



Zbiór Orzeczeń

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 – Wyłączne zobowiązanie umowne między spółką będącą usługodawcą z państwa członkowskiego a spółką będącą usługobiorcą mającą siedzibę w państwie trzecim – Spółki prawnie niezależne

W sprawie C-232/22

mającej za przedmiot wniosek 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. Ilešič 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,

* Język postępowania: francuski.

– w imieniu Komisji Europejskiej – M. Björkland i C. Ehrbar, w charakterze pełnomocników,
podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznik generalnej, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,
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. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), oraz art. 11 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2011, L 77, s. 1).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Cabot Plastics Belgium SA (zwaną dalej „Cabot Plastics”) a État belge, reprezentowanym przez ministra finansów, w przedmiocie decyzji organu podatkowego nakładającej na tę spółkę obowiązek zapłaty dodatkowego podatku od wartości dodanej (VAT) wraz z odsetkami za zwłokę i grzywną.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Tytuł V dyrektywy VAT, dotyczący miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu, zawiera w szczególności rozdział 3, zatytułowany „Miejsce świadczenia usług”. W sekcji 2 tego rozdziału 3, zatytułowanej „Przepisy ogólne”, art. 44 tej dyrektywy stanowi:
„Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu”.
- 4 Rozdział V rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, zatytułowany „Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu”, zawiera sekcję 1, zatytułowaną „Pojęcia”, w której znajduje się art. 11 ust. 1, który przewiduje:
„Na użytek stosowania art. 44 dyrektywy [VAT] »stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej« oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 niniejszego rozporządzenia – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej”.

Prawo belgijskie

- 5 Zgodnie z art. 21 § 2 code de la taxe sur la valeur ajoutée (kodeksu podatku od wartości dodanej) z dnia 3 lipca 1969 r. (*Moniteur belge* z dnia 17 lipca 1969 r., s. 7046), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym:

„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 siedziba jego działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. [...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 6 Cabot Switzerland GmbH jest przedsiębiorstwem prawa szwajcarskiego z siedzibą w Szwajcarii. Jest ona zarejestrowana w Belgii do celów VAT w związku ze sprzedażą produktów na bazie węgla.
- 7 Cabot Switzerland, jako główna spółka operacyjna grupy Cabot dla regionu „Europa, Bliski Wschód i Afryka”, zawarła umowę o produkcję z materiałów powierzonych z kilkoma spółkami, w tym z belgijską spółką handlową Cabot Plastics. Spółka ta, mimo że należy do tej samej grupy, jest prawnie niezależna od Cabot Switzerland. Jednakże łączy je powiązanie finansowe, ponieważ Cabot Plastics znajduje się w 99,99 % w posiadaniu Cabot Holding I GmbH, która z kolei należy w 100 % do Cabot Lux Holdings Sarl, która również posiada wszystkie udziały w Cabot Switzerland.
- 8 Na podstawie zawartej w dniu 14 lutego 2012 r. umowy o produkcję z materiałów powierzonych (zwanej dalej „umową z dnia 14 lutego 2012 r.”) Cabot Plastics wykorzystuje wyłącznie swój własny sprzęt do przetwarzania, na rzecz i pod kierownictwem spółki Cabot Switzerland, surowców na produkty wykorzystywane w produkcji tworzyw sztucznych. Usługi świadczone przez Cabot Plastics na rzecz tej ostatniej spółki stanowią niemal całość jej obrotu.
- 9 Zgodnie z umową z dnia 14 lutego 2012 r. Cabot Plastics przechowuje w swoich pomieszczeniach surowce zakupione przez Cabot Switzerland, a następnie przetwarza je na produkty wykorzystywane w produkcji tworzyw sztucznych. Następnie przechowuje te produkty przed ich sprzedażą z Belgii przez Cabot Switzerland różnym klientom na rynku belgijskim, europejskim lub na eksport. Odbioru i transportu towarów z obiektów Cabot Plastics dokonują owi klienci lub przewoźnicy zewnętrzni, z których usług korzysta Cabot Switzerland.
- 10 Cabot Plastics zapewnia ponadto na rzecz Cabot Switzerland szereg usług dodatkowych, w szczególności przechowywanie produktów, w tym zarządzanie produktami składowanymi w magazynach należących do osób trzecich, wydawanie zaleceń mających na celu optymalizację procesu produkcji, wewnętrzne i zewnętrzne kontrole i oceny techniczne, informowanie Cabot Switzerland o wynikach, czy też dostawy lub usługi niezbędne dla innych jednostek produkcyjnych. W związku z tym Cabot Plastics przedstawia uwagi na temat potrzeb operacyjnych swoich zakładów, ułatwia formalności celne, przestrzega standardów i procedur Cabot Switzerland w zakresie kontroli i zapewnienia jakości, zapewnia tej spółce wsparcie w działaniach zmierzających do ulepszenia procesów produkcyjnych i planowania jej działalności, zapewnia jej wsparcie administracyjne w zakresie podatków akcyzowych i ceł, działa

jako oficjalny importer na rachunek i na żądanie tej spółki oraz zarządza materiałami opakowaniowymi. Cabot Plastics wykonuje tę dodatkową działalność zgodnie z warunkami określonymi w umowie.

- 11 Cabot Plastics zwróciła się do Service des décisions anticipées en matière fiscale (urzędu ds. indywidualnych interpretacji podatkowych, zwanego dalej „SDA”) przy Service public fédéral des Finances (federalnym urzędzie publicznym ds. finansów, Belgia), który decyzją z dnia 31 stycznia 2012 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych wskazał, że działalność tej spółki nie wykazuje istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności 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 zapłatę 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 żądanie skargi, orzekając, że Cabot Switzerland posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Belgii, lecz uchylając 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 odsyłającym. Spółka ta domaga się, aby sąd zmienił ten wyrok, stwierdził, że nie jest ona zobowiązana do zapłaty nałożonego na nią VAT, i nakazał État belge zwrot wszystkich nienależnie pobranych lub zatrzymanych kwot, powiększonych o odsetki za zwłokę.
- 16 Cabot Plastics podnosi przed sądem odsyłającym, 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 nałożonej 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 wyłącznie 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, jeśli 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 okoliczność, 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 rozwiązać wszelkie wątpliwości co do wykładni, jaką 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 tworzącą zaplecze techniczne i personalne 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, wyłącznie lub prawie wyłącznie, 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 należące do tej samej grupy, a usługodawca zobowiązał 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 wymaganym 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 ścisłym 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 regułę określającą miejsce opodatkowania świadczenia usług poprzez określenie w jednolity sposób miejsca opodatkowania. Jego celem jest uniknięcie z jednej strony zbiegu właściwości, 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 przyjął jako główny łącznik 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 powiązanie ze stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, przewidziane w art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT, jest drugorzędnym łącznikiem, 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 łącznik 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 własnych 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 wystarczająco stałą strukturę umożliwiającą 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 wystarczająco trwały i odpowiedni zapleczem personalnym i technicznym w państwie członkowskim, w którym świadczone są usługi, a jeśli tak, to czy środki te umożliwiają mu w nim faktycznie 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 wyłącznie do świadczenia usług, w tym przypadku do produkcji z materiałów powierzonych, oraz że usługodawca ten wykonuje, również na podstawie tego zobowiązania wyłącznego, szereg świadczeń akcesoryjnych lub uzupełniających w stosunku do tych pierwszych świadczeń, udzielając w szczególności pomocy logistycznej przyczyniającej się do działalności gospodarczej usługobiorcy, skutkującej dostawami towarów podlegającymi opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym znajduje się jego ewentualne stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.
- 35 Co się tyczy w pierwszej kolejności odpowiedniej struktury stałego miejsca prowadzenia działalności 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 działalności 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 działalności 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 świadczący 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 działalności 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 stanowią 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 wyłączna, 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 materiałów powierzonych przez Cabot Plastics na rzecz Cabot Switzerland od sprzedaży przez tę ostatnią spółkę towarów pochodzących z tej produkcji. Owo świadczenie i owa sprzedaż stanowią 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 materiałów 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 materiałów powierzonych będącego przedmiotem postępowania głównego może mieć okoliczność, że świadczeniodawca wykonuje, również na podstawie umowy na wyłączność zawartej z odbiorcą tych świadczeń, szereg świadczeń, które sąd ten kwalifikuje jako „akcesoryjne” lub „uzupełniające” w stosunku do produkcji z materiałów 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 będący 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 materiałów powierzonych. Wynika z tego, że okoliczność, iż usługodawca świadczy na rzecz usługobiorcy również wyżej wymienione świadczenia akcesoryjne, ułatwiając w ten sposób działalność gospodarczą tego usługobiorcy, taką jak sprzedaż produktów z materiałów powierzonych, nie ma wpływu na kwestię istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej tego usługobiorcy.
- 44 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że okoliczność, iż działalność gospodarcza spółek powiązanych umową o świadczenie usług tworzy ekonomicznie nierozzerwalną całość, a z jej rezultatów korzystają zasadniczo konsumenci państwa członkowskiego, w którym usługodawca ma swoją siedzibę, nie ma znaczenia dla ustalenia, czy usługobiorca posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w tym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 64). Trybunał orzekł również, że stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej nie jest trwałe urządzenie wykorzystywane wyłącznie w celu wykonywania działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym w stosunku do działalności gospodarczej odbiorcy danych usług (wyrok z dnia 28 czerwca 2007 r., Planzer, C-73/06, EU:C:2007:397, pkt 56).
- 45 Biorąc pod uwagę powyższe okoliczności i z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, wydaje się, że Cabot Switzerland otrzymuje i wykorzystuje usługi w postaci produkcji z materiałów powierzonych będące przedmiotem postępowania głównego do celów jej działalności gospodarczej polegającej na sprzedaży towarów pochodzących z tych usług w Szwajcarii, ponieważ spółka ta nie posiada w Belgii odpowiedniej struktury w tym celu.
- 46 W świetle całości powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że 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, nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę podmiot świadczący dane usługi, pod względem prawnym odrębny od tego usługobiorcy, jeżeli nie posiada on tam odpowiedniej struktury w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, która może stanowić to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, i to nawet wówczas, gdy podatnik świadczący usługi wykonuje na

rzecz tego podatnika będącego usługobiorcą, w wykonaniu wyłącznego zobowiązania umownego, usługi w postaci produkcji z materiałów powierzonych oraz szereg świadczeń akcesoryjnych lub uzupełniających, które przyczyniają się do działalności gospodarczej podatnika będącego usługobiorcą w tym państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

- 47 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 (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 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., oraz art. 11 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112

należy interpretować w ten sposób, że:

podatnik będący usługobiorcą, którego siedziba działalności gospodarczej znajduje się poza Unią Europejską, nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę podmiot świadczący dane usługi, pod względem prawnym odrębny od tego usługobiorcy, jeżeli nie posiada on tam odpowiedniej struktury w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, która może stanowić to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, i to nawet wówczas, gdy podatnik świadczący usługi wykonuje na rzecz tego podatnika będącego usługobiorcą, w wykonaniu wyłącznego zobowiązania umownego, usługi w postaci produkcji z materiałów powierzonych oraz szereg świadczeń akcesoryjnych lub uzupełniających, które przyczyniają się do działalności gospodarczej podatnika będącego usługobiorcą w tym państwie członkowskim.

Podpisy