

*Tomasz Michalik*¹

Formalnie niezależny podmiot jako stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej – wnioski z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE

1. Uwagi wprowadzające

Zagadnienie tzw. stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej² doczekało się bogatego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE (dalej TSUE, Trybunał). Konstrukcja ta jest szczególnie istotna z punktu widzenia określenia miejsca świadczenia usług (a w konsekwencji państwa, w którym świadczenie będzie podlegało opodatkowaniu) w przypadku, gdy usługodawca i usługobiorca mają siedzibę działalności gospodarczej lub właśnie stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w różnych państwach.

357

2. Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w dyrektywie 2006/112/WE

Zgodnie z art. 44 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³, który określa generalną regułę ustalania miejsca świadczenia usług w transakcjach

¹ Tomasz Michalik – doradca podatkowy, partner w MDDP Michalik Dłuska Dziezic i Partnerzy SA, członek Grupy Ekspertów ds. VAT Komisji Europejskiej, <https://orcid.org/0009-0009-3070-4838>

² *Fixed establishment* w angielskiej wersji językowej dyrektywy 2006/112/WE i w anglojęzycznej literaturze przedmiotu.

³ Dz.Urz. UE L Nr 347/1 ze zm. – dalej dyrektywa 2006/112WE.

między podatnikami z różnych państw: „miejszem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej”.

Z kolei regułą podstawową określającą sposób ustalania miejsca świadczenia usług na rzecz nabywcy niebędącego podatnikiem określa art. 45 dyrektywy 2006/112/WE, uznając, że: „miejszem świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej”.

358 W obydwu tych przypadkach regułą ogólną jest zatem odniesienie do miejsca, w którym nabywca (art. 44) lub świadczący (art. 45) ma siedzibę działalności gospodarczej. Jak wynika z orzecznictwa TSUE, jest to zawsze reguła podstawowa (Trybunał przyjmuje, że jest to „podstawowy punkt odniesienia” bądź „główny łącznik” przy określaniu miejsca świadczenia usług⁴).

Jednakże w razie gdy usługi są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w państwie innym niż jego siedziba działalności gospodarczej (art. 44 dyrektywy 2006/112/WE) lub z takiego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (art. 45 tej dyrektywy), wówczas miejscem świadczenia jest właśnie owo stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Jak wynika z orzecznictwa TSUE: „uwzględnienie innego miejsca [niż miejsce siedziby działalności gospodarczej – przyp. aut.] wchodzi w grę tylko w wypadku, gdy uznanie za łącznik wspomnianej siedziby nie prowadzi do racjonalnego rozwiązania lub stwarza konflikt w odniesieniu do innego państwa członkowskiego”⁵.

Dyrektywa 2006/112/WE nie definiuje pojęcia „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej”, czyni to natomiast rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające

⁴ Zob. np. wyroki w sprawach: C-605/12, *Welmory Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku*, ECLI:EU:C:2014:2298; C-547/18, *Dong Yang Electronics Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*, ECLI:EU:C:2020:350.

⁵ Wyrok w sprawie C-605/12, *Welmory Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku*, ECLI:EU:C:2014:2298.

środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁶, które w art. 11 ust. 1 przewiduje, że: „na użytek stosowania art. 44 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 odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej”. Zgodnie z art. 11 ust. 2 rozporządzenia na użytek stosowania m.in. art. 45 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.

3. Podmiot zależny jako stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej podatnika w innym państwie – orzecznictwo TSUE

359

Definicja ujęta w rozporządzeniu 282/2011 jest oparta na dotychczasowym dorobku orzeczniczym TSUE⁷. To Trybunał w licznych wyrokach sformułował wnioski dotyczące przesłanek, których zaistnienie determinuje powstanie stałego miejsca działalności gospodarczej podatnika w innym państwie. Są one następujące:

- 1) istnienie odpowiedniej struktury w zakresie zaplecza personalnego i technicznego na terytorium innego państwa;
- 2) stałość tej struktury;
- 3) możliwość użycia tej struktury do – odpowiednio – odbioru i wykorzystywania usług świadczonych na własne potrzeby stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej lub do świadczenia usług.

Już te kryteria budzą wiele wątpliwości – spory dotyczą choćby tego, jak należy ustalić wystarczający poziom stałości żądanej struktury, czy owa struktura w zakresie zaplecza personalnego musi być strukturą własną podatnika, czy wystarczy, że podatnik wykorzystuje osoby i strukturę

⁶ Dz.Urz UE L Nr 77/1 ze zm. – dalej rozporządzenie 282/2011.

⁷ Na przykład wyroki w sprawach: C-168/84 (Berkholz, EU:C:1985:299), C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien, EU:C:1996:184), C190/95 (ARO Lease, EU:C:1997:374).

techniczną innego podmiotu na podstawie odpowiedniej umowy⁸, wreszcie jak należy określić ów test racjonalności, który nie wynika z przepisów ani dyrektywy 2006/112/WE, ani rozporządzenia 282/2011, ale jego znaczenie oparte jest na orzecznictwie TSUE. Jak zaznaczono powyżej, w ocenie Trybunału zmiana miejsca świadczenia usług (a w konsekwencji państwa opodatkowania) z kryterium podstawowego (czyli miejsca siedziby działalności gospodarczej podatnika) na kryterium alternatywne (czyli stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w innym państwie) może mieć miejsce tylko wtedy, gdy zastosowanie kryterium podstawowego nie prowadzi do racjonalnego rezultatu⁹.

Jednak tym, co budzi w ostatnich latach największe kontrowersje, jest wynikająca z orzecznictwa TSUE możliwość uznania, że w pewnych (wciąż niewystarczająco sprecyzowanych) okolicznościach, formalnie niezależny podmiot może zostać uznany za stałe miejsce działalności gospodarczej podatnika z innego państwa.

Pierwszym rozstrzygnięciem TSUE, w którym zajmował się on kwestią relacji pomiędzy podatnikiem z jednego państwa a jego spółką zależną z innego państwa w kontekście stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, był wyrok w sprawie C-260/95, DFDS¹⁰.

360

Spółka duńska DFDS A/S, działająca w branży turystycznej, sprzedawała wycieczki w Wielkiej Brytanii poprzez swoją spółkę zależną DFDS Ltd. Jak wynikało z zawartej umowy, spółka brytyjska była generalnym agentem sprzedaży spółki duńskiej w Wielkiej Brytanii i Irlandii.

W opinii przedstawionej w sprawie¹¹ Rzecznik Generalny A. La Pergola zaznaczył istnienie licznych okoliczności sprawiających, że niezależność spółki brytyjskiej od podmiotu duńskiego była jedynie pozorna.

⁸ Obecnie dominuje pogląd, że wystarczające jest, aby podatnik miał nad pracownikami czy urządzeniami innego podmiotu kontrolę porównywalną do tej, jaką ma nad własnymi pracownikami i wyposażeniem technicznym (patrz np. opinia Rzecznika Generalnej J. Kokott w sprawie C-605/12, Welmory, ECLI:EU:C:2014:340). Jak się wydaje, nie zmienia tej tendencji rozstrzygnięcie w sprawie C-931/19 (Titanium Ltd., ECLI:EU:C:2021:446), w którym TSUE uznał, że w przypadku gdy do zarządzania własną nieruchomością położoną na terytorium innego państwa spółka wynajęła podmiot zewnętrzny i nie miała żadnego własnego personelu w tym innym państwie, to nie stworzyła tam stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. W sprawie istotne było jednak i to, że spółka zastrzegła sobie podejmowanie wszystkich ważnych decyzji dotyczących wynajmu nieruchomości, a w związku z tym rola lokalnego usługodawcy sprowadzała się do wykonywania wyłącznej funkcji o charakterze administracyjnym.

⁹ Zob. np. szczególnie w tej mierze interesującą opinię Rzecznika Generalnego M. Poiaresa Maduro w sprawie C-453/03, RAL Channel Islands, ECLI:EU:C:2005:65, w której podjął on interesującą próbę określenia zasad testu racjonalności.

¹⁰ Wyrok w sprawie C-260/95, DFDS A/S, ECLI:EU:C:1997:77.

¹¹ ECLI:EU:C:1997:20.

Rzecznik podkreślił, że zawarte między spółkami umowy sprawiały, iż DFDS Ltd. nie ponosiła żadnego realnego ryzyka finansowego wynikającego ze swojej wyłącznej działalności – czyli działalności na rzecz spółki dominującej. Umowy te nakładały także na DFDS Ltd. wiele nietypowych dla podmiotu niezależnego ograniczeń, np. DFDS Ltd. nie mogła bez zgody spółki dominującej nawiązać relacji gospodarczych z innymi podmiotami, nie mogła prowadzić samodzielnej działalności marketingowej ani samodzielnie decydować o zatrudnieniu członków kadry zarządzającej. To sprawiło, że rzecznik uznał, iż spółka brytyjska, nie zachowując atrybutów niezależności od podmiotu duńskiego, była w istocie rzeczy częścią struktury duńskiego przedsiębiorcy.

Jakkolwiek TSUE w orzeczeniu nie odniósł się bezpośrednio do wszystkich argumentów rzecznika, to jednak wprost zgodził się z jego opinią, że dla dokonania oceny, czy podmiot zależny może stanowić stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej swojej spółki macierzystej z innego państwa, kluczowe jest to, czy podmiot taki może działać i działać w sposób samodzielny i niezależny od spółki macierzystej.

To, co Trybunał uznał za szczególnie istotną okoliczność, to fakt, że spółka brytyjska była opleciona siecią postanowień umownych, które w istocie rzeczy odebrały jej jakąkolwiek faktyczną niezależność w prowadzeniu działalności gospodarczej, co w ocenie TSUE uczyniło z niej *de facto* niemalże organ wewnętrzny spółki duńskiej.

To niezmiernie interesujące rozstrzygnięcie wpisuje się skądinąd w klasyczną dla systemu podatku od wartości dodanej zasadę dominacji treści nad formą.

W sprawie C-605/12, Welmory Trybunał rozstrzygał kwestię tego, na jakich warunkach podatnik mający siedzibę działalności gospodarczej na Cyprze, który korzysta z usług świadczonych przez drugiego podatnika mającego siedzibę w Polsce, powinien być uważany za posiadającego w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności.

Trybunał uznał, że co do zasady nie jest wykluczone, aby spółkę polską uznać za stałe miejsce działalności gospodarczej spółki cypryjskiej, jednak aby tak się stało, należy ustalić, czy spółka cypryjska ma kontrolę nad pracownikami spółki polskiej i jej zapleczem technicznym, która to kontrola byłaby porównywalna do kontroli nad własnymi zasobami personalnymi i technicznymi.

To kolejne niezmiernie istotne stanowisko Trybunału. Jego znaczenie polega przede wszystkim na tym, że Trybunał nie odrzucił jako zasady możliwości uznania formalnie niezależnego podmiotu za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej innego podatnika – przeciwnie, uznawszy to za możliwe, przyjął, że aby ustalić, czy taki podmiot stanowi przedmiotowe stałe miejsce prowadzenia działalności

gospodarczej, należy zbadać istnienie przesłanek określonych w art. 11 ust. 1 rozporządzenia 282/2011.

Trybunał przypomniał, że najbardziej użytecznym łącznikiem w celu określenia miejsca świadczenia usług z podatkowego punktu widzenia jest miejsce, w którym podatnik ma siedzibę działalności gospodarczej. Podkreślił też, że to właśnie kryterium siedziby działalności gospodarczej ma charakter obiektywny, a co więcej – „oferuje wysoki stopień pewności prawa i jest łatwiejsze do zweryfikowania niż na przykład stałe miejsce prowadzenia działalności”.

To ważna teza podkreślająca wyjątkowość przypadku, gdy miejsce świadczenia powinno zostać określone przez kryterium inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika. Tę wyjątkowość zaznaczyła także Rzecznik Generalna J. Kokott, która w swojej opinii w sprawie stwierdziła, że „w razie wątpliwości nie powinno się zakładać istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej”¹².

Jednak w samej sentencji wyroku Trybunał podkreślił, że „na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że pierwszy podatnik mający siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, który korzysta z usług świadczonych przez drugiego podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, powinien być uważany za posiadającego w tym innym państwie członkowskim »stałe miejsce prowadzenia działalności« w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT, w celu określenia miejsca opodatkowania tych usług, 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”.

Tym samym, choć TSUE nie dokonał jednoznacznego rozstrzygnięcia, niemniej określił pewne przesłanki przyjęcia tego, kiedy możemy mieć do czynienia ze stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej przez podmiot będący nabywcą usługi.

Wątpliwości tych nie rozstrzygnął Trybunał także w kolejnym wyroku w sprawie dotyczącej stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (C-547/18, Dong Yang)¹³.

W orzeczeniu tym TSUE potwierdził swoje dotychczasowe stanowisko, że najbardziej użytecznym łącznikiem w celu określenia miejsca świadczenia usług z podatkowego punktu widzenia jest miejsce, w którym podatnik ma siedzibę działalności gospodarczej. Z tego względu odniesienie do stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej

¹² ECLI:EU:C:2014:340.

¹³ C-547/18, Dong Yang Electronics Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, ECLI:EU:C:2020:350.

podatnika stanowi odstępstwo od tej ogólnej zasady, które może zostać uwzględnione, jeżeli spełnione zostaną warunki ujęte w art. 11 rozporządzenia 282/2011.

Co ciekawe, Trybunał podkreślił, że uznanie danego miejsca za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej nie może zależeć wyłącznie od statusu prawnego zainteresowanego podmiotu („usługodawca nie może wywieść istnienia na terytorium państwa członkowskiego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki mającej siedzibę w państwie trzecim, wyłącznie opierając się na fakcie, że spółka ta posiada w tym państwie członkowskim spółkę zależną”). Dość zaskakujące jest to, że TSUE uznał za konieczne podkreślenie tego, co – jak się wydaje – jest oczywiste.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej potwierdził także, że w jego ocenie nie oznacza to jednak, że taka spółka zależna nie może stanowić stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podmiotu dominującego. Trybunał zaznaczył, że jest to możliwe, przy czym „taka kwalifikacja zależy od materialnych przesłanek ustanowionych rozporządzeniem wykonawczym nr 282/2011, w szczególności w jego art. 11, które należy oceniać w kontekście rzeczywistości gospodarczej i handlowej”.

4. Dong Yang – stracona szansa

Tym samym TSUE ponownie uchylił się od rozstrzygnięcia tego, jakie warunki powinny być spełnione, aby formalnie niezależny podmiot mógł stanowić stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej innego podatnika. To niestety stracona okazja na to, aby nieco uporządkować tę niezmiernie skomplikowaną kwestię.

Tym bardziej że w tej sprawie Trybunał dysponował znakomitą opinią Rzecznik Generalnej J. Kokott¹⁴. Opinia ta jest ważna nie tylko ze względu na swoje niewątpliwie walory merytoryczne, ale i dlatego, że Rzecznik uznała, iż sprawa jest na tyle ważna i trudna, że każdorazowe szczegółowe rozważania dotyczące tego, czy w danej sprawie spełnione zostały warunki określone w art. 11 rozporządzenia 282/2011 mogą tylko jeszcze bardziej skomplikować to zagadnienie. Dlatego uznając sytuację za przypominającą węzeł gordyjski, przedstawiła Trybunałowi stosowne rozwiązanie.

¹⁴ ECLI:EU:C:2019:976.

Rzecznik Generalna J. Kokott w swojej opinii zaproponowała, aby kierować się zasadą pewności prawa. Uznała bowiem, iż „z samego brzmienia dyrektywy VAT wynika już, że stanowiąca pod względem prawnym odrębny podmiot spółka zależna nie może być jednocześnie uznana za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej. Artykuł 44 dyrektywy VAT odnosi się bowiem do podatnika, który posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej w jednym miejscu, a stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w innym miejscu. Jednakże spółka dominująca i spółka zależna nie są jednym podatnikiem, lecz dwoma podatnikami”. W konkluzji opinii Rzecznik przyjęła, że „spółka zależna spółki (z państwa trzeciego) zasadniczo nie jest jej stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 44 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE i art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego (UE) nr 282/2011. Inny wniosek byłby jednak możliwy, gdyby struktura umowna ukształtowana przez usługobiorcę naruszała zakaz stosowania praktyk stanowiących nadużycie”.

W konsekwencji zastosowanie zasady pewności prawa miałoby sprawiać, że spółka zależna może być stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej swojej spółki macierzystej wyłącznie w przypadku nadzwyczajnym, jakim jest przypadek stanowiący nadużycie prawa.

364

Trybunał mógł więc rozstrzygnąć odważnie, wykraczając poza ramy stworzone pytaniem sądu odsyłającego i stosując rozwiązanie zaproponowane przez Rzecznik Generalną – niestety nie uczynił tego. Nie oznacza to jednak, że Trybunał rozstrzygnął w sposób przeciwny do opinii Rzecznik Generalnej – po prostu pominął jej opinię w tej części.

Niestety, zachowawczość TSUE wykazana przy rozstrzygnięciu sprawy C-547/18, Dong Yang sprawiła, że pojawiają i pojawiać się będą kolejne pytania prejudycjalne sądów krajowych, dotyczące specyficznych zagadnień i okoliczności, mające na celu ustalenie, gdzie jest granica dzieląca standardowe relacje pomiędzy spółką macierzystą a spółką zależną jako niezależnymi przedsiębiorcami od tych, w których spółka zależna działa jako stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki macierzystej. Ostatnie wyroki TSUE dotyczące tego zagadnienia (C-333/20, Berlin Chemie A. Menarini SRL¹⁵ i C-232/22, Cabot Plastics Belgium SA¹⁶) są przykładami rozstrzygnięć wymagających dokładnej analizy stanu faktycznego, po to, by ustalić, że dość standardowe usługi marketingowe wykonywane przez zależną spółkę rumuńską na rzecz niemieckiej spółki macierzystej (której działalność polega na sprzedaży produktów farmaceutycznych do odbiorców w Rumunii) nie stanowią stałego miej-

¹⁵ ECLI:EU:C:2022:291.

¹⁶ ECLI:EU:C:2023:530.

sca prowadzenia działalności gospodarczej firmy niemieckiej w Rumunii (Berlin Chemie), a równie standardowa umowa produkcji na materiałach powierzonych, wykonywana przez spółkę belgijską na rzecz wchodzącej w skład tej samej grupy spółki szwajcarskiej, nie tworzy stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej firmy szwajcarskiej w Belgii (Cabot Plastics).

Zważywszy na wagę zagadnienia, należy przyjąć, że takie wątpliwości będą pojawiały się nieustająco aż do chwili interwencji legislacyjnej bądź rozstrzygnięcia Trybunału wykraczającego poza decyzję w konkretnej sprawie konkretnego podatnika.

5. Wnioski

Biorąc powyższe orzeczenia Trybunału pod uwagę, należy podkreślić, że podstawową zasadą przy ustalaniu miejsca świadczenia usług jest odniesienie się do miejsca siedziby działalności gospodarczej, a więc podstawowego punktu odniesienia (głównego łącznika) dla określenia miejsca świadczenia usług.

Jedynie w sytuacjach wyjątkowych, czyli wtedy, gdy zastosowanie tej reguły podstawowej nie prowadziło do racjonalnego rezultatu, należy rozważyć odniesienie się do zasad uzupełniających. Dopiero w takim przypadku istotne staje się ustalenie, czy podatnik ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim. To ważna kolejność określania miejsca świadczenia – sam fakt posiadania stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w innym państwie nie musi bowiem powodować konieczności odstąpienia od stosowania zasady podstawowej. Dopiero ustalenie, że zastosowanie zasady podstawowej nie będzie prowadziło do racjonalnego rezultatu, sprawia, że zasada uzupełniająca określenia miejsca świadczenia usług może znaleźć zastosowanie.

Należy przyjąć, że warunkiem niezbędnym do uznania, że formalnie niezależny podmiot stanowić może stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej innego podatnika – poza spełnieniem standardowych przesłanek warunkujących w ogóle możliwość stwierdzenia istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, określonych w art. 11 rozporządzenia 282/2011, jest to, aby faktyczna niezależność tego podmiotu była ograniczona.

Może to wynikać z zawartych umów, ewentualnie z rzeczywistego narzucenia przez spółkę macierzystą (ale także inny podmiot, który nie musi być nawet powiązany z kontrahentem) takich zasad współpracy, które

faktycznie uniemożliwiają samodzielne podejmowanie istotnych decyzji związanych z prowadzoną działalnością przez podmiot, który w tych okolicznościach może stanowić stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej innego podatnika. To, co w świetle powołanego orzecznictwa TSUE jest istotne, to nie tyle formalna zależność jednego podmiotu od innego, wynikająca np. z faktu, iż stanowi on spółkę zależną tego innego podmiotu, ile istnienie umownych lub pozaumownych zasad, sprawiających, że jeden z kontrahentów nie może w istocie rzeczy w sposób samodzielny prowadzić swojej działalności.

W konsekwencji stałym miejscem prowadzenia może być podmiot formalnie niepowiązany pod względem prawnym z kontrahentem, który jednak poprzez sieć umów jest niezdolny do samodzielnego podejmowania decyzji gospodarczych. Z kolei takim stałym miejscem nie musi być spółka zależna innego podmiotu tylko ze względu na ową formalną zależność.

Wydaje się, że bez rozstrzygnięcia jednoznacznego, np. takiego jak proponowane przez Rzecznik Generalną w sprawie Dong Yang, sytuacja będzie się komplikować, dlatego należy mieć nadzieję, że w jednej z kolejnych spraw dotyczących stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej Trybunał zdecyduje się jednak na odważne i stanowcze rozstrzygnięcia.

366

Bibliografia

- Beerepoot J., *About VAT Registration and Fixed or Permanent Establishments*, [w:] H. van Arendonk, S. Jansen, R. van der Paardt (red.), *VAT in an EU and International Perspective: Essays in Honour of Han Kogels*, Amsterdam 2011.
- Corniejle S., Slegtenhorst P., *The Unsettled Business of the Fixed Establishment in EU VAT*, „EC Tax Review” 2020, no. 6.
- Lasiński-Sulecki K., *Czego nowego dowiedzieliśmy się o stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej? Wyrok TS, C-547/18, Dong Yang Electronics Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 9.
- Lasiński-Sulecki K., *European Union – Fixed Establishment: From Berkholz and DFDS to Welmory and Dong Yang*, „International VAT Monitor” 2020, vol. 31, no. 4.
- Leur M. van de, *European Union – New Developments in the „Fixed Establishment” Concept for VAT Purposes*, „International VAT Monitor” 2020, vol. 31, no. 3.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2024.
- Mikutienė R., *The preferred treatment of the fixed establishment in European VAT*, „World Journal of VAT/GST Law” 2014, vol. 3, no. 3.

- Norden G.J. van, *The Allocation of Taxing Rights to Fixed Establishments in European VAT Legislation*, [w:] H. van Arendonk, S. Jansen, R. van der Paardt (red.), *VAT in an EU and International Perspective: Essays in Honour of Han Kogels*, Amsterdam 2011.
- Spies K., *International/European Union/OECD – Permanent Establishment versus Fixed Establishment: The Same or Different?*, „International VAT Monitor” 2017, vol. 71, no. 12.
- Spies K., *Permanent Establishments in Value Added Tax, The Role of Establishments in International B2B Trade in Services under VAT/GST Law*, Amsterdam 2020.
- Terra B.J.M., *Internet and the Concept of ‘Fixed Establishment’ of the Recipient of a Supply of Services: Case C-605/12 Welmory*, [w:] M. Lamensch, E. Traversa, S. van Thiel (red.), *Value Added Tax and the Digital Economy: The 2015 EU Rules and Broader Issues*, Amsterdam 2015.
- Wit W. de, *The Fixed Establishment after the VAT Package*, [w:] H. van Arendonk, S. Jansen, R. van der Paardt (red.), *VAT in an EU and International Perspective: Essays in Honour of Han Kogels*, Amsterdam 2011.

Akty prawne

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L Nr 347/1 ze zm.).
- Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz UE L Nr 77/1 ze zm.).

367

Streszczenie

Zagadnienie tzw. stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej doczekało się bogatego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE. Konstrukcja ta jest szczególnie istotna z punktu widzenia określenia miejsca świadczenia usług (a w konsekwencji państwa, w którym świadczenie będzie podlegało opodatkowaniu) w przypadku, gdy usługodawca i usługobiorca mają siedzibę działalności gospodarczej lub właśnie stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w różnych państwach. Opracowanie analizuje te zagadnienia w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE.

Słowa kluczowe: podatek od wartości dodanej, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, Trybunał Sprawiedliwości UE, podmiot niezależny