



Data: 25.01.2023

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

DZIAŁANIA MARKETINGOWE AGENTA A POWSTANIE ZAKŁADU PODATKOWEGO

Brak formalnego pełnomocnictwa do zawierania umów w imieniu spółki zagranicznej przez jej agenta działającego w Polsce nie wyklucza ukonstytuowania się zakładu podatkowego tej spółki w związku z działalnością marketingową jej agenta.

Takie stanowisko zajął NSA w wydanym w 6 października 2022 r. wyroku (II FSK 312/20).

PRZEDMIOT SPORU

Przedmiotem trwającego od czterech lat sporu między podatnikiem a organami podatkowymi jest kwestia powstania zakładu podatkowego w Polsce w związku ze współpracą spółki zagranicznej z jej lokalnym agentem handlowym.

Spółka, będąca niemieckim rezydentem podatkowym, jest światowym producentem specjalistycznych polimerów. Pełni ona funkcję centrali w niemieckiej grupie kapitałowej. Odpowiedzialna jest za produkcję, marketing i sprzedaż produktów specjalistycznych, a w zakresie produktów standardowych działa na rynkach lokalnych jako dystrybutor o ograniczonym ryzyku. W tym ostatnim zadaniu wspierają spółkę lokalni agenci, także w Polsce.

W Polsce na mocy umowy agencyjnej usługi wsparcia sprzedaży dla spółki świadczy podmiot powiązany – „Agent”, będący spółką kapitałową podlegającą opodatkowaniu w Polsce od całości dochodów.

W ramach zapewnienia usług wsparcia sprzedaży agent przede wszystkim dostarcza informacji: klientom – o produktach i cenach, oraz spółce – jak dane dotyczące zapotrzebowania rynku, zapytania klientów i zamówienia lokalnych klientów. Ponadto agent:

- działa jako punkt kontaktowy dla lokalnych klientów,
- wykonuje działania marketingowe,
- demonstruje produkty klientom,
- monitoruje trendy i zapotrzebowania rynku,
- utrzymuje odpowiednie relacje z klientami – pod nadzorem spółki.

Jak wynika z opisu stanu faktycznego z wydanej w tej sprawie indywidualnej interpretacji, agent nie ma uprawnień do negocjowania warunków ani zawierania jakichkolwiek umów w imieniu lub na rzecz zagranicznej spółki. Agent nie jest także upoważniony do składania wiążących oświadczeń w imieniu lub na jej rzecz.

Agent świadczy usługi jedynie na rzecz podmiotów z grupy kapitałowej, a realizują je jego pracownicy. Wnioskodawca nie zatrudnia w Polsce żadnych pracowników, ani też nie dysponuje żadną nieruchomością położoną na terytorium Polski.

Za świadczone usługi agent otrzymuje wynagrodzenie, którego wartość uzależniona jest od procentu sprzedaży. Kalkulowane metodą koszt plus wynagrodzenie ma umożliwić pokrycie kosztów związanych ze świadczeniem usług i zapewnić mu marżę na rynkowym poziomie.

Spółka chciała uzyskać potwierdzenie, że prowadzenie działalności przy wsparciu agenta w zakresie czynności sprzedażowych nie doprowadzi do powstania zakładu podatkowego w Polsce, a skutkiem tego dochód z tak prowadzonej działalności nie będzie podlegał opodatkowaniu w Polsce.

STANOWISKO SPÓŁKI

Uzasadniając swoje stanowisko we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji, spółka podkreślała charakter pomocniczy i przygotowawczy świadczonych przez agenta usług wsparcia sprzedaży w porównaniu do jej podstawowej działalności gospodarczej. Spółka uznała, że agent nie jest jej zależnym przedstawicielem, o którym mowa w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania między Polską a Niemcami. W związku z tym przedmiotowa działalność nie prowadzi do powstania zakładu podatkowego i granicznego obowiązku podatkowego w Polsce.

CO NA TO DYREKTOR KIS

Dyrektor KIS w wydanej interpretacji indywidualnej z 24 sierpnia 2020 r. (0114-KDIP2-1.4010.227.2018.2.AJ) nie zgodził się z argumentacją spółki i uznał stanowisko wnioskodawcy jako nieprawidłowe.

Organ podatkowy wskazał, że działania marketingowe polskiego agenta realizują te same cele, co podstawowa działalność spółki i stanowią istotną część jej działalności jako producenta i sprzedawcy wyrobów specjalistycznych oraz dystrybutora produktów standardowych. Wynika to z tego, że pracownicy agenta wykonują czynności kluczowe dla zawarcia umów sprzedaży przez spółkę – mimo że formalnie agent nie ma żadnych umocowań do zawierania umów czy przedstawiania wiążących ofert.

Dyrektor KIS podważył także „niezależność” działalności agenta od spółki. Z racji tego, że działalność pracowników agenta nadzorowana będzie przez wnioskodawcę, agent ponosić będzie tylko minimalne ryzyko ekonomiczne swojej działalności. O braku niezależności ma świadczyć także fakt, że agent działa wyłącznie na rzecz dwóch spółek z grupy. Ponadto należne mu wynagrodzenie miesięczne jest tak uzgodnione – na podstawie właściwej metody cen transferowych – aby zapewnić zwrot wartości ponoszonych kosztów działalności.

Swoją argumentację organ poparł wskazówkami interpretacyjnymi Komentarza do Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD. Dlatego dyrektor KIS uznał, że spółka posiada w Polsce zakład podatkowy, a w związku z tym podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce.

DROGA SĄDOWA

Spółka nie zgodziła się ze stanowiskiem dyrektora KIS i kontynuowała spór na drodze sądowej. WSA w Warszawie w niekorzystnym dla spółki wyroku z 25 lipca 2019 r. (III SA/Wa 2687/18) podzielił pogląd dyrektora KIS zarówno co do charakteru czynności sprzedażowych wykonywanych przez pracowników agenta – pełnienie głównej roli w doprowadzeniu do zawarcia umowy pomiędzy spółką a klientem lokalnym, oraz braku niezależności działalności agenta od spółki.

NSA w prawomocnym wyroku z 6 października 2022 r. (II FSK 312/20) uznał za prawidłowe przytoczone w uzasadnieniu wyroku WSA argumenty i oddalił skargę kasacyjną spółki.

W uzasadnieniu ustnym NSA podkreślił, że czynności agenta nie mają charakteru przygotowawczego lub pomocniczego, bowiem przedmiotowe usługi – działania marketingowe agent realizują te same cele co podstawowa działalność spółki i stanowią istotną część jej działalności – są to czynności prowadzące do zawarcia umowy sprzedaży przez spółkę.

WYKŁADNIA PRZEPISÓW

Spór sprowadza się do ustalenia, czy w związku ze świadczonymi przez podmiot powiązany usługami marketingowymi na terytorium Polski, dla przedsiębiorstwa zagranicznego kreuje się zakład podatkowy, a skutkiem tego – ograniczony obowiązek podatkowy w Polsce.

W tym zakresie należy dokonać wykładni przepisów umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie 14 maja 2003 r. (DzU z 2005 r. nr 12, poz. 90, dalej UPO PL-DE).

Nie podlega wątpliwości, że w przedmiotowym stanie faktycznym spółka nie posiada w Polsce tzw. „stałej placówki” będącej zakładem podatkowym. Niezależnie od tego, zakład może powstać wskutek działalności tzw. „zależnego agenta”, o czym mowa w art. 5 ust. 5 UPO PL-DE.

AGENT: ZALEŻNY CZY NIEZALEŻNY

Z zależnym agentem mamy z kolei do czynienia, gdy łącznie spełnione są poniższe warunki, tj. osoba:

- nie jest niezależnym przedstawicielem w rozumieniu UPO PL-DE;
- działa w imieniu zagranicznego przedsiębiorstwa oraz posiada i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo do zawierania umów w Polsce w imieniu tegoż przedsiębiorstwa;
- nie wykonuje czynności, które ograniczają się do czynności pomocniczych i przygotowawczych, które gdyby były wykonywane za pośrednictwem stałej placówki nie powodowałyby uznania tej placówki za zakład.

Oceniając niezależność polskiego agenta należy wziąć pod uwagę wiele czynników – jak to, czy jego działalność podlega szczegółowej instrukcji ze strony zagranicznego przedsiębiorstwa. Warto zauważyć, że niezależny przedstawiciel nie odpowiada wobec przedsiębiorstwa zagranicznego za sposób wykonania pracy, lecz za jej rezultaty.

Formalne pełnomocnictwo do zawierania umów w imieniu i na rzecz zagranicznego przedsiębiorstwa nie stanowi jedynej przesłanki uznania agenta za zależnego. Faktyczną zależność ocenia się pod względem prawnym, organizacyjnym i ekonomicznym. O zależności wobec przedsiębiorstwa zagranicznego świadczy brak lub znaczne ograniczenie ponoszonego ryzyka gospodarczego związanego typowo z prowadzeniem działalności. Świadczenie usług dla wąskiego grona odbiorców, w tym przede wszystkim dla podmiotów powiązanych, może być także przesłanką uznania zależności.

W doktrynie wskazuje się, że sposób ustalenia wynagrodzenia należnego agentowi może świadczyć o zależności, w przypadku gdy kalkulowane jest wprost w oparciu o zwrot kosztów działalności gospodarczej agenta.

Istotne dla oceny zależności jest także charakter czynności wykonywanych przez agenta, bowiem jeśli stanowią one czynności pomocnicze lub przygotowawcze, to taka działalność nie kreuje zakładu podatkowego. Dla oceny, czy czynności mają charakter pomocniczy lub przygotowawczy, bierze się pod uwagę czy podejmowane działania realizują te same cele, co podstawowa działalność zagranicznego przedsiębiorstwa i czy stanowią istotną część działalności zagranicznego podmiotu.

Przy ocenie tych aspektów można odwołać się do Komentarza do Modelowej Konwencji OECD.

ZDANIEM AUTORKI

W opisaney sprawie organy podatkowe oraz sąd administracyjny w obu instancjach jednoznacznie zakwalifikowały czynności wsparcia sprzedażowego agenta działającego na terytorium Polski jako związane z główną działalnością zagranicznej spółki, a tym samym w związku z jego działalnością wykreowany został zakład podatkowy w Polsce i ograniczony obowiązek podatkowy.

Warto zwrócić uwagę na inny wyrok NSA w podobnym zakresie (wyrok prawomocny z 15 lutego 2022 r., II FSK 1340/19). W tym orzeczeniu NSA stwierdził, że okoliczność zawierania wszystkich umów przez podmiot zagraniczny stanowi istotny argument dla wykluczenia podmiotu polskiego jak pełnomocnika do zawierania umów w Polsce – a skutkiem tego, wykluczenia jako agenta zależnego. Sąd wskazał także, że niezależności ekonomicznej nie przekreśla fakt, że podmiot polski świadczy usługi wyłącznie na rzecz tego jednego podmiotu. Istotne znaczenie miało też to, że podmiot polski poza czynnościami wykonywanymi stricte dla spółki zagranicznej, wykonuje także swoją działalność – działalność dystrybucyjną.

Z lektury indywidualnych interpretacji i uzasadnień do wydanych przez sądy administracyjne wyroków można zauważyć rozbieżności w zakresie wykładni przepisów regulujących powstanie zakładu podatkowego. Niemniej jednak należy liczyć się z ryzykiem ukonstytuowania się zakładu podatkowego w przypadku korzystania przez spółki zagraniczne z różnego rodzaju usług wsparcia świadczonych przez powiązane lokalne przedsiębiorstwa.

Aleksandra Wozowicz, doradca podatkowy, Senior Associate w [poznąskim biurze Rödl & Partner](#)