

ALEKSANDRA PLICHTA¹, URSZULA MAZUREK²

Ewolucja koncepcji stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej („FE”) a gospodarka cyfrowa³

Streszczenie

Artykuł ma na celu przedstawienie szeroko dyskutowanego w ostatnich miesiącach zagadnienia istnienia w danym kraju „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” podmiotu zagranicznego, które jednak wydaje się (być może nie-słusznie) dotąd specjalnie nieanalizowane przez podmioty prowadzące działalność o charakterze cyfrowym celem określenia zasad opodatkowania transakcji VAT.

W niniejszym artykule postaramy się dokonać analizy definicji FE w oparciu o zarówno przepisy prawa, jak i dorobek polskiego i unijnego orzecznictwa. Jednocześnie, postaramy się więc odpowiedzieć na pytanie, jaki wpływ na stabilność rozliczeń podatkowych podatników z branży cyfrowej może mieć praktyka organów podatkowych w zakresie interpretowania przesłanek powodujących powstanie FE.

Dodatkowym zamierzeniem autorek jest próba znalezienia równowagi w obecnie prezentowanych poglądach odnośnie do FE, które to poglądy ze strony administracji podatkowej kreują wizerunek Polski jako kraju o wysoce niestabilnej praktyce podatkowej, oderwanej od logicznych argumentów i natury biznesu.

Słowa kluczowe: słowa kluczowe: VAT, digitalizacja, podatki, gospodarka cyfrowa, opodatkowanie, FE”.

¹ Aleksandra Plichta – doradca podatkowy; e-mail: ola.plichta@gmail.com; ORCID: 0000-0002-0057-2717.

² Urszula Mazurek – aplikant adwokacki; e-mail: uamazurek@gmail.com; ORCID: 0000-0001-6252-9178.

³ Artykuł przygotowany zgodnie ze stanem prawnym na dzień 11 stycznia 2019 r.

ALEKSANDRA PLICHTA, URSZULA MAZUREK

The Evolution of the Concept of Fixed Establishment (“FE”) and the Digital Economy

Abstract

The article aims to cover the issue of foreign entities having a “fixed establishment” in a given country. A phenomenon discussed at length in recent months, but one that entities conducting digital business seem to have not really explored in great detail in the context of determination of the principles of taxation of VAT transactions.

In this article, we will attempt to analyse the definition of FE on the basis of both binding legal regulations and the existing Polish and EU judicial decisions.

At the same time, we will try to answer the question about the impact of the practice of tax authorities pursued in the area of interpretation of the conditions for a FE to be established on the stability of tax settlements of taxpayers operating in the digital industry.

In addition to that, the authors will also try to arrive at a balance among the current views on FE, which depict Poland from the tax administration perspective as a country with highly unstable tax practices, detached from logical arguments and unaware of the nature of business.

Keywords: VAT, digitalization, taxes, digital economy, taxation, FE

Wstęp

Postępująca digitalizacja gospodarki nie jest już wizją przyszłości – stała się faktem, z którym każdego dnia do czynienia mają przedsiębiorcy. Nowoczesne technologie wykorzystywane w prowadzonej działalności rodzą nie tylko wyzwania natury biznesowo-technologicznej, ale także podatkowej. Coraz częściej pojawia się jednak wątpliwość, czy regulacje podatkowe – powszechnie uważane za dość nieprzystające do dynamicznego środowiska biznesu – dają podatnikom poczucie komfortu w zakresie rozliczeń powiązanych z najnowszymi technologiami. O ile bowiem gospodarka cyfrowa znajduje się w wielkim rozkwicie, to przepisy prawa podatkowego nie do końca są w stanie nadążyć za tymi zmianami – nie ma zresztą wątpliwości, że przepis podatkowy nie jest w stanie odnieść się wprost do każdego działania podatnika, szczególnie gdy jest ono z natury innowacyjne i kreatywne. W takiej sytuacji potrzebna jest rozważa w interpretacji istniejących rozwiązań. Refleksja, do jakiej coraz częściej dochodzą przedsiębiorcy – szczególnie prowadzący biznes w Polsce – nie jest optymistyczna: brak jasnych mechanizmów połączony z profiskalnym podejściem organów podatkowych kreuje niepewność, czy wypracowane przez lata schematy rozliczeń podatkowych nie zostaną przez fiskusa zakwestionowane nie tyle wskutek zmiany jakichkolwiek przepisów, ile po prostu interpretacji odmiennej od dotychczas akceptowanej.

Wśród obszarów, dla których w ostatnim czasie można zauważyć zwiększone zainteresowanie ze strony organów podatkowych, jest tematyka wysoce nieuchwytnego i niejasnego⁴ konceptu FE związanego przede wszystkim z międzynarodowym obrotem usługowym w relacjach pomiędzy przedsiębiorcami (B2B). Choć VAT powinien stanowić podatek neutralny dla przedsiębiorstw⁵, chęć osiągnięcia szybkich, nawet jednorazowych zysków wydaje się przeważać w podejściu organów

⁴ M.L. Schippers, J.M.B. Boender, *VAT and Fixed Establishments: mysteries solved?*, „Intertax” 2015, 11, s. 709.

⁵ Por. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 14 lutego 1985 r. w sprawie D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen, C-268/83: „system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie podmiotu gospodarczego od obciążeń z tytułu podatku VAT przypadającego do zapłaty lub zapłaconego w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób, iż wszelka działalność gospodarcza, niezależnie od jej celu lub rezultatu, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny pod warunkiem, że działalność ta podlega temu podatkowi”.

podatkowych, prowadząc do kwestionowania stosowanych przez podatników latami zasad rozliczania VAT w modelu prowadzonej działalności. Co ważne, problem ten w zasadzie nie dotyczy sytuacji, w których podatnik próbowałby nadużyć systemu VAT (będąc np. instytucją finansową o ograniczonym prawie do odliczenia podatku) – mierzą się z nim usługodawcy i usługobiorcy, których jedynym zamierzeniem było konsekwentne rozliczanie VAT usługi, zgodnie ze znanymi regulacjami prawa i ich powszechną interpretacją⁶.

W kontekście usług cyfrowych, ich dynamiczny rozwój połączony dostępnością międzynarodowych zasobów pokazuje, że FE – przy obecnym, skrajnym podejściu organów podatkowych – może okazać się ścianą, z którą innowacyjne podmioty świadczące usługi za granicą bądź nabywające transgraniczne usługi w pewnym momencie będą musiały się zmierzyć. Jednocześnie, pomimo istnienia na gruncie unijnym zasady neutralności statuującej system VAT, błędna ocena w zakresie istnienia FE w danym kraju okazać się może w praktyce kosztowna i trudna do administracyjnego skorygowania.

Podstawa koncepcji FE

Koncepcja FE – dawniej utożsamiana z „zakładem” w podatkach dochodowych⁷ – nie jest sprecyzowana w regulacjach VAT czy praktyce interpretacyjnej, choć dyskusja w tym zakresie zaczęła się już w latach 80. XX w.⁸

Unijne regulacje VAT przewidują tzw. zasadę terytorialności⁹, zgodnie z którą opodatkowaniu VAT danym kraju podlega m.in. odpłatne świadczenie usług, ale tylko w sytuacji, gdy miejscem ich świadczenia jest terytorium danego kraju.

⁶ Przez wzgląd na istniejącą neutralność VAT i znany autorkom zakres transakcji kwestionowanych dotąd w zakresie FE, autorki nie zgadzają z тезami wyrażonymi w następującej publikacji co do motywów, jakimi kierują się podatnicy w strukturyzowaniu modeli biznesowych kreujących aktualnie wątpliwości co do FE: A. Rutkowska-Brdulak, *Wprowadzenie, [w:] Stałe miejsce prowadzenia działalności w VAT a podmiotowość prawnopodatkowa. Dylematy, konsekwencje, ryzyka*, Warszawa 2018, LEX: „brak jednoznacznych regulacji w tym zakresie oraz brak transparentności w rozliczeniach wynikających z transgranicznego świadczenia usług powoduje i w dalszym ciągu będzie powodował unikanie opodatkowania. Inaczej rzecz ujmując, podmioty prowadzące działalność międzynarodową będą poszukiwać takich optymalizacji podatkowych, które spowodują minimalizację obciążeń podatkowych wynikających z podatku od towarów i usług lub szerzej – z podatku od wartości dodanej”.

⁷ Aktualnie, utożsamianie koncepcji „zakładu” i „FE” wydaje się nie mieć uzasadnienia – por. opinia VAT Expert Group z 8 września 2016 r., taxud.c.1(2016)5607910.

⁸ Por. wytyczne Komitetu VAT po spotkaniu nr 15 z 8–9 grudnia 1983 r., XV/38/83.

⁹ Por. art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 2 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.Ú. z 2018 r. poz. 2174 z późn. zm.; „ustawa o VAT”).

W praktyce faktyczne miejsce wykonania danej czynności nie w każdym przypadku jest miejscem jej świadczenia, a w konsekwencji – opodatkowania. Prawodawca unijny zdecydował się przyjąć regulacje zmierzające do zachowania tzw. zasady faktycznego użytkowania i wykorzystania (ang. *use and enjoyment rule*), tj. zapewnienia, że w danym państwie opodatkowaniu podlegać będą jedynie te transakcje, których rzeczywista konsumpcja ma miejsce w tym kraju, niezależnie od miejsca „wytworzenia” usługi przez usługodawcę¹⁰.

W rezultacie w relacjach B2B podstawową zasadą jest przyjęcie, że miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej, chyba że usługi są świadczone dla FE podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba – wtedy miejscem świadczenia jest to FE¹¹. Z zasady, w celu poprawnego określenia miejsca opodatkowania usługi, której stronami są podmioty z różnych krajów, kluczowym jest zatem dokonanie analizy, czy usługi są świadczone na rzecz siedziby nabywcy, jego FE.

Ani ustawa o VAT, ani podstawowy unijny akt dotyczący systemu VAT¹² nie zawierają definicji pojęć „siedziba” i „FE”. Na bazie licznych orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej¹³ mierzącego się w praktyce z próbą alokacji usług do „właściwego” kraju celem rozliczenia VAT, z dniem 1 lipca 2011 r. weszło w życie 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 dodanej¹⁴, bezpośrednio wprowadzając m.in. do polskiego systemu prawnego definicję legalną zarówno siedziby, jak i FE. Pomimo, jakby się mogło wydawać, długiego okresu funkcjonowania tych przepisów, w dalszym ciągu nie są one jasne, a kolejne orzeczenia TSUE (w tym – sprawy w toku) rzucają i będą rzucać coraz to nowe światło na koncept FE. Co więcej, można odnieść wrażenie, że kwestia FE jest tematem dyskusji o niespotykanej dotąd skali¹⁵.

O ile bowiem w przypadku zidentyfikowania miejsca siedziby podatnika przyjęło się, iż jest to miejsce, w którym wykonywane są funkcje naczelnego zarządu przedsiębiorstwa, w szczególności – miejsce, w którym zapadają istotne decyzje dotyczące ogólnego zarządzania przedsiębiorstwem, a sam adres pocztowy nie może

¹⁰ R. Namysłowski, K. Sachs (red.), *Dyrektywa VAT. Komentarz*, LEX, 2008.

¹¹ Art. 28b ust. 1 i 2 ustawy o VAT.

¹² Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2006 r. Nr 347, s. 1 z późn. zm).

¹³ „TSUE”.

¹⁴ Dz. Urz. UE L z 2011 r. Nr 77, s. 1 z późn. zm., „rozporządzenie 282/2011”.

¹⁵ M.L. Schippers, J.M.B. Boender, op. cit., s. 723.

być uznany za miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika¹⁶, o tyle z FE problem jest znacznie głębszy. Brak jest jednoznacznych wskazówek, jak należy zdefiniować to pojęcie. Definicja wynikająca z rozporządzenia 282/2011 określa, że miejsce to powinno się charakteryzować wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić odbiór i wykorzystanie usług świadczonych dla własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności.

Orzecznictwo TSUE wskazuje, że powstanie FE zawsze będzie stanowiło przejaw działalności gospodarczej podatnika uwidocznionej w danym kraju. Jednakże nie oznacza to, iż każda czynność zrealizowana za granicą automatycznie będzie skutkowałą powstaniem FE. Aby powstało FE, konieczne jest łączne zaistnienie kilku kluczowych cech wyodrębnionych przez TSUE¹⁷. Tworzyć FE będzie bowiem w szczególności dowolne miejsce:

- ❑ charakteryzujące się wystarczającą stałością¹⁸,
- ❑ posiadające odpowiednie zaplecze personalne (np. zatrudnienie pracowników, posiadanie oddelegowanych pracowników w tym kraju, dysponowanie na terytorium innego kraju pracownikami innych podmiotów, którzy zobligowani byłiby wykonywać czynności zlecone przez podatnika),
- ❑ posiadające odpowiednie zaplecze techniczne (np. istnienie na terytorium drugiego kraju filii, urządzeń niezbędnych do samodzielnego wykonywania działalności gospodarczej, zawarcie umów wynajmu powierzchni użytko-

¹⁶ Wyroki TSUE z 6 października 2011 r. w sprawie Stoppelkamp, C-421/10, z 28 czerwca 2007 r. w sprawie Planzer Luxembourg, C-73/06.

¹⁷ Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 11 marca 2016 r., IPPP3/4512-1074/15-4/JŻ.

¹⁸ Analiza elementu stałości podejmowana była w interpretacjach polskich organów podatkowych. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 25 października 2012 r., IPPP3/443-784/12-4/KC, wskazywał, iż „(...) »stały«, to trwale związany z danym miejscem, nieprzenośny, niezmienny. Powyższe wskazuje, że stałe miejsce prowadzenia działalności charakteryzować się musi pewnym określonym stopniem zaangażowania, które pozwala na uznanie, iż działalność prowadzona jest w tym miejscu nie w sposób przemijający, czy też okresowy. Konieczna jest zatem pewna określona minimalna skala działalności, która stanowi zewnętrzną oznakę, że działalność w tym miejscu prowadzona jest stale (...).” Podobne stanowisko zaprezentował m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z 23 września 2011 r., IPTPP2/443-251/11-4/IR: „Jak wynika z samej nazwy, »stały« to trwale związany z danym miejscem, nieprzenośny, niezmienny – stałe miejsce prowadzenia działalności charakteryzować się musi pewnym określonym stopniem zaangażowania, które pozwala na uznanie, iż działalność prowadzona jest w tym miejscu nie w sposób przemijający, czy też okresowy. Konieczna jest zatem pewna, określona minimalna, skala działalności, która stanowi zewnętrzne znamię, że działalność w tym miejscu prowadzona jest stale (...). Dla uznania więc, że określone miejsce prowadzenia działalności, ma charakter stały, konieczne jest istnienie w tym miejscu infrastruktury technicznej oraz personelu ludzkiego. Taka osobowo-rzeczowa struktura w stałym miejscu prowadzenia działalności powinna występować w sposób stały, tzn. powtarzalny i nieprzemijający”.

wych albo urzędzeń lub posiadanie tytułu prawnego do korzystania z jakichkolwiek pomieszczeń, w których będą przechowywane produkty i które to produkty będą zgodnie z zaleceniami właściciela przerabiane/wysyłane do fabryk czy kontrahentów),

- ❑ zdolne odebrać i wykorzystać usługi dla niego świadczone bądź odpowiednio wyświadczyć usługi przez siebie wykonywane¹⁹.

Do jednych z pierwszych orzeczeń, które dokonały analizy pojęcia FE, można zaliczyć wyrok TSUE z 4 lipca 1985 r. w sprawie Gunter Berkholtz C-168/84. Analizując warunki powstania FE, TSUE wskazał, że w przypadku świadczenia przez spółkę usług w miejscu innym niż miejsce, w którym ustanowione zostało przedsiębiorstwo, konieczne jest posiadanie przez to inne miejsce określonej minimalnej wielkości oraz ludzkich i technicznych zasobów niezbędnych do wykonywania usług. W wyroku tym analizowano, czy działalność gospodarza, która polega na zamontowaniu automatów do gry na statku pływającym (promie), może zostać uznana za FE. Według TSUE taka sytuacja mogłaby być uznana za umożliwiającą powstanie FE tylko w przypadku, gdyby w tym miejscu znajdował się stały personel oraz niezbędne do świadczenia usług urządzenia techniczne. TSUE uznał, że nawet okresowe oddelegowanie personelu do obsługi automatów jest niewystarczające do utworzenia FE, jako że niespełniony został warunek stałości w aspekcie osobowym.

Natomiast w wyroku z 17 lipca 1997 r. w sprawie ARO Lease BV, C-190/95, TSUE stwierdził, że FE musi mieć możliwość prowadzenia działalności w sposób niezależny. Oznacza to, zdaniem TSUE, że FE musi mieć możliwość samodzielnego sporządzania umów bądź podejmowania decyzji o charakterze zarządczym. W wyroku tym nie uznano za FE udostępnienia samochodów poza krajem siedziby ich właściciela klientom w ramach zawartych umów leasingu. W ocenie TSUE brak posiadania odrębnych biur w państwie udostępnienia, zawieranie umów (przygotowanych i podpisanych w siedzibie usługodawcy) przy pomocy pośredników powodował, że usługodawca nie posiadał w danym państwie własnych pracowników ani struktury organizacyjnej, która pozwoliłaby na prowadzenie tam działalności gospodarczej.

¹⁹ Zgodnie z A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, wyd. 12, LEX, 2018, zespół składników tworzących FE powinien faktycznie zużywać usługi. Usługi faktycznie mają być świadczone dla potrzeb tej struktury. Jeśli nie jest możliwe, aby dana struktura (z uwagi na swoje zaplecze personalne i techniczne) była w stanie „skonsumować” nabywane usługi, to należy ją uznać za niebędącą w tym przypadku FE. Jednocześnie także FE powinno posiadać środki umożliwiające wyświadczenie usług, które tworzy. Tylko wówczas – w odniesieniu do wykonywanych usług – może powstać FE.

W ostatnich miesiącach nasiliła się w Polsce tendencja do identyfikowania polskiego FE spółek zagranicznych w postaci jakiegokolwiek długotrwałej współpracy z polskim usługodawcą (powiązany bądź niepowiązany) wspomagającym wykonywania sprzedaży przez zagranicznego podatnika na terytorium Polski²⁰. Duża subiektywność zagadnienia prowadzi do kwestionowania rozliczenia polskich podatników, którzy świadczą usługi typu kompleksowej usługi logistyczno-magazynowej czy usługi produkcji na zlecenie (ang. *toll manufacturing*) na rzecz podmiotów zagranicznych. Ustalenie, że przedsiębiorstwo (nabywca) posiada FE na terytorium konkretnego państwa, jest o tyle istotne, że zmienia sposób rozliczania VAT w tym kraju – z czynności nieobjętej VAT (rozliczanej po stronie nabywcy), na opodatkowaną VAT według zazwyczaj stawki podstawowej (tj. w Polsce 23%).

Aktualne podejście (szczególnie organów podatkowych) wydaje się skrajnie niezrozumiałe – tworzy FE zasadniczo przy każdej długotrwałej współpracy podmiotu zagranicznego z polskim usługodawcą. Jednocześnie nie jest to podejście powszechne w Unii Europejskiej, co kreuje naturalny konflikt o sposób opodatkowania usługi pomiędzy administracjami podatkowymi Polski i kraju usługobiorcy.

Choć zrozumiałym jest, iż organy podatkowe chcą, by jak największą podatków zobowiązanych było do zapłaty VAT bezpośrednio w Polsce (i stąd być może przy pytaniach polskich usługobiorców organy podatkowe nie dostrzegają istnienia ich zagranicznego FE²¹), niemniej jednak te zintensyfikowane działania mogą pro-

²⁰ Np. nieprawomocne wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 7 lipca 2017 r., III SA/Wa 2047/16: „bez rekomendacji działającego w Polsce Country Managera, którego współpracy Skarżąca nie wyklucza, zarząd Skarżącej może nie dysponować rozeznaniem branżowym w Polsce niezbędnym do samodzielnego doboru kontrahentów. W niniejszej sprawie bez znaczenia pozostaje okoliczność, że cały zarząd Skarżącej znajduje się na terytorium Malty. (...) rozważyć należy scenariusz, w którym wszelkie stosunki kooperacyjne z podmiotami polskimi, w tym z Country Managerem zostają nagle przerwane, tj. struktury organizacyjne, techniczne i biznesowe w kraju przestają realizować zadania na rzecz Skarżącej. Oceny w takiej sytuacji wymaga, czy struktury maltańskie Skarżącej (jak wynika z opisu – zarząd i pracownik odbierający przetłumaczone zamówienia; we wniosku nie wspomniano o infrastrukturze technicznej na Malcie), byłyby w stanie przejąć w wymiarze niezbędnym do zachowania ciągłości działalności gospodarczej funkcje wyłączonych polskich modułów biznesowych”, z 20 lutego 2018 r., III SA/Wa 942/17: „czynności wykonywane przez pracowników Spółki PL nie są czynnościami niezależnymi od Skarżącej, ale czynnościami wymagającymi instrukcji (szkolenia) przez Skarżącą. Nie można zatem mówić o zupełnej swobodzie działań Spółki PL, ale o wykonywaniu ściśle określonych i specjalistycznych czynności wymagających instruktora. (...) prawo i orzecznictwo unijne pozostawia uznaniu interpretacyjnemu istnienie danego zaplecza technicznego za »stałe« w stopniu »wystarczającym«. (...) skoro najem na godziny lub też dni jest wystarczający dla zaspakajania potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej, to uznać należy, że zaspakajanie tych potrzeb jest »wystarczające«. (...) chociaż formalnie Wnioskodawca nie posiada zasobów technicznych w postaci magazynów czy biur na terenie kraju, istotne jest ekonomiczne wykorzystanie osób i sprzętu”.

²¹ Por. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 marca 2018 r., 0111-KDIB3-1.4012.826.2017.2.IK.

wadzić do wypaczenia istoty systemu VAT. Pomijając bowiem potencjalne zaległości polskich usługodawców, którzy nie rozliczali VAT, dokonując sprzedaży „do kraju siedziby nabywcy”, VAT, który zostanie karnie naliczony, będzie mógł zasadniczo zostać odliczony po stronie nabywcy, o ile nabywca jeszcze prowadzi swoją działalność (powstanie przesunięcie czasowe w momencie ujęcia transakcji po obu stronach, odsetki od zaległości i ewentualne sankcje VAT). Jednak struktura ukształtowana po kontroli będzie już neutralna finansowo dla budżetu państwa (VAT z bieżących działań sprzedawcy będzie odliczany przez nabywcę).

I choć można mieć wrażenie, że teza przedstawiona wiele lat temu w Wielkiej Brytanii wskazująca, iż „poza granicami codzienności (...) rozciąga się świat VAT, niczym podatkowy lunapark, w którym rzeczywistość i zasady prawa są zawieszane lub odwrócone”²² jest właściwym odzwierciedleniem natury VAT, warto jednak apelować o poszukiwanie w kwestii rozumienia FE „złotego środka”, który pozwoliłby na faktyczne rozliczanie usług w kraju, w którym ich nabywca ma realnie stworzoną strukturę biznesową i prowadzi działalność.

Warto zwrócić uwagę, że w ostatnich tygodniach sądy administracyjne wydają się modyfikować swoje podejście w racjonalnym kierunku, ostudzając zapał organów podatkowych. Przykładowo, 7 stycznia 2019 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku wydał nieprawomocny wyrok, III SA/GI 912/18, w którym przyznał, iż w przypadku, gdy zagraniczna spółka dokonuje na terenie Polski zakupu usług (usługi pakowania, konfekcjonowania i przechowywania obuwia) związanych z jej działalnością, lecz nie stanowią one usług, które sama świadczy, a jedynie służą zasadniczej działalności, którą spółka ta prowadzi (produkcja i sprzedaż obuwia), to należy uznać, że cała jej działalność będzie prowadzona w Niemczech i tam też (w kraju siedziby) ta działalność powinna być opodatkowana VAT.

Pozostaje jedynie mieć nadzieję, że sądy administracyjne kontynuować będą próbę ustabilizowania praktyki względem FE na poziomie pozwalającym zagranicznym podatnikom nabywać polskie usługi bez obawy, że kooperacja ta stworzy dla nich regularną działalność na terytorium Polski (skutkującą następnie nie tylko koniecznością rejestracji na VAT, ale i nierzadko przemodelowania zasad rozliczania realizowanych dostaw towarowych).

Świat cyfrowy a FE

W dyskusji na temat FE usługi niematerialne w zasadzie nie pojawiają się. Dotychczas problematyka opodatkowania gospodarki cyfrowej była traktowana przez

²² Lord Justice Sedley, orzeczenie w sprawie Royal & Sun Alliance, 2001.

organy podatkowe po macoszemu. W związku z tym, że jest ona jeszcze stosunkowo nowym rodzajem działalności, wykorzystującym skomplikowane mechanizmy i sprzęt oraz – nierzadko – wielonarodowe zasoby (serwery w „chłodnych” lokalizacjach, podwykonawcy z różnych krajów znający po prostu język programowania), organy podatkowe nie poświęcają w tym momencie wiele uwagi analizie poprawności rozliczeń i rozwiązywaniu problemów z nią związanych. Tym samym również orzecznictwo sądów zarówno krajowych, jak i unijnych jest w tym zakresie minimalne²³.

Wyjątkiem w tym zakresie – choć o charakterze rewolucyjnym i przełożonym na zupełnie materialne usługi przedstawione powyżej – jest jedynie wyrok TSUE z 16 października 2014 r. w polskiej sprawie *Welmory Sp. z o.o., C-605/12*, w którym TSUE zrewolucjonizował myślenie o FE, dając do zrozumienia, że FE może zostać stworzone pomimo braku własnych zasobów na terenie obcego kraju (wystarczające dla powstania FE mogą być wynajęte magazyny, pracownicy zewnętrznych usługodawców).

W komentowanym wyroku Trybunał zajął się sposobem ustalenia miejsca opodatkowania usług świadczonych przez polską spółkę na rzecz ściśle z nią współpracującej spółki zagranicznej, w sytuacji w której ta ostatnia w swojej działalności gospodarczej wykorzystuje infrastrukturę udostępnioną jej przez polskiego usługodawcę. Na podstawie umowy zawartej między *Welmory* oraz *Welmory Limited* spółka cypryjska zobowiązała się do prowadzenia strony internetowej, na której organizowane były aukcje. Na portalu internetowym *Welmory* oferowała sprzedaż własnych produktów na poszczególnych, administrowanych przez podmiot cypryjski aukcjach, nabywanie produktów było jednak możliwe dopiero po uprzednim nabyciu swoistego prawa do brania udziału w licytacji od *Welmory Limited*. Do prowadzenia strony internetowej spółka cypryjska zatrudniała polskich pracowników, a także korzystała z infrastruktury technicznej *Welmory*. Z tytułu świadczonych na rzecz spółki cypryjskiej usług *Welmory* nie odprowadzała VAT, twierdząc, iż podlegają one opodatkowaniu w miejscu siedziby usługobiorcy (tj. spółki cypryjskiej). TSUE w wyroku wskazał na kilka ważnych aspektów:

- a) głównym kryterium, jakie powinno być w pierwszej kolejności brane pod uwagę przy określaniu miejsca opodatkowania w relacjach B2B, jest siedziba działalności gospodarczej usługobiorcy (brak racjonalnego powodu opodatkowania w kraju siedziby powinien prowadzić do poszukiwania FE),
- b) aby spółkę cypryjską można było uważać za posiadającą FE powinna ona dysponować w Polsce przynajmniej strukturą charakteryzującą się wystar-

²³ Por. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 maja 2018 r., 0111-KDIB3-1.4012.121.2018.3.IK, dotycząca obsługi wierzytelności.

czającą stałością, w zakresie zaplecza personalnego i technicznego (takiego jak wyposażenie informatyczne, serwery i odpowiednie oprogramowanie), umożliwiającą w Polsce odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych przez spółkę polską do własnych potrzeb, czyli zarządzania danym systemem aukcji elektronicznych, a także emisji i sprzedaży „bidów”,

- c) możliwe jest powstanie FE w państwie, w którym usługobiorca nie ma własnych zasobów technicznych czy osobowych.

W perspektywie działalności cyfrowej należy zwrócić uwagę, że TSUE wyraźnie odniósł się do kwestii położenia infrastruktury związanej z nabywanymi na terenie Polski usługami (spółka polska podnosiła, że zaplecze personalne i techniczne do celów działalności gospodarczej wykonywanej przez spółkę cypryjską, takie jak serwery informatyczne, oprogramowanie i obsługa informatyczna, a także system do zawierania umów z konsumentami i otrzymywania wpływów od nich, znajdowały się poza terytorium polskim). Zdaniem sądu, gdyby te okoliczności faktyczne okazały się prawdziwe, sąd krajowy musiałby dojść do wniosku, że spółka cypryjska nie dysponuje w Polsce FE, bowiem nie ma w Polsce koniecznej infrastruktury.

Pytanie w takim przypadku pozostaje otwarte – w którym z krajów powstaje obowiązek zapłaty podatku? Czy jest to kraj siedziby spółki cypryjskiej, czy kraj lokalizacji urządzeń niezbędnych do prowadzenia działalności cyfrowej. Niestety przepisy zarówno krajowe, jak i unijne nie dają takiej odpowiedzi. Nie wiadomo również, jak należałoby traktować sytuację, w której do prowadzenia działalności wykorzystywane są zasoby rozlokowane w kilku krajach. Czy w każdym z tych krajów istnieje FE? Takie podejście wydaje się zupełnie oderwane od natury biznesu, choć obserwowane jest przecież w zakresie tak zwyczajnego magazynowania. W obu przypadkach – w dobie powszechnej łatwości przepływu towarów i digitalizacji – sprzedawca może korzystać z zasobów wielu krajów. Twierdzenie jednak, że istotne dla działalności urządzenie zlokalizowane w zagranicznym kraju (np. serwer umożliwiający najem mocy obliczeniowej CPU/*data processing*) czy podwykonawca działający na zlecenie (programista, deweloper, „kopacz” bitcoinów) kreują FE, w nieuzasadnionym zakresie komplikować może rozliczenia VAT przedsiębiorców. Ale idąc tokiem myślenia organów, czy to nie polski programista „tworzy” rozwiązanie, które sprzedaje później spółka zagraniczna? A jeśli rozwiązanie dyktowane jest polskim użytkownikom – widać już zręby działalności prowadzonej w Polsce i FE spółki zagranicznej tworzone przez programistę. Tyle że świat cyfrowy nie jest taki prosty – poza polskim programistą są testerzy, deweloperzy, koordynatorzy projektu czy specjaliści od sprzedaży rozwiązania. Każdy z podwykonawców może znajdować się w innym kraju. Nośniki danych, które przechowują

„tworzone” rozwiązanie, mogą znajdować się jeszcze w innym miejscu. Jak określić miejsce, w którym spółka zagraniczna zlecająca prace z nich korzysta? Co w takim razie powinno decydować o możliwości rozpoznania FE? Powrót do zasady miejsca siedziby usługobiorcy wydaje się naturalny i rozsądny. Pytanie jednak, czy podobnie myśleć będą organy podatkowe, gdy przyjdzie im się zmierzyć się z tym tematem.

Uwagi końcowe

Powstanie FE jest rezultatem określonych działań gospodarczych podatnika. Przy tak niedookreślonych przesłankach statuujących FE biznes prowadzony w oparciu o zasoby zagraniczne powinien podlegać drobiazgowej analizie co do jego skutków podatkowych. W razie możliwości transgraniczne modele biznesowe warto zabezpieczyć (np. własną interpretacją podatkową). Błędne opodatkowanie nie jest tym, czego oczekują przedsiębiorcy, a wiedza co do poprawności rozliczeń – szczególnie w zakresie VAT – zapewnia komfort prowadzonego biznesu i zasadniczo jest neutralna finansowo (o ile zagraniczni zleceniodawcy nie będą rezygnować ze współpracy z polskimi podatkami, którym polskie organy podatkowe sugerować będą opodatkowywanie VAT swoich usług).

Warto mieć na uwadze jeszcze jedną kwestię – problemy dotyczące opodatkowania działalności cyfrowej widoczne są aktualnie głównie na gruncie podatków dochodowych, w związku z czym planowane są zmiany zmierzające choćby do zobligowania przedsiębiorstw do zapłaty podatku (mającego w zasadzie pewne znamiona podatku pośredniego od konsumpcji, niczym VAT) w miejscu, gdzie utrzymują „znaczące interakcje z użytkownikami za pośrednictwem kanałów cyfrowych”. Co prawda rozwiązanie ma być odpowiedzią na faktyczne unikanie zapłaty podatku dochodowego przez globalne koncerny kierujące swoje treści do konsumentów z poszczególnych krajów świata, niemniej jednak pokazuje to, że problemy związane z digitalizacją biznesu są dostrzegane – choć niekoniecznie wprost na gruncie VAT.

Jak długo VAT w świecie cyfrowym pozostanie *terra incognita*? Warto liczyć na to, że dyskusja o FE w innych sektorach gospodarki ustabilizuje (zracjonalizuje) podejście bez angażowania całego sektora gospodarki cyfrowej w toczącą się wymianę argumentów.

Bibliografia

- Bartosiewicz A., VAT. *Komentarz*, wyd. 12, LEX, 2018.
- Namysłowski R., Sachs K. (red.), *Dyrektywa VAT. Komentarz*, LEX, 2008.
- Rutkowska-Brdulak A., *Wprowadzenie*, [w:] *Stale miejsce prowadzenia działalności w VAT a podmiotowość prawnopodatkowa. Dylematy, konsekwencje, ryzyka*, Warszawa 2018.
- Schippers M.L., Boender J.M.B., *VAT and Fixed Establishments: mysteries solved?*, „Intertax” 2015, 11.