



Autor: Joanna Orman, Dominika Tyczka-Szyda

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

CZY ZAGRANICZNY PRZEDSIĘBIORCA MUSI REJESTROWAĆ SIĘ W POLSCE DLA CELÓW VAT

Nawet minimalny zakres usług konsumowanych w Polsce przez podmioty z innych krajów może kreować dla nich stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Od 2011 r. w europejskim porządku prawnym funkcjonuje definicja stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej dla celów VAT. Oznacza ono dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Niedookreślone zwroty użyte w definicji oraz mnogość stanów faktycznych powoduje, że ustalenie, czy dany podmiot posiada stałe miejsce prowadzenia działalności jest problematyczne.

KŁOPOTLIWA DEFINICJA

Od pewnego czasu obserwuje się niesprzyjającą podatnikom wykładnię tego pojęcia przez organy podatkowe. Kłopot mają podmioty zagraniczne, które na podstawie polskich przepisów muszą ustalić, czy warunki, w jakich działają, kreują dla nich stałe miejsce prowadzenia działalności w Polsce. Dotyczy to także polskich podmiotów, które świadczą usługi na rzecz zagranicznych kontrahentów, ponieważ nie wiedzą czy rozliczyć usługę z podatkiem czy bez.

Analiza aktualnego orzecznictwa sądów administracyjnych wskazuje, że czynności takie jak przechowywanie na terytorium Polski towarów w ramach usługi magazynowania, obróbka materiałów przy usługach na mieniu powierzonym czy wytworzenie gotowego produktu z komponentów w ramach usługi produkcyjnej może świadczyć o stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce przez zagraniczny podmiot. Wiele wyroków sądów administracyjnych z ostatniego okresu dotyczy takich właśnie stanów faktycznych. W większości zostały one zainicjowane w trybie wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej. Omawiane w niniejszym artykule wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych nie są prawomocne.

CO WYNIKA Z ORZECZNICTWA

Duża część spraw rozstrzyganych przez sądy administracyjne dotyczyła zapytań podmiotów zagranicznych, nabywających w Polsce usługi magazynowania, pakowania, konfekcjonowania, czasami inne usługi wspierające.

Zasadniczo, w przypadkach tych sądy stwierdzają, że spółka zagraniczna nabywająca tego rodzaju usługi nie stworzyła w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności z uwagi na brak władztwa nad zapleczem rzeczowo-osobowym podwykonawcy (tak na przykład Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyrokach z 27 lutego 2019 r., III SA/GI 913/18 i z 10 grudnia 2018 r., III SA/GI 800/18) lub jedynie pomocniczy charakter usług dla głównej działalności spółki zagranicznej prowadzonej poza Polską (wyroki z 11 marca 2020 r., I SA/GI 1029/19 i z 7 stycznia 2019 r., III SA/GI 912/18). Przeciwno stałemu miejscu świadczyły takie okoliczności jak brak wyodrębnionego miejsca w magazynie tylko do własnej dyspozycji czy brak możliwości wpływania na sposób wykonywania usług

magazynowania. Nie bez znaczenia pozostawała również okoliczność, że usługi nie były świadczone na wyłączność podmiotu zagranicznego.

Nie powinno to jednak uspić czujności podmiotu zagranicznego i jego polskiego usługodawcy, w szczególności jeżeli pojawią się dodatkowe usługi wsparcia. Zdaniem WSA w Szczecinie (wyrok z 5 marca 2020 r., I SA/Sz 915/19) fakt zawarcia umowy na czas nieoznaczony oraz zapewnienie usługodawcy usług wsparcia (dostęp do systemu informatycznego, udzielenie pożyczki polskiemu usługodawcy) świadczy o zamiarze długofalowej i stałej działalności w zakresie sprzedaży towarów obsługiwanych przez pracowników usługodawcy oraz wskazuje, że nie można tutaj mówić o typowej relacji pomiędzy usługodawcą i usługobiorcą. Podobnie w wyroku z 17 marca 2020 r. (I SA/GI 1707/19) WSA w Gliwicach orzekł, że korzystanie przez spółkę z dodatkowego wsparcia (m.in. usługi doradcze, bieżącego wsparcia sprzedaży, obsługi celnej) świadczy o tym, że spółka wykonywała w Polsce liczne czynności związane z realizacją strategii i kierunku działania spółki zagranicznej, co oznacza w tym przypadku stałe miejsce. Nie miało przy tym znaczenia dla sądu, że usługi wykonywane na rzecz spółki były usługami mniejszej wagi w stosunku do samego przedmiotu działalności spółki (produkcja wyrobów medycznych).

Brak własnego zaplecza technicznego czy personalnego, w związku z tym, że wszystkie prace były wykonywane przez pracowników kontrahentów w ramach świadczonych usług nie przeszkodziły Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu (wyrok z 23 listopada 2017 r., I FSK 160/16) w przypisaniu stałego miejsca działalności fińskiej spółce zajmującej się produkcją i sprzedażą łodzi. NSA uznał, że dla potrzeb działalności o charakterze handlowym zasoby, jakimi spółka dysponuje są wystarczające do przyjęcia, że prowadzi ona działalność w Polsce w sposób stały z wykorzystaniem infrastruktury odrębnego kontrahenta. Wyrok należy uznać za kontrowersyjny.

Ciekawe wnioski płyną z wyroku NSA z 26 lutego 2020 r. (I FSK 1313/17). Sąd ten uznał, że spółka zagraniczna, na rzecz której wykonywane są w Polsce usługi uszlachetniania towarów, posiada tutaj stałe miejsce. Zdaniem NSA, został spełniony warunek dostępności innego (niż własne) zaplecza porównywalnego do dostępności zaplecza własnego. Wyrok budzi jednak wątpliwości, w szczególności, że towary, które były montowane w Polsce, wracały do Niemiec i dopiero tam były wykorzystywane (spółka nie wykonywała w Polsce żadnych czynności opodatkowanych), w związku z czym otwarta pozostaje kwestia możliwości odbioru i wykorzystania usług dla własnych celów tego stałego miejsca. Uzasadnienie wyroku wyklucza jednak możliwość sformułowania ogólnych wniosków.

Warto również zwrócić uwagę na wyroki sądów administracyjnych dotyczące podmiotów zagranicznych zlecających usługi produkcji (wyrok NSA z 15 lutego 2017 r., I FSK 1379/15 i wyrok WSA w Warszawie z 1 grudnia 2017 r., III SA/Wa 3301/16). Z reguły usługi te są wykonywane według ścisłych wytycznych podatnika, ale bez jego bieżącego kierownictwa, co przemawiałoby przeciwko istnieniu stałego miejsca w tych sytuacjach. Sądy uznały jednak, że spółki dysponowały niezbędnym zapleczem umożliwiającym im odbiór usług świadczonych przez zakład produkujący wyłącznie na ich potrzeby. Z wyroku WSA w Gliwicach z 25 marca 2019 r. (III SA/GI 1142/18), gdzie spółka nie świadczyła usług na wyłączność, istotne znaczenie dla tezy sądu o powstaniu stałego miejsca miał m.in. fakt oddelegowania do Polski przedstawiciela spółki zagranicznej (pracownik techniczny), własność surowców spółki zlecającej oraz udostępnienie przez nią sprzętu polskiemu podmiotowi, wykorzystywanego wyłącznie na potrzeby wytwarzania produktów na rzecz spółki zagranicznej.

Dominika Tyczka-Szyda jest doradcą podatkowym, Associate Parter w [Rödl & Partner](#)
podstawa prawna: rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2011 r. nr 77/1 ze zm.)

podstawa prawna: ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 106 ze zm.)

ZDANIEM AUTORKI

Joanna Orman, radca prawny, starszy konsultant podatkowy w [Rödl & Partner](#)

JAK MA SIĘ ZACHOWAĆ POLSKI USŁUGODAWCA

Podmioty zagraniczne działające w Polsce i ich polscy usługodawcy mogą mieć wątpliwości w kwestii prawidłowego opodatkowania zawieranych transakcji. Brak infrastruktury na terytorium Polski nie wyklucza wcale stałego miejsca działalności, gdyż korzystanie z usług polskiego podwykonawcy może je kreować.

To czy podmiot posiada stałe miejsce wymaga wnikliwej analizy i nawet niewielka różnica w stanie faktycznym może skutkować odmiennym rozstrzygnięciem w kwestii posiadania lub nie stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce. Orzecznictwo sądów administracyjnych nie ułatwia tej analizy, a wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z 7 maja 2020 r. w sprawie Don Yang Electronics (C-547/18), który nie zawiera żadnych rozstrzygających tez ułatwiających podatnikom interpretację pojęcia stałego miejsca, może budzić rozczarowanie. Zapadłe w ostatnim czasie wyroki w dużej części są kontrowersyjne.

Warto zadbać o oświadczenie od zagranicznego kontrahenta, z którego jasno wynika, czy podmiot ten posiada w Polsce stałe miejsce działalności gospodarczej dla celów VAT. Należy także zwracać uwagę na okoliczności towarzyszące transakcji.

Warto również śledzić sprawy, które dotyczą tematyki stałego miejsca (wkrótce powinny pojawić się uzasadnienia do wyroków WSA w Gliwicach z 6 października 2020 r. (I SA/GI 1401/19) i WSA we Wrocławiu z 10 września 2020 r. (I SA/Wr 286/18).

Można także spodziewać się kolejnego rozstrzygnięcia TSUE, tym razem w sprawie austriackiej, w przedmiocie interpretacji pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (C-931/19). Być może ten wyrok rzuci nowe światło na omawiane zagadnienie.