

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 13 czerwca 2024 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 44 – Rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 – Artykuł 11 ust. 1 – Miejsce świadczenia usług – Pojęcie „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” – Zdolność pod względem zaplecza personalnego i technicznego do odbioru i wykorzystywania usług świadczonych do własnych potrzeb – Usługi produkcji tapicerki samochodowej świadczone przez spółkę na rachunek innej spółki, należącej do tej samej grupy, mającej siedzibę w innym państwie członkowskim

W sprawie C-533/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunalul Argeș (sąd okręgowy w Argeș, Rumunia) postanowieniem z dnia 10 czerwca 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 sierpnia 2022 r., w postępowaniu:

SC Adient Ltd & Co. KG

przeciwko

Agenția Națională de Administrare Fiscală,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: M. Ilešić, preniżcy obowiązkowi prezesa dziesiątej izby, I. Jarukaitis (sprawozdawca) i D. Gratsias, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu SC Adient Ltd & Co. KG – M. Ezer i F. Nanu, avokați,
 - w imieniu rządu rumuńskiego – R. Antonie, E. Gane i A. Rotăreanu, w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i E.A. Stamate, w charakterze pełnomocników,
- po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 1 lutego 2024 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 44 i 192a dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2018/1695 z dnia 6 listopada 2018 r. (Dz.U. 2018, L 282, s. 5) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), oraz art. 10, 11 i 53 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2011, L 77, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy SC Adient Ltd & Co. KG (zwanym dalej „Adient Niemcy”) a Agenția Națională de Administrare Fiscală oraz Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș (krajowa agencja administracji podatkowej – regionalna dystrykcja generalna ds. finansów publicznych w Ploeszti – krajowym organem administracji finansów publicznych w Argeș, Rumunia) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji o rejestracji podatkowej z urzędu Adient Niemcy w Rumunii ze względu na to, że spółka ta posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w tym państwie.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3 Tytuł V dyrektywy VAT, zatytułowany „Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu”, zawiera rozdział 3, dotyczący „[m]iejsc[ą] świadczenia usług”, w którym znajduje się sekcja 2, zatytułowana „Przepisy ogólne”, a w niej art. 44 o następującym brzmieniu:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działalność 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 bierze udział w usługach lub ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

4 Tytuł XI tej dyrektywy, zatytułowany „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami”, zawiera rozdział 1, który jest poświęcony obowiązkowi podatkowemu. Sekcja 1 tego rozdziału, zatytułowana „Osoby zobowiązane do zapłaty VAT na rzecz organów podatkowych”, obejmuje art. 192a–205.

5 Artykuł 192a dyrektywy VAT stanowi:

„Do celów niniejszej sekcji podatnika mającego stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek jest należny, uznaje się za podatnika, który nie ma siedziby w tym państwie członkowskim, jeżeli spełnione są następujące warunki:

a) dokonuje on podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub podlegającego opodatkowaniu świadczenia usług na terytorium tego państwa członkowskiego;

b) przedsiębiorstwo, które dostawca lub usługodawca posiada na terytorium tego państwa członkowskiego, nie uczestniczy w tej transakcji dostawy towarów lub świadczenia usług”.

6 Artykuł 193 tej dyrektywy stanowi:

„Kiedy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty [podatku od wartości dodanej (VAT)], z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199b i art. 202”.

7 Artykuł 194 rzeczony dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. W przypadku gdy podlegająca opodatkowaniu dostawa towarów lub świadczenie usług jest dokonywane przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim, w którym VAT jest należny, państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba zobowiązana do zapłaty VAT jest odbiorcą towarów lub usługobiorcą.

2. Państwa członkowskie określają warunki stosowania ust. 1”.

Rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011

8 Motyw 14 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 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 10 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego stanowi:

„Na użytek stosowania art. 44 i 45 dyrektywy [VAT] »miejscem siedziby działalności gospodarczej podatnika« jest miejsce, w którym wykonywane są funkcje naczelnego zarządu przedsiębiorstwa”.

10 Artykuł 11 ust. 1 i 2 tego rozporządzenia stanowi:

„1. Na użytek stosowania art. 44 dyrektywy [VAT] »stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej« oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 niniejszego rozporządzenia – 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.

2. Na użytek stosowania następujących artykułów »stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej« oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 niniejszego rozporządzenia – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu świadczenie usług, które wykonuje:

[...]

d) art. 192a dyrektywy [VAT]”.

11 Artykuł 53 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 stanowi:

„1. Na użytek stosowania art. 192a dyrektywy [VAT] staje się miejsce prowadzenia działalności gospodarczej podatnika uwzględnia się wyjątkowo wtedy, gdy charakteryzuje się ono wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu dokonanie dostawy towarów lub świadczenie usług, w których uczestniczy.

2. W przypadku gdy podatnik ma swoje miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, w którym należy VAT, uznaje się, że to swoje miejsce prowadzenia działalności gospodarczej nie uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług w rozumieniu art. 192a lit. b) dyrektywy [VAT], chyba że zaplecze techniczne i personel tego swojego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej są wykorzystywane przez tego podatnika do celów niezgodnych z realizacją podlegających opodatkowaniu transakcji dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług w tym państwie członkowskim – przed dostawą towarów lub świadczeniem usług lub w ich trakcie.

W przypadku gdy zasoby swojego miejsca prowadzenia działalności wykorzystuje się jedynie do zadań administracyjnych, takich jak księgowość, fakturowanie i odzyskiwanie należności, uznaje się, że nie są one wykorzystywane do celów realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług.

W przypadku gdy podatnik wystawia jednak fakturę, posługując się numerem identyfikacyjnym VAT nadanym mu przez państwo członkowskie, w którym ma swoje miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, miejsce to uznaje się za uczestniczące w realizacji tej dostawy towarów lub świadczenia usług w tym państwie członkowskim, o ile nie udowodniono, że jest inaczej”.

Prawo rumuńskie

12 Artykuł 266 ust. 2 lit. b) Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (ustawy nr 227/2015 ustanawiającej kodeks podatkowy) z dnia 8 września 2015 r. (*Monitorul Oficial al României*, cz. I, nr 688 z dnia 10 września 2015 r.) (zwanej dalej „kodeksem podatkowym”) stanowi:

„Do celów niniejszego tytułu:

[...]

b) podatnika, którego siedziba działalności gospodarczej znajduje się poza Rumunią, uznaje się za mającego siedzibę w Rumunii, jeżeli posiada on swoje miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Rumunii, w szczególności jeżeli dysponuje wystarczającym zapleczem technicznym i personalnym w Rumunii, aby dokonywać regularnie podlegających opodatkowaniu dostaw towarów lub świadczenia usług”.

13 Artykuł 278 ust. 2 kodeksu podatkowego stanowi:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym usługobiorca ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. W przypadku gdy usługi są świadczone dla swojego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem

„wiadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy. 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”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 Adient Niemcy i SC Adient Automotive România SRL (zwany dalej „Adient Rumunia”) należą do grupy Adient, która jest producentem specjalizującym się w produkcji i sprzedaży siedzeń i innych komponentów pojazdów samochodowych.

15 W dniu 1 czerwca 2016 r. Adient Niemcy zawarł z Adient Rumunia umowę o świadczenie usług obejmującą zarówno usługi w zakresie przetwarzania i montażu elementów tapicerskich do tych siedzeń, jak i usługi pomocnicze. Usługi Adient Rumunia w zakresie przetwarzania polegają na cięciu i szyciu surowców dostarczanych przez Adient Niemcy w celu produkcji tapicerki siedzeń samochodowych. Świadczone przez Adient Rumunia usługi pomocnicze polegają w szczególności na przyjmowaniu, przechowywaniu i kontroli surowców oraz przechowywaniu gotowych produktów. Adient Niemcy jest właścicielem surowców, półproduktów i wyrobów gotowych w całym procesie przetwarzania.

16 Adient Niemcy posiada numer identyfikacyjny VAT, który stosuje w celu nabywania towarów w tym państwie członkowskim oraz do dostaw klientom produktów wytwarzanych przez Adient Rumunia. W odniesieniu do usług świadczonych mu przez Adient Rumunia używa on niemieckiego numeru identyfikacyjnego VAT.

17 Uznając, że usługi, które świadczy na podstawie umowy zawartej z Adient Niemcy, były świadczone w miejscu, w którym spółka ta, będąca odbiorcą tych usług, miała siedzibę, Adient Rumunia wystawił faktury bez VAT, gdy jego zdaniem usługi te powinny być opodatkowane w Niemczech.

18 W wyniku kontroli podatkowej, która dotyczyła okresu od dnia 18 lutego 2016 r. do dnia 31 lipca 2018 r., organ podatkowy stwierdził jednak, że usługi Adient Rumunia świadczone były na rzecz stałego zakładu miejsca prowadzenia działalności gospodarczej Adient Niemcy w Rumunii, skądajcego się z dwóch oddziałów Adient Rumunia, umiejscowionych w Pitești i w Ploeszti (Rumunia). Organ ten wywnioskował z tego, że Adient Rumunia miał obowiązek poboru VAT od tych usług, i wydał decyzję określając wysokość zobowiązania podatkowego w stosunku do tej spółki, która zakwestionowała ją w ramach postępowania odrębnego od postępowania rozpatrywanego w postępowaniu głównym.

19 Ponadto organ podatkowy uznał, że Adient Niemcy posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Rumunii, przez co nie może posługiwać się numerem identyfikacyjnym VAT nadanym mu przez organy niemieckie, i że jest on zobowiązany zarejestrować się jako podatnik mający siedzibę w Rumunii. W konsekwencji decyzją z dnia 4 czerwca 2020 r. zarządzono rejestrację tej spółki z urzędu.

20 Adient Niemcy wniósł odwołanie od tej decyzji, które zostało oddalone decyzją z dnia 28 sierpnia 2020 r.

21 Adient Niemcy wniósł na decyzje z dnia 4 czerwca i 28 sierpnia 2020 r. do Tribunalul Argeș (sądu okręgowego w Argeș, Rumunia), który jest sądem odsyłającym, skargę o stwierdzenie nieważności.

22 Sąd ten wskazuje, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu zależy od tego, czy Adient

Niemcy dysponuje za pośrednictwem oddziałów Adient Rumunia zlokalizowanych w Pitești i Ploeszti zapleczem personalnym i technicznym, umożliwiającym mu regularne przeprowadzanie transakcji podlegających opodatkowaniu w Rumunii.

23 Sąd ten ma wątpliwości co do stanowiska organu podatkowego, zgodnie z którym ma to miejsce w odniesieniu do zaplecza personalnego spółki Adient Niemcy z wskazanych poniżej względów.

24 Po pierwsze, organ ten bierze pod uwagę okoliczności, że na mocy umowy o świadczenie usług zawartej między Adient Niemcy a Adient Rumunia pierwsza ze spółek ma prawo do przeprowadzania inspekcji i badania dokumentów księgowych, rejestrów, sprawozdań i wszelkich innych dokumentów należących do drugiej i może od niej wymagać, aby brała udział w programach lub inicjatywach obniżenia kosztów.

25 Po drugie, rzeczony organ bierze pod uwagę okoliczności, że pracownicy Adient Rumunia są zaangażowani w prowadzoną przez Adient Niemcy działalność polegającą na dostawie towarów, ponieważ otrzymują zamówienia składane przez klientów tej spółki, obliczają zapotrzebowanie na surowce i materiały, zapewniają przechowywanie i transport surowców i produktów gotowych, a także ich dostawę, będąc przy tym odpowiedzialnymi za kontrolę jakości, uczestniczą w organizacji i przeprowadzaniu corocznej inwentaryzacji majątku tej spółki oraz zapewniają komunikację z jej klientami i dostawcami, reprezentując w ten sposób tę spółkę wobec osób trzecich.

26 Ponadto sąd odsyłający ma wątpliwości co do uwzględnienia przez organ podatkowy, w celu stwierdzenia istnienia środków technicznych, okoliczności, że pracownicy Adient Rumunia pracują z użyciem systemów informatycznych i księgowych Adient Niemcy, która posiada ponadto skład magazynowy w oddziale w Pitești, posiadającym niezbędną wyposażenie i sprzęt.

27 W tych okolicznościach Tribunalul Argeș (sąd okręgowy w Argeș) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy art. 44 dyrektywy [VAT] oraz art. 10 i 11 rozporządzenia wykonawczego [nr 282/2011] należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej administracji podatkowej, polegającej na zakwalifikowaniu niezależnej osoby prawnej będącej rezydentem jako stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podmiotu niebędącego rezydentem wyłącznie na podstawie okoliczności, że te dwie spółki należą do tej samej grupy?

2) Czy przepisy art. 44 dyrektywy [VAT] oraz art. 10 i 11 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej administracji podatkowej, polegającej na uznaniu, iż na terytorium państwa członkowskiego istnieje stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej podmiotu niebędącego rezydentem wyłącznie w odniesieniu do usług, które osoba prawna będąca rezydentem świadczy na rzecz podmiotu niebędącego rezydentem?

3) Czy przepisy art. 44 dyrektywy [VAT] oraz art. 10 i 11 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom podatkowym i praktyce krajowej administracji podatkowej, polegającej na uznaniu, iż na terytorium państwa członkowskiego istnieje stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej podmiotu niebędącego rezydentem, przy uwzględnieniu okoliczności, że dane stałe [miejsce prowadzenia działalności gospodarczej] dostarcza jedynie towary, a nie świadczy usług?

4) Czy w przypadku gdy osoba niebędąca rezydentem posiada na terytorium państwa członkowskiego za pośrednictwem osoby prawnej będącej rezydentem zaplecze personalne i

techniczne, za pomoc? którego zapewnia ?wiadczenie us?ug w zakresie przetwarzania towarów, które maj? by? dostarczane przez podmiot nieb?d?cy rezydentem, przepisy art. 192a lit. b) dyrektywy [VAT] [oraz] art. 11 i art. 53 ust. 2 rozporz?dzenia wykonawczego nr 282/2011 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e wspomniane us?ugi w zakresie przetwarzania, ?wiadczone za pomoc? zaplecza technicznego i personalnego osoby prawnej nieb?d?cej rezydentem, s?: (i) us?ugami otrzymanymi od osoby prawnej nieb?d?cej rezydentem przez osob? b?d?c? rezydentem za pomoc? wy?ej wspomnianego zaplecza personalnego i technicznego lub w stosownych przypadkach (ii) us?ugami ?wiadczone przez sam? osob? prawno? nieb?d?c? rezydentem za pomoc? rzeczono? zaplecza personalnego i technicznego?

5) W zale?no?ci od odpowiedzi na pytanie zadane w pkt 4, w jaki sposób ustala si? miejsce ?wiadczenia us?ug w odniesieniu do przepisów art. 44 dyrektywy [VAT] oraz art. 10 i 11 rozporz?dzenia wykonawczego nr 282/2011?

6) Czy w ?wietle art. 53 ust. 2 rozporz?dzenia wykonawczego nr 282/2011 dzia?ania zwi?zane z us?ugami w zakresie przetwarzania towarów, takie jak przyjmowanie, inwentaryzacja, sk?adanie zamówie? u dostawców, udost?pnianie powierzchni magazynowych, zarz?dzanie zapasami w systemie informatycznym, przetwarzanie zamówie? klientów, wskazywanie adresu na dokumentach transportowych i fakturach, wsparcie w zakresie kontroli jako?ci itp., nie powinny by? brane pod uwag? przy ustalaniu istnienia sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, poniewa? s? to dzia?ania pomocnicze o charakterze administracyjnym, ?ci?le niezbdne do dzia?a? w zakresie przetwarzania towarów?

7) Czy bior?c pod uwag? zasady dotycz?ce miejsca opodatkowania w miejscu, w którym nast?puje wspomniana konsumpcja docelowa, dla celów ustalenia miejsca ?wiadczenia us?ug w zakresie przetwarzania istotny jest fakt, ?e towary b?d?ce wynikiem przetwarzania s? sprzedawane przez us?ugobiorc? (s? przeznaczone) w wi?kszo?ci poza terytorium Rumunii, podczas gdy towary sprzedawane w Rumunii podlegaj? opodatkowaniu VAT, a zatem wynik us?ug w zakresie przetwarzania nie jest »wprowadzany do konsumpcji« w Rumunii lub, w przypadku gdy jest »wprowadzany do konsumpcji« w Rumunii, podlega opodatkowaniu VAT?

8) Czy w przypadku, gdy zaplecze techniczne i personalne sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, w którym otrzymywane s? us?ugi, jest potencjalnie takie samo jak zaplecze techniczne i personalne us?ugodawcy, u którego us?ugi s? faktycznie ?wiadczone, mamy jednak do czynienia ze ?wiadczeniem us?ug w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy [VAT]?"

W przedmiocie dopuszczalno?ci wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

28 Rzd rumu?ski uwa?a, ?e wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny.

29 Po pierwsze, rz?d ten uwa?a, ?e pytania od pierwszego do szóstego opieraj? si? na b??dnych za?o?eniach. Podnosi on w tym wzgl?dzie, ?e wbrew temu, co sugeruje sformu?owanie dwóch pierwszych pyta?, organ podatkowy nie opar? si? wy??cznie na fakcie przynale?no?ci spółek Adient Niemcy i Adient Rumunia do tej samej grupy spółek lub ?wiadczenia us?ug przetwarzania towarów przez drug? spółk? na rzecz pierwszej spółki przy dochodzeniu do wniosku, ?e sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej tej pierwszej spółki znajduje si? w Rumunii, lecz przeprowadzi? ca?o?ciow? analiz? wszystkich istotnych okoliczno?ci. Co si? tyczy pyta? od trzeciego do szóstego, b??dnie za?o?ono w nich, ?e organ podatkowy opar? si? na fakcie istnienia zaplecza personalnego i technicznego wykorzystywanego do ?wiadczenia us?ug przetwarzania towarów lub czynno?ci wsparcia administracyjnego pomocniczych w stosunku do tych us?ug, podczas gdy uwzgl?dniono zaplecze personalne i techniczne, jakim dysponuje Adient

Niemcy w Rumunii w celu realizacji transakcji dostawy towarów dokonywanych przez tę spółkę z terytorium tego państwa członkowskiego.

30 W drugiej kolejności, co się tyczy siódmego pytania prejudycjalnego, rząd rumuński twierdzi, że sąd odsyłający nie wskazał powodów, dla których zastanawia się nad wpływem miejsca, w którym sprzedawane są produkty uzyskane dzięki usługom przetwarzania.

31 W trzeciej kolejności – ósme pytanie prejudycjalne jest niedopuszczalne, ponieważ z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że zaplecze techniczne i personalne stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki Adient Niemcy w Rumunii jest odrębne od zaplecza stosowanego przez Adient Rumunia do świadczenia usług.

32 W tym względzie należy przypomnieć, że – jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału – jedynie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za mające zapadnąć rozstrzygnięcie, należy ocena z punktu widzenia specyfiki danej sprawy zarówno konieczności uzyskania orzeczenia prejudycjalnego dla wydania przez niego wyroku, jak i znaczenia dla sprawy pytań kierowanych przez niego do Trybunału. W związku z tym, jeżeli zadane pytania dotyczą wykładni lub wadności przepisu prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia. Wynika stąd, że pytania zadane przez sądy krajowe korzystają z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie zwołanego przez sąd krajowy wniosku jest możliwa tylko wtedy, gdy jest widoczne, że wykładnia, o którą wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na te pytania (wyroki: z dnia 16 czerwca 2015 r., Gauweiler i in., C-62/14, EU:C:2015:400, pkt 24, 25; a także z dnia 18 stycznia 2024 r., Comune di Copertino, C-218/22, EU:C:2024:51, pkt 19, 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Ponadto w kontekście procedury przewidzianej w art. 267 TFUE, opartej na wyraźnym rozdziale zadań sądów krajowych i Trybunału, wszelka ocena okoliczności faktycznych sprawy należy do właściwości sądu krajowego [wyrok z dnia 9 lutego 2023 r., Finanzamt X (świadczenia walciciela stajni treningowej dla koni wyścigowych), C-713/21, EU:C:2023:80, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo].

34 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że opis ram prawnych i faktycznych sprawy w postępowaniu głównym zawarty we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wskazuje, iż rozstrzygnięcie sporu zawisłego przed sądem odsyłającym jest uzależnione od uzyskania przez ten sąd szeregu wyjaśnień dotyczących kryteriów pozwalających uznać dany podmiot za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Sąd odsyłający przedstawia bowiem w tym wniosku twierdzenia skarżących w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi organ podatkowy uznał istnienie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, uwzględniając przynależność dwóch wspomnianych spółek do tej samej grupy oraz umowę o świadczenie usług między te dwie spółki. Sąd ten zauważa ponadto, że organ ten uwzględnił również zaplecze personalne i techniczne zaangażowane w dostawę towarów na późniejszym etapie obrotu przez to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

35 Należy dodać, że żaden element akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie pozwala uznać, że wykładnia prawa Unii, o którą się zwrócono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym lub że problem ma charakter hipotetyczny.

36 Należy wreszcie przypomnieć, że choć okoliczności faktyczne przedstawione przez sąd

odsyłający polegają na powtórzeniu twierdzeń skarżących w postępowaniu głównym, sama tylko ta okoliczność, przy założeniu, że zostanie wykazana, nie dowodzi tego, iż postępując w ten sposób, sąd ten uchybił ciążącemu na nim obowiązkowi wskazania w postanowieniu odsyłającym zgodnie z art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem okoliczności faktycznych, na których opierają się pytania, ani powodów, dla których powziął on wątpliwości co do wykładni przepisów prawa Unii, których dotyczy pytanie prejudycjalne, lub dla których uważa, że odpowiedź Trybunału jest konieczna dla rozpoznania rozpatrywanego przez niego sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 21 października 2021 r., Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, pkt 51).

37 Z powyższego wynika, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dwóch pierwszych pytań

38 Poprzez dwa pierwsze pytania, które należy rozpatrzeć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 44 dyrektywy VAT i art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 należy interpretować w ten sposób, że należy uznać, iż spółka będąca podatnikiem VAT, mająca siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, która korzysta z usług świadczonych przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, posiada dla celów określenia miejsca świadczenia tych usług stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w tym ostatnim państwie członkowskim z tego tylko powodu, że obie spółki należą do tej samej grupy i że spółki te są ze sobą związane umową o świadczenie usług.

39 Na wstępie należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż najbardziej użytecznym łącznikiem w celu określenia miejsca świadczenia usług z podatkowego punktu widzenia, a zatem łącznikiem głównym, jest miejsce, w którym podatnik ma siedzibę działalności gospodarczej, ponieważ jako obiektywne, proste i praktyczne kryterium, łącznik ten oferuje duży pewność prawa. Natomiast powiązanie ze stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej podatnika jest łącznikiem drugorzędny, który stanowi odstępstwo od ogólnej zasady, i bierze się je pod uwagę, jeżeli są spełnione określone warunki (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 53–56; z dnia 7 kwietnia 2022 r., Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, pkt 29; z dnia 29 czerwca 2023 r., Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, pkt 29).

40 W związku z tym ten drugorzędny łącznik należy brać pod uwagę jedynie w przypadku, gdy uznanie za łącznik wspomnianej siedziby nie prowadzi do racjonalnego rozwiązania lub stwarza konflikt w odniesieniu do innego państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 4 lipca 1985 r., Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, pkt 17; z dnia 7 maja 1998 r., Lease Plan, C-390/96, EU:C:1998:206, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 29 czerwca 2023 r., Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Co się tyczy pojęcia „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT, z samego brzmienia art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 wynika, że oznacza ono dowolne miejsce, inne niż siedziba działalności gospodarczej, które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, aby umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

42 Aby można było uznać, iż podatnik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w państwie członekowskim, w którym dane usługi są mu świadczone, musi posiadać w tym państwie wystarczającą stałą strukturę umożliwiającą mu w nim odbiór danych usług i wykorzystywanie ich do celów jego działalności gospodarczej (wyrok z dnia 29 czerwca 2023 r., Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, pkt 31).

43 Jak wielokrotnie orzekła Trybuna, uznanie za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej zależy od spełnienia materialnych przesłanek ustanowionych rozporządzeniem wykonawczym nr 282/2011, w szczególności w jego art. 11, które należy oceniać w świetle realiów gospodarczych i handlowych, a więc uznanie to nie może zależeć wyłącznie od statusu prawnego danego podmiotu (wyrok z dnia 7 maja 2020 r., Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, pkt 31, 32).

44 Wynika z tego, że o ile możliwe jest, iż spółka zależna świadcząca usługi, mająca siedzibę w jednym państwie członekowskim, stanowi stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej będącej usługobiorcą, mającej siedzibę w innym państwie członekowskim lub w państwie trzecim, o tyle kwalifikacji tej nie można wywieść z samego faktu, że spółka ta posiada w nim spółkę zależną (wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Z tych samych względów okoliczności, że dwie spółki, niezależne prawnie od siebie, należą do tej samej grupy, nie może sama w sobie świadczyć o istnieniu stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki będącej odbiorcą usług świadczonych przez drugą spółkę.

46 Istnienia takiego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej nie można również wywodzić z samej okoliczności, że te dwie spółki są prawnie powiązane umową określającą warunki świadczenia usług przez jedną z nich na wyłączną korzyść drugiej.

47 Jak bowiem Trybuna wielokrotnie już orzekła, biorąc pod uwagę, że zakłada się, że osoba prawna, choćby miała tylko jednego klienta, wykorzystuje zaplecze personalne i techniczne, którym dysponuje, do własnych potrzeb, jedynie w przypadku ustalenia, że ze względu na mające zastosowanie postanowienia umowne spółka będąca usługobiorcą dysponowała zapleczem technicznym i personalnym swego usługodawcy, tak jakby było jej własnym, można by było uznać, że dysponuje strukturą, która charakteryzuje się wystarczającą stałością w zakresie zaplecza personalnego i technicznego w państwie członekowskim, w którym usługodawca ma siedzibę (wyroki: z dnia 7 kwietnia 2022 r., Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, pkt 48; z dnia 29 czerwca 2023 r., Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, pkt 37).

48 Tymczasem, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 50 opinii, usługodawca działa co do zasady we własnym imieniu i we własnym interesie gospodarczym jako niezależny kontrahent, a nie jako niesamodzielny świadek drugiej strony umowy.

49 Zatem okoliczności, że strony są związane umową o świadczenie usług na wyłączność, nie skutkuje sama w sobie tym, że środki usługodawcy stają się środkami jego klienta, chyba że zostanie wykazane, iż na podstawie tej umowy usługodawca ten nie ponosi odpowiedzialności za swoje własne środki i nie świadczy usług na własne ryzyko (zob. podobnie wyrok z dnia 29 czerwca 2023 r., Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, pkt 39).

50 W niniejszej sprawie do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny, czy w szczególności z postanowień umowy wiążącej strony wynika, że zaplecze personalne i techniczne oddziałów w Pitești i Ploeszti spółki Adient Rumunia zostało udostępnione w sposób wystarczająco trwały

spółce Adient Niemcy, aby mogła ona tam otrzymywać usługi przetwarzania towarów przekształcania świadczone przez Adient Rumunia i wykorzystywać je do celów własnej działalności gospodarczej. W ramach współpracy ustanowionej na podstawie art. 267 TFUE wyłacznie do sądów krajowych należy bowiem dokonanie całościowej ostatecznej oceny stanu faktycznego w tym względzie (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 55; a także z dnia 20 kwietnia 2023 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 Trybuna może jednak dostarczyć tym sądom wszystkich istotnych wskazówek w zakresie wykładni prawa Unii, które mogą być przydatne przy rozstrzyganiu sprawy zawisłej przed tymi sądami (wyroki: z dnia 17 grudnia 2020 r., Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 4 marca 2021 r., Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 7 kwietnia 2022 r., Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 W tym względzie w zakresie, w jakim z postanowienia odsyłającego wydaje się wynikać, że wszystkie spółki należące do grupy Adient dysponują tym samym systemem informatycznym i księgowym, okoliczność, że pracownicy oddziałów Adient Rumunia w Pitești i Ploeszti mają dostęp drogą elektroniczną do systemu księgowego Adient Niemcy, w szczególności w celu bezpośredniego rejestrowania surowców dostarczanych przez tę ostatnią i produktów gotowych, nie oznacza jednak, że Adient Niemcy posiada w Rumunii infrastrukturę, która umożliwiaaby realizację w sposób autonomiczny jego własnych operacji po zakończeniu procesu wytwarzania tych produktów. Istnienie takiej infrastruktury nie może również zostać wywiedzione z udostępnienia spółce Adient Niemcy pomieszczenia na magazyn rzeczonych produktów, a także surowców, które spółka ta dostarcza usługodawcy, zastrzegając przy tym, że stanowi jej własność.

53 Co się tyczy okoliczności, że pracownicy oddziałów Adient Rumunia w Pitești i Ploeszti pełnią funkcje, które wykraczają poza zadania powierzone im zwykle w ramach prowadzonej przez niego działalności polegającej na świadczeniu usług i które sprawiają, że są oni bezpośrednio zaangażowani w działalność polegającą na dostawie produktów gotowych do klientów spółki Adient Niemcy, do sądu odsyłającego należy zbadać, czy – jak utrzymywało przed nim Adient Niemcy – wykonywane przez nich czynności ograniczają się do zadań bezpośrednio związanych z realizacją usług przetwarzania towarów lub mają charakter czysto administracyjny, i sprawdzenie, czy w świetle warunków zatrudnienia i wynagrodzenia tych pracowników, mimo że są oni związani umownie z Adient Rumunia, są oni w rzeczywistości wyłączeni z hierarchicznej podległości tej spółki i oddani do dyspozycji i pod kierownictwo Adient Niemcy przy wykonywaniu powierzonych im zadań.

54 W świetle powyższego odpowiedź na dwa pierwsze pytania powinna brzmieć następująco: art. 44 dyrektywy VAT i art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 należy interpretować w ten sposób, że nie można uznać, iż spółka będąca podatnikiem VAT, mająca siedzibę działalnością gospodarczą w jednym państwie członkowskim, która korzysta z usług świadczonych przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, posiada dla celów określenia miejsca świadczenia tych usług stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w tym ostatnim państwie członkowskim z tego tylko powodu, że obie spółki należą do tej samej grupy i że spółki te są ze sobą związane umową o świadczenie usług.

W przedmiocie pytań trzeciego i siódmego

55 Poprzez pytania trzecie i siódme, które należy rozpatrzeć wyłacznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 44 dyrektywy VAT i art. 11 rozporządzenia wykonawczego nr

282/2011 należy interpretować w ten sposób, że w celu określenia miejsca świadczenia usług można uznać, iż spółka będąca podatnikiem VAT mająca siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, korzystająca z usług przetwarzania towarów świadczonych przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, posiada w tym ostatnim państwie członkowskim stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, ponieważ, po pierwsze, posiada tam strukturę, która uczestniczy w dostawie produktów gotowych uzyskanych w wyniku tych usług przetwarzania, a po drugie, czynności dostawy są dokonywane w przeważającej części poza tym ostatnim państwem członkowskim, czynności dokonywane w tym państwie podlegają za VAT.

56 W pierwszej kolejności, jak przypomina już Trybunał, kwestią, czy istnieje stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT, należy badać z perspektywy podatnika będącego usługobiorcą (wyroki: z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 57; z dnia 7 kwietnia 2022 r., Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, pkt 30), podczas gdy w celu zastosowania innych przepisów tej dyrektywy, które odnoszą się do pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, należy ją badać z perspektywy podatnika świadczącego usług.

57 Rozróżnienie to wynika z samego brzmienia art. 11 ust. 1 i 2 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011.

58 Z art. 11 ust. 1 tego rozporządzenia wykonawczego wynika bowiem, że do celów stosowania art. 44 dyrektywy VAT, dotyczącego miejsca świadczenia usług, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 tego rozporządzenia – 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.

59 Natomiast dla celów stosowania w szczególności art. 192a dyrektywy VAT, dotyczącego określenia osoby zobowiązanej do zapłaty VAT, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej oznacza zgodnie z art. 11 ust. 2 tego rozporządzenia dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu świadczenie usług, które wykonuje.

60 A zatem, choć wszystkie stałe miejsca prowadzenia działalności posiadają tę wspólną cechę, że muszą składać się ze struktury charakteryzującej się wystarczającą stałością oraz zdolnością do samodzielnego wykonywania swojej działalności, należy dokonać ich rozróżnienia w zależności od tego, czy funkcje powierzone tej strukturze polegają na otrzymywaniu czy na świadczeniu usług, a jeżeli chodzi o ustalenie, czy istnieje stałe miejsce prowadzenia działalności w celu określenia miejsca świadczenia usług, należy skupić się na działalności polegającej na otrzymywaniu usług.

61 W drugiej kolejności w kontekście takim jak w postępowaniu głównym należy przede wszystkim odróżnić świadczenie usług przez Adient Rumunia na rzecz Adient Niemcy od sprzedaży i dostaw towarów uzyskanych w wyniku tych usług, których ta ostatnia spółka dokonuje z Rumunii, ponieważ owo świadczenie usług i owe dostawy towarów stanowi odrębne transakcje, podlegające różnym systemom VAT. W celu ustalenia miejsca, w którym Adient Niemcy korzysta z tych usług, należy zatem określić miejsce, w którym znajduje się zaplecze personalne i techniczne, z którego spółka ta korzysta w tym celu, a nie miejsce, w którym znajduje się roduki, które wykorzystuje ona do swojej działalności polegającej na dostawie produktów gotowych (zob. analogicznie wyrok z dnia 29 czerwca 2023 r., Cabot Plastics Belgium,

62 Również okoliczności – przy założeniu, że zostanie wykazana – i? Adient Niemcy dysponuje w ramach struktury zlokalizowanej w Rumunii ?rodkami, dzięki którym dokonuje dostaw towarów uzyskanych w wyniku usług ?wiadczonych mu przez Adient Rumunia, nie ma znaczenia dla stwierdzenia istnienia sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej w celu okre?lenia miejsca ?wiadczenia tych usług. Tym bardziej nie ma tu również znaczenia okoliczności, że te dostawy towarów s? dokonywane w przeważającej części poza Rumuni? lub że dostawy dokonywane w Rumunii podlegają VAT.

63 Następnie w zakresie, w jakim s?d odsy?aj?cy wyja?nia w celu uzasadnienia tych pyta? dotycz?cych uwzgl?dnienia dzia?alno?ci w zakresie dostawy towarów wykonywanej przez Adient Niemcy, że zarówno art. 192a dyrektywy VAT i art. 53 rozporz?dzenia wykonawczego nr 282/2011, jak i art. 266 ust. 2 lit. b) kodeksu podatkowego odnosz? si? bez rozró?nienia do dostawy towarów lub ?wiadczenia usług, konieczne wydaje si? wyja?nienie zakresu tych przepisów prawa Unii i przywo?anego pojęcia „dostawy towarów”.

64 Po pierwsze, należy podkre?li?, że przepisy te nie dotycz? okre?lenia miejsca ?wiadczenia usług, lecz osoby zobowi?zanej do zap?aty podatku należnego w jednym pa?stwie członkowskim od podlegaj?cych opodatkowaniu w tym pa?stwie dostaw towarów lub ?wiadczenia usług dokonanych przez podatnika maj?cego siedzib? w innym pa?stwie członkowskim.

65 Tymczasem należy stwierdzi?, że ani z postanowienia odsy?aj?cego, ani z uwag przedstawionych przed Trybuna?em nie wynika, by spór w post?powaniu g?ównym dotyczy? systemu VAT maj?cego zastosowanie do dostaw towarów dokonywanych przez Adient Niemcy w Rumunii.

66 Artyku? 192a dyrektywy VAT i art. 53 rozporz?dzenia wykonawczego nr 282/2011, do których odwo?uje si? s?d odsy?aj?cy w celu uzasadnienia tych pyta?, nie mają zatem zastosowania w sytuacji takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym, która dotyczy wy?cznie okre?lenia miejsca ?wiadczenia usług na rzecz Adient Niemcy przez Adient Rumunia.

67 Po drugie, w ka?dym wypadku należy zauwa?y?, że z art. 192a dyrektywy VAT rzeczywi?cie wynika, i? udzia? sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej w dzia?alno?ci polegaj?cej na dostawie towarów jest uwzgl?dniany w taki sam sposób jak jego udzia? w dzia?alno?ci polegaj?cej na ?wiadczeniu usług w celu ustalenia, kto –podatnik czy jego sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej – jest zobowi?zanym do zap?aty VAT z tytu?u tych transakcji.

68 Zgodnie z tym artyku?em podatnika maj?cego sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej na terytorium pa?stwa członkowskiego, w którym podatek jest należny, uznaje si? za podatnika niemaj?cego siedziby na terytorium tego pa?stwa członkowskiego, w przypadku gdy dokonuje on podlegaj?cej opodatkowaniu dostawy towarów lub ?wiadczenia usług na terytorium tego pa?stwa członkowskiego, a posiadane przez niego przedsi?biorstwo nie uczestniczy w dostawie tych towarów lub ?wiadczeniu usług.

69 Ponadto art. 53 ust. 1 rozporz?dzenia wykonawczego nr 282/2011 stanowi, że sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej podatnika uwzgl?dnia si? tylko wtedy, gdy charakteryzuje si? ono wystarczaj?c? sta?o?ci? oraz odpowiedni? struktur? w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, aby umo?liwi? podatnikowi dokonanie dostawy towarów lub ?wiadczenie usług, w których uczestniczy. Zgodnie z art. 53 ust. 2 tego rozporz?dzenia wykonawczego ?rodki te musz? by? wykorzystywane przez tego podatnika do celów niezbyt?nych do realizacji podlegaj?cej opodatkowaniu transakcji dostawy towarów lub ?wiadczenia usług –

przed dostawą towarów lub świadczeniem usług lub w ich trakcie.

70 Z treści lektury tych przepisów wynika, że w celu określenia osoby zobowiązanej do zapłaty VAT uznaje się, że podatnik ma siedzibę na terytorium państwa członkowskiego, w którym dokonuje dostawy towarów lub świadczenia usług, tylko wtedy, gdy posiada w tym państwie członkowskim strukturę posiadającą minimalną stabilność dzięki zebraniu na stałe zaplecza personalnego i technicznego, które uczestniczy w danych transakcjach podlegających opodatkowaniu przed ich realizacją lub w ich trakcie.

71 Jednakże, jak przypomniano w pkt 59 niniejszego wyroku, z art. 11 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 wynika również, że do celów stosowania art. 192a dyrektywy VAT stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej, które należy uwzględnić, jest to, które świadczy wykonywane przez siebie usługi, a nie to, które korzysta z usług, które są świadczone na jego rzecz. Stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej, które uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług w rozumieniu art. 53 ust. 1 tego rozporządzenia wykonawczego, może zatem być jedynie stałe miejsce prowadzenia działalności usługodawcy.

72 Wynika z tego, że jeżeli podatnik dokonujący dostawy towarów w państwie członkowskim posiada w tym państwie członkowskim jedynie stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej bądźce usługobiorcą, okoliczności, że uczestniczy ono w dostawach towarów dokonywanych przez tego podatnika w rzeczonym państwie członkowskim, nie może mieć wpływu na ustalenie osoby zobowiązanej do zapłaty VAT z tytułu tych transakcji.

73 W niniejszej sprawie, zakładając, że Adient Niemcy posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, które korzysta z usług świadczonych przez Adient Rumunia, i uczestniczy ono w dostawach towarów dokonywanych przez Adient Niemcy w Rumunii, nie można uznać, że spółka ta ma siedzibę na terytorium Rumunii na podstawie art. 192a dyrektywy VAT.

74 W świetle powyższych rozważań odpowiedź na pytania trzecie i siódme powinna brzmieć następująco: art. 44 dyrektywy VAT i art. 11 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 należy interpretować w ten sposób, że ani okoliczności, iż spółka bądźca podatnikiem VAT mająca siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, korzystająca z usług przetwarzania towarów świadczonych przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, posiada w tym ostatnim państwie członkowskim strukturę, która uczestniczy w dostawie produktów gotowych uzyskanych w wyniku tych usług przetwarzania, ani to, że te czynności dostawy są dokonywane w przeważającej części poza tym ostatnim państwem członkowskim, czynności dokonywane w tym państwie podlegają za VAT, nie mają znaczenia dla wykazania do celu określenia miejsca świadczenia usług, że owa spółka posiada w tym państwie członkowskim stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

W przedmiocie pytań od czwartego do szóstego oraz pytania ósmego

75 Poprzez pytania od czwartego do szóstego i pytanie ósme są odsyłający dopyty w istocie do ustalenia, czy art. 44 i 192a dyrektywy VAT oraz art. 11 i 53 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy spółka bądźca podatnikiem VAT mająca siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim korzysta z usług świadczonych przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, dla celów stwierdzenia istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej pierwszej spółki w tym ostatnim państwie członkowskim można uwzględnić zaplecze techniczne i personalne, przy pomocy którego ta druga spółka świadczy usługi, lub zasoby, które są wykorzystywane do działalności administracyjnej związanej z tymi usługami.

76 Należy zauważyć, że z postanowienia odsyłanego nie wynika, by w sprawie w postępowaniu głównym organ podatkowy uwzględnił w celu stwierdzenia istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki Adient Niemcy w Rumunii zaplecze personalne i techniczne wykorzystywane przez Adient Rumunia do świadczenia usług przetwarzania towarów. Sąd odsyłający wyjaśnia ponadto w uzasadnieniu pytań czwartego i piątego, że organ podatkowy stwierdził, iż zaplecze personalne i techniczne związane ze świadczeniem usług przetwarzania należą do Adient Rumunia, a nie do Adient Niemcy, który korzysta z zasobów ludzkich i technicznych związanych z dostawą towarów na dalszym etapie obrotu. Do sądu odsyłanego, który jako jedyny jest właściwy do dokonania oceny okoliczności faktycznych, należy zatem dokonanie niezbędnych ustaleń w tym zakresie.

77 Z zastrzeżeniem tych ustaleń należy przypomnieć, że Trybunał orzekł, iż te same środki nie mogą być wykorzystywane zarówno przez podatnika mającego siedzibę w państwie członkowskim do świadczenia usług, jak i przez podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim w celu otrzymania tych samych usług w domniemanym stałym miejscu prowadzenia działalności poświadczonym w pierwszym państwie członkowskim (wyroki: z dnia 7 kwietnia 2022 r., Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, pkt 54; z dnia 29 czerwca 2023 r., Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, pkt 41).

78 Istnienie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy wymaga zatem możliwości zidentyfikowania zaplecza personalnego i technicznego, które jest odrębne od zaplecza wykorzystywanego przez spółkę usługodawcy w celu świadczenia własnych usług i które zostało oddane do dyspozycji odbiorcy tych usług w celu zapewnienia mu otrzymania ich i korzystania z nich zgodnie z jego własnymi potrzebami. W braku takiego stwierdzenia taki usługobiorca nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w państwie członkowskim spółki świadczącej usługi i nie można zatem uznać, że ma on siedzibę w tym państwie członkowskim.

79 Gdyby stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej mogło być jednocześnie usługodawcą i usługobiorcą w odniesieniu do tych samych usług, występowaby to samo? us?ugodawcy i us?ugobiorcy, a w konsekwencji brak by było co do zasady jakiegokolwiek transakcji podlegającej opodatkowaniu, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 35 opinii.

80 W odniesieniu do kwestii, czy można uwzględnić świadczenia pomocnicze względem usług przetwarzania towarów, Trybunał orzekł już, że czynności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym, niezbędne do wykonywania działalności przedsiębiorstwa, nie pozwalają na ustalenie istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 28 czerwca 2007 r., Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, pkt 56). W niniejszej sprawie, z zastrzeżeniem oceny wszystkich istotnych okoliczności, której dokonanie będzie należało do sądu odsyłanego, z informacji, którymi dysponuje Trybunał, przedstawionych we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że działania takie jak przyjmowanie surowców i produktów końcowych, zarządzanie nimi lub ich inspekcja, wsparcie kontroli jakości lub składowanie zamówień na wysyłkę produktów końcowych stanowią działania przygotowawcze lub pomocnicze w stosunku do działalności przetwarzania towarów prowadzonej przez Adient Rumunia.

81 W świetle całości powyższych rozważań odpowiedź na pytania od czwartego do szóstego i na pytanie ósme powinna brzmieć następująco: art. 44 i 192a dyrektywy VAT oraz art. 11 i 53 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 należy interpretować w ten sposób, że spółka będąca podatnikiem VAT, mająca siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, która korzysta z usług świadczonych przez spółkę z siedzibą w innym państwie członkowskim, nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w tym

ostatnim państwie członkowskim, jeżeli zaplecze personalne i techniczne, którym dysponuje ona w rzeczonym państwie członkowskim, nie jest odrębne od zaplecza, za pomocą którego świadczone są na jej rzecz usługi, lub jeżeli to zaplecze personalne i techniczne zapewnia jedynie wykonywanie czynności przygotowawczych lub pomocniczych.

W przedmiocie kosztów

82 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 Trybunału, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) Artykuł 44 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2018/1695 z dnia 6 listopada 2018 r., oraz art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

nie można uznać, iż spółka będąca podatnikiem podatku od wartości dodanej (VAT), mająca siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, która korzysta z usług świadczonych przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, posiada dla celów określenia miejsca świadczenia tych usług stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w tym ostatnim państwie członkowskim z tego tylko powodu, że obie spółki należą do tej samej grupy i że spółki te są ze sobą związane umową o świadczenie usług.

2) Artykuł 44 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2018/1695, oraz art. 11 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011

należy interpretować w ten sposób, że:

ani okoliczności, iż spółka będąca podatnikiem VAT, mająca siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, korzystająca z usług przetwarzania towarów świadczonych przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, posiada w tym ostatnim państwie członkowskim strukturę, która uczestniczy w dostawie produktów gotowych uzyskanych w wyniku tych usług przetwarzania, ani to, że te czynności dostawy są dokonywane w przeważającej części poza tym ostatnim państwem członkowskim, czynności dokonywane w tym państwie podlegają za VAT, nie mają znaczenia dla wykazania do celów określenia miejsca świadczenia usług, że owa spółka posiada w tym państwie członkowskim stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

3) Artykuły 44 i 192a dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2018/1695, oraz art. 11 i 53 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011

należy interpretować w ten sposób, że:

spółka będąca podatnikiem podatku od wartości dodanej, mająca siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, która korzysta z usług świadczonych przez spółkę z siedzibą w innym państwie członkowskim, nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w tym ostatnim państwie członkowskim, jeżeli zaplecze personalne i techniczne, którym dysponuje ona w rzeczonym państwie

członkowskim, nie jest odrębne od zaplecza, za pomocą którego świadczone są na jej rzecz usługi, lub jeżeli to zaplecze personalne i techniczne zapewnia jedynie wykonywanie czynności przygotowawczych lub pomocniczych.

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.