Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 7 maja 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 44 – Rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 – Artykuł 11 ust. 1 – Świadczenie usług – Miejsce opodatkowania – Pojęcie „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej" – Podatnik VAT – Spółka zależna z państwa trzeciego znajdująca się w państwie członkowskim

W sprawie C-547/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polska) postanowieniem z dnia 6 czerwca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 sierpnia 2018 r., w postępowaniu:

Dong Yang Electronics sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, I. Jarukaitis, E. Juhász (sprawozdawca), M. Ilešič i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: C. Strömholm, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 5 września 2019 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Dong Yang Electronics sp. z o.o. – M. Goj, T. Dziadura, I. Rymanowska i D. Pokrop, doradcy podatkowi,

– w imieniu Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu –M. Kowalewska, J. Grzebyk, B. Kołodziej i T. Wojciechowski,

– w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna i A. Kramarczyk-Szaładzińska, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: polski.

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa – F. Shibli, D. Thorneloe i J. Kraehling, w charakterze pełnomocników, których wspierał R. Hill, barrister,

– w imieniu Komisji Europejskiej – M. Siekierzyńska i N. Gossement, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 listopada 2019 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. 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 2006/112”), oraz art. 11 ust. 1 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 między Dong Yang Electronics sp. z o.o. (zwaną dalej „Dong Yang”) a Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Polska) dotyczącego decyzji tego organu w przedmiocie zapłaty zaległego od tej spółki podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

Umowa o wolnym handlu

3 Umowa o wolnym handlu między Unią Europejską i jej państwami członkowskimi z jednej strony, a Republiką Korei, z drugiej strony zatwierdzona w imieniu Unii decyzją Rady 2011/265/UE z dnia 16 września 2010 r. (Dz.U. 2011, L 127, s. 1), stanowi w tabeli zawartej w załączniku do niej 7-A-2, w jej drugiej kolumnie, zatytułowanej „Sposoby zakładania przedsiębiorstw:

„PL: z wyjątkiem usług finansowych, w przypadku których nie ma zobowiązań dla oddziału, inwestorzy koreańscy mogą podejmować i prowadzić działalność gospodarczą tylko w formie spółki komandytowej, spółki komandytowo-akcyjnej, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjnej (w przypadku usług prawnych wyłącznie w formie spółki jawnej i spółki komandytowej)”.

Dyrektywa 2006/112

4 W tytule V dyrektywy 2006/112, zatytułowanym „Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu”, rozdział 3, zatytułowany „Miejsce świadczenia usług”, zawiera art. 44, który 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”.

Rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011

5 Artykuł 11 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 przewiduje:

„1, Na użytek stosowania art. 44 dyrektywy 2006/112/WE »stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej« oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 niniejszego rozporządzenia – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

[…]

3. Fakt posiadania numeru identyfikacyjnego VAT sam w sobie nie jest wystarczający, by uznać, że podatnik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej”.

6 Artykuł 22 tego rozporządzenia stanowi:

„1. Aby określić stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy, na rzecz którego świadczona jest usługa, usługodawca analizuje charakter i zastosowanie świadczonej usługi.

W przypadku gdy charakter i zastosowanie świadczonej usługi nie pozwalają usługodawcy określić stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczona jest usługa, określając to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, analizuje on w szczególności, czy umowa, zamówienie i numer identyfikacyjny VAT przyznany przez państwo członkowskie usługobiorcy i przekazany usługodawcy przez usługobiorcę wskazują stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej jako miejsce odbioru usługi i czy stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej jest tożsame z podmiotem płacącym za usługę.

W przypadku gdy na mocy akapitów pierwszego i drugiego niniejszego ustępu nie można określić stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy, na rzecz którego świadczona jest usługa, lub gdy usługi objęte art. 44 dyrektywy 2006/112/WE są świadczone na rzecz podatnika w ramach umowy obejmującej co najmniej jedną usługę wykorzystywaną w sposób nieidentyfikowalny i niewymierny, usługodawca ma prawo stwierdzić, że usługi są świadczone na rzecz miejsca, w którym usługobiorca ma siedzibę działalności gospodarczej.

2. Stosowanie niniejszego artykułu pozostaje bez uszczerbku dla obowiązków usługobiorcy”.

Prawo polskie

7 Artykuł 28b ust. 1–3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054) w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym stanowi:

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

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

3. W przypadku gdy podatnik będący usługobiorcą nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, o którym mowa w ust. 2, miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

8 Dong Yang, spółka prawa polskiego, w dniu 27 października 2010 r. zawarła z LG Display Co. Ltd. (Korea) (zwaną dalej „LG Korea"), spółką prawa koreańskiego z siedzibą w Seulu (Korea Południowa), umowę o świadczenie usług montażu płytek PCB (*printed circuit boards*, zwanych dalej „PCB") z materiałów i komponentów stanowiących własność LG Korea.

9 Materiały i komponenty konieczne do wywarzania PCB podlegały odprawie celnej, a następnie były dostarczane do Dong Yang przez spółkę zależną LG Korea, LG Display Polska sp. z o.o. (zwaną dalej „LG Polska"), spółkę prawa polskiego.

10 Dong Yang przekazywała z powrotem PCB do LG Polska, która na podstawie umowy z LG Korea, wykorzystywała te PCB do celów produkcji modułów TFT LCD. Te moduły, będące własnością LG Korea, były dostarczane innej spółce, LG Display Germany GmbH.

11 LG Polska posiada własne środki produkcji. Spółka ta oraz LG Korea posiadają odrębne numery identyfikacyjne VAT.

12 Dong Yang wystawiała LG Korea faktury za usługi montażu PCB, traktując te usługi jako niepodlegające opodatkowaniu VAT na terytorium Polski.

13 LG Korea zapewniła Dong Yang, że nie posiada w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, nie zatrudnia pracowników i nie posiada nieruchomości ani zaplecza technicznego na terytorium Polski.

14 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu uznał, że Dong Yang świadczyła usługi montażu PCB w Polsce w zakresie, w jakim LG Polska stanowiła stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej LG Korea. W związku z tym w dniu 28 lutego 2017 r. organ ten wezwał Dong Yang do zapłaty VAT z tytułu usług montażu, które świadczyła ona w 2012 r.

15 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu stwierdził w tej decyzji, że LG Korea – na podstawie stosunków umownych nawiązanych przez nią – wykorzystywała LG Polska jako własne miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

16 Zdaniem tego organu Dong Yang – zamiast opierać się wyłącznie na oświadczeniach LG Korea, zgodnie z którymi ta ostatnia nie miała stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce –powinna była zgodnie z art. 22 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 zbadać, kto był rzeczywistym beneficjentem świadczonych przez nią usług, a taka analiza pozwoliłaby jej na ustalenie, że tym faktycznym beneficjentem była LG Polska.

17 Dong Yang wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Polska) skargę o stwierdzenie nieważności decyzji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu z uwagi na to, że decyzja ta narusza art. 44 dyrektywy 2006/112, a także art. 11 ust. 1 oraz art. 21 i 22 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011.

18 Sąd odsyłający powołuje się na wyroki: z dnia 4 lipca 1985 r., Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); z dnia 2 maja 1996 r., Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184); z dnia 17 lipca 1997 r., ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374) oraz z dnia 16 października 2014 r., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298),

dotyczące pojęcia „stałego miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 44 tej dyrektywy. Jednakże zdaniem tego sądu zawisły przed nim spór odznacza się istotnymi faktycznymi różnicami. Ze względu bowiem na fakt, że siedziba spółki LG Korea znajduje się w państwie trzecim, to znaczy w Republice Korei, spółka ta nie korzysta ze swobód przyznanych w traktacie FUE i nie może w sposób dowolny prowadzić działalności gospodarczej na terenie Rzeczypospolitej Polskiej.

19 Biorąc pod uwagę, że prowadzenie takiej działalności jest możliwe wyłącznie poprzez posiadanie spółki zależnej, sąd odsyłający uważa, że spółka z siedzibą w państwie trzecim zawsze ma możliwość wywierania wpływu na działania swej spółki zależnej i w rezultacie dysponowania jej zasobami.

20 W związku z tym sąd odsyłający zastanawia się, czy i ewentualnie na jakich warunkach spółka zależna, jaką posiada na terenie Polski spółka z siedzibą w państwie trzecim, powinna być uznana przez usługodawcę, w szczególności w świetle obowiązków, jakie ciążą na nim na mocy art. 22 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na potrzeby określenia miejsca świadczenia usług.

21 W szczególności sąd ten zastanawia się nad kwestią, czy istnienie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej może być wywiedzione z samego faktu istnienia spółki zależnej, czy też usługodawca musi wziąć pod uwagę stosunki umowne między spółką dominującą a tą spółką zależną. W tym względzie sąd odsyłający zaznacza, że umowy o współpracy łączące spółkę dominującą ze spółką zależną, na podstawie których polskie organy podatkowe ustaliły istnienie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, zostały uzyskane w ramach postępowania podatkowego innego niż postępowanie, które doprowadziło do wszczęcia postępowania głównego i nie były dostępne usługodawcy, którego dotyczyło postępowanie główne.

22 W powyższych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, uznawszy za konieczne uzyskanie wyjaśnień ze strony Trybunału, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy z samego faktu posiadania przez spółkę mającą siedzibę poza terytorium Unii Europejskiej spółki zależnej na terytorium Polski można wywieść istnienie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce w rozumieniu art. 44 dyrektywy 2006/12 […] i art. 11 ust. 1 [rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011]?

2) Czy w wypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze podmiot trzeci zobowiązany jest do analizy stosunków umownych pomiędzy spółką z siedzibą poza terytorium Unii Europejskiej a spółką zależną w celu ustalenia, czy istnieje stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce przez tę pierwszą spółkę?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

23 Poprzez obydwa pytania, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 44 dyrektywy 2006/12 oraz art. 11 ust. 1 i art. 22 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 należy interpretować w ten sposób, że usługodawca może wywieść istnienie na terytorium państwa członkowskiego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki z siedzibą w państwie trzecim z samego faktu, że spółka ta posiada w tym państwie członkowskim spółkę zależną, czy też usługodawca ten jest zobowiązany do badania, w celu dokonania takiej oceny, stosunków umownych łączących te dwa podmioty.

24 Artykuł 44 dyrektywy 2006/112 stanowi w zdaniu pierwszym, że miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jednakże zdanie drugie tego artykułu przewiduje, że jeżeli usługi te są

świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

25 Przepisy te określają miejsce świadczenia usług w celu uniknięcia, z jednej strony zbiegu właściwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów (wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 42).

26 Trybunał orzekł już, że jeżeli 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 stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika stanowi odstępstwo od tej ogólnej zasady, jeżeli są spełnione określone warunki (wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 53, 56).

27 W związku z tym, aby zapobiec pojawieniu się okoliczności mogących zagrażać prawidłowemu funkcjonowaniu wspólnego systemu VAT, prawodawca Unii przewidział w art. 44 dyrektywy 2006/112, że w sytuacji gdy usługa została wyświadczona na rzecz miejsca, które można uznać za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, należy uznać, że miejscem świadczenia usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

28 Jeżeli chodzi o kwestię, czy istnieje „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej" w rozumieniu tegoż art. 44 zdanie drugie, należy zauważyć, że kwestia ta ma być badana z perspektywy podatnika będącego usługobiorcą (wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 57). W tym względzie, zgodnie z art. 11 rozporządzenia nr 282/2011, „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej" oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 tego rozporządzenia – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

29 Należy wprawdzie zauważyć w tym względzie, że umowa o wolnym handlu, o której mowa w pkt 3 niniejszego wyroku, w tabeli zawartej w załączniku 7-A-2 do niej, w jej drugiej kolumnie, zatytułowanej „Sposoby zakładania przedsiębiorstw", wprowadza zastrzeżenie na rzecz Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z którym inwestorzy koreańscy mogą podejmować i prowadzić działalność gospodarczą w Polsce tylko w formie spółki komandytowej, komandytowo-akcyjnej, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjnej. Przepis ten stoi na przeszkodzie temu, aby przedsiębiorstwa prawa koreańskiego prowadziły bezpośrednio działalność gospodarczą w Polsce.

30 Nie można jednak wykluczyć, że spółka zależna, którą posiada do celów prowadzenia takiej działalności spółka dominująca z siedzibą w Korei Południowej może stanowić stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej tej spółki dominującej w państwie członkowskim Unii w rozumieniu art. 44 dyrektywy 2006/112 w świetle art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011. W rezultacie zastrzeżenie, o którym mowa w poprzednim punkcie, nie ma wpływu na wykładnię pojęcia „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej" w rozumieniu art. 44 dyrektywy 206/112.

31 Należy przypomnieć, że uwzględnienie rzeczywistości gospodarczej i handlowej stanowi podstawowe kryterium dla stosowania wspólnego systemu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo). W związku z tym uznanie danego miejsca za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej nie może zależeć wyłącznie od statusu prawnego zainteresowanego podmiotu.

32 W tym względzie, o ile możliwe jest, aby spółka zależna stanowiła stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej swej spółki dominującej (zob. podobnie wyrok z dnia 20 lutego 1997 r., DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77, pkt 25, 26), o tyle taka kwalifikacja zależy od materialnych przesłanek ustanowionych rozporządzeniem wykonawczym nr 282/2011, w szczególności w jego art. 11, które należy oceniać w kontekście rzeczywistości gospodarczej i handlowej.

33 Z powyższych uwag wynika, że usługodawca nie może wywieść istnienia na terytorium państwa członkowskiego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki mającej siedzibę w państwie trzecim, wyłącznie opierając się na fakcie, że spółka ta posiada w tym państwie członkowskim spółkę zależną.

34 Co się tyczy kwestii, czy podmiot świadczący dane usługi jest zobowiązany do dokonania analizy stosunków umownych między rzeczoną spółką a jej spółką zależną w celu określenia, czy pierwsza z nich posiada takie stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w tym państwie członkowskim, należy zauważyć, że sąd odsyłający odwołuje się w postanowieniu odsyłającym do art. 22 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011.

35 W tym względzie należy przypomnieć, że tenże art. 22 przewiduje szereg kryteriów, które powinien uwzględnić taki usługodawca w celu ustalenia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy. Obejmuje to przede wszystkim analizę charakteru i zastosowania świadczonej usługi na rzecz podatnika-usługobiorcy. Następnie gdy analiza ta nie pozwala na określenie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej tego usługobiorcy, należy dokonać analizy w szczególności tego, czy umowa, zamówienie i numer identyfikacyjny VAT przyznany przez państwo członkowskie usługobiorcy i przekazany usługodawcy przez usługobiorcę wskazują stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej jako miejsce odbioru usługi i czy stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej jest tożsame z podmiotem płacącym za usługę. Wreszcie, w przypadku gdy dwa ww. kryteria nie pozwalają na określenie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy, usługodawca ma prawo stwierdzić, że usługi są świadczone na rzecz miejsca, w którym usługobiorca ma siedzibę działalności gospodarczej.

36 W rezultacie należy stwierdzić, jak podniosły rządy polski i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Europejska, że z rzeczonego art. 22 nie wynika, że podmiot świadczący odnośne usługi jest zobowiązany do badania stosunków umownych między spółką z siedzibą w państwie trzecim a jej spółką zależną z siedzibą w państwie członkowskim w celu ustalenia, czy pierwsza z nich posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w tym państwie członkowskim. W szczególności art.22 ust. 1 akapit drugi odnosi się do umowy świadczenia usług między usługodawcą a podatnikiem-usługobiorcą, a nie do stosunków umownych między tym podatnikiem-usługobiorcą a podmiotem, mogącym stosownie do okoliczności, być uznanym za jego stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

37 Ponadto, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 73 i 74 opinii, nie można zobowiązać usługodawcy, wymagając od niego badania stosunków umownych między spółką dominującą a spółką zależną, w sytuacji gdy informacje na ten temat są mu co do zasady niedostępne, do wykonywania zadań należących do organów podatkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 3 października 2019 r., Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 W świetle powyższych uwag na przedłożone pytania należy odpowiedzieć, że art. 44 dyrektywy 2006/12 oraz art. 11 ust. 1 i art. 22 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 należy interpretować w ten sposób, że usługodawca nie może wywieść istnienia na terytorium państwa członkowskiego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki z siedzibą w państwie trzecim z samego faktu, że spółka ta posiada w tym państwie członkowskim spółkę zależną, oraz że usługodawca ten nie jest zobowiązany do badania, w celu dokonania takiej oceny, stosunków umownych łączących te dwa podmioty.

W przedmiocie kosztów

39 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 (piąta 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 ust. 1 i art. 22 ust. 1 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 usługodawca nie może wywieść istnienia na terytorium państwa członkowskiego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki z siedzibą w państwie trzecim z samego faktu, że spółka ta posiada w tym państwie członkowskim spółkę zależną, oraz że usługodawca ten nie jest zobowiązany do badania, w celu dokonania takiej oceny, stosunków umownych łączących te dwa podmioty.

Regan Jarukaitis Juhász

Ilešič Lycourgos

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 7 maja 2020 r.

Sekretarz
A. Calot Escobar

Prezes piątej izby
E. Regan