



## Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie

z dnia 6 kwietnia 2022 roku (I SA/Sz 64/22)

(teza niezaakceptowana)

O zaistnieniu przesłanek do przyjęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przez skarżącą w kraju nie może przesądzać także okoliczność wynajmowania przez skarżącą pojazdów w kraju jedynie spółce zależnej czy też okres najmu pojazdów, bowiem strona umowy najmu ani okres trwania tejże umowy nie świadczą o miejscu prowadzenia działalności przez właściciela wynajmującego pojazdy.

Przewodniczący Sędzia WSA Elżbieta Dziel (spr.)

Sędziowie WSA: Bolesław Stachura, Ewa Wojtysiak

Protokolant starszy sekretarz sądowy: Anna Kalisiak

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 6 kwietnia 2022 roku sprawy ze skargi E. (...) z siedzibą w S. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w S. z dnia (...) roku nr (...) w przedmiocie podatku od towarów i usług za sierpień i grudzień 2016 roku oraz styczeń 2017 roku:

I. uchyła zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w S. z dnia (...), nr (...),

II. zasądza od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w S. na rzecz strony skarżącej E. (...) z siedzibą w S. kwotę (...) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

### Uzasadnienie

E.-L. GmbH (dalej: „strona”, „skarżąca”) wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie skargę na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w S. (dalej: „organ odwoławczy”) z dnia (...) grudnia 2021 roku, nr (...), (...), utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w S. (dalej: „organ I instancji”) z dnia (...) lipca 2021 roku, nr (...) w przedmiocie podatku od towarów i usług za sierpień i grudzień 2016 roku oraz styczeń 2017 roku.

Stan sprawy przedstawia się następująco.

E.-L. GmbH jest niemiecką spółką handlową z siedzibą w N. w S. przy ul. (...), zarejestrowaną pod numerem VAT (...), powstałą na podstawie umowy spółki z dnia (...) kwietnia 1997 roku. Zgodnie z wyciągiem z niemieckiego Rejestru Handlowego nr (...), sporządzonym na (...) listopada 2016 roku, przedmiotem prowadzonej działalności gospodarczej był leasing pojazdów użytkowych i wszelkiego rodzaju naczep, jak również ich wynajem i handel zarówno w Niemczech, jak i za granicą, na terenie Europy. W toku prowadzonej kontroli podatkowej i postępowania podatkowego organ I instancji ustalił, że strona dokonała zgłoszenia identyfikacyjnego w Polsce. Wskazała, miejsce prowadzenia działalności pod adresem K. Podała jednocześnie, przy określeniu opisowym adresu nietypowego, że jest to miejsce świadczenia tylko w zakresie wynajmu nieruchomości. Następnie organ I instancji ustalił, iż (...) stycznia 2006 roku w S. pomiędzy stroną, tj. E.-L. GmbH z siedzibą w S., (...), (...) S. (Wynajmującym) a K.-P. Sp. z o. o. (obecnie E.L. Spółka z o.o., dalej także jako spółka z o.o.) z siedzibą w S. przy ul. (...) (Najemcą) została zawarta na czas nieoznaczony umowa najmu, której przedmiotem był budynek biurowy, znajdujący się na działce nr (...) o powierzchni (...) m<sup>2</sup>, położony w gminie K. (adres: K.). W związku z ww. umową (posługując się NIP (...)) strona wystawiła na rzecz E.L. Spółki z o.o. fakturę VAT nr (...) z dnia (...) stycznia 2017 roku na kwotę netto (...) euro ((...) zł), podatek należny (...) euro ((...) zł), brutto (...) euro ((...) zł) z tytułu dzierżawy nieruchomości położonej w K., za okres od (...) stycznia 2017 roku do (...) czerwca 2017 roku. Strona dokonywała opodatkowania usług wynajmu ww. nieruchomości w Polsce, tj. w kraju położenia nieruchomości.

Organ I instancji wskazał również, że strona w przedmiotowym okresie nabyła od A.F. Spółki z o.o. (...) sztuk ciągników siodłowych, od M.T. & B.P. Spółki z o.o. (...) sztuk ciągników siodłowych i jeden pojazd od R.P.U. Spółki z o.o. Pojazdy

te stanowiły przedmiot wynajmu na rzecz E.L. Spółki z o.o. (NIP (...)), K., która następnie wynajmowała je innym polskim kontrahentom.

Dalej w uzasadnieniu decyzji organ ustalił, że nabyte pojazdy w okresach objętych postępowaniem podatkowym, jak i w okresach wcześniejszych, były wynajmowane na rzecz E.L. Spółki z o.o. na podstawie umów najmu zawartych z tą spółką. Faktury z tytułu najmu pojazdów nabytych w Polsce i w Niemczech, jak również pozostałych świadczonych usług, tj. m.in.: usług serwisu, naprawy aut, przeglądów, nie zostały przez stronę ujęte w rejestrach sprzedaży za sierpień 2016 roku, grudzień 2016 roku oraz styczeń 2017 roku, ani w deklaracjach dla podatku od towarów i usług (VAT-7) za ww. miesiące. Zostały natomiast ujęte w jej rozliczeniach podatkowych zarówno po stronie podatku należnego, jak i podatku naliczonego.

Organ I instancji w oparciu o zebrany w sprawie materiał dowodowy, tj.:

1. wyjaśnienia i zeznania strony,
2. ustalenia dotyczące działalności gospodarczej prowadzonej przez E.L. Spółkę z o.o. oraz złożone przez nią wyjaśnienia,
3. zeznania złożone przez pracowników E.L. Spółki z o.o.,
4. ustalenia dokonane w oparciu o analizę umów najmu,
5. wyjaśnienia złożone przez Starostwo Powiatowe w P.,
6. analizę rachunku bankowego nr (...) prowadzonego w R.B.P. S.A.,
7. ustalenia poczynione w toku kontroli celno-skarbowych wobec spółki E.-L. GmbH przez pracowników Z. Urzędu Celno-Skarbowego w S., w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za okresy od (...) do (...) oraz za okres (...) roku,

stwierdził, że strona posiadała na terytorium kraju stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, o jakim mowa w art. 28b ust. 2 Ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011, Nr 177, poz. 1054 ze zm., dalej u.p.t.u.).

W ocenie organu za tym faktem przemawiało między innymi:

- nabycie w Polsce nieruchomości, wynajęcie jej na kilkunastoletni okres zależnej spółce, tj. E.L. Spółce z o.o., wyposażenie spółki z o.o. w kompetencje uprawniające ją do sprawowania nad tym zapleczem nadzoru, który wykluczał potrzebę posiadania przez stronę personelu niezbędnego dla utrzymania nieruchomości w odpowiednim stanie technicznym i systematyczne wykorzystywanie nieruchomości dla potrzeb świadczonych przez Stronę usług najmu,

- zarejestrowanie się dla celów podatkowych na terytorium Polski ze wskazaniem jako adresu prowadzonej działalności gospodarczej adresu wynajmowanej na rzecz sp. z o.o. nieruchomości,
- działanie, ustalanie wydłużonych okresów najmu pojazdów na rzecz spółki z o.o. (okresy dwunastomiesięczne i dłuższe (do 48 miesięcy)),
- zredagowanie umów najmu i ukształtowanie warunków współpracy w taki sposób, by spółka z o.o., działając w swoim imieniu, automatycznie zastępowała spółkę E.-L. GmbH.

W konsekwencji organ I instancji uznał, iż w ramach prowadzonej działalności strona nabyła ciągniki siodłowe od podmiotów zagranicznych oraz od podmiotów polskich, na terytorium kraju, posługując się polskim NIP. W związku z tym w deklaracjach podatkowych VAT-7 deklarowała nabycie towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych, a w konsekwencji również nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy. Następnie strona dokonywała wynajmu ciągników siodłowych na rzecz E.L. Spółki z o.o. z siedzibą w K., w której posiadała 100% udziałów. Przedmiotem wynajmu były zarówno środki trwałe nabywane w Polsce, jak i w Niemczech. Na fakturach dokumentujących sprzedaż tych usług strona posługiwała się niemieckim numerem identyfikacyjnym.

W ocenie organu działanie strony, polegające na zakupie środków trwałych, które były następnie przedmiotem wynajmu na rzecz E.L. Spółki z o.o., było dla strony podstawą do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, wynikający z ww. nabyć. Jednocześnie usługi wynajmu na rzecz E.L. Spółki z o.o. nabytych uprzednio pojazdów obie strony transakcji rozpoznały jako import usług, który podlegał wykazaniu w rozliczeniu podatkowym E.L. Spółki z o.o. w procedurze odwrotnego obciążenia po stronie podatku należnego i naliczonego. Decyzją z dnia (...) lipca 2021 roku organ I instancji określił stronie za (...) kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy w wysokości (...) zł, za grudzień 2016 roku zobowiązanie podatkowe w wysokości (...) zł, za (...) zobowiązanie podatkowe w wysokości (...) zł.

Od powyższej decyzji strona złożyła odwołanie, wnosząc o jej uchylenie w całości i rozstrzygnięcie co do istoty sprawy lub ewentualnie uchylenie decyzji i umorzenie postępowania.

Organ odwoławczy, po rozpatrzeniu odwołania, decyzją z dnia (...) grudnia 2021 roku nr (...), (...), utrzymał w mocy decyzję organu I instancji.

W skardze wywiezionej na powyższą decyzję organu odwoławczego z dnia (...) lipca 2021 roku, skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji oraz

poprzedzającej ją decyzji organu pierwszej instancji w całości oraz o zasądzenie na jej rzecz kosztów procesu i zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Zaskarżonej decyzji zarzuciła naruszenie:

1. Przepisów prawa materialnego, tj.:

- 1) art. 11 oraz art. 53 ust. 1 oraz ust. 2 Rozporządzenia 282/2011 poprzez ich błędną wykładnię, przejawiającą się w niedopuszczalnej rozszerzającej wykładni pojęcia „stałe miejsce prowadzenia działalności”, skutkującej bezpodstawnym stwierdzeniem, iż skarżąca posiada w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej i w konsekwencji ich niewłaściwe zastosowanie, podczas gdy w niniejszej sprawie nie została spełniona ani jedna przesłanka warunkująca powstanie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej,
- 2) art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 8 ust. 1, art. 19a ust. 1, art. 29a ust. 1, art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a ust. 1 Ustawy o podatku od towarów i usług poprzez ich niewłaściwe zastosowanie w niniejszej sprawie, czego skutkiem było nieprawidłowe uznanie, iż skarżąca jest podatnikiem z tytułu świadczonych usług wynajmu pojazdów oraz usług towarzyszących, podczas gdy podatnikiem z tytułu nabycia przedmiotowych usług jest E.L. Spółka z o.o. będąca usługobiorcą,
- 3) art. 2 pkt 9, art. 17 ust. 1 pkt 4 oraz art. 17 ust. 2 Ustawy o podatku od towarów i usług w zw. z art. 192a Dyrektywy VAT poprzez:
  - brak zastosowania tych przepisów w niniejszej sprawie, pomimo że przepisy te powinny zostać zastosowane, jako iż skarżąca nie posiada w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, a w konsekwencji to nie skarżąca, a E.L. Spółka z o.o. jest podatnikiem z tytułu świadczonych usług wynajmu pojazdów oraz usług towarzyszących,
  - brak zastosowania tych przepisów i obciążenie skarżącej kosztem podatku należnego VAT i odsetek na skutek naruszenia zasady neutralności oraz proporcjonalności podatku VAT, w sytuacji gdy należny podatek VAT z tytułu usług wynajmu pojazdów świadczonych przez skarżącą został prawidłowo rozliczony przez ich nabywcę,
  - art. 28b ust. 2 Ustawy o podatku od towarów i usług poprzez ich niewłaściwe zastosowanie w niniejszej sprawie co doprowadziło do uznania, iż skarżąca świadczy usługi na rzecz własnego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce, którym w ocenie organu drugiej instancji jest jej spółka córka E.L. Spółka z o.o.

2. Przepisów postępowania mających istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

- 1) art. 122, art. 191 w zw. z art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez dokonanie przez organ drugiej instancji oceny zebranego materiału dowodowego w sposób

- wykraczający poza granice dopuszczalnej prawem swobody i w sposób, który przeczy wszelkim zasadom logiki i doświadczenia życiowego, co doprowadziło do nieuprawnionej tezy o posiadaniu przez skarżącą stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce,
- 2) art. 180 § 1, art. 181, art. 187 § 1 w zw. z art. 121 § 1, art. 122 Ordynacji podatkowej, poprzez:
    - brak uwzględnienia obszernych wyjaśnień i wszystkich dostarczonych przez skarżącą dowodów, którym organ drugiej instancji nie odmówił wiary, a które bezpodstawnie i bez uzasadnienia odrzucił przy ocenie stanu faktycznego,
    - wypaczenie leżącego u podstaw niniejszej sprawy stanu faktycznego, wybiórczą i stronniczą ocenę materiału dowodowego, pominięcie elementów stanu faktycznego, mających fundamentalne znaczenie dla prawidłowej oceny spornego zagadnienia,
    - dopuszczenie się manipulacji w zgromadzonym w sprawie materiale dowodowym w taki sposób, aby potwierdzał on błędną tezę o korzystaniu przez skarżącą z zaplecza techniczno-personalnego E.L. Spółki z o.o.,
    - formułowanie swojego stanowiska w oparciu o dowody, które są niewiarygodne oraz w oparciu o własne insynuacje i domniemania, niepoparte żadnymi dowodami, które to naruszenia doprowadziły do arbitralnego i błędnego rozstrzygnięcia, bazującego na uznaniu, iż skarżąca posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terenie Polski,
  - 3) art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej poprzez dokonanie wykładni oświadczeń woli stron umowy wynajmu pojazdów w sposób całkowicie sprzeczny ze zgodnymi oświadczeniami obu stron tej umowy i bezpodstawne przyjęcie, iż zgodny zamiar stron zawierających umowę najmu był zupełnie odmienny aniżeli ten, który obie strony precyzyjnie wskazały,
  - 4) art. 120 oraz art. 121 Ordynacji podatkowej poprzez utrzymanie w mocy decyzji organu pierwszej instancji i wydanie decyzji z naruszeniem powołanych na wstępie przepisów prawa materialnego, jak również bez uwzględnienia ostatnio wydawanych wyroków TSUE i polskich sądów administracyjnych, które dostarczają istotnych wskazówek interpretacyjnych w zakresie wykładni pojęcia „stałego miejsca prowadzenia działalności”.

W uzasadnieniu skargi skarżąca podkreśliła, że nie ulega wątpliwości, iż nie został spełniony żaden warunek dla powstania stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej skarżącej w Polsce, a ponadto w żaden sposób nie doszło ani do nadużycia, ani uszczuplenia podatku VAT przy rozliczeniu usług najmu pojazdów między skarżącą a E.L. Spółką z o.o.

W odpowiedzi na skargę organ wniosł o jej oddalenie, podtrzymując swoją dotychczasową argumentację.

W piśmie z dnia (...) marca 2022 roku skarżąca uzupełniła swoje stanowisko wyrażone w skardze przede wszystkim o brak wykazania w postępowaniu dowodowym stawianych w rozstrzygnięciu organu drugiej instancji tez, mających przemawiać za prowadzeniem przez nią działalności w kraju.

**Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie zważył, co następuje:**

Istota sporu w niniejszej sprawie sprowadza się do oceny prawidłowości przyjęcia przez organy podatkowe, że świadczone przez skarżącą spółkę usługi na rzecz spółki E.L. spółki z o.o. powinny podlegać opodatkowaniu stawką podatkową w wysokości 23% przez skarżącą ze względu na istnienie podstaw do przyjęcia miejsca prowadzenia działalności skarżącej w Polsce.

Zakreślając ramy prawne sprawy, wskazać należy, że w rozpoznawanej sprawie znajdują zastosowanie zarówno regulacje krajowe, jak i unijne.

Zgodnie z treścią art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie natomiast do przepisów art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. 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. Przy czym, działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców.

Na podstawie przepisów art. 19 ust. 1 i 4 u.p.t.u. obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 2–21, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1, jeżeli dostawa towaru lub wykonanie usługi powinny być potwierdzone fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w 7. dniu, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.

W dziale V rozdział 3 u.p.t.u. ustawodawca zawarł przepisy dotyczące określania miejsca świadczenia przy świadczeniu usług, tj. przepisy art. 28a–28o u.p.t.u. I tak: zgodnie z art. 28a u.p.t.u. na potrzeby stosowania tego rozdziału:

- 1) ilekroć jest mowa o podatniku – rozumie się przez to:
  - a) podmioty, które wykonują samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2, lub działalność gospodarczą odpowiadającą tej działalności, bez względu na cel czy rezultat takiej działalności, z uwzględnieniem art. 15 ust. 6;



- b) osobę prawną niebędącą podatnikiem na podstawie lit. a, która jest zidentyfikowana lub obowiązana do identyfikacji do celów podatku lub podatku od wartości dodanej;
- 2) podatnika, który prowadzi również działalność lub dokonuje transakcji nieuznawanych za podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług zgodnie z art. 5 ust. 1, uznaje się za podatnika w odniesieniu do wszystkich świadczonych na jego rzecz usług.

Stosownie natomiast do art. 28b ust. 1 u.p.t.u. miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatek będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem (...). Zgodnie zaś z art. 28b ust. 2 u.p.t.u. w przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Natomiast zgodnie z art. 28c ust. 1 u.p.t.u. miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem (...).

Z przytoczonych powyżej przepisów zatem wynika, że jeśli podatek będący usługodawcą świadczy usługi na rzecz innego podatnika będącego usługobiorcą, to co do zasady miejscem świadczenia usługi jest miejsce, w którym ten podatek-usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej. W konsekwencji, w sytuacji gdy usługobiorca nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, to miejsce świadczenia usługi jest poza terytorium kraju – a zatem *a contrario* do treści art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. – nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w kraju.

Przywołany powyżej art. 28b u.p.t.u. stanowi implementację art. 44 Dyrektywy 2006/112/WE.

Pojęcie miejsca siedziby działalności gospodarczej podatnika zostało zdefiniowane w art. 10 Rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) Nr 282/2011. Zgodnie z treścią tego przepisu jest to miejsce, w którym wykonywane są funkcje naczelnego zarządu przedsiębiorstwa (ust. 1). Jak stanowi ust. 2 tego przepisu: w celu ustalenia tego miejsca, bierze się pod uwagę miejsce, w którym zapadają istotne decyzje dotyczące ogólnego zarządzania przedsiębiorstwem, adres zarejestrowanej siedziby przedsiębiorstwa i miejsce posiedzeń zarządu przedsiębiorstwa.

W przypadku gdy te kryteria nie pozwalają z całkowitą pewnością określić miejsca siedziby działalności gospodarczej podatnika, decydującym kryterium jest miejsce,



w którym zapadają istotne decyzje dotyczące ogólnego zarządzania przedsiębiorstwem. Ponadto, stosownie do ust. 3 art. 10 ww. aktu, sam adres pocztowy nie może być uznany za miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika. Zgodnie z orzeczeniem TSUE C-73/06 siedzibą dla celów wykonywania działalności gospodarczej danej spółki jest miejsce, w którym są podejmowane istotne decyzje dotyczące ogólnego zarządu tą spółką oraz w którym wykonywane są jej centralne zadania administracyjne.

Powołane rozporządzenie zawiera również w art. 11 ust. 1 definicję legalną „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej”. Zgodnie z tym przepisem „na użytek stosowania art. 44 Dyrektywy 2006/112/WE stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej 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”. Rozwinięciem tego przepisu jest art. 53 Rady (UE) Nr 282/2011, stosownie do którego: „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 (ust. 1). W przypadku gdy podatnik ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, w którym należy VAT, uznaje się, że to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej nie uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług w rozumieniu art. 192a lit. b) Dyrektywy 2006/112/WE, chyba że zaplecze techniczne i personel tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej są wykorzystywane przez tego podatnika do celów niezbędnych do realizacji podlegającej opodatkowaniu transakcji dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług w tym państwie członkowskim – przed dostawą towarów lub świadczeniem usług lub w ich trakcie. W przypadku gdy zasoby stałego miejsca prowadzenia działalności wykorzystuje się jedynie do zadań administracyjnych, takich jak księgowość, fakturowanie i odzyskiwanie należności, uznaje się, że nie są one wykorzystywane do celów realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług.

W przypadku gdy podatnik wystawia jednak fakturę, posługując się numerem identyfikacyjnym VAT nadanym mu przez państwo członkowskie, w którym ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, miejsce to uznaje się za uczestniczące w realizacji tej dostawy towarów lub świadczenia usług w tym państwie członkowskim, o ile nie udowodniono, że jest inaczej”.

Jak już powyżej wskazano, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., krajowym reżimem podatkowym objęte jest jedynie odpłatne świadczenie usług przez podatnika na terytorium kraju.

Natomiast w przypadku nabycia usług od podatnika niemającego siedziby ani miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju zastosowanie znajduje art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.t.u., stosownie do którego podatnikami są również osoby prawne (...) nabywające usługi, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- a) usługodawcą jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju (...);
- b) usługobiorcą jest (...) podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4.

Tym samym, dla prawidłowego określenia, czy podatnik jest obowiązany opodatkować usługę na gruncie u.p.t.u., konieczne jest ustalenie miejsca świadczenia usługi – co jest uzależnione od tego, czy usługobiorca jest podatnikiem, czy też nim nie jest. Jeśli bowiem usługobiorca jest podatnikiem i posiada miejsce siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, to usługa podlega opodatkowaniu w kraju, natomiast jeśli usługobiorca nie jest podatnikiem, to usługa podlega opodatkowaniu w miejscu siedziby usługodawcy, usługa będzie także podlegała opodatkowaniu w kraju, także w sytuacji gdy zajądą przesłanki do zastosowania art. 28b ust. 2 u.p.t.u., czyli w sytuacji, gdy usługi będą świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności innego niż siedziba podatnika, w tym przypadku jednak podatnikiem będzie usługodawca, który będzie obowiązany naliczyć i wykazać na fakturze kwotę podatku.

Dokonując wykładni powyższych przepisów oraz je stosując, należy mieć na uwadze szerokie orzecznictwo TSUE, które także miało wpływ na obecne ich brzmienie. W wyroku z 3.06.2021 roku w sprawie C-931/19, w sporze pomiędzy Titanium Ltd. a Finanzamt Österreich, dawniej Finanzamt Wien, Trybunał wskazał, że wynajmowana w państwie członkowskim nieruchomość nie stanowi stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 43 Dyrektywy 2006 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz art. 44 i 45 Dyrektywy 2006/112, zmienionej Dyrektywą 2008/8, w sytuacji gdy właściciel tej nieruchomości nie posiada własnego personelu do świadczenia usług związanych z najmem. Natomiast w wyroku z 16.10.2014 roku w sprawie C-605/12 Welmory sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku Trybunał wyjaśnił, że podatnik, który ma siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim

i korzysta z usług świadczonych przez drugiego podatnika z siedzibą w innym państwie członkowskim, powinien być uważany za takiego, który posiada w tym innym państwie członkowskim „stałe miejsce prowadzenia działalności”. Przy czym to stałe miejsce musi charakteryzować się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, aby umożliwić mu odbiór usług i wykorzystywanie ich do celów jego działalności gospodarczej. Do uznania istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w danym państwie nie jest zaś konieczne, aby podatnik dysponował personelem, który jest u niego zatrudniony, oraz zapleczem technicznym, które jest jego własnością. 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. Ponadto, zdaniem TSUE, decydujące jest także to, aby dane miejsce prowadzenia działalności miało możliwość odbioru i wykorzystywania nabytych usług do własnych potrzeb. W wyroku tym Trybunał przypomniał także, że wobec wielości i różnorodności stanów faktycznych spraw ocena, czy mamy do czynienia ze stałym miejscem działalności gospodarczej, należy raczej do sfery faktów, dlatego ocena ta powinna być podejmowana głównie przez organy krajowe i sądy krajowe, nie przez Trybunał.

Natomiast w wyroku z 2.05.1996 roku w sprawie C-231/94 pomiędzy Faaborg-Gefting Linien A/S a Finanzamt Flensburg (Niemcy) Trybunał orzekł, że jedną z przesłanek stałego miejsca prowadzenia działalności jest określona minimalna skala działalności, tzn. gdy w miejscu tym znajdują się zarówno środki rzeczowe, jak i personel, który samodzielnie może świadczyć określone czynności.

Podobnie w wyroku z 28.06.2007 roku, sygn. C-73/06, Trybunał stwierdził, że zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwa w dziedzinie podatku VAT pojęcie stałego przedsiębiorstwa wymaga minimalnej trwałości poprzez zgromadzenie stałych zasobów ludzkich, 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 wyroku C-190/95 w sprawie ARO Lease TUE wskazał, że przedsiębiorstwo, które nie posiada w państwie członkowskim ani własnego personelu, ani struktury organizacyjnej, która cechuje się wystarczającym stopniem trwałości, aby zapewnić ramy, w których mogłyby być zawierane umowy i podejmowane decyzje w zakresie zarządzania, nie może być uznane za posiadające stałe miejsce prowadzenia działalności w tym państwie.

W rozpoznawanej sprawie zarówno skarżąca, jak i organy, zwłaszcza organ odwoławczy, szeroko przytaczają powyższe orzecznictwo TSUE, wskazując, w jaki sposób należy odczytywać normy definiujące stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Jednocześnie jednak skarżąca i organy w sposób odmienny oceniają wystąpienie przesłanek uznania stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przez skarżącą w kraju.

Zdaniem organów podatkowych o uznaniu, że skarżąca posiada stałe miejsce prowadzenia działalności w Polsce, przesądziły następujące argumenty:

1. Skarżąca posiada 100% udziałów w kapitale zakładowym E.L. Spółka z o.o., w (...) 2016 roku oraz w (...) 2017 roku. W skład dwuosobowego zarządu E.L. Spółki z o.o. wchodził jeden spośród trzech członków zarządu skarżącej, polska spółka była zatem spółką zależną (spółką córką) od skarżącej, która miała nieograniczone prawo kierowania jej polityką operacyjną i finansową, a także prawo do powoływania i odwoływania organów zarządzających polską spółką i do decydowania o kierunkach działania i rozwoju.
2. Skarżąca posiadała w Polsce nieruchomość – budynek biurowy oraz zurbanizowany teren niezabudowany na działce (...) o powierzchni (...) m<sup>2</sup>, położonej w K., nieruchomość ta była wykorzystywana na podstawie umowy najmu do prowadzonej przez E.L. Spółkę z o.o. działalności gospodarczej, umowa najmu została zawarta w (...) roku na czas nieokreślony, w umowie tej najemcy przyznane zostały kompetencje do zawierania umów dotyczących dostawy mediów, do oddania przedmiotu najmu w podnajem lub bezpłatne użytkowanie bez zgody wynajmującego, na najemcy ciążył obowiązek zapewnienia należytego stanu technicznego i estetyczno-sanitarnego przedmiotu najmu oraz dokonywania na własny koszt napraw wynikających z normalnej eksploatacji nieruchomości.
3. Skarżąca jako siedzibę swojej działalności w zgłoszeniu identyfikacyjnym (NIP-2) wskazała Niemcy, jednocześnie jako miejsce prowadzenia działalności gospodarczej wskazała K., rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług skarżąca dokonywała w Z. Urzędzie Skarbowym w S., a od stycznia 2011 roku w P. Urzędzie Skarbowym w S.
4. Na stronie internetowej skarżącej umieszczone zostało nazwisko A.H. jako osoby do kontaktu, osoba ta w okresie od (...) kwietnia 2010 roku do (...) października 2020 roku pełniła funkcję prokurenta w spółce z o.o., a od (...) października 2020 roku do (...) marca 2021 roku pełniła funkcję członka zarządu tej spółki, osoba ta także posiadała dostęp do rachunku bankowego skarżącej, rachunek ten był wykorzystywany wyłącznie do celów rozliczeń z organem podatkowym.

5. Skarżąca udzieliła księgowej spółki z o.o. – A.D. pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W ocenie organów zatem skarżąca utworzyła na terytorium Polski stałą strukturę dla swojej działalności gospodarczej poprzez:

- nabycie w Polsce nieruchomości, wynajęcie jej na okres kilkunastoletniej spółce zależnej i wyposażenie tejże spółki w kompetencje uprawniające ją do sprawowania nad tym zapleczem nadzoru, który wykluczał potrzebę posiadania przez skarżącą personelu niezbędnego dla utrzymania tej nieruchomości w odpowiednim stanie technicznym, i systematyczne jej wykorzystywanie dla potrzeb świadczonych przez skarżącą usług,
- zarejestrowanie dla celów podatkowych na terytorium Polski ze wskazaniem jako adresu prowadzonej działalności – adresu wynajmowanej nieruchomości,
- wynajem na terytorium Polski zakupionych uprzednio pojazdów jedynie spółce zależnej,
- wystąpienie ciągłości kontraktowej w postaci przyjęcia stałego, niezmiennego na przestrzeni lat modelu działania, ustalaniu wydłużonych okresów najmu pojazdów na rzecz spółki z o.o. (12, 48 miesięcy),
- zredagowanie umów najmu i ukształtowanie współpracy w taki sposób, by spółka z o.o., działając w swoim imieniu, automatycznie zastępowała skarżącą,
- wykorzystanie struktury kapitałowej i zarządczej do zagwarantowania bezpośredniego realnego wpływu na działania podejmowane przez pracowników spółki z o.o.

Jako zastępcze działania spółki z o.o. na rzecz skarżącej organ wymienił:

- wskazanie na stronie internetowej skarżącej jako osoby wyznaczonej do kontaktu pracownika E.L. Spółki z o.o. – A.H.,
- poszukiwanie ostatecznego klienta na terytorium Polski,
- zbieranie informacji o preferencjach klienta ostatecznego, zakończone złożonym zapotrzebowaniem na zakup konkretnego pojazdu,
- okoliczność, że oceny, czy przedmiot zakupu i jednocześnie wynajmu jest zgodny z tym, który zakupił i wynajął wynajmujący, dokonywała spółka z o.o.,
- dokonywanie odbioru przedmiotu zakupu i jednocześnie przedmiotu wynajmu wraz z niezbędnym wyposażeniem i dokumentacją,
- nadawanie nabytym pojazdom waloru środka trwałego przez jego rejestrację w Polsce,
- dokonywanie ubezpieczenia pojazdów,

- wykonywanie niezbędnych czynności, takich jak: składanie deklaracji dla podatku od towarów i usług, obsługa rachunku bankowego, reagowanie na czynności podejmowane przez organ podatkowy.

Oceniając argumentację organów podatkowych, w pierwszej kolejności wskazać należy, z przytoczonych zarówno przez organy, jak i skarżącą tez zawartych w wyrokach TSUE, odnoszących się do oceny stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, wynika, że miejsce to powinno być oceniane każdorazowo w odniesieniu do konkretnej rzeczywistości gospodarczej podatkowej podatnika.

Tym samym w pierwszej kolejności organy powinny zbadać, jakie są faktyczne przejawy prowadzonej przez konkretnego podatnika działalności, a następnie odnieść tę działalność do działalności prowadzonej na terytorium kraju.

Na wstępie także zaznaczyć należy, że ocena stałego miejsca prowadzenia działalności nie może prowadzić do sytuacji, w której poprzez przyjęcie innego miejsca prowadzenia działalności aniżeli siedziba podatnika w istocie zakwestionowane zostaną zawarte pomiędzy odrębnymi podmiotami umowy cywilnoprawne, bez wykazywania przez organy jakiegokolwiek nadużycia prawa w tym zakresie.

Również przyjęcie stałego miejsca prowadzenia działalności nie może prowadzić do zakwestionowania odrębności konkretnego podmiotu gospodarczego jako podatnika.

W ocenie sądu w rozpoznawanej sprawie organy powyżej analizy nie dokonały i w konsekwencji przyjęły na podstawie niewystarczających do tego przesłanek, że miejsce prowadzenia działalności gospodarczej przez skarżącą znajduje się w kraju. Poza sporem bowiem pozostaje, że przedmiotem działalności skarżącej jest nabywanie, a następnie oddawanie w najem pojazdów ciężarowych. Na terenie kraju skarżąca wynajmuje pojazdy dla E.L. Spółki z o.o. Organy podatkowe nie zakwestionowały odrębności gospodarczej spółki z o.o. od skarżącej, nie zakwestionowały także możliwości zawierania pomiędzy tymi podmiotami umów. Organy nie zakwestionowały także postanowień poszczególnych umów najmu pojazdów.

Skoro przedmiotem działalności w kraju jest świadczenie usług wynajmu pojazdów, to ocena miejsca prowadzenia działalności powinna dotyczyć właśnie tego przejawu działalności gospodarczej.

Wychodząc zatem z tych założeń i stwierdzonych okoliczności, wskazać należy, że podniesione przez organy argumenty, mające przemawiać za przyjęciem stałego miejsca prowadzenia działalności przez skarżącą w kraju, są niewystarczające.

Nie może przemawiać za prowadzeniem działalności gospodarczej przez skarżącą w kraju fakt posiadania nieruchomości w Polsce. Samo w sobie bowiem oddanie w najem nieruchomości nie stanowi o miejscu prowadzenia działalności innej aniżeli wynajmowanie tej nieruchomości w kraju. Na wynajmowanej nieruchomości



bowiem działalność gospodarczą prowadzi wynajmujący i w tym celu ją od właściciela wynajmuje. Jest oczywistym, że skoro skarżąca wynajmuje pojazdy dla spółki z o.o., to pojazdy te do tej spółki dostarcza. Pojazdy znajdujące się zatem na nieruchomości położonej w K. stanowią własność skarżącej, lecz jednocześnie są przedmiotem najmu dla spółki z o.o., tym samym to spółka z o.o. włada tymi pojazdami jako najemca i wykorzystuje wynajmowaną nieruchomość do przechowywania tam wynajętych pojazdów do czasu oddania ich w podnajem czy załatwienia formalności.

Przypomnieć w tym miejscu należy, że z przywołanego powyżej art. 11 ust. 3 Rozporządzenia wykonawczego Rady 282/2011 wynika, że fakt posiadania numeru identyfikacyjnego VAT sam w sobie nie jest wystarczający, by uznać że podatnik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Innymi słowy, z samego w sobie faktu posiadania numeru identyfikacyjnego VAT danego nie można wywodzić, że dany podmiot posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w tym kraju. W rozpoznawanej sprawie skarżąca wystąpiła w Polsce o nadanie jej numeru identyfikacyjnego VAT z jednoczesnym wskazaniem, że jest to nietypowe miejsce prowadzenia działalności i dotyczy wynajmu nieruchomości. Skoro zatem samo w sobie bycie właścicielem nieruchomości w kraju, a także posiadanie numeru identyfikacji podatkowej VAT nie przesądzają o stałym prowadzeniu działalności gospodarczej w kraju, nie można zgodzić się z organami, że powyższe okoliczności o takim miejscu świadczą czy przesądzają. Z faktem wynajmowania przez skarżącą nieruchomości położonej w Polsce wiązała się nie tylko konieczność posiadania numeru identyfikacji podatkowej w kraju, lecz także konieczność składania deklaracji na podatek od towarów i usług w tym zakresie oraz obowiązek opłacania tego podatku. Wykonując te czynności, skarżąca korzystała z pomocy udzielanej przez pracowników spółki z o.o. Składanie i podpisywanie deklaracji oraz opłacanie podatku VAT w ww. zakresie nie może być także okolicznością przesądzającą o stałym prowadzeniu działalności gospodarczej przez skarżącą w kraju. Czynności te bowiem dotyczyły wynajmowanej nieruchomości, a nie zawierania umów najmu pojazdów. Czynności powyższe skarżąca mogła wykonywać przez swoich pracowników bądź przez inne upoważnione osoby. Okoliczność, że we wskazanym powyżej zakresie korzystała z obsługi przez księgową i prokurenta spółki z o.o. nie może przesądzać o tym, że jej inna działalność, tj. wynajmowanie pojazdów, jest prowadzona w kraju, tym bardziej że uzasadnieniem dla korzystania z tej obsługi, jak podnosiła skarżąca, była bariera językowa. Nie bez znaczenia pozostaje i okoliczność, że skarżąca osoby zatrudnione w zależnej od siebie spółce mogła darzyć większym zaufaniem aniżeli obce podmioty.



W tym miejscu wskazać należy na wyrok TSUE z 7 maja 2020 roku w sprawie C-547/18, z którego jednoznacznie wynika, że z samego faktu, że spółka posiada w państwie członkowskim spółkę zależną, nie można wywieść istnienia na terytorium tego państwa członkowskiego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Zatem o posiadaniu przez skarżącą stałego miejsca prowadzenia działalności w kraju nie mogą świadczyć okoliczności, z których wynika, że spółka z o.o. jest spółką zależną wobec skarżącej, takie jak: posiadanie 100% kapitału zakładowego czy występowanie tej samej osoby w zarządzie obu podmiotów. Z takich okoliczności bowiem nie wynika, że działalność skarżącej, polegająca na wynajmie pojazdów, była prowadzona w kraju. Pomijając nawet kwestię ważności umów, na podstawie których świadczone były zakwestionowane usługi, wskazać należy, że organy bowiem nie wykazały, że spółka z o.o. zamiast skarżącej negocjowała i zawierała w kraju.

Po raz kolejny podkreślić bowiem należy, że ocena stałego miejsca prowadzenia działalności powinna odbywać się w odniesieniu do przedmiotu i celów prowadzonej działalności gospodarczej, natomiast wskazywana przez organy z powołaniem się na wyroki TSUE stałość oraz odpowiednia struktura w zakresie zaplecza personalnego i technicznego powinna dotyczyć działalności gospodarczej prowadzonej przez badany podmiot, w przedmiotowej sprawie jest to oddawanie pojazdów w najem i usługi towarzyszące tym czynnościom, natomiast podnoszone przez organy argumenty w istocie dotyczą innych zakresów prowadzenia działalności przez skarżącą, tj. okoliczności posiadania spółki zależnej, okoliczności bycia właścicielem nieruchomości oddanej w najem, poszczególnych działań spółki z o.o., podjętych wobec zbywców nabywanych przez skarżącą na terenie kraju pojazdów czy też podejmowania działań jako najemca pojazdów, natomiast nie odnoszą się do konkretnych zakwestionowanych przez organy usług.

Zdaniem sądu o zaistnieniu przesłanek do przyjęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przez skarżącą w kraju nie może przesądzać także okoliczność wynajmowania przez skarżącą pojazdów w kraju jedynie spółce zależnej czy też okres najmu pojazdów, bowiem strona umowy najmu ani okres trwania tejże umowy nie świadczą o miejscu prowadzenia działalności przez właściciela wynajmującego pojazdy. Ponadto odnośnie do czasu trwania najmu wskazać należy, że organy nie wykazały, aby okresy, na jakie skarżąca wynajmowała pojazdy spółce z o.o. w odniesieniu do umów zawieranych przez inne podmioty, charakteryzowały się wyjątkową długotrwałością.

Organ zakwestionowały także przyjęty przez skarżącą i spółkę z o.o. model współpracy, twierdząc, że umowy najmu i współpraca zostały ukształtowane w taki sposób, by „spółka z o.o., działając w swoim imieniu automatycznie zastępowała skarżącą”. Istotnie, działając na polskim rynku i będąc polskim podmiotem, spółka

z o.o. ze względów oczywistych miała łatwiejszy dostęp do ostatecznego klienta na terytorium Polski. Mając dostęp do takiego klienta, mogła uzyskać wiedzę dotyczącą parametrów technicznych pojazdu, który następnie sama temu klientowi miała wynająć. Nie ulega jednak wątpliwości, że działania spółki z o.o. były nakierowane na poszukiwanie własnego kontrahenta. Organy nie podważyły umów nabycia pojazdów ani co do ich stron, ani też co do ceny. W ocenie sądu o prowadzeniu przez skarżącą stałej działalności w kraju nie przesądza także okoliczność, że to pracownicy spółki z o.o. dokonywali odbioru zakupionych przez skarżącą pojazdów od zbywców i oceniali zgodność obieranego pojazdu z przedmiotem zamówienia. Spółka z o.o. odbierała bowiem pojazdy jako najemca tychże pojazdów i jej jako przyszłemu wynajmującemu także była doskonale znana specyfikacja, wyposażenie i niezbędne dokumenty. Ten sposób działania nie podważa także ani postanowień umów nabycia pojazdów przez skarżącą, ani też postanowień umów wynajmu pojazdów na rzecz spółki z o.o.

O istnieniu podstaw do przyjęcia, że skarżąca stale prowadziła działalność gospodarczą w kraju, nie świadczy także okoliczność rejestracji przez spółkę z o.o. oraz ich ubezpieczenia w kraju. Skoro pojazdy były wynajmowane w kraju i w kraju użytkowane, to powinny były spełniać wymogi użytkowania pojazdów z Polsce, wynikające ze stosownych przepisów, co potwierdzała ich rejestracja w kraju, dokonywana stosownie do § 1 ust. 2 pkt 3 Rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 22 lipca 2002 roku w sprawie rejestracji i oznaczania pojazdów (Dz.U. z 2016, poz. 1038) oraz art. 73 ust. 5 Ustawy z dnia 20 czerwca 1997 roku Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2021, poz. 450). Spółka z o.o. bowiem, jako podmiot wynajmujący pojazd, obowiązana była podstawić do dyspozycji swojemu najemcy pojazd zdatny do użytkowania, czyli zarejestrowany i ubezpieczony.

Odnosząc się natomiast do podnoszonych przez organy okoliczności związanych z obiorem przez przedstawiciela spółki z o.o. jednego z pojazdów zakupionych od A.F. jeszcze przed podpisaniem umowy najmu, wskazać należy, że w badanym okresie skarżąca w Polsce zakupiła (...) pojazdy i tylko w jednym przypadku wystąpiła sytuacja, w której jeden dzień po odbiorze pojazdu została podpisana umowa najmu. Mając jednak na uwadze: wyjaśnienia skarżącej odnośnie do wiedzy spółki z o.o. o zawarciu takiej umowy, a jedynie podpisaniu jej później ze względu na nieobecność osoby upoważnionej, ilość zakupionych i odebranych przez spółkę z o.o., fakt, że pojazd był odebrany przez spółkę zależną od skarżącej oraz okoliczność, że był to jednostkowy przypadek, w żaden sposób nie można twierdzić, że odbiór pojazdu w dniu (...)08.2016 roku w sytuacji podpisania umowy najmu w dniu (...)08.2016 roku świadczy o stałym prowadzeniu działalności gospodarczej przez skarżącą w kraju.

Podobnie o prowadzeniu stałej działalności w kraju przez skarżącą nie może świadczyć obiór jednego z pojazdów przed zapłaceniem za niego pełnej ceny, jest to bowiem okoliczność zupełnie obojętna dla określenia miejsca prowadzenia działalności przez skarżącą.

Mając na uwadze powyżej przedstawione argumenty, sąd uznał, że w rozpoznawanej sprawie organy podatkowe nie wykazały, aby skarżąca posiadała w kraju stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 28b ust. 2 u.p.t.u. Zgromadzony przez organy materiał dowodowy i jego analiza prowadzą do wniosku, że do występującego w sprawie stanu faktycznego, ustalonego na podstawie zgromadzonych przez organy dowodów, nie można było zastosować instytucji, o jakiej mowa w przywołanym powyżej art. 28b ust. 2 u.p.t.u.

Na poparcie powyżej przedstawionego stanowiska wskazać należy, że Naczelny Sąd Administracyjny, akceptując ocenę wyrażoną w uzasadnieniu wyroku sądu pierwszej instancji, tj. w wyroku Sądu Wojewódzkiego w Warszawie z dnia 20 grudnia 2018 roku, sygn. akt III SA/Wa 154/16, w wyroku z dnia 22 października 2021 roku w sprawie I FSK 1519/19, wskazał że: „przy ustalaniu miejsca opodatkowania podstawowym punktem odniesienia jest siedziba działalności gospodarczej. Inne miejsca są brane pod uwagę tylko wtedy, gdy odniesienie do siedziby prowadzi do nieracjonalnych rezultatów lub stwarza konflikt w odniesieniu do innego państwa członkowskiego (wyroki TSUE z: 4 lipca 1984 r. Birkholz, EU:C:1985:299, pkt 17; z 2 maja 1996 r., Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, pkt 16; z 16 października 2014 r. Welmory sp. z o.o., C -605/12, EU:C:2014:2298, pkt 53). To inne miejsce powinno zostać ustalone jedynie w wyjątkowych sytuacjach i nie może być domniemywane. Celem przepisów określających miejsce opodatkowania usług jest uniknięcie z jednej strony zbiegu właściwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony do braku opodatkowania przychodów (zob. w szczególności wyrok C-218/10, EU:C:2012:35, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo). Analiza w tym zakresie musi przebiegać z poszanowaniem zasady jednokrotności opodatkowania, proporcjonalności i neutralności podatku VAT”.

Organy w rozpoznawanej sprawie nie wykazały także, że wystąpiła taka wyjątkowa sytuacja, która prowadziłyby do braku opodatkowania zakwestionowanych transakcji, wręcz przeciwnie, organy przyznały, że nabycie usług zostało opodatkowane przez usługobiorcę. Natomiast akceptacja stanowiska organów mogłaby doprowadzić do podwójnego opodatkowania usług, np. w sytuacji upływu terminu przedawnienia konkretnego zobowiązania podatkowego.

Dodatkowo wypada zauważyć, że w wyroku z dnia 7 kwietnia 2022 roku w sprawie C-333/20 TSUE potwierdził, że zaplecze, jakie posiada podatnik w kraju, powinno być wystarczające do odbioru usług, ale usługi te powinny być świadczone przez inny podmiot, gdyż to samo zaplecze nie może świadczyć usług dla samego siebie. Mając powyższe na uwadze, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) w zw. z art. 134 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022, poz. 329, dalej „p.p.s.a.”) uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję organu pierwszej instancji, uznając, że organy dokonały wadliwej subsumpcji norm prawa materialnego, tj. art. 28b ust. 2 u.p.t.u. i w konsekwencji dalszych przepisów Ustawy o podatku od towarów i usług, tj. art. 17 ust. 1 pkt 4 i ust. 2 oraz art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a ust. 1.

Ponownie rozpoznając sprawę, organy ocenią stałe miejsce prowadzenia działalności skarżącej w oparciu o przedstawione powyżej przesłanki, przede wszystkim rozstrzygając wezmą pod uwagę stanowisko TSUE, wyrażone w wyroku z dnia 7 kwietnia 2022 roku w sprawie C-333/20 TSUE. Wyrok ten wprawdzie został wydany po wydaniu orzeczenia sądu w rozpoznawanej sprawie, jednak sytuacja gospodarcza i prawna podmiotów, których dotyczył, jest zbliżona.

Orzeczenie o kosztach zapadło w oparciu o treść art. 200 p.p.s.a., który statuuje zasadę odpowiedzialności organu za wynik sprawy sądowo-administracyjnej. Na zasądzone na rzecz skarżącej koszty złożyły się: wpis od skargi – (...) zł, wynagrodzenie pełnomocnika określone stosownie do § 2 ust. 1 pkt 1 lit. g) Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 roku w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2018, poz. 1687).