

III SA / GI 909/18 - Judgment of the Provincial Administrative Court in Gliwice

Date of judgment	2019-01-15	<i>the judgment is not final</i>
Date of receipt	2018-08-14	
Court	Provincial Administrative Court in Gliwice	
referees	Barbara Brandys-Kmiecik / rapporteur / Barbara Orzepowska-Kyć Małgorzata Majków / chairman /	
Symbol with description	6110 Tax on goods and services 6560	
Thematic entries	Tax on goods and services	
The complained body	Director of the National Treasury Information	
Content of the result	The contested individual interpretation was repealed	
Regulations cited	OJ 2017 item 1221 art. 286 paragraph 1 <i>Act of 11 March 2004 on tax on goods and services - consolidated text</i> Journal of Laws of the European Union 2011 No. 77 item 1 art. 11 paragraph 1 <i>Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112 / EC on the common system of value added tax, OJ EU</i> 2006 L 347 item 1 art. 44 <i>Council Directive of 28 November 2006 No. 2006/112 / EC on the common system of value added tax</i>	

SENTENCE

Provincial Administrative Court in Gliwice in the following composition: Chairman Judge of the Provincial Administrative Court Małgorzata Wieczków, Judge of the Provincial Administrative Court Barbara Brandys-Kmiecik (trial), Judge of the Provincial Administrative Court Barbara Orzepowska-Kyć, Specialist Protocol Specialist Ewa Olender, after examining the case on January 15, 2019 from the complaint of "A" GmbH in H. on the individual interpretation of the Director of National Tax Information of [...] No. [...] regarding tax on goods and services 1) repeals the contested individual interpretation, 2) awards the Director National Tax Information for the applicant party PLN [...] (in words: [...] zlotys) for the reimbursement of costs of proceedings.

SUBSTANTIATION**1 U Z A S A D N I E N I E**

The contested individual interpretation of the provisions of the tax law of [...] No. [...] of [...] the Director of the National Tax Information acknowledged the position of the Company - "A" GmbH based in Germany (hereinafter: the Applicant, Party, Complainant) - regarding tax on goods and services in identifying a permanent place of business to determine the place of taxation of services as incorrect.

In the justification of the decision, the interpretative body indicated that in the application for interpretation the Company explained that it was a company under German law, for which the place of business and registered office is Germany; at the time of submitting the application, it carries out the registration process for VAT in Poland due to, among others on the fact that in the course of its business operations it will move its own goods from the territory of other Member States of the European Union to the territory of Poland, which - in accordance with art. 11 paragraph 1 of the Act of March 11, 2004 on tax on goods and services (i.e. subject to VAT on Polish territory. The Company's main activity is the production and distribution of footwear (PKD 47.72.Z- Retail sale of footwear and leather goods in specialized stores). The company distributes goods (footwear) produced in countries outside the EU (case 1) and in countries other than Poland, UH (case 2).

Wnioskodawca opisał trzy możliwe do zaistnienia przypadki wyjaśniając sytuację Spółki:

- 1 przypadek, w którym Spółka dokonuje nabycia towarów (obuwia) spoza UE i dopuszcza wówczas, że odprawa tych towarów może mieć miejsce na terytorium Polski - wówczas Spółka wykaże w Polsce import takich towarów i opodatkuje go zgodnie z zapisami polskiej ustawy o VAT;

- 2 przypadek, w którym Spółka dokonuje przemieszczenia towarów własnych z innego kraju członkowskiego UE (uprzednio zaimportowanych lub wyprodukowanych w tym innym kraju UE) na terytorium Polski - wówczas Spółka rozpozna w Polsce WNT i opodatkuje je zgodnie z zapisami polskiej ustawy o VAT;
- 3 przypadek, w którym Spółka dokonuje nabycia towarów (butów) z innego kraju członkowskiego UE (które uprzednio zostały importowane lub wyprodukowane w tym innym kraju UE) na terytorium Polski - wówczas Spółka rozpozna w Polsce WNT i opodatkuje je zgodnie z zapisami polskiej ustawy o VAT.

Dalej podkreślił, że w tych przypadkach Spółka rozważa, aby transport towarów z kraju spoza UE lub z innego kraju UE do Polski, odbywał się do magazynu należącego do partnera biznesowego Spółki (podmiot niepowiązany ze Spółką; dalej: Partner), położonego na terytorium Polski. W magazynie tym towary należące do Spółki, na podstawie umowy zawartej pomiędzy Spółką a Partnerem będą pakowane, konfekcjonowane oraz magazynowane; Partner będzie wykonywał na rzecz Spółki usługi na materiale mu powierzonym, który przez cały okres pozostaje własnością Spółki. Usługi magazynowania, konfekcjonowania i pakowania, świadczone na rzecz Spółki na terenie Polski, będą realizowane przez pracowników Partnera, w oparciu o umowę zwaną pomiędzy Spółką a Partnerem. Umowa nie będzie przewidywała udostępniania przez Partnera Spółce całości lub wyraźnie określonej części powierzchni magazynu należącego do Partnera, lecz zapewnienie wspomnianych usług związanych z magazynowaniem, konfekcjonowaniem i pakowaniem towaru, co należy odróżnić od najmu powierzchni magazynowej. Z Umowy nie wynika okres czasu, przez który towary należące do Spółki będą składowane w magazynie Partnera; z Umowy wynikać będzie, że nabywane przez Spółkę usługi nie będą stanowić najmu powierzchni magazynowej, lecz kompleksowe wsparcie logistyczne sprzedaży dokonywanej przez Spółkę poprzez jego magazynowanie, pakowanie i konfekcjonowanie. Wnioskodawca nie będzie posiadał na terytorium Polski jakiegokolwiek własnego zaplecza ludzkiego/osobowego oraz technicznego i biurowego, niezbędnego do prowadzenia działalności gospodarczej. Spółka nie będzie zatrudniała w Polsce własnego personelu. Spółka nie planuje nabywać innych, niż ww. usługi świadczone przez Partnera, usług, ani towarów na terytorium Polski. Spółka nie będzie posiadać na terytorium Polski biura, ani żadnej innej stałej placówki, za pomocą której prowadzona byłaby działalność gospodarcza na terytorium Polski. Pracownicy Spółki nie będą mieli dostępu do pomieszczeń oraz powierzchni magazynowej Partnera. Mogą zdarzyć się sytuacje, w których pracownicy Spółki będą przyjeżdżali do magazynu Partnera celem weryfikacji jakości wykonywanych przez Partnera usług, jednak będą to jedynie sytuacje sporadyczne oraz mające na celu weryfikację wywiązywania się przez Partnera z zapisów Umowy. Kontakt z kontrahentami, negocjacje handlowe, zawieranie umów z odbiorcami towarów, Spółka będzie realizowała bezpośrednio z jej siedziby, tj. z terytorium Niemiec. Po wykonaniu opisanych usług, towar będzie podlegał przez Spółkę sprzedaży odbiorcom końcowym, przy czym możliwe są następujące konfiguracje, że Wnioskodawca dokona:

- sprzedaży na terytorium Polski - wówczas rozpozna dostawę towarów jako dostawę krajową i opodatkuje ją zgodnie z polskimi przepisami ustawy o VAT;
- . - dostawy na terytorium innego niż Polska kraju UE - wówczas rozpozna wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (dalej: WDT) opodatkowaną na terytorium Polski;
- . - przemieszczenia własnych towarów z terytorium Polski do Niemiec (gdzie posiada siedzibę i stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej) - wówczas rozpozna WDT opodatkowaną na terytorium Polski;
- . - dostawy do kraju poza UE - wówczas rozpozna eksport podlegający opodatkowaniu w Polsce.

W każdym z tych przypadków Spółka będzie dokonywała sprzedaży na rzecz podmiotu będącego przedsiębiorcą.

W związku z tym opisem Wnioskodawca wystąpił o potwierdzenie prawidłowości swojego stanowiska, zgodnie z którym nie będzie on posiadał na terytorium Polski stałego miejsca prowadzenia działalności

gospodarczej w rozumieniu art. 11 Rozporządzenia Wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, wobec czego nabywane przez Wnioskodawcę usługi, do których zastosowanie znajduje art. 28b ustawy o VAT (usługi magazynowania, usługi konfekcjonowania, usługi pakowania), podlegać będą opodatkowaniu w państwie siedziby Wnioskodawcy, tj. w Niemczech.

Uzasadniając swoje zdanie Wnioskodawca podkreślił istotność prawidłowej interpretacji zapisów art. 28b ust. 2 ustawy o VAT, w kontekście definicji stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, które znajduje się w innym miejscu niż siedziba działalności gospodarczej podatnika – której nie definiuje ani ustawy o VAT, ani przepisy wykonawcze, ani Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Powołał poglądy Michała Murawskiego oraz Dariusza Roszkowskiego zawarte w opracowaniu "Odwrotne obciążenie podatkiem VAT w transakcjach transgranicznych i krajowych" (Wolters Kluwer Polska, 2015). Wskazał na definicję stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej z art. 11 Rozporządzenia Wykonawczego Rady (UE) nr 282/201, który stanowi, iż stałe miejsce prowadzenia działalności (dla potrzeb ustalenia miejsca świadczenia usługi z art. 44 Dyrektywy 2006/112/WE) 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. Jednocześnie, ust. 2 tego samego przepisu stanowi, że na użytek art. 192a Dyrektywy 2006/112/WE - stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej oznacza 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 świadczenie usług, które wykonuje. W myśl natomiast art. 53 Rozporządzenia, na użytek stosowania art. 192a Dyrektywy 2006/112/WE stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej podatnika uwzględnia się wyłącznie wtedy, gdy charakteryzuje się ono wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu dokonanie dostawy towarów lub świadczenie usług, w których uczestniczy.

Dalej podkreślił zbieżność tej definicji z wypracowaną przez orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazując, że z orzeczeń TSUE wynika, iż pod pojęciem stałego miejsca prowadzenia działalności należy rozumieć miejsce które charakteryzuje się minimalną trwałością poprzez zgromadzenie zarówno stałych zasobów ludzkich, jak i technicznych, koniecznych do świadczenia określonych usług lub dostawy określonych towarów; konieczne jest, aby ten stały charakter oraz infrastruktura personalna i techniczna zapewniły podmiotowi możliwość świadczenia usług w sposób niezależny.

Podsumowując analizę poszczególnych wyroków TSUE zaakcentował, iż podmiot posiada stałe miejsce prowadzenia działalności w danym kraju, jeśli kumulatywnie spełnione są następujące kryteria - stałości i niezależności prowadzonej działalności; stałej obecności zasobów ludzkich, tj. istnienie zaplecza personalnego koniecznego dla świadczenia usług w ramach stałego miejsca prowadzenia działalności; stałej obecności zasobów technicznych, tj. istnienie zaplecza technicznego dla prowadzenia działalności (jak np. budynki, magazyny, urządzenia).

Nadto podniósł, że w kontekście kryterium niezależności prowadzonej działalności pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności powinno być rozpatrywane na gruncie definicji działalności gospodarczej wynikającej z art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, zgodnie z którym działalność gospodarcza obejmuje w szczególności wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody i przytoczył katalog przesłanek potwierdzonych w orzecznictwie krajowym i europejskim dla oceny zaistnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej – jak: 1) stałość, 2) niezależność, 3) istnienie wystarczających zasobów ludzkich i technicznych, które muszą wystąpić łącznie, zatem brak którejkolwiek z

tych cech wyklucza istnienie stałego miejsca prowadzenia działalności. Podkreślił, że również praktyka organów podatkowych potwierdza konieczność zaistnienia opisanych przesłanek dla zaistnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej i przywołał liczne interpretacje podatkowe oraz opracowanie Anny Rutkowskiej-Brdulak p.n. "Stale miejsce prowadzenia działalności w VAT a podmiotowość prawno-podatkowa. Dylematy, konsekwencje, ryzyka" (Wolters Kluwer, 2018). Skonkludował następnie, że w sytuacji opisanej we wniosku w żadnym razie nie dojdzie do wyodrębnienia ze Spółki takiego stałego miejsca prowadzenia przez nią działalności gospodarczej na terytorium Polski, aby spełnione zostały niezbędne do tego przesłanki, w szczególności Spółka: nie będzie prowadziła odrębnych ksiąg, ani dokumentów związanych z działalnością realizowaną na terytorium Polski; nie będzie posiadała własności nieruchomości, ani ruchomości na terytorium Polski (poza towarami, na których wykonywane będą na terytorium Polski przez Partnera usługi); nie będzie posiadała na terytorium Polski dóbr niematerialnych, będących przedmiotem jej praw własności przemysłowej lub autorskiej; nie będzie posiadała wierzytelności, praw z papierów wartościowych i środków pieniężnych związanych stricte z wykonywaniem na towarach, będących jej własnością, usług; nie będzie wynajmowała, ani dzierżawiła nieruchomości, ani ruchomości, ani nie będzie posiadała prawa do korzystania z nich na podstawie jakiegokolwiek innego tytułu - wobec czego nie zostaną spełnione podstawowe przesłanki do uznania, iż będzie posiadała ona na terytorium Polski stałe miejsce prowadzenia działalności.

Zaskarżoną interpretacją organ uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. Analizując przepisy podatkowe oraz orzecznictwo wskazał m.in. na art. 53 ust. 1 rozporządzenia akcentując, że na użytek stosowania art. 192a dyrektywy 2006/112/WE stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej podatnika uwzględnia się wyłącznie wtedy, gdy charakteryzuje się ono wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu dokonanie dostawy towarów lub świadczenie usług, w których uczestniczy. Powołał orzecznictwo TSUE podkreślając, że w dziedzinie podatku VAT, pojęcie "stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej" wymaga minimalnej trwałości poprzez zgromadzenie stałych zasobów ludzkich i technicznych, koniecznych dla świadczenia określonych usług. Owa minimalna trwałość oznacza wystarczający stopień trwałości oraz strukturę, która z punktu widzenia zasobów ludzkich i technicznych jest w stanie umożliwić świadczenie danych usług w sposób niezależny. O ww. miejscu można zatem mówić, jeżeli występuje odpowiednia struktura w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, niezbędna do prowadzenia działalności gospodarczej oraz istnieje pewna minimalna skala działalności gospodarczej, która pozwala na uznanie, że działalność podatnika w tym miejscu nie jest prowadzona w sposób okresowy, jak również działalność z tego miejsca jest prowadzona w sposób samodzielny w stosunku do działalności siedziby przedsiębiorstwa.

Nadto organ przywołując orzecznictwo krajowe skonkludował, że podmiot posiada stałe miejsce prowadzenia działalności na terytorium kraju, jeżeli przy wykorzystaniu na jego terytorium infrastruktury oraz personelu, w sposób zorganizowany oraz ciągły, prowadzi działalność, w ramach której dokonuje czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług. Koniecznym dla uznania za stałe miejsce prowadzenia działalności jest, aby to miejsce nie tylko wykorzystywało towary i usługi, lecz także samo mogło wykonywać czynności podlegające opodatkowaniu zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy. Infrastruktura techniczna i zaangażowanie osobowe musi pozostawać w ścisłym związku z dokonywaniem czynności podlegających opodatkowaniu. Przy czym, nie jest konieczne dla uznania działalności podmiotu za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce, aby przy wykorzystaniu wystarczających środków sam podmiot świadczył usługi czy też dokonywał dostaw towarów. Ważne również aby stworzona struktura działalności podmiotu miała możliwość odbioru i korzystania z usług dostarczonych na własne potrzeby. Jednocześnie do przyjęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w danym państwie nie jest konieczne posiadanie własnego zaplecza personalnego i technicznego, podatnikowi musi jednak przysługiwać - na podstawie wymogu wystarczającej stałości miejsca działalności - porównywalna kontrola nad zapleczem personalnym i technicznym. Zatem jeżeli dany podmiot posiada w danym państwie personel oraz strukturę (w tym infrastrukturę techniczną) cechującą się odpowiednią stałością, to posiada stałe miejsce prowadzenia

działalności w tym państwie. Bez znaczenia pozostaje natomiast czy są to pracownicy zatrudnieni bezpośrednio przez ten podmiot oraz czy jest to "własna" infrastruktura. Orzecznictwo TSUE wskazuje bowiem, że także korzystanie z zasobów ludzkich i technicznych innego podmiotu może prowadzić do powstania stałego miejsca prowadzenia działalności w innym kraju.

Podsumowano więc, że analiza przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego w kontekście powołanych regulacji prawnych doprowadziła do konkluzji, że Spółka w związku z opisaną, prowadzoną w Polsce działalnością, będzie posiadała na terytorium kraju stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na co wskazują opisanie okoliczności sprawy, z których wynika, że zostaną spełnione kryteria: posiadania minimalnego rozmiaru działalności charakteryzującej się określonym poziomem stałości, w której ma miejsce ciągła obecność ludzkich zasobów koniecznych do prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, a także obecność koniecznych zasobów technicznych, czyli tzw. infrastruktura techniczna pozwalająca na prowadzenie tej działalności. W związku z tym, zostanie również spełnione kryterium istnienia ścisłego związku pomiędzy infrastrukturą techniczną i personelem a dokonywaniem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, które świadczy o posiadaniu stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przez Spółkę w Polsce.

Podniesiono, że Spółka będzie posiadała faktyczne władztwo nad zapleczem technicznym i personalnym, bowiem będzie w stanie odpowiednio wykorzystywać je przy sprzedaży towarów oraz nabywaniu i wykorzystywaniu usług. Opisane usługi magazynowania, konfekcjonowania i pakowania towarów, nabywane od Partnera, będą "konsumowane" w Polsce dla celów prowadzonej działalności związanej z dystrybucją i sprzedażą towarów. Infrastruktura techniczna i zaangażowanie osobowe Partnera, wykorzystywane przez Spółkę, będzie pozostawać w ścisłym związku z dokonywaniem przez nią czynności podlegających opodatkowaniu.

Zdaniem organu bez znaczenia pozostaje okoliczność, że magazyn w Polsce, do którego będą dostarczane towary nabyte przez Spółkę i w którym będą one przechowywane, konfekcjonowane i pakowane, będzie należał do Partnera, który jednocześnie będzie świadczył na rzecz Spółki ww. kompleksowe usługi wsparcia sprzedaży – gdyż do przyjęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w danym państwie nie jest konieczne posiadanie własnego zaplecza personalnego i technicznego, o ile dostępność innego zaplecza jest porównywalna do dostępności zaplecza własnego. Nie jest również istotne, że kontakty z kontrahentami, negocjacje handlowe, zawieranie umów z odbiorcami towarów, będą realizowane przez Spółkę bezpośrednio z siedziby w Niemczech – bo stałości miejsca prowadzenia działalności gospodarczej nie można utożsamiać z decyzjami zarządczymi, które nie zapadają w kraju.

Wnioskodawca nie zgadzając się z tym stanowiskiem organu podatkowego wniósł skargę do sądu administracyjnego żądając uchylenia zaskarżonej interpretacji i uznanie za prawidłowe stanowiska prezentowanego przez Spółkę i zasądzenia kosztów postępowania. Zarzucił:

- dopuszczenie się błędu wykładni przepisów prawa materialnego, to jest:

1. art. 28b ust. 1 i 2 ustawy o VAT w zw. z art. 11 rozporządzenia wykonawczego Rady UE 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do Dyrektywy 2006/112/WE poprzez błędną ich wykładnię, skutkującą uznaniem, że Spółka posiada na terytorium Polski stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, w związku z czym miejscem opodatkowania usług świadczonych na jej rzecz będzie Polska;

2. art. 1 ust. 2 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (tj. Dz. Urz. UE z 2006 r. Nr L 347 s.1 i nast. z późn. zm.; dalej: "Dyrektywa VAT") i wyrażonej w nim zasady neutralności poprzez doprowadzenie do sytuacji podwójnego opodatkowania podatkiem VAT, w Polsce i w Niemczech;

- naruszenie przepisów postępowania, to jest:

1. art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2017 r. poz. 201, dalej jako Ordynacja podatkowa) poprzez nierozstrzygnięcie wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego dotyczących posiadania przez podatnika stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej;

2. art. 14c § 1 i 2 ustawy Ordynacja podatkowa poprzez sporządzenie niewystarczającego uzasadnienia prawnego interpretacji indywidualnej i oceny stanowiska Strony niepozwalających Skarżącej zidentyfikować powodów, dla których Organ podatkowy uznał, że Wnioskodawczyni posiada na terytorium Polski stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, w związku z czym, miejscem opodatkowania usług świadczonych na jej rzecz, będzie Polska;

3. art. 121 § 1 oraz art. 120 w zw. z art. 14h ustawy Ordynacja podatkowa poprzez stosowanie argumentacji nieodnajdującej poparcia w treści przepisów prawa, a tym samym nieposzanowanie zasady zaufania do organów podatkowych, które są zobowiązane do działania na podstawie i w granicach prawa.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie oraz podtrzymał dotychczasowe stanowisko, stwierdzając, że przedstawione zarzuty są chybione.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach zważył, co następuje:

Badając zaskarżony akt według kryteriów przewidzianych w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz. U. z 2018 r., poz. 1302 - w skrócie: "P.p.s.a.") i na zasadach określonych w art. 57a tej ustawy, Sąd stwierdził, że skarga zasługuje na uwzględnienie.

Zgodnie z art. 57a P.p.s.a. skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną; bada więc prawidłowość zaskarżonej interpretacji indywidualnej tylko z punktu widzenia zarzutów skargi i wskazanej w niej podstawy prawnej. Z istoty postępowania dotyczącego udzielenia indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 14b i art. 14c O.p.) wynika, że organ interpretacyjny, a następnie także i sąd administracyjny w ramach kontroli zaskarżonej interpretacji, są związani przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji opisem stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Specyfika postępowania bowiem w sprawie wydania pisemnej interpretacji polega między innymi na tym, iż organ podatkowy rozpatruje sprawę tylko i wyłącznie w ramach stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę oraz wyrażonej przez niego oceny prawnej (stanowisko podatnika). Opisany we wniosku stan faktyczny nie musi prezentować zdarzeń już zaistniałych, może również odnosić się np. do działań planowanych przez podatnika, które jeszcze nie nastąpiły. Dlatego też organ interpretacyjny jak i Sąd rozpoznający skargę na interpretację indywidualną nie przeprowadza w tego rodzaju sprawach postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku. W stosunku do tych tylko okoliczności wyraża następnie swoje stanowisko, które musi być jednak ustosunkowaniem się do poglądu (stanowiska) prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę (art. 14b § 3 i art. 14c § 1 ustawy Ord. pod.). Podnieść należy, że interpretacja indywidualna stanowi wyłącznie informację na temat sposobu wykładania i stosowania przepisów prawa podatkowego. Ma ona na celu wskazanie prawnopodatkowych skutków określonego zachowania podatnika. Wprowadzając instytucję interpretacji indywidualnych, ustawodawca kierował się bowiem uzasadnioną potrzebą zapewnienia podatnikom informacji i urzędowego poświadczenia, że opisany we wniosku stan faktyczny (rzeczywisty lub projektowany) jest w ocenie organu zobowiązanego do udzielenia interpretacji zgodny z prawem obowiązującym w dniu jej wydania lub w okresie wskazanym przez Stronę. Uznać zatem należy, iż interpretacje mają za zadanie wspomagać samoobliczenie i eliminować niepewność związaną ze zmieniającym się prawem podatkowym. Na podkreślenie zasługuje także to, iż indywidualna interpretacja prawa podatkowego spełnia funkcję gwarancyjną (ochronną) wyłącznie dla podmiotu występującego z

wnioskiem o jej udzielenie. Ustawodawca zakłada w tym zakresie, że adresat, który zastosuje się do informacji uzyskanej od organu interpretacyjnego, nie będzie ponosił negatywnych konsekwencji podatkowych stąd wynikających. W ten sposób ustanowił zabezpieczenia chroniące podatników przed skutkami zastosowania się do wadliwej interpretacji. Zgodnie z poglądami wyrażonymi w piśmiennictwie instytucja indywidualnych interpretacji prawa podatkowego stanowi swego rodzaju pomoc prawną, której celem jest złagodzenie ryzyka związanego z realizacją przez podatnika praw i obowiązków wynikających ustaw podatkowych. Zatem funkcja gwarancyjna realizuje się poprzez ochronę dobrej wiary podatnika działającego w zaufaniu do informacji udzielonej przez organy podatkowe. Dlatego też interpretacje indywidualne należą do instytucjonalnych gwarancji ochrony zaufania do państwa i jego organów.

Skarga zbadana w oparciu o powyższe reguły jest uzasadniona, gdyż Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nie dokonał prawidłowej interpretacji przepisów prawa podatkowego, czyli ustawy o VAT i rozporządzenia UE.

Istota sporu w niniejszej sprawie sprowadza się do kwestii uznania czy Skarżąca posiada na terytorium Polski stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, a tym samym dostawy towarów i usług dokonywane przez to stałe miejsce prowadzenia działalności Spółki podlegają opodatkowaniu w Polsce.

W opinii Skarżącej organ interpretacyjny nieprawidłowo uznał, że Spółka posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski, czym dopuścił się naruszenia art. 28b ust. 1 i 2 ustawy o VAT w zw. z art. 11 rozporządzenia wykonawczego Rady UE nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej skoro jej działalność nie spełnia kryterium stałości prowadzonej działalności, nie posiada żadnych zasobów kadrowych ani zaplecza technicznego, będzie korzystać z usług innego podmiotu tj. Partnera - właściciela magazynu i jego pracowników i jej działalność nie będzie spełniała przesłanki niezależności.

Z tym stanowiskiem nie zgodził się organ, który uznał, że na tle przedstawionego stanu faktycznego można przyjąć, iż pomimo, że Spółka nie posiada na terytorium Polski własnego zaplecza technicznego, czy też personalnego wszelkie prace wykonywane są przez zasoby Partnera w ramach usług świadczonych na rzecz Spółki to będzie posiadała na terytorium Polski stałe miejsce prowadzenia działalności bowiem 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. Wystarczy, że podmiot korzysta zarówno z zaplecza personalnego jak i technicznego innych podmiotów, w taki sposób, że umożliwi mu to odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności. Niezbędna jest jedynie struktura organizacyjna konieczna do prowadzenia danego rodzaju działalności, natomiast zasoby ludzkie niezbędne do jej wykonywania mogą być pozyskiwane z zasobów zewnętrznych; również zasoby techniczne nie muszą należeć do podatnika (tzn. być jego własnością) - wystarczające jest bowiem ich wynajęcie czy też zapewnienie w inny sposób, a Wnioskodawca spełnia przesłanki do uznania opisanej we wniosku działalności w zakresie dystrybucji towarów, realizowanej w oparciu o infrastrukturę osobowo - rzeczową Partnera oraz świadczone przez niego usługi magazynowania, konfekcjonowania i pakowania towarów, za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski, które cechuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego. W stworzonej strukturze działalności Spółki, kryterium stałości (rozumiane jako fakt, że podmiot posiadający takie miejsce ma zamiar prowadzenia działalności z tego miejsca w sposób permanentny) wynika z zaangażowania w zadania związane z dostarczaniem, magazynowaniem i sprzedażą towarów wystarczających zasobów osobowych oraz technicznych.

Zatem przedmiotem sporu jest wykładnia przepisów ustawy o VAT dotyczących ustalenia miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 15 ustawy o VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2. bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Z kolei w

art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT, podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary, jeżeli dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju. Natomiast w art. 17 ust. 2 stwierdza się, iż w przypadkach wymienionych w ust. 1 pkt 4, 5, 7 i 8. usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego. W myśl art. 17 ust. 5 pkt 1 ustawy, przepis ust. 1 pkt 5 stosuje się, jeżeli nabywcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, albo osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 6. Jak wynika z samej nazwy - za słownikiem języka polskiego "stały" to trwale związany z danym miejscem, nieprzenośny, niezmienny. Stałe miejsce prowadzenia działalności charakteryzować się musi pewnym określonym stopniem zaangażowania, które pozwala na uznanie, że działalność prowadzona jest w tym miejscu nie w sposób przemijający czy też okresowy. Z przepisu art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego Rady UE wynika, że stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej oznacza dowolne miejsce 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.

Wskazać także należy, że kwestia określenia przesłanek dla uznania co należy rozumieć za stałe miejsce prowadzenia działalności była przedmiotem wielu orzeczeń krajowych i unijnych, które ewoluowały w kolejnych wyrokach na przestrzeni lat uwzględniając warunki i mechanizmy obrotu gospodarczego.

Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 25 października 2012 r., sygn. akt I FSK 1993/11 skierował do Trybunału Sprawiedliwości EU pytanie dotyczące wykładni przepisów prawa unijnego w tym przedmiocie. NSA zapytał TS o to: "Czy dla opodatkowania usług świadczonych przez spółkę A z siedzibą w Polsce na rzecz spółki B z siedzibą w innym Państwie Członkowskim UE, w sytuacji gdy spółka B prowadzi działalność gospodarczą wykorzystując infrastrukturę spółki A, stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 44 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.06.347.1 ze zm.), będzie miejsce gdzie siedzibę ma spółka A?" W wyroku z dnia 16 października 2014 r. w sprawie C - 605/12 **Welmory** sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, iż podatnik mający siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, który korzysta z usług świadczonych przez drugiego podatnika z siedzibą w innym państwie członkowskim, powinien być uważany za posiadającego w tym innym państwie członkowskim "stałe miejsce prowadzenia działalności" w rozumieniu przepisów dyrektywy VAT, jeżeli to stałe miejsce charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór usług i wykorzystywanie ich do celów jego działalności gospodarczej. Jak wskazał TSUE przepisy rozporządzenia wykonawczego do Dyrektywy VAT stanowią, iż stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika – charakteryzujące 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. Na podkreślenie zasługuje to, że ważna jest okoliczność, iż do uznania istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w danym państwie nie jest konieczne, aby podatnik dysponował personelem, który jest u niego zatrudniony oraz zapleczem technicznym, które jest jego własnością. Zatem, własne zaplecze personalne i techniczne nie jest konieczne, o ile dostępność innego zaplecza jest porównywalna do dostępności zaplecza własnego. Jednakże, podmiot ten powinien sprawować kontrolę nad tym zapleczem zarówno personalnym jak i technicznym (podkreślenie tut. Sądu). Ponadto, zdaniem TSUE decydujące jest także to, aby dane miejsce prowadzenia działalności miało możliwość odbioru i wykorzystywania nabytych usług do własnych potrzeb. Jak wskazał TSUE do wyłącznej kompetencji sądu krajowego będzie należało dokładnie zbadanie stanu faktycznego pod kątem sprawdzenia, czy podmiot

dysponuje w Polsce niezbędnym zapleczem personalnym i technicznym umożliwiającym odbiór usług świadczonych przez spółkę polską i czy nabyte usługi były wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej zleceniodawcy.

W ocenie Sądu powyższy wyrok TSUE mimo przekazania sądowi krajowemu prawa do oceny zaistniałego stanu faktycznego zawiera istotne dla wyniku rozpoznawanej sprawy wskazówki odnośnie definiowania pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności. Jednakże zauważyć należy, iż TS we wcześniejszych orzeczeniach podkreślał również, że dla ustalenia miejsca stałego prowadzenia działalności konieczna jest pewna określona minimalna skala aktywności, która stanowi zewnętrzne znamię, że działalność w tym miejscu prowadzona jest stale. Tak TSUE w orzeczeniu C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien a/s v. Finanzamt Flensburg). Dla uznania, że określone miejsce prowadzenia działalności ma charakter stały - konieczne jest istnienie w nim infrastruktury technicznej (jeśli jest konieczna do wykonywania usług) oraz personelu ludzkiego. Taka osobowo - rzeczowa struktura w stałym miejscu prowadzenia działalności powinna występować w sposób stały, tzn. powtarzalny i nieprzemijający (TSUE w orzeczeniu 168/84 -Gunter Berkholz v. Finanzamt Hamburg-mitte-aitstadt). W wyroku z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie Plan zer Luxembourg Sari przeciwko Bundeszentralamt fur Steuern (sygn. akt C-73/06) TSUE wskazał, że: "Zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwa w dziedzinie podatku VAT pojęcie stałego przedsiębiorstwa wymaga minimalnej trwałości, poprzez zgromadzenie stałych zasobów ludzkich i technicznych koniecznych dla świadczenia określonych usług (...) Owa minimalna trwałość oznacza zatem wystarczający stopień trwałości oraz strukturę, która z punktu widzenia zasobów ludzkich i technicznych jest w stanie umożliwić świadczenie danych usług w sposób niezależny." W kontekście powyższego, należy przywołać także zacytowany przez organ interpretujący wyrok TSUE C-260/95 w sprawie Commissioners of Customs and Excise przeciwko DFDS A/S.

Zatem uwzględniając wskazane w powołanych wyżej przepisach art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, i art. 11 ust. 1 rozporządzenia nr 282/2011 oraz w orzecznictwie TSUE kryteria należy stwierdzić, że podmiot posiada stałe miejsce prowadzenia działalności na terytorium kraju, jeżeli przy wykorzystaniu na terytorium tego kraju infrastruktury, w sposób zorganizowany oraz ciągły, prowadzi działalność, w ramach której dokonuje czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług; infrastruktura techniczna musi pozostawać w ścisłym związku z dokonywaniem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, nie jest niezbędne, aby środki techniczne, zaplecze były własnością tego podmiotu; istotne jest natomiast to, aby miał on nad nimi faktyczne władztwo tak, aby mógł je wykorzystywać odpowiednio przy nabywaniu i wykorzystywaniu (konsumowaniu) usług, bądź przy ich świadczeniu.

Odnosząc powyższe uwagi do przedstawionego przez Skarżącą stanu faktycznego, który jak wyjaśniono na wstępie stanowi wyłączną podstawę oceny sądowej w rozpoznawanej sprawie podnieść należy, że Spółka wskazała, że nie posiada zaplecza personalnego – centrum obsługi klienta i transakcji, rozliczenia, fakturowanie, zarządzanie prowadzone będzie w siedzibie Spółki w Niemczech. Jedynie w celu zapewnienia pakowania, konfekcjonowania oraz magazynowania towarów w Polsce Spółka zamierza nabyć odpowiednie powyższe usługi od Partnera (podmiotu całkowicie niezależnego i niepowiązanego ze Skarżącą), który zobowiązałaby się do ich świadczenia na terenie nieruchomości magazynowej stanowiącej własność i zarządzanej przez niego, w oparciu o odpowiednią umowę.

Zatem badając przedmiotowy stan faktyczny organ interpretacyjny niezasadnie przyjął, iż Skarżąca posiadała wystarczające zaplecze o charakterze technicznym i personalnym w kraju aby uznać, że posiada stałe miejsce prowadzenia działalności. Skarżąca bowiem decydując się wyłącznie na zakup usług pakowania, konfekcjonowania i magazynowania towarów zgodnie z doręczonymi pracownikom Partnera zaleceniami centrali Spółki w Niemczech – nie stworzyła w Polsce miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Pracownicy byli bowiem zatrudnieni przez Partnera, nie działali w imieniu Skarżącej ani na jej rzecz; nie mieli jakiegokolwiek swobody działania ani prawa decyzji; wyłącznie wykonywali konieczne czynności wynikające z zakresu zlecenia usługi przez Skarżącą. Na terenie magazynu Strona nie posiada wyznaczonego, wyodrębnionego obszaru tylko do własnej dyspozycji i składowania swoich towarów (okoliczność taka nie

wynika z opisu stanu faktycznego); nie mogła wpływać na metody i warunki składowania; nie miała jakiegokolwiek władztwa nad sposobem wykonywania usług pakowania, konfekcjonowania czy magazynowania.

Fakt ewentualnego sprawdzania przez przedstawiciela Spółki czy prawidłowo wykonywane są zakupione od Partnera usługi również nie powoduje innej oceny statusu prawnego obu podmiotów i przyjęcie, że nadzorowana jest działalność usługodawcy; jest to bowiem zwykła w obrocie gospodarczym weryfikacja jakości i prawidłowości zakupionych usług.

Na zakończenie zauważyć także należy, że dla istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w danym państwie nie jest konieczne posiadanie własnego zaplecza personalnego i technicznego, a podatnikowi musi jednak przysługiwać, na podstawie wymogu wystarczającej stałości miejsca działalności, porównywalna kontrola nad zapleczem personalnym i technicznym - to wbrew twierdzeniom organu interpretacyjnego - działalność Spółki w Polsce nie wyczerpuje powyższych warunków, gdyż ogranicza się jedynie do nabycia usług związanych z logistyką sprzedaży jej towarów.

Tym samym Sąd nie podzielił stanowiska organu wyrażonego w zaskarżonej interpretacji. Zresztą podobne poglądy tut. Sąd wyraził w wyrokach o sygn. III SA/GI 800 i 912/18 w zbliżonych stanach faktycznych wniosków o interpretacje podatkowe spornego zagadnienia.

Z powyższych przyczyn zaskarżona interpretacja indywidualna podlegała uchyleniu na podstawie art. 146 § 1 P.p.s.a. Przy ponownym wydaniu interpretacji indywidualnej organ uwzględnić powinien ocenę prawną przedstawioną w wyroku.

O zwrocie kosztów postępowania rozstrzygnięto na podstawie art. 200 p.p.s.a. i art. 205 § 2 i 4 p.p.s.a. Na zasądzoną kwotę [...] zł złożyła się równowartość wpisu sądowego (200 zł) i wynagrodzenia doradcy podatkowego ([...] zł) ustalone zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 31 stycznia 2011 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz szczegółowych zasad ponoszenia kosztów pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego z urzędu (Dz. U. z 2011 r. nr 31, poz. 153) oraz uiszczona opłata od pełnomocnictwa.
