

- *Miejsce opodatkowania z tytułu świadczenia usług przez znajdujące się w kraju zaplecze spółki zagranicznej, które świadczy usługi dla tej spółki zagranicznej – sędzia NSA dr Roman Wiatrowski.*

Wyrok NSA z 19 maja 2022 r., I FSK 968/20

Nie można mówić o „stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej” zagranicznego usługobiorcy w rozumieniu art. 11 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) Nr 282/2011 w zw. z art. 28b ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, jeżeli to samo zaplecze personalne i techniczne, które ma zostać udostępnione spółce zagranicznej przez spółkę krajową i które zdaniem organów podatkowych pozwala na wykazanie istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności spółki zagranicznej w kraju, stanowi również zaplecze, dzięki któremu spółka krajowa świadczy usługi na rzecz spółki zagranicznej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W zaskarżonej interpretacji organ stwierdził, "że spełnione są przesłanki do uznania opisanej w stanie faktycznym działalności Zainteresowanego (podmiotu mającego siedzibę w Niemczech) na terytorium Polski za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, które cechuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego."

W konsekwencji uznał, że "w niniejszej sprawie zostaną spełnione kryteria posiadania minimalnego rozmiaru działalności charakteryzującej się określonym poziomem stałości, w której będzie miała miejsce obecność zasobów ludzkich i technicznych, koniecznych do prowadzenia działalności gospodarczej podatnika. Tym samym wykorzystanie posiadanej w Polsce infrastruktury technicznej oraz personelu do wykonywania prowadzonej działalności gospodarczej w sposób zorganizowany oraz ciągły, kwalifikuje aktywność Zainteresowanego na terytorium kraju jako stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce w rozumieniu przepisów art. 28b ust. 2 ustawy. W związku z powyższym miejscem świadczenia usług składu na rzecz Zainteresowanego przez Spółkę, zgodnie z art. 28b ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług jest terytorium Polski (miejsce stałego prowadzenia działalności gospodarczej podmiotu niemieckiego)."

Powyższe stanowisko organu budzi zastrzeżenia, które pominął Sąd pierwszej instancji. Organ wprawdzie stwierdził, że "z okoliczności niniejszej sprawy wynika, że Zainteresowany posiada/będzie posiadać faktyczne władztwo nad zapleczem technicznym i personalnym, bowiem jest i będzie w stanie odpowiednio wykorzystywać je przy dystrybucji towarów", to jednak trafnie Spółka w skardze kasacyjnej podnosi, że wskazała w uzasadnieniu swojego stanowiska, że A. nie posiada kontroli nad działaniem jej pracowników, a w konsekwencji nie mogą oni zostać uznani za strukturę niemieckiej spółki, a organ tę okoliczność stanu faktycznego pominął i w żaden sposób nie uzasadnił z czego wywodzi, że spółka niemiecka dysponuje władztwem nad personelem Spółki.(...) Ponadto trudno zgodzić się z organem, że sam fakt, że "Spółka korzysta z systemu informatycznego będącego własnością Zainteresowanego" oraz, że "Zainteresowany dostarcza Spółce opakowania wykorzystywane do pakowania towarów wysyłanych do klientów" i "Spółka wykorzystuje regały magazynowe będące własnością Zainteresowanego" stanowią okoliczności wskazujące, że usługobiorca niemiecki posiada faktyczne władztwo nad zapleczem technicznym Spółki. Oczywiście, do przyjęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w danym państwie nie jest konieczne, aby podatnik dysponował personelem, który jest u niego zatrudniony, i zapleczem technicznym, które jest jego własnością. Jednak jeśli stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej niekoniecznie wymaga własnego zaplecza personalnego i technicznego, to

podatnikowi musi jednak przysługiwać – na podstawie wymogu wystarczającej stałości miejsca działalności – porównywalna kontrola nad zapleczem personalnym i technicznym. Dlatego w szczególności konieczne są umowy o usługi lub umowy najmu dotyczące zaplecza personalnego i technicznego, które to zaplecze jest do dyspozycji podatnika jak własne, i które to umowy nie podlegają zatem rozwiązaniu w krótkim czasie (por. Opinia Rzecznika Generalnego z 15 maja 2014 r. w sprawie C-605/12 W.sp. z o.o.). Z powyższej Opini Rzecznika Generalnego z 15 maja 2014 r. wynika, że w przypadku, gdy przedsiębiorca zagraniczny wykorzystuje znajdujące się w kraju zaplecze personalne i techniczne innego podmiotu, dla wypełnienia kryterium "stałości" przy ocenie istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej konieczne jest:

- zawarcie umów o świadczeniu usług lub umów najmu dotyczących zaplecza technicznego i personalnego, które nie podlegają rozwiązaniu w krótkim czasie,
- posiadanie przez zagraniczny podmiot kontroli nad zapleczem personalnym i technicznym oraz dysponowanie nim w sposób porównywalny do sytuacji, w której zaplecze personalne i techniczne stanowiłoby własność zagranicznego podatnika (por. wyrok NSA z dnia 29 lipca 2021 r., sygn. akt I FSK 660/18).

Jedynie zatem w przypadku ustalenia, że ze względu na mające zastosowanie postanowienia umowne spółka niemiecka (Zainteresowany usługobiorca) dysponuje zapleczem technicznym i personalnym spółki polskiej, tak jakby było jej własnym, można uznać, że spółka niemiecka dysponuje strukturą, która charakteryzuje się wystarczającą stałością w zakresie zaplecza personalnego i technicznego w Polsce (por. wyrok TSUE z dnia 7 kwietnia 2022 r. w sprawie C-333/20 B., pkt 48).

Organ interpretacyjny w ogóle do tej kwestii się nie odniósł.

Ponadto organ interpretacyjny w swojej interpretacji uznał – przy akceptacji Sądu pierwszej instancji – że skoro Zainteresowany (podmiot mający siedzibę w Niemczech) dysponuje – jego zdaniem – wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego na terytorium Polski, to jest to wystarczające dla stwierdzenia, że ma on stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Takie stanowisko można byłoby jeszcze zaakceptować na gruncie art. 11 ust. 2 rozporządzenia Rady (UE) Nr 282/2011, służącemu określeniu czy w przypadkach wskazanych w przepisach np. 45, czy 192a dyrektywy, zagraniczny usługodawca świadczy usługi np. w Polsce, poprzez stałe miejsce prowadzenia działalności, lecz nie na gruncie art. 11 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) Nr 282/2011, służącemu określeniu czy zagraniczny usługobiorca nabywa np. krajowe usługi poprzez jego "stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej" i dla jego potrzeb (skonsumowania tych usług w tym miejscu). Podkreślić należy ponownie, że art. 11 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) Nr 282/2011 w zw. z art. 28b ust. 2 u.p.t.u. określa "stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej" jako cechującą się wystarczającą stałością odpowiednią strukturę w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, która ma umożliwić usługobiorcy odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Organ interpretacyjny tymczasem w interpretacji w ogóle pominął zagadnienie miejsca konsumpcji usług świadczonych przez Spółkę na rzecz niemieckiego Zainteresowanego.

Aby spółkę niemiecką, w okolicznościach przedstawionych we wniosku o interpretację, można było uważać za posiadającą w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności w rozumieniu art. 28b ust. 2 u.p.t.u., powinna ona dysponować w Polsce nie tylko strukturą charakteryzującą się wystarczającą stałością, lecz także, aby ta struktura umożliwiała w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, odbiór w Polsce i wykorzystywanie usług świadczonych przez spółkę polską do własnych potrzeb działalności gospodarczej tego stałego miejsca (konsumpcja nabytych usług w Polsce).

Stale miejsce prowadzenia działalności gospodarczej podatnika charakteryzuje bowiem wystarczająca stałość oraz odpowiednia struktura w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych na własne potrzeby tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, a nie fakt, że owa struktura uprawniona jest do podejmowania decyzji (por. wyrok TSUE z dnia 7 kwietnia 2022 r. w sprawie C-333/20 B., pkt 53).

Ponadto zwrócić należy uwagę, że nie można mówić o "stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej" zagranicznego usługobiorcy w rozumieniu art. 11 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) Nr 282/2011 w zw. z art. 28b ust. 2 u.p.t.u., jeżeli to samo zaplecze personalne i techniczne, które ma zostać udostępnione spółce zagranicznej przez spółkę krajową, i które zdaniem organów podatkowych pozwala na wykazanie istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności spółki zagranicznej w kraju, stanowi również zaplecze, dzięki któremu spółka krajowa świadczy usługi na rzecz spółki zagranicznej (w tej sprawie spółki niemieckiej). To samo bowiem zaplecze personalne i techniczne nie może być wykorzystywane jednocześnie do świadczenia i odbioru tych samych usług (por. wyrok TSUE z dnia 7 kwietnia 2022 r. w sprawie C-333/20 B., pkt 54).

Orzeczenia powiązane

wyrok NSA z 29 lipca 2021 r., sygn. akt I FSK 660/18
wyrok NSA z 22 listopada 2018 r, sygn. akt I FSK 1460/16
wyrok TSUE z 7 kwietnia 2022 r. w sprawie C-333/20, B.
wyrok TSUE z 3 czerwca 2021 r. w sprawie C -931/19, T.
wyrok TSUE z 16 października 2014 r., r. w sprawie C- 605/12, W.

Przepisy

Rozporządzenie Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. (Dz.U. UE L 77/1 z dnia 23.03.2011 r.)

Art. 11 ust. 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.

Art. 11 ust. 2 Na użytek stosowania następujących artykułów "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 świadczenie usług, które wykonuje:

a) art. 45 dyrektywy 2006/112/WE(...).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r., poz. 931)

Art. 28b ust. 1 Miejszem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej(...).

Art. 28b ust. 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.

Główne problemy

1. Pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terenie kraju.
2. Struktura spółki zagranicznej na terenie kraju, która charakteryzuje się wystarczającą stałością pozwalającą uznać ją za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.
3. W jaki sposób wykorzystanie zaplecza personalnego i technicznego wpływa na określenie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej?