

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 16 października 2014 r. (*)

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

W sprawie C-605/12

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

Welmory sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

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

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

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

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Welmory sp. z o.o. przez adwokata M. Gorazdę,

- w imieniu Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku przez T. Tratkiewicza oraz J. Kautego, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę oraz A. Kramarczyk, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu cypryjskiego przez K. Kleanthous oraz E. Symeonidou, działające w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez L. Christiego, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez O. Thomasa, barrister,

- w imieniu Komisji Europejskiej przez K. Herrmann, L. Lozano Palacios oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 44 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. L 44, s. 11) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

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

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Dyrektywa VAT, zgodnie z jej art. 411 i 413, uchyliła i zastąpiła, z dniem 1 stycznia 2007 r., przepisy Unii Europejskiej w dziedzinie podatku VAT, w szczególności szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwaną dalej „szóstą dyrektywą”). Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Świadczenie usług”, miał następujące brzmienie:

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

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

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

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

6 Artykuł 44 dyrektywy VAT stanowi:

„Miejscem świadczenia 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 będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

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

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

8 Motyw 14 rozporządzenia wykonawczego stanowi:

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

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

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

Prawo polskie

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

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

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

[...]

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

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

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

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

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

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

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

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

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

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

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

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

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

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

22 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku oddalił powyższą skargę w szczególności ze względu na specyfikę usług świadczonych przez spółkę cypryjską na terytorium polskim. Stwierdził on, że aby uznać, iż spółka ta ma stałe miejsce prowadzenia

działalności na terytorium polskim, nie musi ona posiadać stałego zaplecza materialnego i osobowego, w standardowym rozumieniu, ani wykorzystywać bezpośrednio budynków znajdujących się na tym terytorium, ani zatrudniać tam pracowników.

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

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

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

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

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

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

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

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

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Uwagi wstępne

30 Niektóre strony postępowania podniosły, że w sporze głównym nie chodzi o pytanie, czy usługi świadczone przez spółkę polską na rzecz spółki cypryjskiej są usługami świadczonymi na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności tej ostatniej w Polsce, lecz o to, w którym kraju – w Polsce czy na Cyprze – „bidy” sprzedawane przez spółkę cypryjską klientom w Polsce powinny być opodatkowane podatkiem VAT.

31 Rząd polski twierdzi ponadto, że podstawa opodatkowania towarów sprzedawanych na aukcjach przez spółkę polską na stronie sprzedaży internetowej spółki cypryjskiej mogła nie być prawidłowo oszacowana. Rząd ten zastanawia się, czy zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT podstawa opodatkowania, jaką była zobowiązana zadeklarować spółka polska, nie powinna składać się z ceny towarów sprzedanych na aukcjach i z wynagrodzenia otrzymanego od spółki cypryjskiej, odpowiadającego części zysku ze sprzedaży „bidów”, których używają klienci w Polsce podczas aukcji.

32 Należy jednak uściślić, że przedmiot pytania prejudycjalnego zasadniczo dotyczy miejsca opodatkowania usług świadczonych przez spółkę polską na rzecz spółki cypryjskiej, a zatem interpretacji art. 44 dyrektywy VAT, a nie miejsca opodatkowania „bidów” ani ustalenia podstawy opodatkowania towarów sprzedanych na aukcjach przez spółkę polską.

33 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, w ramach współpracy pomiędzy Trybunałem a sądami krajowymi, przewidzianej w art. 267 TFUE, do sądu krajowego, przed którym postępowanie się toczy i który jest zobowiązany orzec w sprawie przed nim zawisłej, należy ocena – w kontekście okoliczności zawisłej przed nim sprawy – zarówno tego, czy wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niezbędne do wydania wyroku w postępowaniu przed sądem krajowym, jak i zasadności pytań, z którymi zwraca się on do Trybunału. Wyłącznie sąd krajowy jest więc władny ustalić, jakie pytania mają być przedstawione Trybunałowi, zaś stronom postępowania głównego nie przysługuje

uprawnienie do dokonywania zmian treści tych pytań (zob. w szczególności wyrok Danske Svineproducenter, C-316/10, EU:C:2011:863, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Ponadto zmiana istotnej treści pytań prejudycjalnych lub udzielenie odpowiedzi na dodatkowe pytania podniesione w uwagach przez strony byłyby niezgodne z obowiązkiem zapewnienia przez Trybunał rządów państw członkowskich oraz zainteresowanym możliwości przedstawienia uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, ponieważ na mocy tego przepisu zainteresowanym doręcza się jedynie postanowienia odsyłające (zob. podobnie wyrok Danske Svineproducenter, EU:C:2011:863, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Zatem w niniejszej sprawie należy odpowiedzieć wyłącznie na pytanie przedstawione przez sąd odsyłający, które dotyczy określenia miejsca opodatkowania usług świadczonych przez spółkę polską na rzecz spółki cypryjskiej.

Odpowiedź Trybunału

36 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, na jakich warunkach pierwszy podatnik mający siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, który korzysta z usług świadczonych przez drugiego podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, powinien być uważany za posiadającego w tym innym państwie członkowskim „stałe miejsce prowadzenia działalności” w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT, w celu określenia miejsca opodatkowania tych usług.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

46 W tym zakresie, nawet jeśli rzezone rozporządzenie nie obowiązywało jeszcze w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych w sprawie głównej, należy wziąć je pod uwagę.

47 Wynika z tego, że w celu udzielenia odpowiedzi na pytanie przedstawione przez sąd odsyłający orzecznictwo Trybunału dotyczące art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy oraz rozporządzenie wykonawcze okazują się właściwe.

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

49 Zgodnie z art. 44 dyrektywy VAT miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika 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 będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

50 W tym kontekście należy przypomnieć, jak wynika z pkt 42 niniejszego wyroku, że przepis taki jak art. 44 dyrektywy VAT Trybunału stanowi regułę określającą miejsce opodatkowania świadczenia usług poprzez wyznaczenie miejsca opodatkowania, a tym samym rozgraniczającą kompetencje państw członkowskich.

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

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

Główny łącznik

53 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału dotyczącego art. 9 szóstej dyrektywy wynika, że najbardziej użytecznym łącznikiem w celu określenia miejsca świadczenia usług z podatkowego punktu widzenia, a zatem łącznikiem głównym, jest miejsce, w którym

podatnik ma siedzibę działalności gospodarczej. Uwzględnienie innego miejsca wchodzi w grę tylko w wypadku, gdy uznanie za łącznik wspomnianej siedziby nie prowadzi do racjonalnego rozwiązania lub stwarza konflikt w odniesieniu do innego państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyroki: Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, pkt 17; Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, pkt 16; a także ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, pkt 15).

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

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

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

Pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności

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

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

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

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

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

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

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

64 Okoliczność, że działalność gospodarcza dwóch spółek związanych umową o współpracy tworzy ekonomicznie nierozzerwalną całość, a z jej rezultatów korzystają

zasadniczo konsumenci w Polsce, nie ma znaczenia przy stwierdzeniu, czy spółka cypryjska posiada stałe miejsce prowadzenia działalności w Polsce. Jak bowiem słusznie podkreśliły spółka polska, rząd cypryjski i Komisja Europejska, należy odróżnić usługi świadczone przez spółkę polską na rzecz spółki cypryjskiej od usług świadczonych przez tę ostatnią na rzecz konsumentów w Polsce. Chodzi o odrębne świadczenie usług, które podlegają różnym systemom VAT.

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

W przedmiocie kosztów

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

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

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

Podpisy

* Język postępowania: polski.