

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 7 kwietnia 2022 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 44 – Miejsce świadczenia usług – Rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 – Artykuł 11 ust. 1 – świadczenie usług – Miejsce opodatkowania – Pojęcie „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” – Spółka państwa członkowskiego powołana ze spółek znajdujących się w innym państwie członkowskim – Odpowiednia struktura w zakresie zaplecza personalnego i technicznego – Zdolność do odbioru i wykorzystywania usług świadczonych na własne potrzeby stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej – Usługi marketingowe, regulacyjne, reklamowe i reprezentacji świadczone przez spółkę powołaną na rzecz spółki będącej odbiorcą

W sprawie C-333/20

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) postanowieniem z dnia 30 grudnia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 lipca 2020 r., w postępowaniu:

Berlin Chemie A. Menarini SRL

przeciwko

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

przy udziale:

Berlin Chemie AG,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, I. Jarukaitis (sprawozdawca), M. Ilešić, D. Gratsias i Z. Csehi, sędziowie,

rzecznik generalny: A.M. Collins,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Berlin Chemie A. Menarini SRL – początkowo M. Galgoșiu-Săraru, M. R. Farcău, B. Mărculeț i E. Bondalici, a następnie M. Galgoșiu-Săraru, M. R. Farcău i E. Bondalici, avocați,

- w imieniu rządu rumuńskiego – E. Gane, R.I. Hațieganu i A. Rotăreanu, w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i E.A. Stamate, w charakterze pełnomocników,
- podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładowi art. 44 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 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), oraz art. 11 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2011, L 77, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Berlin Chemie A. Menarini SRL (zwaną dalej „spółką rumuńską”) a Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (administracją podatkową dla średnich podatników w Bukareszcie – regionalną dyrekcję generalną finansów publicznych w Bukareszcie, Rumunia) (zwaną dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie pytania uchylenia decyzji podatkowej ustalającej dodatek do podatku od wartości dodanej (VAT) i decyzji dotyczącej dodatkowych zobowiązań podatkowych, a także wniosku o zwrot dodatkowej kwoty z tytułu VAT i dodatkowych zobowiązań podatkowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Tytuł V dyrektywy VAT, dotyczący miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu, zawiera w szczególności rozdział 3, zatytułowany „Miejsce świadczenia usług”. W sekcji 2, zatytułowanej „Przepisy ogólne”, art. 44 tej dyrektywy stanowi:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego 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 obrocie ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

4 Artykuł 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, zawarty w sekcji 1, zatytułowanej „Pojęcia”, która to sekcja objęta jest rozdziałem V, zatytułowanym „Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu”, przewiduje:

„Na użytek stosowania art. 44 dyrektywy 2006/112/WE »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 wraźnych

potrzeb [na własne potrzeby] tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej”.

Prawo rumuńskie

5 Artykuł 125a ust. 2 lit. b) Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy), obowiązującej do dnia 31 grudnia 2015 r., oraz art. 266 ust. 2 lit. b) Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal (ustawy nr 227/2015 ustanawiającej kodeks podatkowy), obowiązującej od dnia 1 stycznia 2016 r., które mają identyczne brzmienie, stanowi:

„Do celów niniejszego tytułu:

[...]

b) podatnika, który ma siedzibę działalności gospodarczej poza terytorium Rumunii, uważa się za mającego siedzibę w Rumunii, jeżeli posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Rumunii lub posiada w Rumunii wystarczające zaplecze techniczne i personalne, aby regularnie dokonywać dostaw towarów lub świadczenia usług podlegających opodatkowaniu”.

6 Zgodnie z art. 133 ust. 2 ustawy nr 571/2003 i art. 278 ust. 2 ustawy nr 227/2015, które mają identyczne brzmienie:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działalności w takim charakterze jest miejsce, w którym usługobiorca 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 bądźcy usługobiorca ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

7 Berlin Chemie AG (zwana dalej „spółką niemiecką”) jest spółką mającą siedzibę w Niemczech i należąca do grupy Menarini, która od 1996 r. regularnie sprzedaje w Rumunii produkty farmaceutyczne w celu zaopatrzenia na bieżąco dystrybutorów hurtowych produktów leczniczych w Rumunii i zawarła w tym celu umowę w sprawie przechowywania ze spółką z siedzibą w tym państwie czonkowskim. Posiada ona również przedstawiciela podatkowego w Rumunii i jest tam zidentyfikowana do celów VAT.

8 Spółka rumuńska, mająca siedzibę w Bukareszcie, została utworzona w 2011 r. Jej główną działalnością jest doradztwo w zakresie public relations i komunikacji. Może ona również prowadzić dodatkową działalność w zakresie handlu hurtowego produktami farmaceutycznymi, doradztwa w zakresie zarządzania, prowadzenia agencji reklamowej, badań rynkowych i sond. Jej jedynym udziałowcem jest spółka Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, której siedziba znajduje się w Niemczech i która uczestniczy w pełni w zyskach i stratach spółki rumuńskiej. Z kolei udział spółki Berlin Chemie/Menarini Pharma należy w wysokości 95% do spółki niemieckiej. Ta ostatnia spółka jest jedynym klientem spółki rumuńskiej.

9 W dniu 1 czerwca 2011 r. spółki niemiecka i rumuńska zawarły umowy marketingowe, regulacyjne, reklamowe i o świadczenie usług reprezentacji, podlegające prawu niemieckiemu, na mocy której spółka rumuńska zobowiązała się aktywnie promować produkty spółki niemieckiej w Rumunii, w szczególności poprzez działania marketingowe, zgodnie ze strategiami i budżetami ustalonymi i rozwijanymi przez spółkę niemiecką.

10 W szczególności została ona zobowiązana do zapewnienia i utrzymania usługi świadczonej zgodnie z prawem w celu rozwiązywania problemów związanych z reklamą, informacją i promocją w imieniu i na rachunek spółki niemieckiej. Spółka rumuńska zobowiązała się również do podjęcia wszelkich niezbędnych działań w kwestiach regulacyjnych w celu zapewnienia, by spółka niemiecka była uprawniona do dystrybucji swych produktów w Rumunii, do zapewnienia pomocy w badaniach klinicznych oraz w innych działaniach w zakresie badań naukowych i rozwojowych, a także do zapewnienia odpowiedniej dostawy literatury medycznej i materiałów promocyjnych zatwierdzonych przez spółkę niemiecką. Do zadań spółki rumuńskiej należało ponadto przyjmowanie zamówień na produkty farmaceutyczne pochodzące od dystrybutorów hurtowych w Rumunii i przekazywanie ich spółce niemieckiej. Miała ona również przetwarzać faktury i przekazywać je klientom spółki niemieckiej.

11 Spółka niemiecka zobowiązała się do zapłaty za usługi świadczone przez spółkę rumuńską miesięcznego wynagrodzenia, obliczonego na podstawie sumy wszystkich wydatków rzeczywiście poniesionych przez tę spółkę, powiększonej o 7,5% za każdy rok kalendarzowy. Spółka rumuńska wystawiała dla spółki niemieckiej faktury za omawiane usługi bez VAT, uznając, że miejscem świadczenia tych usług były Niemcy. Od dnia 14 marca 2013 r. zapłata za te usługi odbywała się poprzez zawarcie protokołów kompensacyjnych między fakturami za usługi wystawionymi przez spółkę rumuńską na rzecz spółki niemieckiej oraz pożyczek z odsetkami przyznanymi przez nią spółce rumuńskiej, przy czym faktury i pożyczka miały tę samą wartość.

12 W wyniku kontroli podatkowej dotyczącej okresu od dnia 1 lutego 2014 r. do dnia 31 grudnia 2016 r. organ podatkowy uznał, że usługi świadczone przez spółkę rumuńską na rzecz spółki niemieckiej były przez nią świadczone w Rumunii, gdzie miała ona stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Organ ten uznał, że ta ostatnia spółka posiadała wystarczające zaplecze techniczne i personalne, aby regularnie dokonywać dostaw towarów lub świadczenia usług podlegających opodatkowaniu. Ocena ta została dokonana głównie ze względu na zaplecze techniczne i personalne należące do spółki rumuńskiej, do których spółka niemiecka miała nieprzerwany dostęp. W szczególności spółka niemiecka miała dostęp do zaplecza technicznego i personalnego spółki rumuńskiej, takiego jak komputery, systemy operacyjne i pojazdy samochodowe.

13 W dniu 29 listopada 2017 r. organ podatkowy wydał decyzję podatkową nakładającą na spółkę rumuńską obowiązek zapłaty kwoty 41 687 575 lei rumuńskich (RON) (około 8 984 391 EUR) odpowiadającej dodatkowej kwocie z tytułu VAT dotyczącej spornych usług, kwoty 5 855 738 RON (około 1 262 012 EUR) z tytułu odsetek oraz kwoty 3 289 071 RON (około 708 851 EUR) z tytułu odsetek za zwłokę.

14 W skardze wniesionej do Curtea de Apel București (sądu apelacyjnego w Bukareszcie, Rumunia), który jest sądem odwoławczym, spółka rumuńska wniosła o stwierdzenie nieważności rzeczonej decyzji podatkowej, kwestionując okoliczności, że spółka niemiecka posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Rumunii.

15 Sąd odwoławczy wskazuje, że aby móc orzec w przedmiocie wniesionego do niego wniosku, musi on określić miejsce opodatkowania usług marketingowych, regulacyjnych, reklamowych i

reprezentacji ?wiadczonych przez spółkę rumuńską na rzecz spółki niemieckiej poprzez zbadanie, czy ta ostatnia spółka ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Rumunii. Rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym zależy zatem zdaniem tego sądu od wykładni art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT i art. 11 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011.

16 Wyjaśnia on, że przepisy krajowe mające zastosowanie do zawisłej przed nim sprawy uzależniają stwierdzenie istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Rumunii od tego, czy podatnik posiada w tym państwie członkowskim wystarczające zaplecze techniczne i personalne, aby regularnie dokonywać dostaw towarów lub świadczenia usług podlegających opodatkowaniu. Brzmienie tych przepisów krajowych różni się od brzmienia art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011.

17 Sąd odsyłający ma wątpliwości co do wykładni art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT oraz art. 11 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011. Uważa on, że wyroki Trybunału dotyczą wykładni tych przepisów nie pozwalają mu na rozwiązanie owych wątpliwości, ponieważ sprawy, w których zapadły te wyroki, dotyczą sytuacji prawnych i faktycznych innych niż te, które występują w zawisłej przed nim sprawie. Ponadto nie wydaje się, aby wcześniejsze orzecznictwo Trybunału dotyczyło kwestii znaczenia świadczenia usług marketingowych dla ustalenia istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w sytuacji, gdy usługi te wiążą się z prowadzeniem z jednej działalności mającej wystarczające środki związ z działalnością gospodarczą podatnika będącego odbiorcą tych usług i gdy mogą one mieć bezpośredni wpływ na wyniki tej działalności.

18 Sąd ten zastanawia się w pierwszej kolejności nad kwestią, czy dla uznania, że spółka dostarcza towary na terytorium państwa członkowskiego innego niż to, w którym ma swój siedzibę działalności gospodarczej, dysponuje w pierwszym państwie członkowskim stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej, konieczne jest, aby zaplecze personalne i techniczne wykorzystywane przez tę spółkę na terytorium tego państwa członkowskiego stanowiło jej własność, czy też wystarczające jest, aby miała ona bezpośredni i stały dostęp do takiego zaplecza za pośrednictwem spółki powiązanej, którą ona kontroluje, ponieważ posiada większość udziałów owej spółki i jest jedynym jej klientem.

19 Sąd odsyłający uważa za szczególnie istotny fakt, że spółka rumuńska została utworzona właśnie w celu udostępnienia, na zasadach wyłączności, spółce niemieckiej usług, które są jej potrzebne do prowadzenia działalności gospodarczej w Rumunii. Ponadto dostawy produktów farmaceutycznych w tym państwie członkowskim dokonywane przez spółkę niemiecką nie mają charakteru okazjonalnego czy sporadycznego, lecz długotrwałego i stałego. Spółka niemiecka posiada stałych klientów i stałe zapasy produktów farmaceutycznych w magazynie wynajmowanym od 1996 r., a jej sprzedaż była tam regularna i znacząca. Ponadto, zdaniem sądu odsyłającego, spółka ta ma prawo kontrolowania rejestrów i pomieszczeń spółki rumuńskiej na podstawie umowy zawartej między tymi dwiema spółkami.

20 W drugiej kolejności sąd odsyłający zastanawia się, czy art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT i art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 należy interpretować w ten sposób, że aby uznać, iż spółka, która dostarcza towary na terytorium państwa członkowskiego innego niż to, w którym ma ona siedzibę działalności gospodarczej, ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w państwie członkowskim, w którym dokonuje dostaw towarów, konieczne jest, aby takie stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej bezpośrednio uczestniczyło w decyzjach dotyczących dostawy towarów, czy też jest wystarczające, aby spółka ta posiadała we wspomnianym państwie zaplecze techniczne i personalne udostępnione jej w ramach umów, których przedmiotem jest działalność w zakresie

marketingu, regulacji, reklamy i reprezentacji, mogąca mieć bezpośredni wpływ na wyniki działalności gospodarczej tej spółki.

21 W tym względzie spółka rumuńska podnosi przed sądem odsyłającym, że decyzja dotycząca dostawy produktów leczniczych jest podejmowana wyłącznie przez przedstawicieli spółki niemieckiej i że świadczy ona na jej rzecz jedynie usługi administracyjne i pomocnicze, które nie mają znaczenia dla stosowania wyżej wymienionych przepisów. Powołuje się ona w tym względzie na wyroki: z dnia 4 lipca 1985 r., Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); z dnia 17 lipca 1997 r., ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374); z dnia 28 czerwca 2007 r., Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397); z dnia 16 października 2014 r., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).

22 Sąd odsyłający uważa jednak, że sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym różni się od sytuacji w sprawach, w których zapadły ww. wyroki, ponieważ spółka niemiecka ma dostęp w Rumunii do wszelkiego rodzaju zaplecza technicznego i personalnego, które jest jej potrzebne do prowadzenia działalności gospodarczej w tym państwie członkowskim i które ma wpływ na jej wyniki gospodarcze.

23 Ponadto sąd ten zauważa, że usługi marketingowe świadczone przez spółkę rumuńską wydają się wykazywać nierozzerwalny związek z tą działalnością gospodarczą, ponieważ trudno jest twierdzić, że marketing nie jest związany z procesem sprzedaży produktów farmaceutycznych. Usług tych nie należy ponadto mylić jego zdaniem z usługami reklamowymi, postrzeganymi jako zwykła działalność administracyjna i pomocnicza. Są one ściśle związane z otrzymywaniem zamówień na te produkty, a pracownicy spółki rumuńskiej są zaangażowani w pozyskiwanie zamówień klientów rumuńskich i przekazywanie owych zamówień spółce niemieckiej.

24 Sąd odsyłający zastanawia się zatem nad kwestią, czy działalność gospodarcza w stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej musi być identyczna z działalnością prowadzoną w siedzibie działalności gospodarczej, czy też jest wystarczające, aby działalność gospodarcza w stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej miała ściśle związek z realizacją celu działalności gospodarczej lub aby wywierała ona na nią wpływ.

25 W trzeciej kolejności sąd odsyłający zastanawia się, czy w ramach wykładni art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT i art. 11 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 okoliczności, że podatnik ma bezpośredni i stały dostęp do zaplecza technicznego i personalnego innego podatnika, którego on kontroluje, wyklucza możliwość uznania, że ten ostatni podatnik jest usługodawcą na rzecz utworzonego w ten sposób stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej tego pierwszego podatnika. Sąd ten ma wątpliwości co do tego, czy osoba prawna może być jednocześnie stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej innej osoby prawnej i usługodawcą na rzecz owego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

26 W tych okolicznościach Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy dla uznania, że spółka, która dokonuje dostawy towarów na terytorium państwa członkowskiego innego niż to, w którym ma siedzibę działalność gospodarczej, ma – w rozumieniu art. 44 zdanie drugie [dyrektywy VAT] i art. 11 rozporządzenia [wykonawczego nr 282/2011] – stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w państwie, w którym dokonuje dostawy towarów, konieczne jest, aby zaplecze personalne i techniczne wykorzystywane przez nią na terytorium tego ostatniego państwa stanowiło jej własność, czy też jest wystarczające, aby spółka ta miała bezpośredni i stały dostęp do takiego zaplecza

personalnego i technicznego za pośrednictwem innej spółki powołanej, kontrolowanej przez nią, gdy posiada większość udziałów w tej spółce?

2) Czy dla uznania, że spółka, która dokonuje dostawy towarów na terytorium państwa członkowskiego innego niż to, w którym ma siedzibę działalność gospodarczej, ma – w rozumieniu art. 44 zdanie drugie [dyrektywy VAT] i art. 11 rozporządzenia [wykonawczego nr 282/2011] – stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w państwie, w którym dokonuje dostawy towarów, konieczne jest, aby jakoby istniejące stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej bezpośrednio uczestniczyło w decyzjach dotyczących dostawy towarów, czy też jest wystarczające, aby spółka ta posiadała w państwie, w którym dokonuje dostawy towarów, zaplecze techniczne i personalne udostępnione jej w ramach umów zawartych z innymi spółkami, których przedmiotem jest działalność w zakresie marketingu, regulacji, reklamy, magazynowania i reprezentacji, mogąca mieć bezpośredni wpływ na wielkość sprzedaży?

3) Czy w ramach wykładowi art. 44 zdanie drugie [dyrektywy VAT] i art. 11 rozporządzenia [wykonawczego nr 282/2011] możliwość bezpośredniego i stałego dostępu podatnika do zaplecza technicznego i personalnego innego podatnika powołanego, którego on kontroluje, wyklucza możliwość uznania tej ostatniej spółki powołanej za usługodawcę na rzecz utworzonego w ten sposób stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

27 Poprzez swoje trzy pytania, które należy rozpatrzyć oddzielnie, 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 spółka mająca siedzibę w jednym państwie członkowskim ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim ze względu na to, iż posiada tam spółkę zależną, która na podstawie umów udostępnia jej zaplecze techniczne i personalne, za pomocą których świadczy ona, na zasadach wyłączności, usługi marketingowe, regulacyjne, reklamowe i reprezentacji, mogące mieć bezpośredni wpływ na wielkość sprzedaży.

28 Artykuł 44 dyrektywy VAT stanowi w zdaniu pierwszym, że miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jednakże zdanie drugie tego artykułu przewiduje, że jeżeli 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.

29 W zakresie, w jakim sąd odsyłający zastanawia się nad kwestią, gdzie znajduje się miejsce świadczenia rozpatrywanych usług, należy przypomnieć, 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, przy czym uwzględnienie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika stanowi odstępstwo od tej ogólnej zasady, jeżeli są spełnione określone warunki (wyrok z dnia 7 maja 2020 r., Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Jeżeli chodzi o kwestię, czy istnieje stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu tegoż art. 44 zdanie drugie, należy zauważyć, że kwestii tej nie należy badać z perspektywy podatnika będącego usługodawcą, lecz podatnika będącego usługobiorcą (wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 57).

31 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału (zob. w szczególności wyrok z dnia 16 października

2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo, a także pkt 65) i zgodnie z art. 11 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 pojęcie „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej, 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 na własne potrzeby rzeczoności stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

32 W pierwszej kolejności należy zbadać pierwsze kryterium, wskazane w poprzednim punkcie, zgodnie z którym stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej musi charakteryzować się wystarczającą stałością i odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego.

33 W tym względzie sąd odsyłający zastanawia się, czy konieczne jest, aby owo zaplecze personalne i techniczne było własnością spółki będącej usługobiorcą, czy też wystarczy, aby spółka ta miała bezpośredni i stały dostęp do takiego zaplecza za pośrednictwem kontrolowanej przez nią spółki powiązanej w związku z posiadaniem większości jej udziałów.

34 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględnić nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której częścią ten przepis stanowi [zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2021 r., X (Europejski nakaz aresztowania – Ne bis in idem), C-665/20 PPU, EU:C:2021:339, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo].

35 Co się tyczy brzmienia art. 44 dyrektywy VAT i art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, należy zauważyć, że przepisy te nie zawierają żadnych wyjaśnień dotyczących konkretnej kwestii, czy zaplecze personalne i techniczne powinno stanowić własność spółki będącej odbiorcą usług z siedzibą w innym państwie członkowskim. Artykuł 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 wymaga jedynie, dla celów określenia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, „wystarczającej stałości” i „odpowiedniej struktury w zakresie zaplecza personalnego i technicznego”.

36 W tym względzie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” wymaga stałej obecności zaplecza personalnego i technicznego niezbędnego do świadczenia określonych usług (wyrok z dnia 28 czerwca 2007 r., Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Nie można zatem mówić o stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej, po pierwsze, bez rozpoznawalnej struktury, która materializuje się poprzez istnienie zaplecza personalnego i technicznego. Po drugie, struktura ta nie może mieć jedynie jednorazowego charakteru.

38 Co się tyczy okoliczności, że spółka będąca usługodawcą jest spółką zależną innej spółki będącej odbiorcą tych usług, mających siedzibę w innym państwie członkowskim, należy przypomnieć, że uwzględnienie rzeczywistości gospodarczej i handlowej stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT. W związku z tym uznanie danego miejsca za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej nie może zależeć wyłącznie od statusu prawnego zainteresowanego podmiotu (wyrok z dnia 7 maja 2020 r., Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 W tym względzie, o ile możliwe jest, aby spółka zależna stanowić stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej swej spółki dominującej, o tyle taka kwalifikacja zależy od spełnienia materialnych przesłanek ustanowionych rozporządzeniem wykonawczym nr

282/2011, w szczególności w jego art. 11, które należy oceniać w kontekście rzeczywistości gospodarczej i handlowej (wyrok z dnia 7 maja 2020 r., Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, pkt 32).

40 W związku z tym istnienia na terytorium państwa członkowskiego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim nie można wywieść wyznacznie w oparciu o fakt, że spółka ta posiada w tym państwie członkowskim spółkę zależną (zob. podobnie wyrok z dnia 7 maja 2020 r., Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, pkt 33).

41 Istnienie rozpoznawalnej struktury w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, które charakteryzuje się wystarczającą stałością, należy zatem oceniać w kontekście rzeczywistości gospodarczej i handlowej. O ile posiadanie własnego zaplecza personalnego i technicznego nie jest konieczne, aby móc uznać, że podatnik ma odpowiednią strukturę, która charakteryzuje się wystarczającą stałością w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, w innym państwie członkowskim, o tyle konieczne jest jednak, aby podatnik ten był uprawniony do dysponowania tym zapleczem personalnym i technicznym w taki sam sposób, jak gdyby było ono jego własnym zapleczem, na przykład, na podstawie umów o świadczenie usług lub najmu, na mocy których owo zaplecze pozostawałoby do dyspozycji podatnika i które to umowy nie podlegałyby rozwiązaniu w krótkim czasie.

42 Wniosek ten znajduje potwierdzenie w kontekście, w jaki wpisują się art. 44 dyrektywy VAT i art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, a także cele realizowane przez te przepisy. Należy bowiem przypomnieć, że art. 44 dyrektywy VAT określa miejsce opodatkowania świadczenia usług w celu uniknięcia z jednej strony zbiegu własności, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów (wyrok z dnia 7 maja 2020 r., Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 W tym względzie Trybunał przypomina już, że względnie leżące u podstaw przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług wymagają, by nałożenie podatku nastąpiło w miarę możliwości w miejscu korzystania z towarów lub usług (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 grudnia 2016 r., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, pkt 25; z dnia 13 marca 2019 r., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, pkt 29).

44 W związku z tym, aby zapobiec pojawieniu się okoliczności mogących zagrażać prawidłowemu funkcjonowaniu wspólnego systemu VAT, prawodawca Unii przewidział w art. 44 dyrektywy VAT, że w sytuacji gdy usługa została wyświadczona na rzecz miejsca, które można uznać za „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” podatnika, należy uznać, że miejscem świadczenia usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (wyrok z dnia 7 maja 2020 r., Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, pkt 27).

45 Uzależnienie istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej od warunku, aby zaangażowany personel był związany umową o pracę z samym podatnikiem i aby dysponował on zapleczem technicznym, które jest jego własnością, oznaczałoby, po pierwsze, zastosowanie w sposób bardzo restrykcyjny kryterium przewidzianego w art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011. Po drugie, gdyby dla przeniesienia opodatkowania usług z jednego państwa członkowskiego do drugiego wystarczyło, by podatnik pokrywał zapotrzebowanie na personel poprzez różnych usługodawców, takie kryterium nie przyczyniłoby się do znacznej pewności prawa przy określaniu miejsca opodatkowania świadczenia usług.

46 Do sądu odsyłającego należy ocena, czy w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym spółka niemiecka posiada w Rumunii strukturę w zakresie zaplecza personalnego i

technicznego, która charakteryzuje się wystarczającą stałością. Do Trybunału należy niemniej jednak dostarczenie temu sądowi wszystkich niezbędnych wskazówek interpretacyjnych opartych na prawie Unii w celu udzielenia mu pomocy przy dokonywaniu tej oceny [zob. w szczególności wyrok z dnia 6 października 2021 r., A (Przekroczenie granic na polu działalności jednostki rekreacyjnej) (C-35/20, EU:C:2021:813, pkt 85)].

47 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłczego wynika, że spółka niemiecka nie posiadała własnego zaplecza personalnego i technicznego w Rumunii, lecz że zaplecze to stanowiło własność spółki rumuńskiej. Jednakże zdaniem sądu odsyłczego spółka niemiecka miała bezpośredni i stały dostęp do takiego zaplecza, ponieważ umowa o świadczenie usług marketingowych, regulacyjnych, reklamowych i reprezentacji zawarta w 2011 r. nie podlegała rozwiązaniu w krótkim czasie. Na podstawie tej umowy spółka rumuńska udostępniła spółce niemieckiej zaplecze techniczne (komputery, systemy operacyjne, pojazdy samochodowe), ale co ważniejsze, zaplecze personalne obejmujące ponad 200 pracowników, w tym w szczególności ponad 150 przedstawicieli handlowych. Z postanowienia odsyłczego wynika również, że spółka niemiecka jest jedynym klientem spółki rumuńskiej, która świadczy na jej rzecz, na zasadach wyłączności, usługi marketingowe, regulacyjne, reklamowe i reprezentacji.

48 Niemniej jednak, biorąc pod uwagę, że osoba prawna, choćby miała tylko jednego klienta, powinna wykorzystywać zaplecze techniczne i personalne, którym dysponuje na własne potrzeby, jedynie w przypadku ustalenia, że ze względu na mające zastosowanie postanowienie umowne spółka niemiecka dysponowała zapleczem technicznym i personalnym spółki rumuńskiej, tak jakby było jej własnym, spółka niemiecka mogłaby dysponować strukturą, która charakteryzuje się wystarczającą stałością w zakresie zaplecza personalnego i technicznego w Rumunii, czego zbadanie należy do sądu odsyłczego.

49 W drugiej kolejności należy zbadać drugie kryterium, wskazane w pkt 31 niniejszego wyroku, pozwalające na stwierdzenie istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, zgodnie z którym takie stałe miejsce charakteryzuje się odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych na własne potrzeby.

50 W tym względzie sąd odsyłczy zastanawia się w szczególności nad kwestią, czy istnienie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej może zostać wywiedzione w sprawie w postępowaniu głównym z okoliczności, że spółka rumuńska świadczy usługi mogące mieć bezpośredni wpływ na wyniki działalności gospodarczej spółki niemieckiej, takie jak usługi marketingowe, ponieważ usługi te są ściśle związane z otrzymywaniem zamówień na produkty farmaceutyczne sprzedawane przez spółkę niemiecką, oraz czy konieczne jest również, aby jakoby istniejące stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej bezpośrednio uczestniczyło w podejmowaniu decyzji dotyczących działalności gospodarczej wspomnianej spółki niemieckiej.

51 W niniejszej sprawie z okoliczności faktycznych przedstawionych przez sąd odsyłczy wynika, że usługi reklamowe i marketingowe świadczone przez spółkę rumuńską na rzecz spółki niemieckiej miały przede wszystkim na celu lepsze informowanie w Rumunii przedsiębiorców z sektora ochrony zdrowia i konsumentów o produktach farmaceutycznych sprzedawanych przez ową spółkę niemiecką. Pracownicy spółki rumuńskiej ograniczali się do przyjmowania zamówień pochodzących od dziewięciu dystrybutorów hurtowych produktów leczniczych w Rumunii i przekazywania ich spółce niemieckiej, a także do przekazywania wystawianych przez nią faktur klientom w tym państwie członkowskim. Spółka ta nie uczestniczyła bezpośrednio w sprzedaży i w dostawie produktów leczniczych spółki niemieckiej

ani nie zaci?ga?a zobowi?za? wobec podmiotów trzecich w imieniu tej ostatniej spółki.

52 Tymczasem nale?y przede wszystkim odró?ni? us?ugi ?wiadczone przez spółk? rumu?sk? na rzecz spółki niemieckiej od towarów, które ta ostatnia sprzedaje i dostarcza w Rumunii. Chodzi o odr?bne ?wiadczenie us?ug i odr?bn? dostaw? towarów, które podlegaj? ró?nym systemom VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 16 pa?dziernika 2014 r., Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, pkt 64).

53 Nast?pnie, jak wynika z orzecznictwa przytoczonego w pkt 31 niniejszego wyroku, sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej podatnika charakteryzuje wystarczaj?ca sta?o?? oraz odpowiednia struktura w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umo?liwi? mu odbiór i wykorzystywanie us?ug ?wiadczonych na w?asne potrzeby tego sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, a nie fakt, ?e owa struktura uprawniona jest do podejmowania decyzji.

54 Wreszcie, z akt sprawy wynika, ?e w sprawie w post?powaniu g?ównym zaplecze personalne i techniczne, które zosta?o udost?pnione spółce niemieckiej przez spółk? rumu?sk? i które zdaniem rumu?skich organów podatkowych pozwala na wykazanie istnienia sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci spółki niemieckiej w Rumunii, stanowi równie? zaplecze, dzi?ki któremu spółka rumu?ska ?wiadczy us?ugi na rzecz spółki niemieckiej. Tymczasem to samo zaplecze nie mo?e by? wykorzystywane jednocze?nie do ?wiadczenia i odbioru tych samych us?ug.

55 Z powy?szych rozwa?a? wynika zatem, ?e us?ugi marketingowe, regulacyjne, reklamowe i reprezentacji ?wiadczone przez spółk? rumu?sk? s? otrzymywane przez spółk? niemieck?, która wykorzystuje zaplecze personalne i techniczne znajdu?ce si? w Niemczech w celu zawierania i wykonywania umów sprzeda?y z dystrybutorami jej produktów farmaceutycznych w Rumunii.

56 Je?eli rzeczono okoliczno?ci faktyczne zostan? wykazane, czego ustalenie nale?y do s?du odsy?aj?cego, spółka niemiecka nie posiada w Rumunii sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci, poniewa? nie ma w tym pa?stwie cz?onkowskim struktury pozwalaj?cej jej na odbiór w tym pa?stwie przez spółk? rumu?sk? us?ug i wykorzystywanie ich do celów prowadzonej dzia?alno?ci gospodarczej polegaj?cej na sprzeda?y i dostawie produktów farmaceutycznych.

57 W ?wietle ca?o?ci powy?szych rozwa?a? na trzy pytania prejudycjalne nale?y odpowiedzie?, i? art. 44 dyrektywy VAT i art. 11 ust. 1 rozporz?dzenia wykonawczego nr 282/2011 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e spółka maj?ca siedzib? w jednym pa?stwie cz?onkowskim nie ma sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej w innym pa?stwie cz?onkowskim ze wzgl?du na to, i? posiada tam spółk? zale?n?, która na podstawie umów udost?pnia jej zaplecze techniczne i personalne, za pomoc? których ?wiadczy ona, na zasadach wy??czno?ci, us?ugi marketingowe, regulacyjne, reklamowe i reprezentacji, mog?ce mie? bezpo?redni wp?yw na wielko?? sprzeda?y.

W przedmiocie kosztów

58 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 44 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej, zmienionej dyrektyw? Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r., i art. 11 rozporz?dzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15

marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że spółka mająca siedzibę w jednym państwie członkowskim nie ma stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim ze względu na to, iż posiada tam spółkę zależną, która na podstawie umów udostępnia jej zaplecze techniczne i personalne, za pomocą których świadczy ona, na zasadach wyłączności, usługi marketingowe, regulacyjne, reklamowe i reprezentacji, mogące mieć bezpośredni wpływ na wielkość sprzedaży.

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.