

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 15 maja 2014 r.(1)

Sprawa C-605/12

Welmory sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]

Przepisy podatkowe – Podatek od wartości dodanej – Artykuł 44 dyrektywy 2006/112/WE w brzmieniu dyrektywy 2008/8/WE – Pojęcie „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” usługobiorcy

1. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w dziedzinie prawa podatku VAT ponownie chodzi o to, w jakim miejscu uważa się usługę za świadczoną. Nie dziwi to, bowiem spór o miejsce świadczenia usługi nadal jest sporem o to, jakiemu państwu członkowskiemu przysuguje kompetencja do opodatkowania.
2. W niniejszej sprawie kompetencja do opodatkowania w wypadku nader skomplikowanego modelu działalności w dziedzinie handlu internetowego jest sporna. Ten model działalności jest prowadzony w Polsce wspólnie przez spółki polską i cypryjską. W postępowaniu głównym jest sporne, czy spółka cypryjska ma w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o podatku VAT. Od tego bowiem zależy, czy określone usługi spółki *polskiej* podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT w Polsce czy na Cyprze.
3. Wprawdzie Trybunał już w kilku sprawach wypowiedział się, kiedy podatnik ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim niż to, w którym posiada siedzibę(2), jednakże dotychczas handel internetowy nie był przedmiotem orzecznictwa. Ponadto w niniejszej sprawie, po raz pierwszy po reformie określenia miejsca świadczenia usług dokonanej przez dyrektywę 2008/8/WE(3), należy rozpatrzyć pytanie, w jakich okolicznościach usługa jest świadczona *na rzecz* stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, a nie z tego miejsca.

I – Ramy prawne

4. Pobór podatku VAT w Unii jest uregulowany dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(4) (zwaną dalej „dyrektywą VAT”). Artykuły 43 i nast. tej dyrektywy zawierają uregulowania dotyczące miejsca

usług. Na tej podstawie określa się, w jakim państwie członkowskim usługa podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

5. Uregulowania te zostały obszernie zreformowane dyrektywą 2008/8 ze skutkiem od 2009 r. W zdaniu pierwszym motywu 3 zawiera ona następujące sformułowanie:

„Miejscem opodatkowania każdego świadczenia usług co do zasady powinno być miejsce rzeczywistej konsumpcji”.

6. Z tego względu art. 44 dyrektywy VAT stanowi obecnie następujące zasadę podstawową dla określenia miejsca świadczenia usług w wypadku świadczenia usług, których odbiorcą jest podatnik:

„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 [...]”.

7. Zgodnie z art. 193 dyrektywy VAT do zapłaty podatku VAT jest zasadniczo zobowiązany „podatnik dokonujący podlegających opodatkowaniu [...] świadczenia usług”. Od tej podstawowej zasady odstępstwo stanowi jednak art. 196 dyrektywy VAT w brzmieniu dyrektywy 2008/8, o ile miejsce świadczenia usług określa się na podstawie przywołanego wyżej art. 44:

„Do zapłaty VAT zobowiązany jest każdy podatnik [...], na rzecz której świadczone są usługi objęte art. 44, jeżeli usługi te są świadczone przez podatnika niemającego siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego”.

8. Artykuł 44 dyrektywy VAT został wdrożony do polskiego porządku prawnego na podstawie art. 28b Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

II – Postępowanie główne

9. Postępowanie główne dotyczy zobowiązania w podatku VAT polskiej spółki Welmory sp. z o.o. (zwanej dalej „Welmory”) za okres od stycznia do kwietnia 2010 r.

10. Welmory zawarła umowę o współpracę ze spółką cypryjską, Welmory Limited. Na podstawie tej umowy spółka cypryjska miała prowadzić stronę internetową w języku polskim, na której są organizowane aukcje. Na tej stronie internetowej Welmory miała na własny rachunek oferować i sprzedawać produkty na aukcjach.

11. Nabywanie tych produktów w drodze aukcji było jednak możliwe tylko wtedy, gdy klienci uprzednio nabyli od spółki cypryjskiej prawa do skądania ofert. Ten model działania prowadzi w rezultacie do tego, że sprzedaż produktu skutkowała obrotem w podwójnym aspekcie. Po pierwsze, Welmory pobierała cenę nabycia, która jednak zwykle była niższa od wartości rynkowej produktu; po drugie, spółka cypryjska uzyskiwała przychody poprzez sprzedaż praw do skądania ofert.

12. Do prowadzenia strony internetowej spółka cypryjska angażowała pracowników, którzy nie byli w niej zatrudnieni, i wykorzystywała w tym celu zaplecze techniczne Welmory. W kwietniu 2010 r. spółka cypryjska nabyła ponadto wszystkie udziały w Welmory.

13. Na podstawie umowy o współpracę Welmory otrzymywała od spółki cypryjskiej wynagrodzenie za usługę sprzedaży produktów i związane z tym usługi, takie jak reklama.

Welmory nie odprowadzała w związku z tym podatku VAT, ponieważ jest zdania, że usługobiorca, mianowicie spółka cypryjska, powinien odprowadzić podatek VAT w miejscu swojej siedziby na Cyprze.

14. Polskie organy podatkowe stoją jednak na stanowisku, że usługi Welmory podlegają opodatkowaniu w Polsce. Spółka cypryjska miała bowiem w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczone były usługi.

III – Postępowanie przed Trybunałem

15. Rozpatrujący sprawę Naczelny Sąd Administracyjny skierował do Trybunału na podstawie art. 267 akapit trzeci TFUE następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy dla opodatkowania usług świadczonych przez spółkę A z siedzibą w Polsce na rzecz spółki B z siedzibą w innym państwie członkowskim [Unii Europejskiej], w sytuacji gdy spółka B prowadzi działalność gospodarczą, wykorzystując infrastrukturę spółki A, stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 44 [dyrektywy VAT] będzie miejsce, gdzie siedzibą ma spółka A?”.

16. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie zgłosiły: Welmory, Republika Cypryjska, Rzeczpospolita Polska, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Komisja. W rozprawie oprócz wyżej wymienionych wzięły udział pozwany w postępowaniu głównym, Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku.

IV – Ocena prawna

17. W pytaniu prejudycjalnym sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym należy przyjąć, że usługi w rozumieniu art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika.

18. Sytuację w postępowaniu głównym charakteryzuje w szczególności to, że spółka cypryjska do prowadzenia strony internetowej na podstawie umowy o współpracę, którą zawarła z Welmory, wykorzystuje zaplecze personalne i techniczne, które nie należy do niej, lecz – przynajmniej częściowo – do Welmory. Czy to zaplecze personalne i techniczne stanowi zatem stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki cypryjskiej w Polsce, na rzecz którego z kolei Welmory świadczy usługi na podstawie umowy o współpracę?

19. Do odpowiedzi na to pytanie będzie zbliżała się stopniowo. Najpierw przedstawi podstawy wykładni pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej z analizą zasad (pkt A). Następnie przeanalizuje dotychczasowe orzecznictwo dotyczące tego pojęcia w poprzednich przepisach (pkt B) oraz jego zastosowanie do zreformowanych przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług (pkt C). Po zastosowaniu uzyskanych w ten sposób kryteriów do sytuacji w postępowaniu głównym (pkt D) na koniec konieczne będzie jeszcze odniesienie do innego, być może rozstrzygającego aspektu rozpatrywania niniejszej sprawy pod względem podatku VAT (pkt E).

A – W przedmiocie zasad ustalenia miejsca świadczenia usług

20. Odpowiedź na pytanie, czy podatnik będziecy usługobiorcą – w niniejszej sprawie spółka cypryjska – posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w kraju, rozstrzyga przede wszystkim o tym, jakiemu państwu członkowskiemu przysuguje podatek VAT od tych usług. Miejsce opodatkowania usług określa się bowiem według art. 44 dyrektywy VAT na

podstawie miejsca, w którym podatnik b^dcy us^ugobiorc^c posiada siedzib^ę dzia^łalno^{ści} gospodarczej lub sta^e miejsce prowadzenia dzia^łalno^{ści} gospodarczej. O ile wi^c w post^ępowaniu g^łównym spół^ka cypryjska ma sta^e miejsce prowadzenia dzia^łalno^{ści} gospodarczej w Polsce, o tyle to w^anie Rzeczpospolitej Polskiej przys^{tu}guje podatek VAT, a nie Republice Cypryjskiej, w której ma siedzib^ę spół^ka cypryjska.

21. Ponadto pytanie to ma decyduj^{ące} znaczenie tak^e dla obowi^{ąz}ków us^ugodawcy takiego jak Welmory. W zale^{no}ści bowiem od tego, czy kontrahent b^dcy podatnikiem ma siedzib^ę w kraju na podstawie sta^ego miejsca prowadzenia dzia^łalno^{ści} gospodarczej czy te^ż nie, us^ugodawca odprowadza podatek VAT albo nie. Je^{eli} wi^c w niniejszej sprawie spół^ka cypryjska nie ma sta^ego miejsca prowadzenia dzia^łalno^{ści} gospodarczej w Polsce, to podatek od us^ug podlega, na podstawie art. 196 i 44 dyrektywy VAT, zap^{ła}cie przez sam^ą spół^kę cypryjsk^ą na Cyprze. Je^{eli} jednak spół^ka cypryjska ma sta^e miejsce prowadzenia dzia^łalno^{ści} gospodarczej w Polsce, wówczas to Welmory odprowadza podatek VAT na podstawie art. 193 dyrektywy VAT, i to w Polsce.

22. Za uregulowaniem tym stoj^ą dwie idee: podzia^ł kompetencji podatkowych mi^{ędzy} pa^{ństwami} cz^{łonkowskimi} i unikanie nieproporcjonalnego ci^{ęż}aru administracyjnego dla podatników. Oba aspekty wymagaj^ą szczególnego stopnia pewno^{ści} prawa zapewnianego przez przewidywalne obiektywne kryteria okre^ślenia sta^ego miejsca prowadzenia dzia^łalno^{ści} gospodarczej w rozumieniu art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT.

1. Podzia^ł kompetencji podatkowych mi^{ędzy} pa^{ństwami} cz^{łonkowskimi}

23. Poprzez okre^ślenie miejsca ?wiadczenia us^ugi zostaje uregulowany podzia^ł kompetencji podatkowych mi^{ędzy} pa^{ństwami} cz^{łonkowskimi}. Zgodnie z motywem 3 dyrektywy 2008/8 podatek VAT zasadniczo powinien przys^{tu}giwa^ć pa^{ństwu} cz^{łonkowskiemu} miejsca konsumpcji us^ugi. Zwykle powinno to nast^ępowa^ć w miejscu, gdzie znajduje si^e us^ugobiorca. W zwi^{ąz}ku z tym art. 44 dyrektywy VAT przyznaj^e kompetencj^e podatkow^ą pa^{ństwu} cz^{łonkowskiemu} us^ugobiorcy.

24. Wprawdzie rozpatrywane tutaj uregulowanie art. 44 dyrektywy VAT dotyczy tylko us^ugobiorców b^dcych *podatnikami*, którzy przecie^ż zasadniczo s^ą uprawnieni do odliczenia. Dlatego opodatkowanie takiej us^ugi w pa^{ństwie} cz^{łonkowskim} jest zwykle tylko tymczasowe, poniewa^ż us^ugobiorca b^dcy podatnikiem na ogó^ł b^{ęd}zie mó^g za??da^ć od tego pa^{ństwa} cz^{łonkowskiego} zwrotu przypadaj^{ącego} podatku VAT poprzez swoje prawo do odliczenia na podstawie art. 167 i nast. dyrektywy VAT. Nawet je^{eli} wi^c w niniejszej sprawie us^ugi Welmory nale^{ża}o opodatkowa^ć w Polsce, to by^ć mo^{że} spół^ka cypryjska jako odbiorca tych us^ug mog^{ła} uzyska^ć zwrot odpowiedniego podatku VAT od Rzeczpospolitej Polskiej.

25. Nie dotyczy to jednak wszystkich przypadków. Je^{eli} mianowicie us^ugobiorca wykonuj^e dzia^łalno^{ść}, która nie uprawnia do odliczenia, albo konkretna us^uga obj^ęta jest zakazem odliczenia, to podatek VAT nale^{ży} od us^ugi trwale pozostaj^e w pa^{ństwie} cz^{łonkowskim}, w którym znajduje si^e miejsce ?wiadczenia us^ugi na podstawie art. 44 dyrektywy VAT.

26. Jak s^uszenie podkre^śli^{ły} na rozprawie w szczególno^{ści} Welmory i Republika Cypryjska, w ?wietle tego przyporz^ędkowania kompetencji podatkowych nale^{ży} jednak tak^e unika^ć podwójnego opodatkowania. Ryzyko to powstaj^e, gdy dwa pa^{ństwa} cz^{łonkowskie} s^ą zdania, ?e konsumpcja us^ugi ma miejsce w ka^żdym z nich. Jednolite na obszarze Unii okre^ślenie miejsca ?wiadczenia us^ugi ma jednak w^anie ten sens, aby jednolicie ustali^ć kompetencje podatkowe i tym samym unikn^{ąć} zarówno podwójnego opodatkowania, jak i braku opodatkowania(5). Ju^ż rzecznik generalny F.G. Jacobs podkre^śli^ł w tym kontek^{ście}, ?e wyk^ądnia przepisów dotycz^{ących} miejsca ?wiadczenia us^ugi w ka^żdym razie musi gwarantowa^ć pewno^{ść} prawa, aby unikn^{ąć} sporów kompetencyjnych mi^{ędzy} pa^{ństwami} cz^{łonkowskimi}(6). Tak^e do okre^ślenia

stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT wymagane są zatem w pierwszym rzędzie wykonalne kryteria(7).

2. Unikanie nieproporcjonalnego obciążenia administracyjnego podatników

27. W uregulowaniu ustalenia miejsca świadczenia usługi poprzez elastyczne określenie osoby zobowiązanej do zapłaty podatku należy ponadto unikać nieproporcjonalnego obciążenia administracyjnego podatników. I tak, zgodnie z art. 193 i 196, w wypadkach przewidzianych w art. 44 dyrektywy VAT zobowiązany do zapłaty podatku VAT może być zarówno usługodawca, jak i podatnik będący usługobiorcą.

28. Przyczyną jest to, że usługodawca może spełniać swoje obowiązki podatkowe tylko tam, gdzie ma też siedzibę. Dlatego w wypadkach, w których usługobiorca ma siedzibę tylko w innym państwie członkowskim i w związku z tym tam jest należny podatek VAT, dług podatkowy podlega odwróceniu i tym samym usługobiorca staje się zobowiązany do zapłaty podatku VAT. W ten sposób unika się tego, aby usługodawca musiał się rejestrować do celów podatku VAT w wielu innych państwach członkowskich i składać tam deklaracje podatkowe(8).

29. W tym kontekście należy w całości zgodzić się z argumentacją Welmory, że dla usługodawcy musi być zapewniona pewność prawa w odniesieniu do istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej odbiorcy jego usługi. W zależności bowiem od istnienia takiego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w kraju usługodawca raz jest zobowiązany do zapłaty podatku, za innym razem nie.

30. Aby sprostać wymogom funkcjonującego rynku wewnętrznego, od usługodawcy nie można oczekiwać ani obszernej weryfikacji odbiorcy jego usługi, ani akceptacji niepewności co do kwestii jego zobowiązania do zapłaty podatku VAT. Jeżeli elastyczne określenie osoby zobowiązanej do zapłaty podatku wbrew jego celowi samo nie staje się obciążeniem administracyjnym dla usługodawcy, także z tego względu należy wymagać obiektywnych i jednoznacznych kryteriów, na podstawie których usługodawca może stwierdzić, czy odbiorca jego usługi ma siedzibę w kraju na podstawie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

B – Dotychczasowe orzecznictwo dotyczące pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej

31. W orzecznictwie Trybunału pojęcie „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” było dotychczas interpretowane przede wszystkim w świetle art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku(9) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”). Według tego przepisu za miejsce, w którym usługa jest świadczona, zasadniczo uważano wcześniej miejsce, gdzie usługodawca „założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności [ma siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej], z którego świadczono usługi”.

32. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem siedziba działalności gospodarczej jest tutaj podstawowym punktem odniesienia. Inne miejsce należy wziąć pod uwagę tylko wtedy, „gdy odniesienie do siedziby jest nieracjonalne ze względów podatkowych lub powoduje konflikt z innym państwem członkowskim”(10).

33. „Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy istnieje zatem tylko wtedy, gdy miejsce działalności podatnika ma wystarczający

stopie? trwa?o?ci oraz struktur?, która z punktu widzenia zaplecza personalnego i technicznego jest w stanie umo?liwi? ?wiadczenie danych us?ug w sposób niezale?ny(11).

34. W tym kontek?cie Trybuna? uzna? za istotne w transakcji leasingu pojazdu, aby podatnik w okre?lonym miejscu dysponowa? w?asnym zapleczem personalnym i aby mog?y tam by? sporz?dzane umowy lub podejmowane decyzje w zakresie zarz?dzania przedsi?biorstwem(12).

35. Ponadto kilku uczestników post?powania powo?a?o si? tak?e na wyrok DFDS. Wyrok ów mo?na rozumie? w ten sposób, ?e spółka, która wprawdzie jest samodzielna pod wzgl?dem prawnym, ale znajduje si? pod ca?kowit? kontrol? spółki dominuj?cej, mo?e by? uwa?ana za sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej spółki dominuj?cej(13). W niniejszej sprawie mia?oby to znaczenie z tego wzgl?du, ?e spółka cypryjska przez cz??? okresu spornego w post?powaniu g?ównym by?a jedynym udziałowcem Welmory.

36. W wyroku DFDS Trybuna? zinterpretowa? jednak tylko szczególne uregulowanie obecnego art. 307 akapit drugi dyrektywy VAT, który to przepis okre?la pa?stwo cz?onkowskie, w którym pojedyncza us?uga podlega opodatkowaniu wed?ug szczególnej regulacji dla biur podró?y(14). Mimo ?e w uzasadnieniu Trybuna? powo?a? si? tak?e na ogóln? regulacj? dotycz?c? okre?lenia miejsca ?wiadczenia us?ugi(15), to jednak wyroku DFDS nie mo?na uogólnia?, jak niedawno stwierdzi? Trybuna? w wyroku Daimler(16). Zreszt? s?u?y to pewno?ci prawa w odniesieniu do osoby zobowi?zanej do zap?aty podatku, gdy osoba prawna samodzielna pod wzgl?dem prawnym jednocze?nie nie mo?e stanowi? sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej innej osoby prawnej.

C – Zastosowanie dotychczasowego orzecznictwa do zreformowanego uregulowania dotycz?cego miejsca ?wiadczenia us?ug

37. S?d odsy?aj?cy s?uszenie wskaza?, ?e przedstawione zasady orzecznictwa w zakresie art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy dotycz? tylko pytania o to, kiedy us?ugodawca ma sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej. W niniejszej sprawie chodzi jednak – na podstawie art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT – o okre?lenie sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej us?ugobiorcy. Dlatego powstaje pytanie, czy tak?e w ramach wyk?adni tego przepisu mo?na odwo?a? si? do orzecznictwa w zakresie art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy.

38. Prawodawca Unii udzieli? tutaj jasnej odpowiedzi. Rozporz?dzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiaj?ce ?rodki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej(17) (zwane dalej „rozporz?dzeniem wykonawczym VAT”) definiuje poj?cie sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT, odwo?uj?c si? do orzecznictwa Trybuna?u w zakresie art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy. Na podstawie art. 11 ust. 1 rozporz?dzenia wykonawczego VAT jest to dowolne miejsce, „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”.

39. Mimo ?e przepis ten zgodnie z art. 65 ust. 2 rozporz?dzenia wykonawczego VAT nie ma jeszcze zastosowania do okresu obj?tego post?powaniem g?ównym, uwa?am t? definicj? za miarodajn? tak?e w niniejszej sprawie.

40. W tym kontek?cie nie ma wprawdzie znaczenia, ?e art. 11 ust. 1 rozporz?dzenia wykonawczego VAT nale?y wywodzi? z odpowiedniej wytycznej Komitetu ds. VAT (na podstawie art. 398 dyrektywy VAT), która to wytyczna zosta?a wydana przed okresem istotnym w post?powaniu g?ównym(18), bowiem nie jest jasne, czy wytyczna ta zosta?a te? opublikowana

przed tym okresem(19).

41. Definicja z art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego VAT odpowiada jednak zasadom, które należy uwzględnić przy wykładni art. 44 dyrektywy VAT(20). Z jednej bowiem strony odnosi się ona do konsumpcji usług w ten sposób, że miejsce działalności musi mieć możliwość odbioru usług na własne potrzeby i wykorzystania jej. Z drugiej strony zarówno okoliczności, że definicja z art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego VAT wymaga rozpoznawalnej struktury personalnej i technicznej, jak i odwołanie się tej definicji do znanego orzecznictwa Trybunału w przedmiocie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej gwarantuje szczególny stopień pewności prawa, który jest konieczny do ochrony podatnika oraz do zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu i brakowi opodatkowania.

42. Ponadto definicja z art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego VAT dostosowuje się także do obecnie zmienionego miejsca opodatkowania usług w zakresie, w jakim nie ma już znaczenia, że sporne miejsce działalności może być świadczą o własne usługi, lecz że wykorzystuje usługi na własne potrzeby.

43. W niniejszej sprawie ostatecznie nie trzeba rozstrzygać kwestii, czy ponadto dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT należy wymagać, aby miejsce to nie tylko wykorzystywało usługi, lecz także samo mogło świadczyć usługi podlegające opodatkowaniu, jak zasugerowali w ramach rozprawy Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku i Komisja. Bowiem w zakresie, w jakim spółka cypryjska miaaby w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, owo miejsce świadczyłoby także usługi w postaci prowadzenia aukcyjnej strony internetowej, do czego spółka cypryjska jest zobowiązana wobec Welmory na podstawie umowy o współpracę. Ponadto w aspekcie faktycznym wątpliwe jest, czy każda struktura, która w zakresie zaplecza personalnego i technicznego pozwala na wykorzystywanie usług na własne potrzeby, zwykle nie miaaby przynajmniej także możliwość samodzielnego świadczenia usług. W aspekcie prawnym powstaje ponadto pytanie, czy stanowisko reprezentowane przez obu uczestników postępowania jest zgodne z art. 43 pkt 2 dyrektywy VAT, na podstawie którego art. 44 zdanie drugie w określonych wypadkach znajduje zastosowanie także wtedy, gdy usługobiorca nie jest podatnikiem.

44. Wreszcie ze względu na pewność prawa należy też przenieść reprezentowany przez Trybunał w utrwalonym orzecznictwie prymat siedziby działalności gospodarczej(21) na stosowanie art. 44 dyrektywy VAT. Służą to bowiem zapotrzebowaniu na pewność prawa, aby miejsce świadczenia usług w razie wątpliwości odnosiło się do siedziby usługobiorcy, która zwykle stanowi łatwiejsze do ustalenia kryterium obiektywne niż posiadanie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Prymat ten odpowiada też wyrażonemu w art. 44 dyrektywy VAT stosunkowi między podstawowymi zasadami ze zdania pierwszego, która odnosi się do siedziby działalności gospodarczej, a wyjątkiem ze zdania drugiego, który dotyczy stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

D – Zastosowanie do sytuacji w postępowaniu głównym

45. W sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki cypryjskiej w Polsce należy więc przyjąć tylko wtedy, gdy spółka ta ma tam miejsce, które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić jej odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. W razie wątpliwości nie powinno się zakładać istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, tak że zgodnie z art. 44 zdanie pierwsze dyrektywy VAT za miejsce świadczenia usług należy uważać siedzibę spółki cypryjskiej.

46. Przede wszystkim nie ma wątpliwości, że ustalenia tego musi ostatecznie dokonać sąd odsyłający na podstawie okoliczności faktycznych, które tylko jemu są w pełni dostępne. Dotyczy to w szczególności okoliczności, że uczestnicy postępowania przed Trybunałem nie mogli dojść do porozumienia co do wszystkich okoliczności faktycznych postępowania głównego.

47. Do celów tego ustalenia sąd odsyłający musi jednak przestrzegać następujących kryteriów w odniesieniu do szczególnych okoliczności postępowania głównego.

48. Po pierwsze, do przyjęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w danym państwie nie jest konieczne, aby podatnik dysponował personelem, który jest u niego zatrudniony, i zapleczem technicznym, które jest jego własnością.

49. Rzecznik generalny M. Poiares Maduro wyjaśnia, że gdyby przyjmował stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej tylko wtedy, gdy zaangażowany personel jest zatrudniony u samego podatnika, mogłoby to prowadzić do nieakceptowalnych rezultatów(22). Zachęcałoby to też do nadużyć, gdyby podatnik mógł przenieść opodatkowanie usług z jednego państwa członkowskiego do innego tylko w ten sposób, że pokrywałby zapotrzebowanie na personel poprzez różnych usługodawców. W tym zakresie wskazanie Trybunału na brak personelu przy określaniu stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w transakcji leasingu pojazdów(23) nie może podlegać uogólnieniu.

50. Jako że to samo dotyczy zaplecza technicznego, w niniejszej sprawie stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki cypryjskiej w Polsce nie jest wykluczone tylko dlatego, że owa spółka wykorzystuje zaplecze techniczne Welmory i niezatrudniony u tej spółki cypryjskiej personel.

51. Nie oznacza to jednak, że Welmory jednocześnie działałaby jako usługodawca i – w formie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki cypryjskiej – tak że jako usługobiorca, jak w szczególności obawia się Welmory. Bowiem nawet jeżeli stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej niekoniecznie wymaga własnego zaplecza personalnego i technicznego, to podatnikowi musi jednak przysługiwać – na podstawie wymogu wystarczającej stałości miejsca działalności – porównywalna kontrola nad zapleczem personalnym i technicznym. Dlatego w szczególności konieczne są umowy o usługi lub umowy najmu dotyczące zaplecza personalnego i technicznego, które to zaplecze jest do dyspozycji podatnika jak własne, i które to umowy nie podlegają zatem rozwiązaniu w krótkim czasie.

52. Innymi słowy, należy podkreślić, że wprowadzić podatnik *jako taki* nie może stanowić stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej innego podatnika, nie wyklucza to jednak, aby podatnik miał bezpośredni i trwały dostęp do zaplecza personalnego i technicznego innego podatnika, który tak że jednocześnie w innym kontekście może być usługodawcą dla ustanowionego w ten sposób stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

53. Jeżeli jednak zaplecze personalne i techniczne usługodawcy jest niemal tożsame z miejscem działalności usługobiorcy, może powstać pytanie, czy w ogóle chodzi tutaj o usługę na rzecz *innego* podatnika.

54. Po drugie, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej służyć zauważają, że decydujące jest tak że to, *gdzie* spółka cypryjska rozwija działalność i wykorzystuje usługi Welmory. Aby bowiem miejsce działalności było „stałe” w rozumieniu art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT, musi mieć ono możliwość wykorzystywania usług do własnych potrzeb.

55. W tym celu sąd odsyłający będzie musiał zbadać, jak samodzielnie działano?? prowadzi spółka cypryjska, w danym wypadku za pomocą dostępnego jej w Polsce zaplecza personalnego i technicznego, oraz czy usługi Welmory są wykorzystywane także do celów tej działalności na podstawie umowy o współpracę.

56. Na pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć, że stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT oznacza miejsce, które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Własne zaplecze personalne i techniczne nie jest w tym celu konieczne, o ile dostępność innego zaplecza jest porównywalna do dostępności zaplecza własnego.

E – *W przedmiocie sprzedaży praw do skądania ofert i podstawy opodatkowania sprzedaży produktów*

57. Niektórzy uczestnicy postępowania podnieśli, że właściwy problem postępowania głównego polega nie na pytaniu, czy usługi Welmory na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki cypryjskiej były świadczone w kraju, lecz na pytaniu, czy sprzedaż praw do skądania ofert przez spółkę cypryjską osobom, które skądają oferty na towary oferowane przez Welmory, podlega opodatkowaniu na Cyprze czy w Polsce. Pod względem gospodarczym na sprzedaży towarów w Polsce zarabiają bowiem zarówno Welmory, jak i spółka cypryjska.

58. Tymczasem chcę pozostawić otwarte pytanie, czy miejsce sprzedaży praw do skądania ofert przez spółkę cypryjską określa się na podstawie art. 44 dyrektywy VAT, czy też w tym zakresie znajduje raczej zastosowanie przepisy dotyczące określenia miejsca dla dostawy towarów na podstawie art. 31 i nast. dyrektywy VAT. Wydaje się bowiem niewykluczone, że nabycie prawa do złożenia oferty na kupno towaru według definicji dostawy towarów na podstawie art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT należy uważać za czynniki „przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak własną cię”. Złożenie takie można by jednak przyjąć dla praw do skądania ofert, jakie nabyła osoba, której ostatecznie udzielono przybicia na aukcji. To pytanie dotyczy jednak opodatkowania spółki cypryjskiej, które nie stanowi przedmiotu postępowania głównego.

59. W związku ze spornym w postępowaniu głównym opodatkowaniem Welmory powstaje jednak kolejne pytanie.

60. Rzeczpospolita Polska słuśnie wskaże, że podstawa opodatkowania produktów, które Welmory sprzedaje na aukcjach, mogła być niewłaściwie określona w postępowaniu głównym. Ta podstawa opodatkowania może bowiem, na podstawie art. 73 dyrektywy VAT, składać się z dwóch czynników: zapłaty od nabywcy oraz wynagrodzenia, jakie spółka cypryjska płaci Welmory za to, że ta ostatnia sprzedaje produkty na stronie internetowej.

61. W konsekwencji w niniejszej sprawie opodatkowaniu podlegałyby – przynajmniej częściowo – nie usługi Welmory na rzecz spółki cypryjskiej, lecz jedynie dostawy towarów na rzecz klientów Welmory, jednak z podwyższoną podstawą opodatkowania. Dla tych dostaw miejsce byłoby określone nie na podstawie art. 44, lecz na podstawie art. 31 i nast. dyrektywy VAT.

62. Zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT podstawa opodatkowania podatkiem VAT obejmuje bowiem „wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca [...] otrzyma w zamian za

dostaw? [...] od nabywcy [...] lub osoby trzeciej”. Ponieważ do podstawy opodatkowania może należeć także zapłata przez osobę, która nie jest odbiorcą świadczenia(24), zatem wynagrodzenie, które otrzymała Welmory w ramach umowy o współpracę od spółki cypryjskiej za usługi sprzedaży produktów, stanowi świadczenie wzajemne osoby trzeciej za samą sprzedaż.

63. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem miałyby to miejsce, gdyby istniał bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów przez Welmory na rzecz jej klientów a zapłatą otrzymaną przez spółkę cypryjską(25). Taki związek należałoby w każdym razie przyjąć wówczas, gdyby wysokość wynagrodzenia zależała od liczby sprzedaży produktów lub od wysokości obrotu tymi produktami.

64. Gdyby należało stwierdzić bezpośredni związek między sprzedażą produktów a wynagrodzeniem zapłaconym przez spółkę cypryjską Welmory na podstawie umowy o współpracę, wówczas wynagrodzenie to należałoby traktować nie jako świadczenie wzajemne za usługi Welmory na rzecz spółki cypryjskiej, lecz jako świadczenie wzajemne za dostawę towarów nabywcom produktów oferowanych na aukcjach. Czy taki związek istnieje, musi w danym wypadku wyjaśnić, w ramach postępowania głównego, sąd odsyłający.

V – Wnioski

65. Na pytanie prejudycjalne Naczelnego Sądu Administracyjnego proponuję udzielić następującej odpowiedzi:

Staje się miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 44 zdanie drugie dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w brzmieniu zmienionym dyrektywą 2008/8/WE oznacza miejsce, 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. Właściwe zaplecze personalne i techniczne nie jest w tym celu konieczne, o ile dostępność innego zaplecza jest porównywalna do dostępności zaplecza właściwego.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – W przedmiocie miejsca świadczenia usług zob. wyroki: Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299; Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184; ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374; Lease Plan, C-390/96, EU:C:1998:206; Cookies World, C-155/01, EU:C:2003:449.

3 – Dyrektywa Rady z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. L 44, s. 11).

4 – Dz.U. L 347, s. 1.

5 – Zobacz w tym względzie, w przedmiocie art. 9 szóstej dyrektywy, moja opinia RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:57, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo; w odniesieniu do genezy art. 44 dyrektywy VAT zob. w szczególności zmieniony wniosek Komisji z dnia 20 lipca 2005 r. dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do miejsca świadczenia usług, COM(2005) 334 wersja ostateczna, s. 5, 6.

- 6 – W przedmiocie art. 9 szóstej dyrektywy zob. opinia Design Concept, C?438/01, EU:C:2002:767, pkt 29, 30.
- 7 – Zobacz podobnie wyroki: Hamann, 51/88, EU:C:1989:132, pkt 18; Komisja/Francja, C?429/97, EU:C:2001:54, pkt 49.
- 8 – Zobacz podobnie wniosek Komisji z dnia 23 grudnia 2003 r. dotyczący dyrektywy Rady w sprawie zmiany dyrektywy 77/388/EWG w odniesieniu do miejsca świadczenia usług, COM(2003) 822 wersja ostateczna, pkt 4.3.
- 9 – Dz.U. L 145, s. 1.
- 10 – Wyroki: Berkholz, EU:C:1985:299, pkt 17; Faaborg?Gelting Linien, EU:C:1996:184, pkt 16; ARO Lease, EU:C:1997:374, pkt 15; Lease Plan, EU:C:1998:206, pkt 24.
- 11 – Wyroki: ARO Lease, EU:C:1997:374, pkt 16; Lease Plan, EU:C:1998:206, pkt 26; zob. także wyrok E. ON Global Commodities (dawniej E. On Energy Trading), C?323/12, EU:C:2014:53, pkt 46, w odniesieniu do art. 1 ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. L 331, s. 11); wyrok Planzer Luxembourg, C?73/06, EU:C:2007:397, pkt 54, w odniesieniu do art. 1 pkt 1 trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. L 326, s. 40).
- 12 – Zobacz wyroki: ARO Lease, EU:C:1997:374, pkt 15; Lease Plan, EU:C:1998:206, pkt 26.
- 13 – Wyrok DFDS, C?260/95, EU:C:1997:77, pkt 26.
- 14 – Ibidem, sentencja.
- 15 – Ibidem, pkt 17.
- 16 – Wyrok Daimler, C?318/11 i C?319/11, EU:C:2012:666, pkt 47–49.
- 17 – Dz.U. L 77, s. 1.
- 18 – Wytyczne z 88 posiedzenia Komitetu ds. VAT w dniach 13–14 lipca 2009 r., taxud.d.1(2009)358416 – 634, s. 2, dostępne na stronie internetowej Komisji: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee.
- 19 – W odniesieniu do znaczenia opublikowanych wytycznych Komitetu ds. VAT dla wykładni dyrektywy VAT zob. moja opinia RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, EU:C:2013:57, pkt 47–50.
- 20 – Zobacz pkt 20 i nast. powyżej.
- 21 – Zobacz pkt 32 powyżej.
- 22 – Opinia RAL (Channel Islands) i in., C?452/03, EU:C:2005:65, pkt 52.
- 23 – Zobacz pkt 34 powyżej.

24 – Zobacz wyrok *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 34.

25 – Zobacz wyroki: *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, EU:C:1988:508, pkt 11, 12; *First Choice Holidays*, C-149/01, EU:C:2003:358, pkt 30; *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 33.