ?e w sporze g?ównym nie chodzi o pytanie, czy us?ugi ?wiadczone przez sp?k? polsk? na rzecz sp?ki cypryjskiej s? us?ugami ?wiadczoneymi na rzecz sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci tej ostatniej w Polsce, lecz o to, w którym kraju – w Polsce czy na Cyprze – „bidy” sprzedawane przez sp?k? cypryjsk? klientom w Polsce powinny by? opodatkowane podatkiem VAT.

31 Rz?d polski twierdzi ponadto, ?e podstawa opodatkowania towarów sprzedawanych na aukcjach przez sp?k? polsk? na stronie sprzeda?y internetowej sp?ki cypryjskiej mog?a nie by? prawdziwo oszacowana. Rz?d ten zastanawia si?, czy zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT podstawa opodatkowania, jak? by?a zobowi?zana zadeklarowa? sp?ka polska, nie powinna sk?ada? si? z ceny towarów sprzedanych na aukcjach i z wynagrodzenia otrzymanego od sp?ki cypryjskiej, odpowiadaj?cego cz??ci zysku ze sprzeda?y „bidów”, których u?ywaj? klienci w Polsce podczas aukcji.

32 Nale?y jednak u?ci?li?, ?e przedmiot pytania prejudycjalnego zasadniczo dotyczy miejsca opodatkowania us?ug ?wiadczonych przez sp?k? polsk? na rzecz sp?ki cypryjskiej, a zatem interpretacji art. 44 dyrektywy VAT, a nie miejsca opodatkowania „bidów” ani ustalenia podstawy opodatkowania towarów sprzedanych na aukcjach przez sp?k? polsk?.

33 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u, w ramach wsp?pracy pomi?dzy Trybuna?em a s?dami krajowymi, przewidzianej w art. 267 TFUE, do s?du krajowego, przed którym post?powanie si? toczy i który jest zobowi?zany orzec w sprawie przed nim zawiszej, nale?y ocena – w kontek?cie okoliczno?ci zawiszej przed nim sprawy – zarówno tego, czy wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niezb?dne do wydania wyroku w post?powaniu przed s?dem krajowym, jak i zasadno?ci pyta?, z którymi zwraca si? on do Trybuna?u. Wy??cznie s?d krajowy jest wi?c w?adny ustali?, jakie pytania maj? by? przedstawione Trybuna?owi, za? stronom post?powania g?ównego nie przys?uguje uprawnienie do dokonywania zmian tre?ci tych pyta? (zob. w szczeg?lno?ci wyrok Danske Svineproducenter, C?316/10, EU:C:2011:863, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Ponadto zmiana istotnej tre?ci pyta? prejudycjalnych lub udzielenie odpowiedzi na dodatkowe pytania podniesione w uwagach przez strony by?yby niezgodne z obowi?zkiem zapewnienia przez Trybuna? rz?dom pa?stw cz?onkowskich oraz zainteresowanym mo?liwo?ci przedstawienia uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybuna?u Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej, poniewa? na mocy tego przepisu zainteresowanym dor?cza si? jedynie postanowienia odsy?aj?ce (zob. podobnie wyrok Danske Svineproducenter, EU:C:2011:863, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Zatem w niniejszej sprawie nale?y odpowiedzie? wy??cznie na pytanie przedstawione przez s?d odsy?aj?cy, które dotyczy okre?lenia miejsca opodatkowania us?ug ?wiadczonych przez sp?k? polsk? na rzecz sp?ki cypryjskiej.

Odpowied? Trybuna?u

36 Poprzez swoje pytanie s?d odsy?aj?cy zasadniczo d??y do ustalenia, na jakich warunkach pierwszy podatnik maj?cy siedzib? dzia?alno?ci gospodarczej w jednym pa?stwie cz?onkowskim, który korzysta z us?ug ?wiadczonych przez drugiego podatnika maj?cego siedzib? w innym

państwie czonkowskim, powinien być uważany za posiadającego w tym innym państwie czonkowskim „stałe miejsce prowadzenia działalności” w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT, w celu określenia miejsca opodatkowania tych usług.

37 Dyrektywa VAT, podobnie jak szósta dyrektywa, której zastąpiła, zawiera w tytule V, poświęconym miejscu transakcji podlegającym opodatkowaniu, rozdział 3 dotyczący miejsca świadczenia usług, w ramach którego sekcje 2 i 3 zawierają odpowiednio przepisy ogólne dotyczące określenia miejsca opodatkowania tego rodzaju świadczenia, jak również przepisy szczególne dotyczące świadczenia usług szczególnych.

38 Podobnie jak art. 9 szóstej dyrektywy, art. 44–59b dyrektywy VAT przewidują reguły określające miejsce opodatkowania. Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy ustanawia bowiem reguły ogólne w tym zakresie, takie reguły są również przewidziane w art. 44 i 45 dyrektywy VAT. Podobnie art. 46–59b tej dyrektywy wskazują, jak art. 9 ust. 2 i 3 szóstej dyrektywy, szereg szczególnych miejsc opodatkowania.

39 Jednakże sprawa główna dotyczy wykładni art. 44 dyrektywy VAT, zgodnie z którym miejsce świadczenia usług na rzecz podatnika jest określone nie z perspektywy podatnika będącego usługodawcą, lecz podatnika będącego usługobiorcą.

40 Powstaje zatem pytanie, czy orzecznictwo Trybunału dotyczące wykładni art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy pozostaje w mocy, przy uwzględnieniu zmian wprowadzonych w tym zakresie przez art. 44 dyrektywy VAT.

41 W tym względzie należy przypomnieć, że przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględnić nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której ten przepis stanowi (wyrok ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału celem przepisów określających miejsce opodatkowania świadczenia usług jest uniknięcie z jednej strony zbiegu w skutku, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów (zob. podobnie wyrok ADV Allround, EU:C:2012:35, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Należy zauważyć, że brzmienie art. 44 dyrektywy VAT jest podobne do brzmienia art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy. Poza tym zarówno art. 44 dyrektywy VAT, jak i art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy są przepisami określającymi miejsce opodatkowania świadczenia usług i służyć temu samemu celowi, zatem orzecznictwo Trybunału dotyczące wykładni art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy co do zasady znajduje zastosowanie mutatis mutandis do wykładni art. 44 dyrektywy VAT.

44 Argument ten wspiera rozporządzenie wykonawcze, którego celem jest, zgodnie z brzmieniem jego motywu 4, zapewnienie jednolitego stosowania systemu VAT, poprzez określenie przepisów wykonawczych do dyrektywy VAT, w szczególności w odniesieniu do podatników, dostawy towarów i świadczenia usług oraz miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu.

45 Z motywu 14 tego rozporządzenia wynika, że wola prawodawcy Unii było wyjątkowo niektórych pojęć koniecznych do ustalenia kryteriów dotyczących miejsca dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu, uwzględniając przy tym orzecznictwo Trybunału w tej dziedzinie.

46 W tym zakresie, nawet jeżeli rzeczony rozporządzenie nie obowiązuje jeszcze w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych w sprawie głównej, należy wziąć je pod uwagę.

47 Wynika z tego, że w celu udzielenia odpowiedzi na pytanie przedstawione przez sąd

odsądza orzecznictwo Trybunału dotyczący art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy oraz rozporządzenie wykonawcze okazują się właściwe.

48 Pytaniem, które powstaje w kontekście sprawy głównej, jest pytanie o określenie miejsca usług świadczonych przez spółkę polską na rzecz spółki cypryjskiej, a dokładniej określenie kryteriów pozwalających na ustalenie, czy ta ostatnia posiada stałe miejsce prowadzenia działalności w Polsce.

49 Zgodnie z art. 44 dyrektywy VAT miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działalności w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

50 W tym kontekście należy przypomnieć, jak wynika z pkt 42 niniejszego wyroku, że przepis taki jak art. 44 dyrektywy VAT Trybunału stanowi regułą określanie miejsc opodatkowania świadczenia usług poprzez wyznaczenie miejsca opodatkowania, a tym samym rozgraniczanie kompetencji państw członkowskich.

51 W tym celu rzeczony przepis przewiduje racjonalny podział odpowiednich zakresów stosowania przepisów krajowych w dziedzinie podatku VAT poprzez określenie w jednolity sposób miejsca opodatkowania świadczenia usług.

52 W pierwszej kolejności należy zatem ustalić główny czynnik w celu określenia miejsca świadczenia usług, a w drugiej kolejności uściślić kryteria, jakie powinny być spełnione, aby uznać, iż podatnik będący usługobiorcą, taki jak w postępowaniu głównym, mający siedzibę w jednym państwie członkowskim, posiada stałe miejsce prowadzenia działalności w państwie członkowskim innym niż to, w którym ma siedzibę.

Główny czynnik

53 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału dotyczącego art. 9 szóstej dyrektywy wynika, że najbardziej użytecznym czynnikiem w celu określenia miejsca świadczenia usług z podatkowego punktu widzenia, a zatem czynnikiem głównym, jest miejsce, w którym podatnik ma siedzibę działalności gospodarczej. Uwzględnienie innego miejsca wchodzi w grę tylko w wypadku, gdy uznanie za czynnik wspomnianej siedziby nie prowadzi do racjonalnego rozwiązania lub stwarza konflikt w odniesieniu do innego państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyroki: Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, pkt 17; Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, pkt 16; a także ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, pkt 15).

54 Ta wykładnia ma znaczenie także w ramach art. 44 dyrektywy VAT.

55 Przede wszystkim pod rządami szóstej dyrektywy siedziba działalności gospodarczej jako główny czynnik wydaje się stanowić kryterium obiektywne, proste i praktyczne, które oferuje wysoki stopień pewności prawa i jest łatwiejsze do zweryfikowania niż na przykład stałe miejsce prowadzenia działalności. Ponadto domniemanie, że usługi są świadczone na rzecz miejsca, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej, pozwala zarówno właściwym organom państw członkowskich jak i usługodawcom uniknąć podejmowania skomplikowanych analiz w celu określenia miejsca opodatkowania.

56 Ponadto siedziba działalności gospodarczej jest wymieniona w art. 44 zdanie pierwsze dyrektywy VAT, podczas gdy stałe miejsce prowadzenia działalności pojawia się dopiero w zdaniu następnym. To ostatnie pojęcie, poprzedzone przysłówkiem „[jeżeli] jednak”, nie może być rozumiane inaczej niż jako ustanawiające odstępstwo od ogólnej zasady przewidzianej w zdaniu poprzednim.

Pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności

57 Należy przypomnieć, jak wynika z pkt 39 niniejszego wyroku, że w ramach art. 44 dyrektywy VAT miejsce świadczenia usług jest określone nie z perspektywy podatnika budżetowego usługodawcy, lecz podatnika budżetowego usługobiorcy. Należy zatem określić pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności z perspektywy podatnika budżetowego usługobiorcy.

58 Z orzecznictwa Trybunału w tej dziedzinie (zob. w szczególności wyrok Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo), którym bezpośrednio inspirowane jest brzmienie art. 11 rozporządzenia wykonawczego, można wywnioskować, że stałe miejsce prowadzenia działalności powinno charakteryzować się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

59 Aby spółka cypryjska, w okolicznościach takich jak w sprawie głównej, mogła być uważana za posiadającą stałe miejsce prowadzenia działalności w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT, powinna ona dysponować w Polsce przynajmniej strukturą charakteryzującą się wystarczającą stałością, umożliwiający, w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, w Polsce odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych przez spółkę polską do własnych potrzeb działalności gospodarczej, czyli zarządzania danym systemem aukcji elektronicznych, a także emisji i sprzedaży „bidów”.

60 Działalność gospodarcza prowadzona przez spółkę cypryjską, będąca przedmiotem postępowania głównego, polega na zarządzaniu systemem aukcji elektronicznych i obejmuje udostępnianie przez spółkę polską internetowej strony aukcyjnej oraz emisji i sprzedaży „bidów” klientom w Polsce. Okoliczności, że taka działalność może być wykonywana bez zapotrzebowania na faktyczne zaplecze personalne i techniczne na terytorium polskim, nie jest decydująca. Mimo jej szczególnego charakteru taka działalność gospodarcza wymaga przynajmniej odpowiedniej struktury, w szczególności w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, takiego jak wyposażenie informatyczne, serwery i odpowiednie oprogramowanie.

61 W uwagach na piśmie i podczas rozprawy spółka polska podniosła, że infrastruktura udostępniona przez nią spółce cypryjskiej nie umożliwia tej ostatniej odbioru i wykorzystywania, do celów jej działalności gospodarczej, usług świadczonych jej przez rzeczony spółkę polską. Według tej ostatniej zaplecze personalne i techniczne do celów działalności gospodarczej wykonywanej przez spółkę cypryjską, takie jak serwery informatyczne, oprogramowanie i obsługa informatyczna, a także system do zawierania umów z konsumentami i otrzymywania wpływów od nich, znajdują się poza terytorium polskim. Te okoliczności faktyczne nie zostały zbadane w ramach postępowania głównego.

62 Do wyjątkowej kompetencji sądu krajowego należy zbadanie takich informacji w celu oceny, czy spółka cypryjska dysponuje w Polsce niezbędnym zapleczem personalnym i technicznym umożliwiającym jej odbiór usług świadczonych przez spółkę polską i wykorzystywanie ich do zarządzania i prowadzenia internetowej strony aukcyjnej, a także do emisji i sprzedaży „bidów”.

63 Gdyby okoliczności faktyczne podnoszone przez spółkę polską okazały się prawdziwe, sąd odsyłający musiałby dojść do wniosku, że spółka cypryjska nie dysponuje w Polsce stałym miejscem prowadzenia działalności, bowiem nie ma koniecznej infrastruktury umożliwiającej jej odbiór usług świadczonych przez spółkę polską i wykorzystywanie ich do celów jej działalności gospodarczej.

64 Okoliczności, że działalność gospodarcza dwóch spółek związanych umową o współpracy tworzy ekonomicznie nierozdzielny całość, a z jej rezultatów korzystają zasadniczo konsumenci w Polsce, nie ma znaczenia przy stwierdzeniu, czy spółka cypryjska posiada stałe miejsce prowadzenia działalności w Polsce. Jak bowiem usznie podkreśliły spółka polska, rząd cypryjski i Komisja Europejska, należy odróżnić usługi świadczone przez spółkę polską na rzecz spółki cypryjskiej od usług świadczonych przez tę ostatnią na rzecz konsumentów w Polsce. Chodzi o odrębne świadczenie usług, które podlegają różnym systemom VAT.

65 Mając na względzie powyższe rozważania, na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że pierwszy podatnik mający siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, który korzysta z usług świadczonych przez drugiego podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, powinien być uważany za posiadającego w tym innym państwie członkowskim „stałe miejsce prowadzenia działalności” w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT, w celu określenia miejsca opodatkowania tych usług, jeżeli to stałe miejsce charakteryzuje się wystarczająco stałymi oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór usług i wykorzystywanie ich do celów jego działalności gospodarczej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

66 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Pierwszy podatnik mający siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, który korzysta z usług świadczonych przez drugiego podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, powinien być uważany za posiadającego w tym innym państwie członkowskim „stałe miejsce prowadzenia działalności” w rozumieniu art. 44 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r., w celu określenia miejsca opodatkowania tych usług, jeżeli to stałe miejsce charakteryzuje się wystarczająco stałymi oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór usług i wykorzystywanie ich do celów jego działalności gospodarczej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

Podpisy

* Język postępowania: polski.