

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 29 czerwca 2023 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” – Odpowiednia struktura w zakresie zaplecza personalnego i technicznego – Zdolność do odbioru i wykorzystywania usług świadczonych na własne potrzeby stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej – Świadczenie usług polegających na produkcji z materiałów powierzonych i usług dodatkowych – Wyższe zobowiązanie umowne między spółką bédac? usugodawc? z państwa czonkowskiego a spółką bédac? usugobiorc? mającą siedzib? w państwie trzecim – Spółki prawnie niezależne

W sprawie C-232/22

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez cour d’appel de Liège (Belgia) postanowieniem z dnia 18 marca 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 1 kwietnia 2022 r., w postępowaniu:

Cabot Plastics Belgium SA

przeciwko

État belge,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

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

rzecznik generalny: L. Medina,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Cabot Plastics Belgium SA – J. Lejeune i G. Vael, avocats,
 - w imieniu rządu belgijskiego – P. Cottin, J.-C. Halleux i C. Pochet, w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu Komisji Europejskiej – M. Björkland i C. Ehrbar, w charakterze pełnomocników,
- podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznik generalnej, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 44 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektyw? Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) (zwanej dalej „dyrektyw? VAT”), oraz art. 11 rozporz?dzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiaj?cego ?rodki wykonawcze do dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2011, L 77, s. 1).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy Cabot Plastics Belgium SA (zwan? dalej „Cabot Plastics”) a État belge, reprezentowanym przez ministra finansów, w przedmiocie decyzji organu podatkowego nak?adaj?cej na t? spó?k? obowi?zek zap?aty dodatkowego podatku od warto?ci dodanej (VAT) wraz z odsetkami za zw?ok? i grzywn?.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Tytu? V dyrektywy VAT, dotycz?cy miejsca transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, zawiera w szczególno?ci rozdzia? 3, zatytu?owany „Miejsce ?wiadczenia us?ug”. W sekcji 2 tego rozdzia?u 3, zatytu?owanej „Przepisy ogólne”, art. 44 tej dyrektywy stanowi:

„Miejscem ?wiadczenia us?ug na rzecz podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzib? swojej dzia?alno?ci gospodarczej. Je?eli jednak us?ugi te s? ?wiadczone na rzecz sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej podatnika znajduj?cego si? w miejscu innym ni? jego siedziba dzia?alno?ci gospodarczej, miejscem ?wiadczenia tych us?ug jest sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej miejscem ?wiadczenia us?ug jest miejsce, w którym podatnik b?d?cy us?ugobiorc? ma sta?e miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu”.

4 Rozdzia? V rozporz?dzenia wykonawczego nr 282/2011, zatytu?owany „Miejsce transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu”, zawiera sekcj? 1, zatytu?owaną „Poj?cia”, w której znajduje si? art. 11 ust. 1, który przewiduje:

„Na u?ytek stosowania art. 44 dyrektywy [VAT] »sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej« oznacza dowolne miejsce – inne ni? miejsce siedziby dzia?alno?ci gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 niniejszego rozporz?dzenia – które charakteryzuje si? wystarczaj?c? sta?o?ci? oraz odpowiedni? struktur? w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umo?liwi? mu odbiór i wykorzystywanie us?ug ?wiadczonych do w?asnych potrzeb tego sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej”.

Prawo belgijskie

5 Zgodnie z art. 21 § 2 code de la taxe sur la valeur ajoutée (kodeksu podatku od warto?ci dodanej) z dnia 3 lipca 1969 r. (*Moniteur belge* z dnia 17 lipca 1969 r., s. 7046), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym:

„Miejscem ?wiadczenia us?ug na rzecz podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzib? swojej dzia?alno?ci gospodarczej. Je?eli jednak us?ugi te s? ?wiadczone na rzecz sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej podatnika, znajduj?cego si? w miejscu innym ni? siedziba jego dzia?alno?ci gospodarczej, miejscem ?wiadczenia tych us?ug jest sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej. [...]”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

6 Cabot Switzerland GmbH jest przedsi?biorstwem prawa szwajcarskiego z siedzib? w Szwajcarii. Jest ona zarejestrowana w Belgii do celów VAT w zwi?zku ze sprzeda?? produktów na bazie w?gla.

7 Cabot Switzerland, jako g?ówna spółka operacyjna grupy Cabot dla regionu „Europa, Bliski Wschód i Afryka”, zawar?a umow? o produkcj? z materia?ów powierzonych z kilkoma spółkami, w tym z belgijsk? spółk? handlow? Cabot Plastics. Spółka ta, mimo ?e nale?y do tej samej grupy, jest prawnie niezale?na od Cabot Switzerland. Jednak?e ??czy je powi?zanie finansowe, poniewa? Cabot Plastics znajduje si? w 99,99 % w posiadaniu Cabot Holding I GmbH, która z kolei nale?y w 100 % do Cabot Lux Holdings Sarl, która równie? posiada wszystkie udzia?y w Cabot Switzerland.

8 Na podstawie zawartej w dniu 14 lutego 2012 r. umowy o produkcj? z materia?ów powierzonych (zwanej dalej „umow? z dnia 14 lutego 2012 r.”) Cabot Plastics wykorzystuje wy??cznie swój w?asny sprz?t do przetwarzania, na rzecz i pod kierownictwem spółki Cabot Switzerland, surowców na produkty wykorzystywane w produkcji tworzyw sztucznych. Us?ugi ?wiadczone przez Cabot Plastics na rzecz tej ostatniej spółki stanowi? niemal ca?o?? jej obrotu.

9 Zgodnie z umow? z dnia 14 lutego 2012 r. Cabot Plastics przechowuje w swoich pomieszczeniach surowce zakupione przez Cabot Switzerland, a nast?pnie przetwarza je na produkty wykorzystywane w produkcji tworzyw sztucznych. Nast?pnie przechowuje te produkty przed ich sprzeda?? z Belgii przez Cabot Switzerland ró?nym klientom na rynku belgijskim, europejskim lub na eksport. Odbioru i transportu towarów z obiektów Cabot Plastics dokonuj? owi klienci lub przewo?nicy zewn?trzni, z których us?ug korzysta Cabot Switzerland.

10 Cabot Plastics zapewnia ponadto na rzecz Cabot Switzerland szereg us?ug dodatkowych, w szczególno?ci przechowywanie produktów, w tym zarz?dzanie produktami sk?adowanymi w magazynach nale??cych do osób trzecich, wydawanie zalece? maj?cych na celu optymalizacj? procesu produkcji, wewn?trzne i zewn?trzne kontrole i oceny techniczne, informowanie Cabot Switzerland o wynikach, czy te? dostawy lub us?ugi niezb?dne dla innych jednostek produkcyjnych. W zwi?zku z tym Cabot Plastics przedstawia uwagi na temat potrzeb operacyjnych swoich zak?adów, u?atwia formalno?ci celne, przestrzega standardów i procedur Cabot Switzerland w zakresie kontroli i zapewnienia jako?ci, zapewnia tej spółce wsparcie w dzia?aniach zmierzaj?cych do ulepszenia procesów produkcyjnych i planowania jej dzia?alno?ci, zapewnia jej wsparcie administracyjne w zakresie podatków akcyzowych i ce?, dzia?a jako oficjalny importer na rachunek i na ??danie tej spółki oraz zarz?dza materia?ami opakowaniowymi. Cabot Plastics wykonuje t? dodatkow? dzia?alno?? zgodnie z warunkami okre?lonymi w umowie.

11 Cabot Plastics zwróci?a si? do Service des décisions anticipées en matière fiscale (urz?du ds. indywidualnych interpretacji podatkowych, zwanego dalej „SDA”) przy Service public fédéral des Finances (federalnym urz?dzie publicznym ds. finansów, Belgia), który decyzj? z dnia 31 stycznia 2012 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych wskaza?, ?e dzia?alno?? tej spółki nie wykazuje istnienia sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci

gospodarczej Cabot Switzerland w Belgii w rozumieniu art. 227–229 Code des impôts sur les revenus (kodeksu podatków dochodowych) i art. 5 Convention entre la Confédération suisse et le Royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (konwencji między Konfederacją Szwajcarską a Królestwem Belgii o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku), zawartej w dniu 28 sierpnia 1978 r.

12 Jednakże w następstwie kontroli podatkowej przeprowadzonej w 2017 r. organ podatkowy uznał, że Cabot Switzerland posiadała w Belgii stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów w dziedzinie VAT i że w związku z tym usługi świadczone przez Cabot Plastics na rzecz tej spółki w latach 2014–2016 należy uznać za zlokalizowane w Belgii i opodatkowane VAT w tym państwie. Do Cabot Plastics przesłano zestawienie dotyczące korekty, na którym spółka zaznaczyła swój brak zgody.

13 Decyzją z dnia 19 grudnia 2017 r. organ podatkowy nakazał zatem spółce Cabot Plastics zapłacić 10 609 844,08 EUR VAT i 1 060 980 EUR grzywny, wraz z odsetkami ustawowymi od dnia 21 stycznia 2017 r.

14 W dniu 30 marca 2018 r. Cabot Plastics wniosła skargę na decyzję z dnia 19 grudnia 2017 r. do tribunal de première instance de Liège (sądu pierwszej instancji w Liège, Belgia). Wyrokiem z dnia 14 stycznia 2020 r. sąd ten częściowo uwzględnił podanie skargi, orzekając, że Cabot Switzerland posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Belgii, lecz uchylać tę decyzję w odniesieniu do nakazu zapłaty grzywny.

15 W dniu 11 września 2020 r. Cabot Plastics wniosła apelację od tego wyroku do cour d'appel de Liège (sądu apelacyjnego w Liège, Belgia), będącego sądem odwoławczym. Spółka ta domaga się, aby sąd zmienił ten wyrok, stwierdził, że nie jest ona zobowiązana do zapłaty należności VAT, i nakazał État belge zwrot wszystkich nienależnie pobranych lub zatrzymanych kwot, powiększonych o odsetki za zwłokę.

16 Cabot Plastics podnosi przed sądem odwoławczym, że usługi, na które wystawiła faktury spółce Cabot Switzerland, miały miejsce nie w Belgii, lecz w Szwajcarii, gdzie ta ostatnia spółka ma siedzibę działalności gospodarczej.

17 W apelacji wzajemnej wniesionej w dniu 15 stycznia 2021 r. État belge wnosi o zmianę wyroku tribunal de première instance de Liège (sądu pierwszej instancji w Liège) w odniesieniu do grzywny należnej na Cabot Plastics. Państwo to uważa, że Cabot Switzerland posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Belgii w pomieszczeniach spółki Cabot Plastics, w związku z czym usługi świadczone przez tę ostatnią spółkę na rzecz Cabot Switzerland są zlokalizowane w tym państwie członkowskim.

18 Po pierwsze, zdaniem État belge zapleczem technicznym stanowiącym to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej są zakłady produkcyjne, centrum dystrybucji i miejsca składowania, które należą do Cabot Plastics, lecz które należy uznać za udostępnione Cabot Switzerland w wykonaniu umowy z dnia 14 lutego 2012 r., ponieważ umowa ta przewiduje, że sprzęt spółki Cabot Plastics jest wykorzystywany wyjątkowo na rzecz spółki Cabot Switzerland i na podstawie jej wytycznych, tak że ta ostatnia może swobodnie dysponować tym sprzętem.

19 Po drugie, co się tyczy zaplecza personalnego tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, État belge uważa, że składa się on z personelu operacyjnego Cabot Plastics udostępnionego spółce Cabot Switzerland, co umożliwia tej ostatniej prowadzenie sprzedaży, w szczególności w Belgii. Państwo to podnosi również, że oprócz usług polegających na produkcji z materiałów powierzonych personel ten świadczy niezbędne usługi dodatkowe na

rzecz Cabot Switzerland, takie jak odbiór surowców, kontrola jakości, przygotowywanie zamówień, pakowanie gotowych produktów i inwentaryzacja.

20 Po trzecie, jeżeli chodzi o możliwość odbioru i wykorzystania usług świadczonych na własne potrzeby tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przez spółkę Cabot Switzerland, État belge utrzymuje, że struktura oddana do jej dyspozycji przez spółkę Cabot Plastics pozwala jej na odbiór i wykorzystywanie produktów powstałych w wyniku produkcji z materiałów powierzonych w celu realizacji własnych dostaw towarów w Belgii z jej stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Po czwarte, zdaniem État belge miejsce to cechuje się wystarczającą stałością, choćby ze względu na zawarcie umowy z dnia 14 lutego 2012 r.

21 Sąd odsyłający wskazuje, że spółka Cabot Switzerland posiada w Szwajcarii siedzibę swojej działalności gospodarczej, ponieważ znajduje się tam statutowa siedziba i biuro zatrudniające 47 osób, oraz że to właśnie w tym państwie podejmowane są strategiczne i ogólne decyzje tego przedsiębiorstwa, zawierane są różne umowy i zbiera się zarząd. Jednakże zdaniem tego sądu okoliczności, że siedziba działalności gospodarczej spółki Cabot Switzerland znajduje się w Szwajcarii, nie oznacza ipso facto, że miejsce świadczenia usług znajduje się w tym państwie, ponieważ art. 44 dyrektywy VAT przewiduje zasadę szczególną dotyczącą lokalizacji świadczenia w przypadku usług świadczonych na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika w miejscu innym niż jego siedziba.

22 Uważa on ponadto, że Trybunał nie wypowiedział się jeszcze w sprawie wystarczająco analogicznej do niniejszej sprawy, która mogłaby rozstrzygnąć wszelkie wątpliwości co do wykładni, jak należy nadać mającemu zastosowanie prawu Unii. Stwierdza on w tym względzie, po pierwsze, że spółka Cabot Plastics jest podmiotem prawnie odrębnym od spółki Cabot Switzerland, której nie jest spółką zależną, a po drugie, że organ podatkowy uznaje spółkę Cabot Plastics jednocześnie za usługodawcę i za twórcę zaplecza technicznego i personalnego spółki Cabot Switzerland.

23 Sąd odsyłający zastanawia się zatem, czy podatnik posiada odpowiednią strukturę z punktu widzenia własnych środków tworzących stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, gdy te ostatnie należą do usługodawcy, który świadczy na jego rzecz usługi, ale gdy w wykonaniu umowy zawartej między tym podatnikiem a tym usługodawcą ten ostatni zobowiązuje się przypisać te środki, wyznacznie lub prawie wyznacznie, do świadczenia tych usług. W szczególności, ponieważ Trybunał uznał, że struktura pozbawiona własnego personelu nie może zostać zakwalifikowana jako „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” (wyrok z dnia 3 czerwca 2021 r., Titanium, C-931/19, EU:C:2021:446), sąd ten zastanawia się, czy w takich okolicznościach personel podmiotu świadczącego dane usługi, który działa według wymagań usługobiorcy zgodnie z umową wiążącą te strony, można uznać za „własny” personel usługobiorcy.

24 Sąd odsyłający zastanawia się również nad wpływem, jaki może mieć na stwierdzenie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki Cabot Switzerland w Belgii realizacja przez tę spółkę dostaw towarów w tym kraju za pomocą zaplecza technicznego i personalnego spółki Cabot Plastics.

25 W tych okolicznościach cour d'appel de Liège (sąd apelacyjny w Liège) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w przypadku świadczenia usług przez podatnika mającego siedzibę w państwie członkowskim na rzecz innego podatnika działającego w takim charakterze, którego siedziba działalności gospodarczej znajduje się poza Unią Europejską, przy czym są to podmioty odrębne

i niezależne pod względem prawnym, lecz należyce do tej samej grupy, a usługodawca zobowiąza się na podstawie umowy do wykorzystywania swoich urządzeń i personelu wyłącznie do wytwarzania towarów na rzecz usługobiorcy, które to towary są następnie sprzedawane przez owego usługobiorcę, co skutkuje dostawami towarów podlegającymi opodatkowaniu, przy których usługodawca świadczy wsparcie logistyczne i które wykonywane są w rzeczonym państwie członkowskim, art. 44 dyrektywy [VAT] i art. 11 [rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011] należy interpretować w ten sposób, że należy uznać, iż podatnik mający siedzibę poza [Unią] posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w tym państwie członkowskim?

2) Czy art. 44 dyrektywy [VAT] i art. 11 [rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011] należy interpretować w ten sposób, że podatnik może dysponować stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej, jeżeli wymagającym zapleczem personalnym i technicznym jest zaplecze jego usługodawcy, który jest od niego niezależny pod względem prawnym, lecz należy do tej samej grupy, przy czym jest zobowiązany umownie, na zasadzie wyłączności, do używania owego zaplecza na rzecz tego podatnika?

3) Czy art. 44 dyrektywy [VAT] i art. 11 [rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011] należy interpretować w ten sposób, że podatnik dysponuje stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej w państwie członkowskim swojego usługodawcy, jeżeli usługodawca ten wykonuje na jego rzecz, w wykonaniu zobowiązania umownego na wyłączność, szereg świadczeń akcesoryjnych lub uzupełniających w stosunku do produkcji z materiałów powierzonych w ściśleym znaczeniu, przyczyniając się tym samym do realizacji transakcji sprzedaży zawartych przez tego podatnika w jego siedzibie położonej poza [Unią], lecz skutkujących opodatkowanymi dostawami towarów zlokalizowanymi na podstawie przepisów dotyczących VAT na terytorium rzeczonoego państwa członkowskiego?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

26 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, 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 podatnik będący usługobiorcą, którego siedziba działalności gospodarczej znajduje się poza Unią, posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę podmiot świadczący dane usługi, pod względem prawnym odrębny od tego usługobiorcy, jeżeli podatnik świadczący usługi wykonuje na rzecz tego podatnika będącego usługobiorcą, w wykonaniu wyłącznego zobowiązania umownego, te świadczenia oraz szereg świadczeń akcesoryjnych lub uzupełniających, które przyczyniają się do działalności gospodarczej podatnika będącego usługobiorcą w tym państwie członkowskim, a zaplecze personalne i techniczne ewentualnego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej należy do usługodawcy.

27 Artykuł 44 dyrektywy VAT stanowi, że 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 owo miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

28 Artykuł 44 dyrektywy VAT stanowi regułą określającą miejsce opodatkowania świadczenia usług poprzez określenie w jednolity sposób miejsca opodatkowania. Jego celem jest uniknięcie z jednej strony zbiegu warunków, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 42, 50, 51).

29 Prawodawca Unii przyjmuje jako główny czynnik w odniesieniu do miejsca świadczenia usług na rzecz podatnika siedzibę jego działalności gospodarczej, ponieważ oferuje ona, jako kryterium obiektywne, proste i praktyczne, wysoki stopień pewności prawa. Z kolei powołanie ze stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, przewidziane w art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT, jest drugorzędnym czynnikiem, który stanowi przepis ustanawiający odstępstwo od ogólnej zasady, 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 sierpnia 2018 r., TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, pkt 49; z dnia 7 kwietnia 2022 r., Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, pkt 29).

30 W związku z tym, jak stwierdził Trybunał, w szczególności w pkt 53 wyroku z dnia 16 października 2014 r., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), uwzględnienie miejsca innego niż siedziba działalności gospodarczej wchodzi w grę tylko w wypadku, gdy uznanie za czynnik wspomnianej siedziby nie prowadzi do racjonalnego rozwiązania lub stwarza konflikt w odniesieniu do innego państwa członkowskiego, ponieważ, jak wynika z pkt 55 tego wyroku, domniemanie, że usługi są świadczone na rzecz miejsca, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej, pozwala zarówno właściwym organom państw członkowskich, jak i usługodawcom uniknąć podejmowania skomplikowanych analiz w celu określenia miejsca opodatkowania.

31 W odniesieniu do pojęcia „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT oznacza ono, zgodnie z art. 11 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do właściwych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 58; z dnia 7 kwietnia 2022 r., Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, pkt 31). Wynika z tego, że – jak wyjaśnił Trybunał w pkt 59 wyroku z dnia 16 października 2014 r., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298) – aby można było uznać, iż spółka posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w państwie członkowskim, w którym dane usługi są jej świadczone, musi ona posiadać w tym państwie wystarczające stałe struktury umożliwiające jej w nim odbiór danych usług i wykorzystywanie ich do celów swojej działalności gospodarczej.

32 Należy ponadto zauważyć, że kwestia, czy istnieje stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu wspomnianego art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT, powinna być badana nie z perspektywy podatnika będącego usługodawcą, lecz podatnika będącego usługobiorcą, na rzecz którego świadczone są usługi (zob. podobnie wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, pkt 30).

33 Należy zatem ocenić, czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym można uznać, że podatnik będący usługobiorcą dysponuje w sposób wystarczający i odpowiedni zapleczem personalnym i technicznym w państwie członkowskim, w którym świadczone są usługi, a jeżeli tak, to czy środki te umożliwiają mu w nim faktyczny odbiór i wykorzystanie tych usług.

34 W szczególności sąd odsyłający zastanawia się nad wpływem w tym względzie okoliczności, po pierwsze, że usługodawca i usługobiorca są podmiotami niezależnymi pod względem prawnym, lecz należą do tej samej grupy spółek, po drugie, że dane zaplecze personalne i techniczne należy do usługodawcy, a po trzecie, że usługodawca zobowiązuje się w drodze umowy do korzystania ze swojego sprzętu i personelu wyznacznie do świadczenia usług, w tym przypadku do produkcji z materiałami powierzonych, oraz że usługodawca ten wykonuje,

również na podstawie tego zobowiązania wyłączonego, szereg świadczeń akcesoryjnych lub uzupełniających w stosunku do tych pierwszych świadczeń, udzielających w szczególności pomocy logistycznej przyczyniającej się do działania ci gospodarczej usługobiorcy, skutkującej dostawami towarów podlegającymi opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym znajduje się jego ewentualne stałe miejsce prowadzenia działania ci gospodarczej.

35 Co się tyczy w pierwszej kolejności odpowiedniej struktury stałego miejsca prowadzenia działania ci gospodarczej pod względem zaplecza personalnego i technicznego, Trybunał orzekł, że struktura, która urzeczywistnia się za pomocą takich środków, nie może mieć jedynie jednorazowego charakteru. O ile nie jest konieczne posiadanie własnego zaplecza personalnego i technicznego w innym państwie członkowskim, o tyle konieczne jest jednak, aby podatnik 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 (zob. podobnie wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, pkt 37, 41).

36 Co się tyczy okoliczności, że usługodawca i usługobiorca są powiązani, a w szczególności, że spółki, których dotyczy postępowanie główne, należą do tej samej grupy, choć są od siebie niezależne pod względem prawnym, należy przypomnieć, że Trybunał orzekł, że kwalifikacja jako „stałe miejsce prowadzenia działania ci gospodarczej”, którą należy oceniać w świetle realiów gospodarczych i handlowych, nie może zależeć wyłącznie od statusu prawnego danego podmiotu oraz że okoliczność, iż spółka posiada spółkę zależną w danym państwie członkowskim, nie oznacza sama w sobie, że posiada ona również stałe miejsce prowadzenia działania ci gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, pkt 38, 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Co się tyczy okoliczności, że podatnik świadczy usługi zobowiązuje się umownie do używania swojego sprzętu i swojego personelu wyłącznie do świadczenia danych usług, z orzecznictwa Trybunału wynika, że osoba prawna, choćby miała tylko jednego klienta, powinna wykorzystywać zaplecze techniczne i personalne, którym dysponuje na własne potrzeby. Jedynie zatem w przypadku stwierdzenia, że ze względu na obowiązujące postanowienia umowne przedsiębiorstwo będące usługobiorcą dysponuje zasobami usługodawcy jak własnymi, można by uznać, że posiada ono strukturę o wystarczającym stopniu trwałości oraz odpowiednie zaplecze personalne i techniczne w państwie członkowskim, w którym usługodawca ma siedzibę (zob. podobnie wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, pkt 48).

38 W związku z tym okoliczność, że w postępowaniu głównym zaplecze personalne i techniczne, o którym mowa, nie należy do Cabot Switzerland, lecz do Cabot Plastics, nie wyklucza sama w sobie możliwości posiadania przez tę pierwszą spółkę stałego miejsca prowadzenia działania ci gospodarczej w Belgii, pod warunkiem że posiada ona tam natychmiastowy i stały dostęp do tego zaplecza, tak jakby chodziło o jej własne zaplecze. W tym względzie można by wziąć pod uwagę w szczególności okoliczność, że – jak wynika z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał – spółka Cabot Plastics zobowiązała się do używania własnego sprzętu wyłącznie do wytwarzania produktów, o których mowa w umowie zawartej z Cabot Switzerland, że umowa ta obowiązuje od 2012 r. i że usługi te stanowi niemal całość obrotu tej pierwszej spółki.

39 Jednakże, jak wskazuje Komisja Europejska w uwagach na piśmie, ponieważ podmiot świadczący dane usługi pozostaje odpowiedzialny za własne zaplecze i świadczy te usługi na własne ryzyko, umowa o świadczenie usług, choć wyjątkowa, nie skutkuje sama w sobie tym, że zaplecze tego usługodawcy staje się zapleczem jego klienta.

40 Co się tyczy w drugiej kolejności kryterium, również przewidzianego w art. 11 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, zgodnie z którym zaplecze personalne i techniczne stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej powinno umożliwić mu odbiór usług i wykorzystanie ich na własne potrzeby, należy przede wszystkim odróżnić świadczenie usług polegających na produkcji z materiałami powierzonych przez Cabot Plastics na rzecz Cabot Switzerland od sprzedaży przez tę ostatnią spółkę towarów pochodzących z tej produkcji. Owo świadczenie i owa sprzedaż stanowi bowiem odrębne transakcje, podlegające różnym systemom VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo). W związku z tym w celu ustalenia miejsca, w którym świadczenia te są otrzymywane przez Cabot Switzerland, należy 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 zaplecze, które wykorzystuje ona do swojej działalności polegającej na sprzedaży.

41 Następnie z orzecznictwa Trybunału wynika, że to samo zaplecze nie może być wykorzystywane jednocześnie do świadczenia i odbioru tych samych usług (zob. podobnie wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r., *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, pkt 54). Tymczasem w niniejszej sprawie, z zastrzeżeniem oceny sądu odsyłającego, z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi nie wynika, by możliwe było odróżnienie zaplecza stosowanego przez Cabot Plastics w odniesieniu do świadczenia przez nią usług w postaci produkcji z materiałami powierzonych od zaplecza, które byłoby zdaniem organu podatkowego wykorzystywane przez Cabot Switzerland do odbioru tych usług w Belgii w ramach jej rzekomego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, które zdaniem tego organu stanowi jedynie zaplecze należące do Cabot Plastics.

42 Sąd odsyłający zastanawia się ponadto nad wpływem, jaki dla określenia miejsca świadczenia usług w postaci produkcji z materiałami powierzonych będzie przedmiotem postępowania głównego może mieć okoliczność, że świadczeniodawca wykonuje, również na podstawie umowy na wyjątkowo zawartej z odbiorcą tych świadczeń, szereg świadczeń, które sąd ten kwalifikuje jako „akcesoryjne” lub „ uzupełniające ” w stosunku do produkcji z materiałami powierzonych, a mianowicie zarządzanie zapasami surowców, ich inwentaryzacja na koniec roku, kontrola jakości, zarządzanie zapasami produktów gotowych i przygotowanie zamówień przed wysyłką. Sąd odsyłający wskazuje, że spółka Cabot Plastics udziela spółce Cabot Switzerland pomocy logistycznej, przyczyniając się w ten sposób do jej działalności gospodarczej, skutkującej w szczególności dostawami towarów podlegającymi opodatkowaniu w Belgii, gdzie zdaniem organu podatkowego znajduje się stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej tej ostatniej spółki.

43 Jak wynika z pkt 40 niniejszego wyroku, w odniesieniu do kwestii, czy podatnik będziecy usługobiorcą otrzymuje owe usługi w ramach swojego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, należy dokonać rozróżnienia między z jednej strony świadczeniem tych usług i możliwością ich otrzymania przez tego podatnika w ramach takiego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej a z drugiej strony transakcjami, które ten podatnik sam przeprowadza w ramach swojej działalności gospodarczej, takimi jak w tym przypadku sprzedaż towarów powstałych w wyniku produkcji z materiałami powierzonych. Wynika z tego, że okoliczność, iż usługodawca świadczy na rzecz usługobiorcy również wyżej wymienione

Wzrosty akcesoryjne, u?atwiaj?c w ten sposób dzia?alno?? gospodarcz? tego us?ugobiorcy, tak? jak sprzeda? produktów z materia?ów powierzonych, nie ma wp?ywu na kwesti? istnienia sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej tego us?ugobiorcy.

44 Ponadto z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e okoliczno??, i? dzia?alno?? gospodarcza spółek powi?zanych umow? o ?wiadczenie us?ug tworzy ekonomicznie nierozzerwaln? ca?o??, a z jej rezultatów korzystaj? zasadniczo konsumenci pa?stwa cz?onkowskiego, w którym us?ugodawca ma swoj? siedzib?, nie ma znaczenia dla ustalenia, czy us?ugobiorca posiada sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej w tym pa?stwie cz?onkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 16 pa?dziernika 2014 r., Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, pkt 64). Trybuna? orzek? równie?, ?e sta?ym miejscem prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej nie jest trwa?e urz?dzenie wykorzystywane wy??cznie w celu wykonywania dzia?alno?ci o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym w stosunku do dzia?alno?ci gospodarczej odbiorcy danych us?ug (wyrok z dnia 28 czerwca 2007 r., Planzer, C?73/06, EU:C:2007:397, pkt 56).

45 Bior?c pod uwag? powy?sze okoliczno?ci i z zastrze?eniem weryfikacji przez s?d odsy?aj?cy, wydaje si?, ?e Cabot Switzerland otrzymuje i wykorzystuje us?ugi w postaci produkcji z materia?ów powierzonych b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego do celów jej dzia?alno?ci gospodarczej polegaj?cej na sprzeda?y towarów pochodz?cych z tych us?ug w Szwajcarii, poniewa? spółka ta nie posiada w Belgii odpowiedniej struktury w tym celu.

46 W ?wietle ca?o?ci powy?szych rozwa?a? na przedstawione pytania nale?y odpowiedzie?, ?e art. 44 dyrektywy VAT i art. 11 rozporz?dzenia wykonawczego nr 282/2011 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e podatnik b?d?cy us?ugobiorc?, którego siedziba dzia?alno?ci gospodarczej znajduje si? poza Uni?, nie posiada sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej w pa?stwie cz?onkowskim, w którym ma siedzib? podmiot ?wiadcz?cy dane us?ugi, pod wzgl?dem prawnym odr?bny od tego us?ugobiorcy, je?eli nie posiada on tam odpowiedniej struktury w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, która mo?e stanowi? to sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, i to nawet wówczas, gdy podatnik ?wiadcz?cy us?ugi wykonuje na rzecz tego podatnika b?d?cego us?ugobiorc?, w wykonaniu wy??cznego zobowi?zania umownego, us?ugi w postaci produkcji z materia?ów powierzonych oraz szereg ?wiadcz? akcesoryjnych lub uzupe?niaj?cych, które przyczyniaj? si? do dzia?alno?ci gospodarczej podatnika b?d?cego us?ugobiorc? w tym pa?stwie cz?onkowskim.

W przedmiocie kosztów

47 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? (dziesi?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., oraz art. 11 rozporz?dzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiaj?cego ?rodki wykonawcze do dyrektywy 2006/112

nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e:

podatnik b?d?cy us?ugobiorc?, którego siedziba dzia?alno?ci gospodarczej znajduje si? poza Uni? Europejsk?, nie posiada sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej w pa?stwie cz?onkowskim, w którym ma siedzib? podmiot ?wiadcz?cy dane us?ugi, pod wzgl?dem prawnym odr?bny od tego us?ugobiorcy, je?eli nie posiada on tam odpowiedniej struktury w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, która mo?e

stanowi? to sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, i to nawet wówczas, gdy podatnik ?wiadczy us?ugi wykonuje na rzecz tego podatnika b?d?cego us?ugobiorc?, w wykonaniu wy??cznego zobowi?zania umownego, us?ugi w postaci produkcji z materia?ów powierzonych oraz szereg ?wiadcze? akcesoryjnych lub uzupe?niaj?cych, które przyczyniaj? si? do dzia?alno?ci gospodarczej podatnika b?d?cego us?ugobiorc? w tym pa?stwie cz?onkowskim.

Podpisy

* J?zyk post?powania: francuski.