

Przesłanki uznania osoby prawnej za zależnego przedstawiciela w rozumieniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec – adwokat doradca podatkowy Mikołaj Hewelt, HWW Hewelt Wojnowski i Wspólnicy Sp.k.

Wyrok NSA z 2022-02-15 - II FSK 1340/19

- 1. Wykonywanie czynności w relacji spółka zagraniczna-agent, w tym przetwarzanie zamówień, zapewnienie powierzchni magazynowej, zapewnienie transportu dystrybuowanych do klientów towarów (w tym załadunek, przeładunek, wyładunek), wsparcie w bieżącej obsłudze magazynowej, wsparcie działalności sprzedażowej, pakowanie towarów, przygotowywanie ich do wysyłki, dostarczanie usług zarządzania jakością (kontrola jakości, weryfikacja reklamacji), doradztwo dotyczące prowadzenia działalności oraz zarządzania, w tym planowania łańcucha dostaw, nie świadczy o przedstawicielstwie zależnym.**
- 2. Wykonywanie czynności przez agenta w ramach pełnomocnictwa podatkowego w imieniu spółki zagranicznej w stosunku do administracji skarbowej, a także wsparcie w zakresie usług finansowych (deklaracje VAT, JPK w VAT), nie świadczy o przedstawicielstwie zależnym.**
- 3. Obsługa klientów już pozyskanych nie świadczy o przedstawicielstwie zależnym.**
- 4. Stopień kontroli niewykraczający poza normalne, zwyczajowe zainteresowanie usługobiorcy przebiegiem realizacji umowy z usługodawcą nie świadczy o zależności.**

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

WSA:

Spółka R. GmbH z siedzibą w L. w Niemczech ("Wnioskodawca", "Skarżąca", "Spółka", "Strona") zwróciła się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej ("Dyrektor", "Organ" "Organ interpretacyjny") o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w trybie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.; dalej też "Ordynacja" lub "Op"), dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie powstania zakładu Wnioskodawcy w Polsce. We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:

Skarżąca jest jednym z podmiotów należących do międzynarodowej grupy IBP. Głównym przedmiotem działalności Spółki jest produkcja oraz dystrybucja wyrobów armatury łazienkowej. Dotychczas Spółka funkcjonowała na terytorium Polski jako przedstawicielstwo handlowe innej spółki z grupy I. - spółki C. Ltd ("C.") z siedzibą w Wielkiej Brytanii. W związku z planową reorganizacją w ramach grupy I. planowana jest zmiana modelu dystrybucji towarów. Spółka będzie bezpośrednio sprzedawać towary na terytorium Polski oraz innych krajów europejskich, wysyłając je z magazynu położonego na terytorium kraju. Odbiorcami towarów Spółki są odbiorcy hurtowi oraz detaliczni działający w branży sanitarnej. W celu prowadzenia działalności dystrybucyjnej (a więc i czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług) na terytorium kraju Spółka zamierza nabywać od C. usługi bieżącego wsparcia sprzedaży, na które składać się będą między innymi:

- przetwarzanie zamówień, utrzymywanie relacji z klientami;
- zapewnienie powierzchni magazynowej;

- zapewnienie transportu dystrybuowanych do klientów towarów (w tym załadunek, przeładunek, wyładunek etc.);
- wsparcie w bieżącej obsłudze magazynowej, wsparcie działalności sprzedażowej - pakowanie towarów, przygotowywanie ich do wysyłki;
- dostarczanie usług zarządzania jakością (np. kontrola jakości, weryfikacja reklamacji);
- doradztwo dotyczące prowadzenia działalności oraz zarządzania, w tym planowania łańcucha dostaw;
- wsparcie w zakresie usług finansowych, w tym przygotowywanie deklaracji VAT, informacji podsumowujących oraz JPK

Wymienione wyżej usługi świadczone na rzecz Spółki realizowane są przez pracowników C. bądź podwykonawców C. w oparciu o ramową umowę zawartą pomiędzy Spółką, a C. Wnioskodawca podkreślił, iż C. nie wykonuje podobnych usług na rzecz innych podmiotów gospodarczych. Głównym przedmiotem działalności C. jest bowiem dystrybucja armatury do hydrauliki, ogrzewania, klimatyzacji i chłodnictwa. Na potrzeby swojej własnej działalności dystrybucyjnej C. korzysta z powierzchni magazynowej. Umowa Spółki z C. nie przewiduje udostępniania Spółce całości lub wyraźnie określonej części powierzchni magazynu C., lecz zapewnienie ww. usług związanych z magazynowaniem towaru, co należy odróżnić od najmu powierzchni magazynowej. Pracownicy Spółki nie będą mieli dostępu do pomieszczeń, powierzchni magazynowej C., jak również nie będą "odwiedzali" magazynu C. celem nadzorowania, monitorowania prac wykonywanych w ramach umowy. C. będzie obciążać Spółkę fakturami za miesięczne okresy rozliczeniowe. C. ma na terytorium kraju stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221, ze zm., dalej też "upty"), jest również zarejestrowana jako czynny podatnik VAT w Polsce.

Negocjacje handlowe, zawieranie umów z odbiorcami towarów Spółka będzie realizować bezpośrednio z centrali, tj. z terytorium Niemiec (pracownicy C. nie są angażowani w tę sferę aktywności Spółki). Działalność Spółki można podzielić w sposób następujący:

- management, wszelkiego rodzaju decyzje o charakterze zarządczym, dział sprzedaży (przyjmowanie zamówień, zawieranie umów sprzedaży), rozwój produktu (product development), marketing, księgowość, jest przez Spółkę prowadzona całkowicie na terytorium Niemiec;
- obsługa klienta (np. reklamacje, zwroty) realizowana jest zarówno na terytorium Niemiec, jak i Polski (w ramach usług C.);
- magazynowanie towarów, ich pakowanie, wysyłka, kontrola jakości oraz sprawozdawczość VAT, wykonywana będzie na terytorium Polski (w ramach usług C.).

Następnie Wnioskodawca wyjaśnił, że na terytorium kraju Spółka nie posiada własnego personelu. Spółka, poza usługami wskazanymi w ww. umowie, nie będzie posiadać również zaplecza technicznego w postaci nieruchomości, maszyn, samochodów oraz innych urządzeń. Spółka nie nabywa innych niż ww. usługi ani towarów od podmiotów innych niż C. Spółka nie posiada na terytorium Polski biura, ani żadnej innej stałej placówki, za pomocą której prowadzona by była działalność gospodarcza. C. nie działa jako przedstawiciel zależny Spółki, tj. C. nie jest zależny ekonomicznie ani prawnie od Spółki, nie posiada pełnomocnictwa do działania w imieniu Spółki, ani nie będzie całkowicie kontrolowany przez Spółkę. Zgodnie z założeniami umowy, C. ponosi odpowiedzialność za właściwe i terminowe wykonanie usług na rzecz Spółki i wykonuje swoją działalność wyłącznie na własny rachunek.

(...)

Sąd wskazuje zatem na literalne brzmienie art. 5 ust. 5 umowy. Przepis ten przewiduje powstanie zakładu w sensie, który można - a contrario - nazwać podmiotowym, tzn. taki zakład powstaje z uwagi na osobę (fizyczną lub prawną) tzw. zależnego przedstawiciela. Warunkiem spełnienia się hipotezy tego przepisu jest "działanie" zależnego przedstawiciela "w imieniu" przedsiębiorstwa (młodawcy zagranicznego - tu Spółki), a nadto "posiadanie" oraz "wykonywanie" pełnomocnictwa do zawierania umów. Jeśli takiego pełnomocnictwa przedstawiciel nie posiada, jeśli go nie wykonuje, to nie może uzyskać statusu zależnego agenta. Dlatego tak ważna dla niniejszej sprawy jest odpowiedź na pytanie, czy C. został wyposażony formalnie lub nieformalnie (trafnie uznał Organ, powołując się na Modelową Konwencję oraz na Komentarz, że istotny prawnie przymiot pełnomocnika może być wynikiem czynności konkludentnych, faktycznych, może np. stanowić konsekwencję prostego aprobowania przez przedsiębiorstwo czynności agenta) w konieczne dla zastosowania tego przepisu uprawnienie do zawierania umów w imieniu i na rzecz Spółki. Jakkolwiek Skarżąca w kilku miejscach wniosku i skargi wprost zapewniała, że takiego pełnomocnictwa nie udzieliła, i że C. faktycznie nie był jej pełnomocnikiem, to jednak na takim zapewnieniu nie można było poprzestać. Jest to bowiem kwestia w istocie stanowiąca clou niniejszej sprawy, czyli kwestia poddana ocenie samego Organu i stanowiąca zasadnicze zadanie Dyrektora. Z tego względu należało precyzyjnie przeanalizować treść stosunku prawnego łączącego Spółkę i C. w wyniku ramowej umowy opisanej we wniosku. Z umowy tej wynikały zatem następujące m.in. zadania C., które ująć należy jak najbardziej konkretnie, tj. z pominięciem ogólnych opisów i kwantyfikatorów zastosowanych we wniosku, polegających np. na nazwaniu zakontraktowanych czynności "wsparciem w bieżącej obsłudze magazynowej":

- 1) "przetwarzanie zamówień" (Sąd stwierdza od razu, że nie wie, co to znaczy "przetwarzanie zamówień"),
- 2) utrzymywanie relacji z klientami (przy czym ze sprawy nie wynika, na czym dokładnie ma polegać "utrzymywanie relacji"),
- 3) zapewnienie powierzchni magazynowej,
- 4) zapewnienie transportu towarów, w tym załadunek, przeładunek, wyładunek,
- 5) pakowanie towarów, przygotowanie ich do wysyłki - które to jednak czynności pokrywają się częściowo z tymi, które wskazano wyżej w punkcie 4 ("przygotowanie do wysyłki" to przecież to samo, co "załadunek"),
- 6) kontrola jakości, weryfikacja reklamacji,
- 7) doradztwo dotyczące prowadzenia działalności,
- 8) wsparcie w zakresie usług finansowych (deklaracje VAT, JPK w VAT).

W tym miejscu konieczne jest przypomnienie, że zgodnie z Komentarzem do Modelowej Konwencji, a nadto zgodnie z literalnym brzmieniem jej art. 5 ust. 5 ("...pełnomocnictwo do zawierania umów..."), konieczne pełnomocnictwo musi dotyczyć stosunków zewnętrznych reprezentowanego przedsiębiorstwa, czyli musi wiązać się z tą sferą działalności przedsiębiorstwa, która stanowi zasadniczy cel jego działania względem podmiotów spoza struktury ekonomicznej i prawnej. "Nie będzie wystarczającym uprawnieniem pełnomocnictwo osoby do angażowania pracowników do współdziałania z nią w jej czynnościach na rzecz przedsiębiorstwa lub uprawnienie do podpisywania w imieniu przedsiębiorstwa kontraktów mających związek wyłącznie z operacjami wewnętrznymi." (Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona., stan na 15 lipca 2014 r., przekład Kazimierza Bany, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, str. 131). Tym bardziej z zakresu czynności, jakich dokonuje agent, dla przyjęcia jego zależności od przedsiębiorstwa, wyeliminować należy te z nich, które polegają na czynnościach wobec administracji danego państwa, w tym administracji skarbowej. Dlatego w niniejszej sprawie o statusie C. jako zależnego agenta nie mogą w żaden sposób świadczyć czynności wymienione wyżej w

punktach 3 – 8, gdyż odbywają się one przecież tylko w relacji Spółka – C., a nie C. – klient Spółki (np. zapewnienie powierzchni magazynowej). Nadto sporządzanie deklaracji VAT oraz JPK odbywa się w relacji C. jako sui generis pełnomocnik podatkowy - właściwy organ podatkowy, a nie C. – klient Spółki. Z tych względów nie można uznać że podejmując te czynności C. "...działa w imieniu przedsiębiorstwa oraz posiada i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo do zawierania umów w Umawiającym się Państwie w imieniu przedsiębiorstwa..." (art. 5 ust. 5 umowy).

Dlatego za prawidłową co do zasady uznać należy ocenę sformułowaną we wniosku, a następnie w skardze, że "...C. nie posiada pełnomocnictwa do działania w imieniu Spółki...". Z przytoczonego powyżej, a zrozumiałego dla Sądu opisu treści stosunku prawnego (umowy ramowej) z C., wynika więc, że pogląd Organu co do statusu tego podmiotu jako zależnego przedstawiciela Spółki jest wadliwy. W tym natomiast zakresie, w jakim przytoczony opis dotyczy wspomnianego "przetwarzania zamówień" oraz "utrzymywania relacji z klientami", Sąd wskazuje, że zarówno we wniosku, jak i w skardze, podano, że zawieranie umów sprzedaży, jak i wszystkie decyzje zarządcze, odbywa się w Niemczech, zatem przyjąć należy a contrario, że C., także w zakresie tych enigmatycznych pojęć "przetwarzanie zamówień" oraz "utrzymywanie relacji z klientami" (cokolwiek one oznaczają), nie jest pełnomocnikiem. Ta ostatnia uwaga, dotycząca zawierania wszystkich umów w Niemczech, stanowi zresztą argument dla generalnego wykluczenia C. jako pełnomocnika do zawierania umów w Polsce. Skoro bowiem są one zawierane (wszystkie – jak wynika z wniosku) w Niemczech, to nie są zawierane poprzez agenta (zależnego przedstawiciela – C.) w Polsce. Przedsiębiorstwo Skarżącej nie jest więc zaangażowane wystarczająco silnie w działalność gospodarczą w Polsce, a to przecież zawieranie umów poprzez zależnego agenta przesądza – jak zresztą trafnie przyznał sam Dyrektor – o istnieniu zakładu ("...jedynie utrzymywanie osób mających uprawnienia do zawierania kontraktów może prowadzić do powstania zakładu przedsiębiorstwa."). Inne podejście rzeczywiście "...byłoby niekorzystne dla międzynarodowych stosunków gospodarczych.". W skardze słusznie wskazano (choć nie wiadomo dlaczego tylko "na marginesie", i tylko w przypisie na str. 13), że usługi nabywane przez Spółkę mają na celu obsługę klientów już pozyskanych, będących wynikiem uprzedniej działalności Spółki. Działalność C. nie polega więc na zawieraniu nowych umów, lecz wiąże się z jakimś rodzajem obsługi umów już zawartych.

W wydanej interpretacji Organ akcentował wskazaną we wniosku okoliczność, że C. "...nie wykonuje podobnych usług na rzecz innych podmiotów gospodarczych.". Jeszcze silniej Organ akcentował to w odpowiedzi na skargę (str. 17 – 19), gdzie wielokrotnie podkreślał, poprzez zacytowanie tej deklaracji Spółki, sformułowanie retorycznych pytań typu "Jak można wywodzić, że C. wykonuje swoją działalność we własnym imieniu", a nadto poprzez zastosowanie pogrubionej czcionki tekstu, że z samego wniosku wynikała wspomniana okoliczność świadczenia przez C. opisanych usług wyłącznie dla Spółki. Istotnie – ta okoliczność została jasno zadeklarowana we wniosku. Niemniej, w ocenie Sądu, podkreślić trzeba potwierdzoną w interpretacji i wynikającą z Komentarza do Modelowej Konwencji zasadę, że liczba klientów agenta nie jest przesądzająca dla oceny jego zależności od przedsiębiorstwa. Wskazuje się tam przecież, że sam fakt działania agenta na rachunek tylko jednego przedsiębiorstwa "nie jest decydujący." (op. cit., str. 133), że liczba reprezentowanych przedsiębiorstw powinna być rozpatrywana w kategoriach uprawdopodobnienia, a nie stanowczego, przesądzającego dowodu. Z samego Komentarza wynikają przykłady sytuacji, gdy agent reprezentujący wiele przedsiębiorstw może być zależny w rozumieniu art. 5 ust. 5 Modelowej Konwencji, jeśli tylko jest kontrolowany, nadzorowany i podlega szczegółowym wskazówkom. Z takiego ujęcia problemu wynika więc logicznie, że agent działający tylko dla jednego przedsiębiorstwa może być niezależny, jeśli stopień jego samodzielności decyzyjnej jest znaczny, jeśli przedsiębiorca nie narzuca środków i sposobów pracy, jeśli nie udziela

bieżących wytycznych, nie nadzoruje go, i jeśli agent odpowiada przed przedsiębiorstwem za wynik swojej pracy oraz ponosi ryzyko prowadzonej działalności. Tak właśnie, w ocenie Sądu, rozumieć należy wymóg ekonomicznej niezależności wymaganej w art. 5 ust. 6 Konwencji Modelowej i umowy polsko – niemieckiej.

Kwestia liczby reprezentowanych przez przedstawiciela przedsiębiorstw ma jeszcze jeden aspekt, na który zresztą wskazali zgodnie Organ i Skarżąca. Otóż zwykle kwestię tę rozpatruje się przez pryzmat rutynowego, zwykłego charakteru działalności przedstawiciela, o którym to charakterze stanowi art. 5 ust. 6 umowy in fine ("...pod warunkiem, że takie osoby działają w ramach swojej zwykłej działalności."). Nie przesadzając, czy C. działać będzie w ramach swojej zwykłej działalności (na ten temat sam Organ się nie wypowiedział), Sąd zauważa, że liczba reprezentowanych przedsiębiorstw powinna być analizowana także w kontekście liczby źródeł dochodu przedstawiciela. Odnotować w tym właśnie kontekście należy, że - wbrew nadmiernemu w interpretacji uogólnieniu problemu ilości podmiotów, na rzecz których C. świadczy opisane usługi (rzeczywiście świadczy je tylko dla Spółki) - wskazane źródło dochodu C. wcale nie jest jedyne. Z wniosku wynikało, że C. prowadzi swoją własną działalność, tj. dystrybuuje armaturę do hydrauliki, ogrzewania, klimatyzacji i chłodnictwa, na potrzeby której korzysta z powierzchni magazynowej. Jeśli wymóg niezależności ekonomicznej przedstawiciela rozumieć w ten najbardziej dosłowny sposób, to z wniosku wynikało, że wymóg ten pozostaje spełniony, gdyż C. wykonuje jeszcze inną działalność, niż działalność dla Spółki opisana we wniosku.

Z wniosku o udzielenie interpretacji wynikało, że pracownicy Spółki nie będą "odwiedzali" magazynu C. celem nadzorowania, monitorowania prac wykonywanych w ramach umowy z C. We wniosku podano, że kontrola Skarżącej nad C. nie będzie całkowita (C. "...nie będzie całkowicie kontrolowany przez Spółkę."), przez co – w ocenie Sądu – należy rozumieć, że zaistnieje co prawda jakiś stopień kontroli, ale nie będzie on wykraczał poza normalne, zwyczajowe zainteresowanie usługobiorcy przebiegiem realizacji umowy z usługodawcą. Taki stopień kontroli jest dopuszczalny na gruncie art. 5 ust. 6 Konwencji i umowy, aby przedstawiciel zachował przymiot niezależności. C. ponosić będzie odpowiedzialność za właściwe i terminowe wykonanie usług na rzecz Spółki i wykonuje swoją działalność na własny rachunek. Dlatego wyżej przytoczone pytania retoryczne Organu są chybione – w opisanych warunkach jak najbardziej można wywodzić, że C. pozostanie niezależny w relacji ze Spółką, i że działa na własny rachunek. Przy czym to "działanie na własny rachunek" wymaga pewnego wyjaśnienia. Nie można mianowicie, na gruncie art. 5 ust. 5 i 6 Konwencji i umowy, utożsamiać zawarcia umowy o świadczenie usług z działaniem usługodawcy na rachunek usługobiorcy. Usługodawca z natury rzeczy (umowy zlecenia, o dzieło, innej umowy cywilnej) zawsze "działa" na rachunek usługobiorcy i w jego interesie w tym sensie, że realizuje zleczone czynności zamówione przez usługobiorcę. Takie rozumienie "działania na rzecz usługobiorcy" byłoby jednak nieporozumieniem wynikającym ze zignorowania właściwej, specyficznej treści wymogu niezależności ekonomicznej przedstawiciela. Ten wymóg oznacza, że niezależność (działanie na własną rzecz) rozumieć należy w kontekście wskazanych wyżej cech zakresu swobody działania, podlegania nadzorowi przedsiębiorstwa, odpowiedzialności prawnej za wynik działania, ryzyka, zakresu związania decyzjami przedsiębiorstwa co do metod działania. To właśnie w tym kontekście uznać należy, że C. w niniejszej sprawie działać będzie na własną rzecz – nie będzie podlegać wskazówkom Spółki, nie będą mu zwracane wydatki (inną rzeczą jest oczywiście otrzymywanie wynagrodzenia za świadczone usługi), Spółka nie będzie kierować działaniami C., ewentualnie udzielone instrukcje nie będą szczegółowe (pkt 38 Komentarza), C. ponosić będzie swoje własne ryzyko prawne i gospodarcze, będzie odpowiadać przed Skarżąca za właściwe i terminowe wykonanie usług.

W wydanej interpretacji Dyrektor uznał, że C. będzie zależnym przedstawicielem Spółki na podstawie art. 5 ust. 5 umowy. Ten pogląd Organu Sąd ocenił jako wadliwy – z przyczyn zaprezentowanych wyżej. Gdyby ten pogląd był prawidłowy, to zasadne okazałoby się odstępianie od rozważań na temat wspomnianego wyżej problemu działania C. w ramach zwykłej działalności tego podmiotu, o którym to działaniu jest mowa w art. 5 ust. 6 umowy polsko – niemieckiej. Ponieważ jednak opisane we wniosku działania C. uznać należało za działania niezależnego przedstawiciela w rozumieniu art. 5 ust. 6 umowy, to dla ostatecznego rozstrzygnięcia, że Skarżąca nie będzie dysponowała w Polsce zakładem, konieczne będzie w dalszym postępowaniu rozważenie przez Dyrektora, czy aktywność C. mieścić się będzie w ramach zwykłej działalności tego podmiotu, a nadto rozważenie, jakie skutki dla postawionego we wniosku pytania (w zakresie podatku dochodowego) wynikają z ewentualnego faktu, że C. nie działa w takich ramach. Tych wszystkich kwestii Sąd nie mógł rozstrzygnąć w niniejszym wyroku, gdyż wykraczałyby one poza zarzuty skargi, a ponadto naruszałyby zasadę, że interpretację udziela Organ, zaś sąd administracyjny taką interpretację tylko kontroluje.

NSA:

(...)

Trafnie WSA wywiódł, że warunkiem spełnienia się hipotezy ww. przepisu jest "działanie" zależnego przedstawiciela "w imieniu" przedsiębiorstwa (mocodawcy: tu Spółki), a nadto "posiadanie" oraz "wykonywanie" pełnomocnictwa do zawierania umów. Jeśli takiego pełnomocnictwa przedstawiciel nie posiada, jeśli go nie wykonuje, to nie może uzyskać statusu zależnego agenta. Stąd należało szczegółowo przeanalizować i przeanalizował treść stosunku prawnego łączącego stronę i C. w wyniku ramowej umowy opisanej we wniosku. W skardze kasacyjnej brak szczegółowego odniesienia do ww. umowy.

W tym zakresie Sąd przypomniał, że z umowy tej wynikały następujące m.in. zadania C.: 1) "przetwarzanie zamówień" (przy czym zastrzegł, że nie wie, co to znaczy "przetwarzanie zamówień"), 2) utrzymywanie relacji z klientami (podobnie, że sprawy nie wynika, na czym dokładnie ma polegać "utrzymywanie relacji"), 3) zapewnienie powierzchni magazynowej, 4) zapewnienie transportu towarów, w tym załadunek, przeładunek, zagranicznego wyładunek, 5) pakowanie towarów, przygotowanie ich do wysyłki - które to jednak czynności pokrywają się częściowo z tymi, które wskazano wyżej w punkcie 4, 6) kontrola jakości, weryfikacja reklamacji, 7) doradztwo dotyczące prowadzenia działalności, 8) wsparcie w zakresie usług finansowych (deklaracje VAT, JPK w VAT). Nadto, z przedstawionych przez stronę informacji wynika, że zawieranie umów sprzedaży, jak i wszystkie decyzje zarządcze, odbywają się w Niemczech.

Rację ma WSA twierdząc, że okoliczność zawierania wszystkich umów w Niemczech, stanowi istotny argument dla generalnego wykluczenia C. jako pełnomocnika do zawierania umów w Polsce. Skoro bowiem są one zawierane (według wniosku wszystkie) w Niemczech, to nie są zawierane poprzez agenta (zależnego przedstawiciela – C.) w Polsce - samo uprawnienie do m.in. zbierania zamówień, uzgadniania warunków i terminów dostaw, negocjowania cen, zawierania umów jest w gestii jedynie centrali Spółki w Niemczech. Działalność C. nie polega więc na zawieraniu nowych umów, lecz wiąże się z jakimś rodzajem obsługi umów już zawartych. Do tego aspektu sprawy organ w skardze kasacyjnej również się nie odniósł w należyty sposób. Tymczasem z wniosku wynika, że przedsiębiorstwo skarżącej nie jest więc zaangażowane wystarczająco silnie w działalność gospodarczą w Polsce, a to przecież zawieranie umów poprzez zależnego agenta przesądza o istnieniu zakładu.

W tym stanie rzeczy, powyższe informacje oceniane z uwzględnieniem Komentarza do Modelowej Konwencji, oraz literalnego brzmienia art. 5 ust. 5 – w którym mowa jest o pełnomocnictwo do zawierania umów, czyni zasadnym stwierdzenie Sądu pierwszej instancji, że pogląd DKIS co do statusu C. jako zależnego przedstawiciela spółki jest wadliwy. Rację ma bowiem WSA, że konieczne pełnomocnictwo musi dotyczyć stosunków zewnętrznych reprezentowanego przedsiębiorstwa, czyli musi wiązać się z tą sferą działalności przedsiębiorstwa, która stanowi zasadniczy cel jego działania względem podmiotów spoza struktury ekonomicznej i prawnej. Dlatego też, o statusie C. jako zależnego agenta nie mogły w żaden sposób świadczyć czynności wymienione w ww. punktach 3-8, gdyż odbywają się one wyłącznie w relacji Spółka – C., a nie C. - klient Spółki. Podobnie, sporządzanie deklaracji VAT oraz JPK - które odbywa się w relacji C. jako sui generis pełnomocnik podatkowy - właściwy organ podatkowy, nie zaś C. - klient Spółki. Z tych względów słusznego WSA stwierdził, że nie można uznać, że podejmując te czynności C. działa w imieniu przedsiębiorstwa oraz posiada i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo do zawierania umów w Umawiającym się Państwie w imieniu przedsiębiorstwa.

Kwestią na którą również należy zwrócić uwagę jest wynikająca z wniosku informacja, że głównym przedmiotem działalności Spółki jest produkcja oraz dystrybucja wyrobów armatury łazienkowej. Z kolei, przedmiotem działalności C. jest dystrybucja armatury do hydrauliki, ogrzewania, klimatyzacji i chłodnictwa. Na potrzeby swojej własnej działalności dystrybucyjnej C. korzysta z powierzchni magazynowej. Właściwą w tym względzie była uwaga Sądu, że jeśli wymóg niezależności ekonomicznej przedstawiciela rozumieć w ten najbardziej dosłowny sposób, to mając na względzie okoliczności wynikające z wniosku - wymóg ten pozostaje spełniony, ponieważ C. poza tą wykonywaną dla Spółki wykonuje jeszcze inną działalność - swoją.

Zdaniem Sądu kasacyjnego, Sąd pierwszej instancji z właściwą wnikliwością, bo z uwzględnieniem opisu stanu sprawy, przepisów Konwencji oraz Umowy przeanalizował również kwestię zachowania przymiotu niezależności C. w kontekście stopnia kontroli sprawowanej nad nim przez skarżącą. We wniosku podano, że C. nie będzie całkowicie kontrolowany przez Spółkę, pracownicy skarżącej nie będą "odwiedzali" magazynu C. celem nadzorowania, monitorowania prac wykonywanych w ramach umowy z C. Powyższe uprawniało do stwierdzenia, że zaistnieje co prawda jakiś stopień kontroli, ale nie będzie on wykraczał poza normalne, zwyczajowe zainteresowanie usługobiorcy przebiegiem realizacji umowy z usługodawcą, i że w opisanych we wniosku warunkach jak najbardziej można wywodzić, że C. pozostanie niezależny w relacji ze Spółką, i że działa na własny rachunek.

Reasumując, motywy wyroku, zawierające obszerną i wnikliwą analizę zagadnienia objętego przedmiotem sporu potwierdzają, że zasadnie Sąd pierwszej instancji uznał za wadliwy pogląd DKIS, że C. będzie - na podstawie art. 5 ust. 5 Umowy - zależnym przedstawicielem spółki.

Wyroki powiązane

1. II FSK 1340/19 - Wyrok NSA z 2022-02-15
2. III SA/Wa 920/18 - Wyrok WSA w Warszawie z 2019-02-20

Przepisy

Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. (Dz. U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90).

Artykuł 5 (Zakład)

1. *W rozumieniu niniejszej umowy określenie "zakład" oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa.*
2. *Określenie "zakład" obejmuje w szczególności:*
 - a) *miejsce zarządu,*
 - b) *filie,*
 - c) *biuro,*
 - d) *fabrykę,*
 - e) *warsztat i*
 - f) *kopalnię, źródło ropy naftowej lub gazu ziemnego, kamieniołom albo inne miejsce wydobywania zasobów naturalnych.*
3. *Plac budowy lub prace budowlane albo instalacyjne stanowią zakład tylko wtedy, jeżeli trwają one dłużej niż dwanaście miesięcy.*
4. *Bez względu na poprzednie postanowienia tego artykułu, określenie "zakład" nie obejmuje:*
 - a) *użytkowania placówek, które służą wyłącznie do składowania, wystawiania lub dostarczania dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa;*
 - b) *utrzymywania zapasów dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa wyłącznie w celu składowania, wystawiania lub dostarczania;*
 - c) *utrzymywania zapasów dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa wyłącznie w celu obróbki lub przerobu przez inne przedsiębiorstwo;*
 - d) *utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu zakupu dóbr lub towarów albo zbierania informacji dla przedsiębiorstwa;*
 - e) *utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia dla przedsiębiorstwa jakiegokolwiek innej działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym;*
 - f) *utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia któregośkolwiek rodzaju działalności, o których mowa pod literami od a) do e), pod warunkiem jednak, że całkowita działalność stałej placówki, wynikająca z takiego połączenia rodzajów działalności, ma charakter przygotowawczy lub pomocniczy.*
5. *Jeżeli osoba, z wyjątkiem niezależnego przedstawiciela w rozumieniu ustępu 6, działa w imieniu przedsiębiorstwa oraz posiada i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo do zawierania umów w Umawiającym się Państwie w imieniu przedsiębiorstwa, to uważa się, że przedsiębiorstwo to, bez względu na postanowienia ustępów 1 i 2 niniejszego artykułu, posiada zakład w tym Państwie w zakresie prowadzenia każdego rodzaju działalności, który osoba ta podejmuje dla przedsiębiorstwa, chyba że czynności wykonywane przez tę osobę ograniczają się do rodzajów działalności, wymienionych w ustępie 4, które gdyby były wykonywane za pośrednictwem stałej placówki nie powodowałyby uznania tej placówki za zakład na podstawie postanowień tego ustępu.*
6. *Nie uważa się, że przedsiębiorstwo posiada zakład w Umawiającym się Państwie tylko z tego powodu, że prowadzi ono w tym Państwie działalność poprzez maklera, komisanta albo innego niezależnego przedstawiciela pod warunkiem, że takie osoby działają w ramach swojej zwykłej działalności.*
7. *Fakt, że spółka mająca siedzibę w Umawiającym się Państwie kontroluje lub jest kontrolowana przez spółkę, która ma siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie albo która prowadzi działalność w tym drugim Państwie (przez posiadany tam zakład albo w inny sposób), nie wystarcza, aby którąkolwiek z tych spółek uważać za zakład drugiej spółki.*

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1800 z późn. zm.).

Art. 4a. [Słowniczek]

Ilekróć w ustawie jest mowa o:

11) *zagranicznym zakładzie - oznacza to:*

a) *stałą placówkę, poprzez którą podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa wykonuje całkowicie lub częściowo działalność na terytorium innego państwa, a w szczególności oddział, przedstawicielstwo, biuro, fabrykę, warsztat albo miejsce wydobywania bogactw naturalnych,*

b) *plac budowy, budowę, montaż lub instalację, prowadzone na terytorium jednego państwa przez podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium innego państwa,*

c) *osobę, która w imieniu i na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa działa na terytorium innego państwa, jeżeli osoba ta ma pełnomocnictwo do zawierania w jego imieniu umów i pełnomocnictwo to faktycznie wykonuje*

- chyba że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, stanowi inaczej;

Bibliografia

1. Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona., stan na 15 lipca 2014 r., przekład Kazimierza Bany, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, str. 131

Główne problemy

1. Osoba prawna jako zależny przedstawiciel w rozumieniu UPO
2. Zakres pojęcia pełnomocnictwo w rozumieniu UPO
3. Zależne pełnomocnictwo a operacje wewnętrzne przedsiębiorstwa
4. Pełnomocnik podatkowy a przedstawiciel zależny
5. Utrzymywanie relacji z klientami jako czynności niebędące czynnościami statuującymi przedstawicielstwo zależne
6. Obsługa klientów już pozyskanych a zawieranie nowych umów – znaczenie dla przedstawicielstwa zależnego
7. Agent jednego przedsiębiorstwa a zależność w rozumieniu UPO
8. Wykonywanie innej działalności przez agenta a zależność ekonomiczna
9. Zakres możliwości kontroli agenta a niezależność w rozumieniu UPO
10. Działanie na własny rachunek agenta