

Sprawa C-333/20**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

22 lipca 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Curtea de Apel București (Rumunia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

30 grudnia 2019 r.

Strona skarżąca:

Berlin Chemie A. Menarini SRL

Druga strona postępowania:

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Interwient:

Berlin Chemie AG

Przedmiot postępowania głównego

Skarga administracyjna, w drodze której skarżąca Berlin Chemie A. Menarini SRL, spółka handlowa z siedzibą w Rumunii, której żądania popiera będąca interwientem Berlin Chemie AG, spółka handlowa z siedzibą w Niemczech, wnosi do Curtea de Apel București (sądu apelacyjnego w Bukareszcie, Rumunia), po pierwsze, o stwierdzenie nieważności wydanej przez drugą stronę postępowania, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (administrację podatkową dla średnich podatników w Bukareszcie – regionalną dyrekcję generalną finansów publicznych w Bukareszcie), decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego, zobowiązującej skarżącą do zapłaty 42 461 424 (lei rumuńskich) RON tytułem domiaru podatku od wartości dodanej (VAT),

5 855 738 RON tytułem odsetek oraz 3 289 071 RON tytułem kary pieniężnej, a po drugie, o nakazanie zwrotu kwot już zapłaconych na podstawie wspomnianej decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Wykładnia art. 44 zdanie drugie dyrektywy 2006/112 i art. 11 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011.

Pytania prejudycjalne

1) Czy dla uznania, że spółka, która dokonuje dostawy towarów na terytorium państwa członkowskiego innego niż to, w którym ma siedzibę działalności gospodarczej, ma – 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 i art. 11 rozporządzenia Rady nr 282/2011 – stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w państwie, w którym dokonuje dostawy towarów, konieczne jest, aby zaplecze personalne i techniczne wykorzystywane przez nią na terytorium tego ostatniego państwa stanowiło jej własność, czy też jest wystarczające, aby spółka ta miała bezpośredni i stały dostęp do takiego zaplecza personalnego i technicznego za pośrednictwem innej spółki powiązanej, kontrolowanej przez nią, gdyż posiada większość udziałów w niej?

2) Czy dla uznania, że spółka, która dokonuje dostawy towarów na terytorium państwa członkowskiego innego niż to, w którym ma siedzibę działalności gospodarczej, ma – 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 i art. 11 rozporządzenia Rady nr 282/2011 – stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w państwie, w którym dokonuje dostawy towarów, konieczne jest, aby domniemane stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej bezpośrednio uczestniczyło w decyzjach dotyczących dostawy towarów, czy też jest wystarczające, że spółka ta posiada w państwie, w którym dokonuje dostawy towarów, zaplecze techniczne i personalne udostępnione jej w ramach umów zawartych z innymi spółkami, których przedmiotem jest działalność w zakresie marketingu, regulacji, reklamy, magazynowania i reprezentacji, mogąca mieć bezpośredni wpływ na wielkość sprzedaży?

3) Czy w ramach wykładni art. 44 zdanie drugie dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i art. 11 rozporządzenia Rady nr 282/2011 możliwość bezpośredniego i stałego dostępu podatnika do zaplecza technicznego i personalnego innego podatnika powiązanego, którego on kontroluje, wyklucza możliwość uznania tej ostatniej spółki powiązanej za usługodawcę na rzecz utworzonego w ten sposób stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej?

Przywołane przepisy prawa Unii

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, art. 44 zdanie drugie.

Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, art. 10 i 11.

Przywołane przepisy prawa krajowego

Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal (ustawa nr 571/2003 kodeks podatkowy), obowiązująca do dnia 31 grudnia 2015 r., art. 133 ust. 2, zgodnie z którym „[m]iejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli usługi 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 podatnika będącego usługobiorcą. 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”, oraz art. 125¹ ust. 2 lit. b), zgodnie z którym „uznaje się, że podatnik mający siedzibę działalności gospodarczej poza Rumunią ma siedzibę w Rumunii, jeżeli ma w Rumunii stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, to znaczy jeżeli posiada zaplecze techniczne i personalne wystarczające do regularnego dokonywania dostaw towarów lub świadczenia usług podlegających opodatkowaniu”.

Od dnia 1 stycznia 2016 r. przepisy te, w tym samym brzmieniu, są zawarte odpowiednio w art. 278 ust. 2 i w art. 266 ust. 2 Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal (ustawy nr 227/2015 kodeks podatkowy).

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 Interwenient Berlin Chemie AG jest spółką z siedzibą w Niemczech, która sprzedaje w Rumunii produkty farmaceutyczne nieprzerwanie od 1996 r. Berlin Chemie AG ma w Rumunii przedstawiciela podatkowego i jest zarejestrowana w tym państwie dla celów VAT oraz jako płatnik podatku „clawback” (mechanizm zwrotu nadpłaconych kwot). Towary sprzedawane przez interwenienta uzyskały pozwolenie na dopuszczenie do obrotu w Rumunii.
- 2 W 2007 r. interwenient zawarł z rumuńską spółką handlową Fildas Trading SRL umowę dotyczącą magazynowania jego towarów, na mocy której, w celu zapewnienia stałej dostępności tych towarów w Rumunii Berlin Chemie AG dostarcza spółce Fildas Trading SRL zapasy towarów zgodnie z aktualnym

cennikiem. Spółka Fildas Trading SRL zobowiązuje się do przechowywania w magazynie towarów interwenienta, oddzielnie od towarów innych spółek, do prowadzenia ścisłej rachunkowości tych towarów wraz z rejestracją przyjęć i wydań oraz inwentaryzacji towarów według ich terminu ważności, do umożliwienia przeprowadzenia kontroli przez interwenienta oraz udostępnienia towarów nabywającym je osobom trzecim, przy czym wspomniana spółka może także pobierać we własnym imieniu magazynowane towary w celu ich dalszej sprzedaży.

- 3 W 2011 r. utworzona została spółka skarżąca Berlin Chemie A. Menarini SRL z siedzibą w Bukareszcie, której jedynym udziałowcem jest Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH z siedzibą w Niemczech, której z kolei udziały w wysokości 95% należą do interwenienta Berlin Chemie AG. Zgodnie z aktem założycielskim główny sektor działalności rumuńskiej spółki obejmuje działalność doradczą w zakresie zarządzania, główną działalność spółki stanowi działalność doradcza w zakresie public relations i komunikacji, ponadto spółka może prowadzić działalność drugorzędą, taką jak handel hurtowy produktami farmaceutycznymi, działalność w zakresie doradztwa handlowego i zarządzania, działalność agencji reklamowej, działalność w zakresie badań rynku i badań opinii publicznej.
- 4 W dniu 1 czerwca 2011 r. interwenient i skarżąca zawarli „umowę dotyczącą marketingu, reklamy i usług w zakresie regulacji”, podlegającą prawu niemieckiemu, na mocy której rumuńska spółka zobowiązała się do prowadzenia wszelkich działań marketingowych niezbędnych do aktywnego promowania towarów interwenienta w Rumunii w celu zwiększenia popytu na te towary w Rumunii zgodnie ze strategiami i budżetami ustalonymi i rozwijanymi przez interwenienta, a także do utworzenia i utrzymania profesjonalnego działu doradztwa prawnego w celu rozwiązywania kwestii związanych z reklamą, informowaniem i promowaniem na rachunek i w interesie interwenienta, ponosząc również w sposób ciągły i stały odpowiedzialność za przestrzeganie wszystkich przepisów obowiązujących w danym państwie oraz wewnętrznych procedur interwenienta regulujących reklamę, promocję oraz inne związane z tym kwestie i sytuacje.
- 5 Skarżąca zobowiązała się również do podjęcia wszelkich działań regulacyjnych koniecznych do uzyskania przez interwenienta pozwoleń niezbędnych do dystrybucji towarów w Rumunii, w tym do pośrednictwa w uzyskaniu wszelkich rejestracji, certyfikatów i innych pozwoleń administracyjnych, monitorowania przypadków nieuczciwej konkurencji, naruszeń patentów i innych zdarzeń mających negatywny wpływ na działalność, a także do pomocy w badaniach klinicznych i w innych działaniach w zakresie badań i rozwoju.
- 6 Na podstawie tej umowy skarżąca zobowiązała się zapewnić odpowiednią dostawę literatury medycznej i materiałów promocyjnych zatwierdzonych przez interwenienta, aby mogły one być wykorzystywane przez przedstawicieli farmaceutycznych w promocji towarów, natomiast interwenient zobowiązał się

udostępnić skarżącej bezpłatne próbki towarów w związku z prowadzoną przez skarżącą reklamą towarów, które to próbki skarżąca powinna dostarczyć pracownikom służby zdrowia na danym obszarze na rachunek interwenienta.

- 7 Umowa przewidywała ponadto prawo interwenienta Berlin Chemie AG do kontrolowania ksiąg rachunkowych i obiektów rumuńskiej spółki.
- 8 Za usługi świadczone przez rumuńską spółkę uzgodniono zapłatę miesięcznego wynagrodzenia obliczonego na podstawie sumy wszystkich kosztów faktycznie poniesionych przez rumuńską spółkę, powiększonych o 7,5% za każdy rok kalendarzowy.
- 9 Począwszy od dnia 14 marca 2013 r., płatności i transakcje między skarżącą a interwenientem są dokonywane na podstawie „umowy o zerowaniu sald”, a mianowicie umowy o zarządzaniu zasobami pieniężnymi/effective cross border cash pooling contract (umowy o transgranicznym wspólnym zarządzaniu płynnością finansową), w ramach której to umowy rachunek wiodący należy do interwenienta, a bankiem wiodącym jest Uni Credit Bank AG (Niemcy). Rachunek skarżącej jest rachunkiem „uczestniczącym” lub „peryferyjnym”, a bank, w którym jest on prowadzony, UniCredit Țiriac Bank (Rumunia), jest bankiem uczestniczącym.
- 10 W szczególności zapłata za usługi świadczone przez skarżącą na rzecz interwenienta następuje poprzez zawarcie umów dotyczących kompensacji faktur za usługi wystawionych przez skarżącą dla spółki niemieckiej z odpłatną pożyczką udzieloną przez spółkę niemiecką spółce rumuńskiej, przy czym faktury i pożyczka mają taką samą wartość. Egzemplarz umowy o kompensacji został przesłany do Banca Națională a României (narodowego banku Rumunii).
- 11 Zgodnie z informacjami dostarczonymi przez Oficiul Național al Registrului Comerțului (krajowy urząd rejestru handlowego, Rumunia) skarżąca zatrudniała w 2016 r. przeciętnie 201 pracowników, w tym 151 przedstawicieli handlowych (Sales Representatives).
- 12 Skarżąca świadczyła na rzecz interwenienta usługi w zakresie marketingu, reklamy i regulacji, o których mowa w umowie, uznając, że usługi te nie podlegają opodatkowaniu w Rumunii, lecz w Niemczech, i wystawiając w związku z tym faktury ze stawką zerową podatku od wartości dodanej.
- 13 Biorąc pod uwagę, że interwenient Berlin Chemie AG dysponuje w Rumunii wystarczającym zapleczem technicznym i personalnym, aby posiadać stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Rumunii, znajdujące się w siedzibie skarżącej w Bukareszcie, druga strona postępowania uznała, iż usługi w zakresie marketingu, promocji i uzyskiwania pozwoleń dotyczących towarów, świadczone przez skarżącą na rzecz interwenienta w okresie od 1 lutego 2014 r. do 31 grudnia 2016 r., podlegały opodatkowaniu w Rumunii, obliczyła dodatkową podstawę opodatkowania w wysokości 183 763 182 RON i wydała decyzję o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego z dnia 29 listopada 2017 r.,

nakładającą na skarżącą dodatkowe obowiązki w zakresie zapłaty VAT, odsetek i kary pieniężnej.

- 14 Skarżąca wniosła skargę administracyjną do sądu odsyłającego – Curtea de Apel București (sądu apelacyjnego w Bukareszcie), wnosząc o stwierdzenie nieważności rzeczony decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego i zwrot kwot już zapłaconych na jej podstawie. Spółka Berlin Chemie AG złożyła wniosek o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta po stronie skarżącej, podnosząc, że w zakresie, w jakim decyzja o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego stwierdza, iż Berlin Chemie AG posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Rumunii, ma ona bezpośredni wpływ na traktowanie pod względem podatkowym transakcji między Berlin Chemie AG a skarżącą. Wniosek ten został uwzględniony przez sąd odsyłający.

Zasadnicze argumenty stron postępowania głównego

- 15 Druga strona postępowania uznała, że przesłanki określone w art. 125¹ ust. 2 lit. b) ustawy nr 571/2003 i odpowiednio w art. 266 ust. 2 ustawy nr 227/2015 w związku z rozporządzeniem nr 282/2011 zostały spełnione, w związku z czym interwenient posiada w Rumunii wystarczające zaplecze techniczne i personalne, aby mieć stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Rumunii pod adresem siedziby skarżącej. Ponadto, na mocy odpowiednio art. 133 ust. 2 ustawy nr 571/2003 i art. 278 ust. 2 ustawy nr 227/2015 miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym znajduje się stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej przez podmiot będący usługobiorcą, a mianowicie Rumunia.
- 16 Aby dojść do tych wniosków, druga strona postępowania oparła się na szeregu okoliczności, w tym na okoliczności, że interwenient jest jedynym klientem skarżącej. Ponadto z okoliczności, że w ramach umowy z 2011 r. skarżąca zobowiązała się do świadczenia usług marketingowych na rzecz niemieckiej spółki, oraz z okoliczności, że zgodnie z jej schematem organizacyjnym skarżąca zatrudnia 151 przedstawicieli handlowych, wynika, iż główna działalność wykonywana przez pracowników skarżącej ma na celu zwiększenie/pozyskanie zamówień na produkty farmaceutyczne sprzedawane przez interwenienta Berlin Chemie AG.
- 17 Druga strona postępowania uznała, że niemiecka spółka miała dostęp do zaplecza technicznego w Rumunii, a konkretnie do zaplecza technicznego skarżącej (komputerów, systemów operacyjnych, pojazdów), które zostało zakupione ze środków pieniężnych pochodzących od spółki niemieckiej. Skarżąca podniosła natomiast, że zaplecze to należy do niej i że nie ma znaczenia, iż zostało ono nabyte ze środków pieniężnych pożyczonych przez spółkę niemiecką, za które płaci ona odsetki.
- 18 Organ podatkowy będący drugą stroną postępowania stwierdził, że działalność wykonywana przez pracowników skarżącej obejmuje również otrzymywanie i przekazywanie interwenientowi zamówień na produkty farmaceutyczne

dystrybutorów hurtowych z Rumunii, a także przetwarzanie faktur i ich przekazywanie od interwenienta do jego klientów, oraz że pracownicy skarżącej pozostają również w związku ze spółką Fildas, przechowującą towary sprzedawane przez niemiecką spółkę będącą interwenientem. Skarżąca podnosi, że decyzja dotycząca dostaw produktów farmaceutycznych jest podejmowana przez spółkę niemiecką, i twierdzi, że prowadzona przez nią działalność ma charakter wyłącznie pomocniczy i administracyjny oraz ma ona na celu ułatwienie komunikacji i przezwycięzenie barier językowych, a także że jej pracownicy nie są uprawnieni do zaciągania zobowiązań w imieniu spółki niemieckiej. Ponadto zdaniem skarżącej przyjmowanie zamówień dystrybutorów kierowanych do interwenienta oraz faktur interwenienta kierowanych do dystrybutorów stanowi działalność sekretarską/rachunkową pozbawioną znaczenia dla ustanowienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, a korzystanie z adresu pocztowego również nie jest w tym celu wystarczające.

- 19 Inne okoliczności, które druga strona postępowania uznała za istotne dla ustanowienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, obejmują fakt, że skarżąca świadczyła na rzecz interwenienta usługi w zakresie regulacji dotyczące produktów farmaceutycznych sprzedawanych przez interwenienta na rynku rumuńskim oraz że pracownik skarżącej został wyznaczony przez interwenienta do zajmowania się kwestiami z zakresu nadzoru nad bezpieczeństwem farmakoterapii. Skarżąca nie uważa również tych okoliczności za wystarczające do ustanowienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, ponieważ pierwsza z nich może dotyczyć każdego innego przedsiębiorstwa.
- 20 Druga strona postępowania wskazała również, że w skład komisji dokonujących inwentaryzacji towarów sprzedawanych przez interwenienta i znajdujących się w magazynach spółki Fildas wchodził pracownicy skarżącej. Skarżąca podnosi jednak, że jej pracownicy wykonywali jedynie działalność administracyjną polegającą na ułatwieniu komunikacji, ponieważ pracownicy spółki Fildas we wspomnianym magazynie nie znali języka angielskiego, a inwentaryzacja została przeprowadzona w obecności pracownika interwenienta, który udał się specjalnie w tym celu z Niemiec do Rumunii.
- 21 Druga strona postępowania wskazała również, że skarżąca postanowiła zniszczyć niektóre produkty lecznicze, natomiast skarżąca stwierdziła, iż zniszczyła jedynie należące do niej próbki, a nie towary należące do interwenienta i magazynowane w Rumunii.
- 22 Ponadto zdaniem drugiej strony postępowania skarżąca zawarła umowę dotyczącą usług reklamowych i merchandisingowych w celu promowania towarów sprzedawanych przez interwenienta na rynku rumuńskim oraz organizowała wydarzenia mające na celu promocję produktów farmaceutycznych interwenienta i uczestniczyła w tych wydarzeniach. W ramach owych wydarzeń skarżąca oferowała próbki wspomnianych produktów pracownikom służby zdrowia. Skarżąca jest lokalnym przedstawicielem posiadaczy pozwoleń na dopuszczenie

do obrotu towarów sprzedawanych w Rumunii przez interwenienta Berlin Chemie AG.

- 23 Organ podatkowy wskazał również, że rachunkowość podatkowa skarżącej jest zorganizowana w centrach kosztów 25 towarów sprzedawanych przez interwenienta w Rumunii, wraz z ich przeniesieniem do ksiąg rachunkowych, oraz że skarżąca jest aktywnym członkiem rumuńskiego stowarzyszenia międzynarodowych producentów produktów leczniczych, mimo iż nie produkuje i nie sprzedaje produktów leczniczych na terytorium Rumunii. Skarżąca uważa, że również te okoliczności nie są istotne, bowiem, po pierwsze, uzasadnia ona organizację swojej rachunkowości podatkowej tym, że na promocję każdego towaru istnieją budżety, oraz przestrzeganiem międzynarodowych standardów rachunkowości, a po drugie, podnosi ona, że aby być członkiem rzeczonoego stowarzyszenia, wystarczy prowadzić jakąkolwiek działalność w sektorze farmaceutycznym.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

- 24 Sąd odsyłający wskazuje, że ponieważ wystąpiono do niego o ustalenie miejsca opodatkowania usług w zakresie marketingu, reklamy i regulacji, świadczonych przez skarżącą na rzecz interwenienta, oraz o zweryfikowanie, czy będąca interwenientem spółka niemiecka ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Rumunii, rozstrzygnięcie postępowania głównego zależy od wykładni art. 44 zdanie drugie dyrektywy 2006/112 i art. 11 rozporządzenia nr 282/2011.
- 25 W odniesieniu do właściwych przepisów krajowych, które uzależniają istnienie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Rumunii od dostępności w tym państwie zaplecza technicznego i personalnego wystarczającego, aby regularnie dokonywać dostaw towarów lub świadczenia usług podlegających opodatkowaniu, sąd odsyłający zauważa, że mają one brzmienie stosunkowo odmienne od brzmienia art. 11 rozporządzenia nr 282/2011, zgodnie z którym „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.
- 26 Sąd odsyłający wskazuje szereg wyroków Trybunału Sprawiedliwości, a mianowicie wyroki: *Welmory* (C-605/12); *Commissioners of Customs and Excise/DFDS* (C-260/95); *Daimler i Widex* (C-318/11 i C-319/11); *TGE Gas Engineering* (C-16/17); *ARO Lease/Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam* (C-190/95); *RAL (Channel Islands) i in.* (C-452/03); *WebMindLicenses* (C-419/14); *Faaborg-Gelting Linien/Finanzamt Flensburg* (C-231/94); *Berkholz/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt* (C-168/84);

E.ON Global Commodities (C-323/12); Planzer Luxembourg (C-73/06) i FCE Bank (C-210/04), które dotyczą jednak stanów faktycznych i prawnych innych niż w niniejszej sprawie, w związku z czym sąd odsyłający ma wątpliwości co do tego, jakiej należy dokonać wykładni art. 44 zdanie drugie dyrektywy 2006/112 i art. 11 rozporządzenia nr 282/2011.

- 27 Ponadto nie wydaje się, aby wcześniejsze orzecznictwo Trybunału dotyczyło również znaczenia świadczenia usług marketingowych dla ustanowienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, biorąc pod uwagę, że takie usługi marketingowe wiążą się z prowadzeniem złożonej działalności mającej wystarczająco ścisły związek z działalnością w zakresie sprzedaży towarów, gdyż mogą one mieć wpływ na wyniki działalności gospodarczej.
- 28 W odniesieniu do pytania pierwszego sąd odsyłający wskazuje, że chociaż organ podatkowy uznał, iż interwenient Berlin Chemie AG posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Rumunii, biorąc pod uwagę zaplecze personalne i techniczne, jakim dysponuje skarżąca będąca spółką prawa rumuńskiego kontrolowaną przez interwenienta, z którą interwenient zawarł umowę, na podstawie której na jego rzecz świadczone są na zasadzie wyłączności usługi w zakresie marketingu, reklamy i regulacji, ściśle związane z długotrwałą i stałą działalnością gospodarczą prowadzoną przez interwenienta w Rumunii, wspomniane zaplecze personalne i techniczne należy, przynajmniej z formalnego punktu widzenia, do rumuńskiej spółki, która wydaje się, że została utworzona właśnie w celu świadczenia wspomnianych usług.
- 29 Ponadto, ponieważ skarżąca nie ma już innych klientów, dostęp interwenienta do zasobów skarżącej wydaje się być bezpośredni i stały.
- 30 W związku z powyższym sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy przedstawiona sytuacja pozwala uznać, że interwenient posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Rumunii, czy też konieczne jest, aby rozpatrywane zaplecze personalne i techniczne należało do niego bezpośrednio. Gdyby bowiem dana osoba mogła przenieść opodatkowanie usług z jednego do drugiego państwa członkowskiego, zaspokajając swoje potrzeby w zakresie zaplecza personalnego i technicznego w drodze umów zawartych ze spółkami utworzonymi specjalnie w celu świadczenia takich usług, niezbędnych do prowadzenia działalności gospodarczej w drugim państwie członkowskim, mogłoby to stanowić zachętę do nadużyć.
- 31 Ponieważ skarżąca nie jest oddziałem spółki niemieckiej, rozpatrywana sytuacja różni się od sytuacji leżącej u podstaw wyroku Trybunału w sprawie Commissioners of Customs and Excise/DFDS (C-260/95), która dotyczyła szczególnej sytuacji biur podróży.
- 32 Sytuacja ta różni się również od sytuacji, która leżała u podstaw wyroku w sprawie Welmory (C-605/12), w której spółki były niezależne, natomiast

w niniejszej sprawie interwenient kontroluje skarżącą i korzysta z jej zasobów na zasadzie wyłączności.

- 33 Co się tyczy pytania drugiego i twierdzenia skarżącej, zgodnie z którym świadczone usługi mają charakter wyłącznie administracyjny i pomocniczy oraz są one pozbawione znaczenia dla celów art. 44 zdanie drugie dyrektywy 2006/112 i art. 11 rozporządzenia nr 282/2011, sąd odsyłający zauważa, że sytuacja rozpatrywana w niniejszej sprawie różni się od sytuacji, która leżała u podstaw wyroków Trybunału w sprawach: ARO Lease/Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam (C-190/95); Berkholz/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (C-168/84); Welmory (C-605/12) i Planzer Luxembourg (C-73/06).
- 34 Sąd odsyłający wskazuje, że ma wątpliwości, czy usługi marketingowe świadczone przez skarżącą, których nie można pomylić z usługami reklamowymi, mogą być uznane za zwykłą działalność administracyjną i pomocniczą, gdyż wydaje się, że usługi te są nieodłącznie związane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez spółkę niemiecką w Rumunii, a mianowicie ze sprzedażą produktów farmaceutycznych, i wydają się one mieć bezpośredni wpływ na dostawę tych produktów w Rumunii.
- 35 Chociaż pracownicy skarżącej sami nie podejmują decyzji dotyczącej sprzedaży produktów farmaceutycznych interwenienta na terytorium Rumunii, to jednak schemat organizacyjny skarżącej obejmuje 150 „Sales representatives” (przedstawiciele handlowi) i „Sales Manager”, co wskazuje na to, że ich działalność jest ściśle związana z pozyskiwaniem zamówień na produkty interwenienta. Pracownicy skarżącej są również zaangażowani w przekazywanie zamówień klientom interwenientowi, w związku z czym ich działalność jest ukierunkowana na sprzedaż produktów farmaceutycznych.
- 36 W odniesieniu do pytania trzeciego sąd odsyłający wskazuje, że obrona skarżącej opiera się na argumentach, zgodnie z którymi skarżąca i interwenient są odrębnymi osobami prawnymi, które z gospodarczego punktu widzenia nie stanowią całości, oraz na nieistotności okoliczności wziętych pod uwagę przez drugą stronę postępowania w celu wykazania, że interwenient posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Rumunii.
- 37 Nawet jeśli skarżąca nie została utworzona jako oddział lub spółka zależna spółki niemieckiej, sąd odsyłający, mając również na uwadze kontrolę sprawowaną przez interwenienta w zakresie kapitału zakładowego, związek między działalnością skarżącej a działalnością polegającą na sprzedaży towarów interwenienta, wyłączność usług świadczonych przez skarżącą oraz prawo interwenienta do kontrolowania ksiąg rachunkowych i obiektów skarżącej, ma wątpliwości co do możliwości uznania tych dwóch spółek za jedną osobę prawną.
- 38 Sytuacja rozpatrywana w niniejszej sprawie różni się od sytuacji, która leżała u podstaw wyżej wymienionych wyroków Trybunału, ponieważ skarżąca nie jest

spółką zależną lub oddziałem interwenienta, lecz także nie jest od niego niezależna.

- 39 Sąd odsyłający ma zatem wątpliwości, czy ta sama osoba prawna może jednocześnie być stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej innej osoby prawnej, ale również usługodawcą dla utworzonego w ten sposób stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

DOKUMENT ROBOCZY