

Wyrok
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego siedziba w Warszawie
z dnia 28 września 2018 r.
III SA/Wa 3593/17

Nietezowane

- *Legalis*

Numer 1866586

Skład sądu

Maciej Kurasz (przewodniczący sprawozdawca)

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie na rozprawie w dniu 20 września 2018 r. sprawy ze skargi S. z siedzibą w Niemczech na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 sierpnia 2017 r. Nr 0114-KDIP2-1.4010.106.2017.6.PW w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych oddala skargę

Uzasadnienie

1. W dniu 17 maja 2017 r. S. (...) GmbH and Co.KG (dalej też "Skarżąca", "Wnioskodawca", "Spółka") złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ukonstytuowania na terenie Polski zakładu Wnioskodawcy. We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny: Wnioskodawca jest spółką z siedzibą w Niemczech i rezydentem podatkowym tego kraju. Przedmiotem działalności Wnioskodawcy na terytorium Niemiec jest sprzedaż rolet, żaluzji, markiz, systemów automatyki budynków, artykułów dekoracyjnych i ogrodowych, tj. namiotów, pawilonów chroniących przed słońcem, zadaszeń tarasów przydomowych. Celem dokonywania sprzedaży swoich towarów do odbiorców w Polsce i odbiorców zagranicznych (zarówno na terytorium Unii Europejskiej jak i państw spoza Unii Europejskiej). Wnioskodawca dokonał rejestracji na potrzeby podatku VAT w Polsce. Skarżąca w ramach działalności na terytorium Polski po stronie zakupów dokonuje następujących transakcji:

- 1) import towarów z Chin,
- 2) przesunięcie towarów należących do Wnioskodawcy z Niemiec do Polski,
- 3) nabycia towarów od dostawców z Polski, celem ich dalszej odsprzedaży,
- 4) nabycia poniżej wskazanych usług od ww. polskiej spółki-córki:
 - a) usługi logistyczne/spedycyjne i magazynowe - dotyczące towarów posiadanych przez Wnioskodawcę na terenie Polski - obejmujące w szczególności następujące czynności faktyczne:
 - usługi handlingu: rozładunek/załadunek, rozlokowywanie, sortowanie;
 - paletyzowanie towaru;
 - przeładunek towarów (cross docking);
 - konfekcjonowanie/składanie zestawów (co-packing);
 - foliowanie;
 - komisjonowanie (order picking);
 - kompletacja/dekompletacja (picking);
 - kontroli jakości towarów;
 - etykietowanie (labeling);
 - pakowanie/przygotowanie do wysyłki;
 - wysyłka/transport;
 - zarządzanie opakowaniami zwrotnymi:
 - inwentaryzacja i raportowanie stanów magazynowych, informowanie o stanie jakościowym i ilościowym towarów znajdujących się w magazynie;
 - insertowanie np. faktur, kart gwarancyjnych, materiałów reklamowych;
 - b) usługi wsparcia sprzedaży - realizowane przez pracowników polskiej spółki-córki dotyczące sprzedaży w ramach marki R. do potencjalnych nabywców z siedzibą w Polsce lub w krajach Europy Środkowej. Ta usługa obejmuje w szczególności następujące czynności:
 - wizyty w siedzibie klientów lub potencjalnych klientów,
 - utrzymywanie oraz rozwijanie relacji z obecnymi i nowymi klientami,
 - ustalanie spotkań,
 - wsparcie reklamowe i marketingowe.

Należy podkreślić, iż w kontekście nabywanej usługi wsparcia sprzedaży to nadal Skarżąca z terytorium Niemiec podejmuje kluczowe decyzje biznesowe i steruje całością sprzedaży R. do klientów polskich i zagranicznych. Uprawnienia te wykonywane w Niemczech obejmują następujące sfery działalności:

- wsparcie administracyjne (w tym zatwierdzanie wydatków przez lokalnych przedstawicieli handlowych, przepływy środków pieniężnych);
- planowanie dla celów marketingowych;
- ustalanie standardów sprzedaży, cen/warunków (w tym warunków płatności);
- tworzenie i/lub zmiany specyfikacji zamówień;
- ustalanie celów sprzedaży (w tym typowanie klienta/dostawcy);
- ustalanie zasad dotyczących zniżek, bonusów, promocji;
- ustalanie postanowień umów z doradcami zewnętrznymi;
- zatwierdzanie/odmowa akceptacji ofert/umów z klientami, roszczeń po transakcyjnych;
- zatwierdzanie budżetu marketingowego;
- kontakt z lokalnymi organami podatkowymi w przypadku kontroli podatkowej.

Po stronie sprzedaży Wnioskodawca dokonuje lub będzie dokonywać następujących transakcji: sprzedaży wysyłkowej towarów z terytorium Polski do osób fizycznych z krajów Unii Europejskiej, sprzedaży swoich towarów do polskich podatników VAT, sprzedaż do zagranicznych podatników VAT (wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów i/lub eksport towarów). W uzupełnieniu Wnioskodawca wskazał, że: Ad. lit. a). Wnioskodawca nie jest wyłącznym odbiorcą usług logistycznych/spedycyjnych i magazynowych polskiej spółki-córki. Usługi te są świadczone również na rzecz innych podmiotów. Ad. lit. b). Polska spółka-córka nie działa jako zależny przedstawiciel Wnioskodawcy, tj. nie działa w imieniu i na rzecz S. (...) GmbH & Co. KG na podstawie udzielonego pełnomocnictwa, tzn.: polska spółka-córka jest samodzielnie działającym podmiotem gospodarczym, powiązany jedynie kapitałowo i osobowo z Wnioskodawcą, polska spółka-córka działa w ramach swojej zwykłej działalności, tzn. działalność prowadzona dla Wnioskodawcy zasadniczo nie będzie ekonomicznie należała do zakresu działalności Wnioskodawcy, prowadzona przez polską spółkę-córkę działalność nie jest poddawana szczególnym instrukcjom, nie będzie podlegała całkowitej kontroli ze strony Wnioskodawcy. Zakres uprawnień kontrolno-nadzorczych wynika wyłącznie z powiązań kapitałowo-osobowych polskiej spółki-córki z Wnioskodawcą i ma charakter korporacyjny, ryzyko prowadzonego przedsięwzięcia związanego z wykonywanymi usługami logistycznymi/spedycyjnymi i magazynowymi ponosi polska spółka-córka. Ad. lit. c). Pracownicy polskiej spółki-córki wizytują klientów lub potencjalnych klientów Wnioskodawcy w zakresie świadczonych usługi wsparcia sprzedaży w celu: uczestniczenia w spotkaniach biznesowych (utrzymywania oraz rozwijania relacji z obecnymi i potencjalnymi klientami Wnioskodawcy), sprawowania bieżącego kontaktu i opieki nad klientami, przedstawiania produktów i usług oferowanych przez Wnioskodawcę, udzielaniu informacji o oferowanych produktach i usługach Wnioskodawcy, pośredniczenia w przekazywaniu informacji, uwag, dokumentów na linii Wnioskodawca- klient Wnioskodawcy, przekazywania informacji o charakterze promocyjno-marketingowym (prezentacje promocji, itp.). Ad. lit. d). Lokalni przedstawiciele są zatrudnieni w polskiej spółce-córce. Zakres wykonywanych przez lokalnych przedstawicieli działań (czynności) pokrywa się z działaniami (czynnościami) wykonywanymi przez pracowników polskiej spółki-córki, o których mowa w lit. c) powyżej. Czynności decyzyjne w procesie nabywania i sprzedaży towarów przez Wnioskodawcę, w tym czynności w zakresie negocjowania i zawierania umów w imieniu Wnioskodawcy są wykonywane przez pracowników Wnioskodawcy, a nie przez ww. lokalnych przedstawicieli. Ad. lit. e). Umowy z klientami są negocjowane i zawierane przez pracowników Wnioskodawcy na terenie Polski, w tym z wykorzystaniem środków komunikacji elektronicznej.

2. W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie czy Skarżąca nie będzie posiadać w Polsce zakładu w rozumieniu art. 4a ust. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888, dalej "PDOPrU.") art. 5 umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisanej w B. dnia 14 maja 2003 r. (Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90, dalej "U.P.O."), a zatem nie będzie podlegać w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na podstawie art. 3 ust. 2 PDOPrU.

Zdaniem Spółki jej obecność w Polsce, zgodnie z opisem zawartym w stanie faktycznym, nie spowoduje powstania zakładu w Polsce w rozumieniu art. 4a ust. 11 PDOPrU art. 5 U.P.O. i w konsekwencji, nie będzie podlegać w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na podstawie art. 3 ust. 2 PDOPrU.

3. W dniu 29 sierpnia 2017 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej też DKIS) wydał interpretację indywidualną, w której uznał stanowisko Skarżącej za nieprawidłowe. W uzasadnieniu Organ odwołał się do ust. 33 komentarza do art. 5 Modelowej Konwencji OECD, zgodnie z którym osoba posiadająca uprawnienia do negocjowania wszelkich elementów i szczegółów kontraktu w sposób wiążący przedsiębiorstwo może być uważana za osobę wykonującą uprawnienia "w tym państwie", nawet jeżeli kontrakt jest podpisany przez inną osobę w państwie, w którym położone jest przedsiębiorstwo lub przedstawicielowi nie dano formalnego upoważnienia do reprezentowania. Jednocześnie stwierdzono, iż w komentarzu do Modelowej Konwencji OECD został wyrażony pogląd, że osoby posiadające uprawnienia do negocjowania wszelkich elementów i szczegółów kontraktu w sposób wiążący przedsiębiorstwo, posiadają pełnomocnictwo do zawierania umów w rozumieniu art. 5 ust. 5 U.P.O. Zdaniem Dyrektora do powstania zakładu w drugim państwie dojdzie jeżeli: 1) przedstawiciel przedsiębiorstwa jest w tym drugim państwie obecny, 2) działania przedstawiciela odnoszą skutek dla przedsiębiorstwa, 3) przedstawiciel działa w imieniu i na rzecz przedsiębiorstwa. Następnie podkreślono, że z opisu stanu faktycznego wynika, że umowy z klientami są negocjowane i zawierane przez pracowników Wnioskodawcy na terenie Polski, w tym z wykorzystaniem środków komunikacji elektronicznej. W ocenie Organu

należało uznać, że osoby fizyczne są zależnymi przedstawicielami Spółki w świetle U.P.O. W takiej sytuacji działalność zależnych przedstawicieli, w opinii Dyrektora, winna być uznana za tworzącą "zakład" w rozumieniu U.P.O. W konsekwencji uzyskiwanie przez Wnioskodawcę dochodów z tytułu zawartych umów prowadzić będzie do powstania źródeł przychodów, które winny być opodatkowane w Polsce. Wyjaśniono, iż zasada tzw. zależnego przedstawiciela stanowi alternatywę w stosunku do zasad ogólnych wyrażonych w ust. 1-4 art. 5 U.P.O. Oznacza to wedle stanowiska Organu, że w pierwszej kolejności należy badać istnienie zakładu w oparciu o zasady ogólne zapisane w ust. 1-4 art. 5 U.P.O. Jeśli w wyniku zastosowania ust. 1-4 powstaje zakład, to nie ma konieczności badania, czy osoby działające w zakładzie są zależne, czy niezależne od reprezentowanego przedsiębiorstwa oraz jakimi dysponują pełnomocnictwami. W przeciwnym wypadku powstaje konieczność oceny stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) w oparciu o ust. 5 art. 5 U.P.O. Zdaniem Dyrektora ustęp 5 znajduje zastosowanie "bez względu na postanowienia ust. 1 i 2", co oznacza, że wobec braku zakładu w sensie przedmiotowym (stałej placówki) należy badać ustanowienie zakładu pod kątem działalności przedstawiciela przedsiębiorstwa. Podkreślono, że spełnienie przesłanek z ust. 1-4 (stała placówka) i ust. 5 (zależny przedstawiciel) wywołuje ten sam skutek, tj. powstanie zakładu w państwie w którym znajduje się stała placówka albo działa zależny przedstawiciel.

4. Na powyższą interpretację indywidualną Skarżąca wniosła skargę do Sądu, zarzucając jej naruszenie:

-art. 14c § 1 i § 2 oraz art. 121 § 1 w zw. z art. 14h ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowej (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 201, dalej: OrdPU), poprzez brak wyczerpującego uzasadnienia stosowania i wykładni przepisów prawa materialnego w odniesieniu do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego polegającego na braku jednoznacznego i precyzyjnego wskazania kogo (pracownicy polskiej spółki-córki, czy pracownicy Skarżącego). Organ podatkowy utożsamia z cyt.: "osobami fizycznymi", będącymi zależnymi przedstawicielami Skarżącego w rozumieniu art. 4a pkt 11 PDOPrU w zw. z art. 5 ust. 5 U.O.P., co skutkowało brakiem możliwości jednoznacznego ustalenia, do kategorii których osób fizycznych należy przypisać dokonaną przez organ podatkowy ocenę skutków w zakresie ukonstytuowania na terenie Polski zakładu Skarżącej;

-art. 14b § 3, art. 169 § 1 oraz art. 125 § 1 w zw. z art. 14h OrdPU, poprzez niewezwanie Skarżącego do uzupełnienia stanu faktycznego w zakresie doprecyzowania: 1) czy pracownicy Skarżącego posiadający uprawnienia do negocjowania i zawierania umów z klientami będą przebywać w Polsce jedynie tymczasowo/sporadycznie (w pojedynczych przypadkach), czy też w sposób ciągły, 2) celu, w jakim pracownicy Skarżącego przy wykonywaniu uprawnień w zakresie negocjowania i zawierania umów z klientami posługują się środkami komunikacji elektronicznej, podczas gdy cel ten nakierowany na nawiązanie kontaktu ze współnikiem zarządzającym Skarżącego potwierdza, że kluczowe decyzje biznesowe i sterowanie całością sprzedaży do klientów Skarżącego, następuje z terytorium Niemiec, co - zdaniem Skarżącej - skutkowało bezpodstawnym pominięciem istotnych okoliczności przemawiających za brakiem ukonstytuowania na terenie Polski zakładu Spółki. -art. 3 ust. 2, ust. 3 pkt 1 w zw. z art. 4a pkt 11 PDOPrU w zw. z art. 5 ust. 5 U.O.P., poprzez niewłaściwą wykładnię oraz ocenę, co do ich zastosowania, skutkującą wadliwym uznaniem, że działalność "osób fizycznych" będących zależnymi przedstawicielami Skarżącej skutkuje ukonstytuowaniem na terenie Polski zakładu Skarżącej i koniecznością opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez Skarżącą z tytułu zawartych umów z klientami na terenie Polski.

5. W odpowiedzi na skargę Dyrektor wniósł o jej oddalenie i podtrzymał dotychczasowe stanowisko w sprawie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

skarga nie zasługiwała na uwzględnienie.

6. Zgodnie z art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. 2017 r. poz. 2188), sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem. Według za art. 3 § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm., określanej dalej jako "PostAdmU"), kontrola sprawowana przez sądy administracyjne obejmuje również orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach. Sprawując kontrolę sądowoadministracyjną interpretacji podatkowych w sprawach wszczętych po 15 sierpnia 2015 r., sąd nie może wykraczać poza zarzuty skargi oraz powołaną w skardze podstawą prawną. Stosownie bowiem do treści art. 57a PostAdmU skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędów wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Zdanie drugie tego przepisu wprowadza zasadę związania sądu zarzutami skargi i powołaną podstawą prawną. Orzekając w niniejszej sprawie sąd oparł swoje rozstrzygnięcie o stan faktyczny wynikający z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, przyjęty również przez organ interpretacyjny w zaskarżonej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Powyższe wiąże się z tym, że w przypadku wydawania interpretacji organ podatkowy nie przeprowadza postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności i stanowiska prawnego podanych we wniosku. Kontrola interpretacji indywidualnych przez sąd administracyjny zasadniczo sprowadza się do oceny, czy podstawą udzielonej interpretacji podatkowej był stan faktyczny przedstawiony przez podatnika we wniosku o wydanie interpretacji, czy organ prawidłowo zinterpretował przepisy prawa, mające zastosowanie do okoliczności wskazanych we wniosku oraz czy wyczerpująco uzasadnił ocenę stanowiska wnioskodawcy, zwłaszcza negatywną. Realizując powyższe kompetencje, Sąd stwierdził, że skarga nie zasługiwała na uwzględnienie.

7. Spór w rozpoznawanej sprawie sprowadza się do kwestii ustalenia czy działalność wykonywana przez Skarżącą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej skutkuje powstaniem stałego zakładu Skarżącej w Polsce w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz umowy polsko-niemieckiej. Wobec powyższego w pierwszej kolejności przedstawiony na wstępie stan faktyczny, należy poddać ocenie w ramach dyspozycji art. 3 ust. 2 PDOPrU, art. 7 ust. 1 oraz art. 5 umowy polsko-niemieckiej. Zgodnie z art. 3 ust. 2 PDOPrU osoby prawne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony

obowiązek podatkowy). Z kolei stosownie do art. 7 ust. 1 umowy polsko-niemieckiej, zyski przedsiębiorstwa Umawiającego się Państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność gospodarczą w drugim Umawiającym się Państwie poprzez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim Państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej mogą być przypisane temu zakładowi. Kluczowym do rozstrzygnięcia powyższego zagadnienia jest zatem wyjaśnienie czy Skarżąca, prowadzi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalność gospodarczą poprzez zakład w rozumieniu art. 5 umowy polsko-niemieckiej. Podkreślenia wymaga, że "zakład" jest abstrakcyjną instytucją międzynarodowego prawa podatkowego, mającą jedynie umożliwić prawidłowe opodatkowanie przez jedno z umawiających się państw, dochodów uzyskiwanych przez podmiot drugiego umawiającego się państwa, ze źródeł przychodów położonych na terytorium tego pierwszego z państw. Przy czym, w tym pierwszym państwie nie mamy do czynienia z żadnym nowym podmiotem podatkowym, jak to się często przyjęło uważać, lecz opodatkowaniu podlega imiennie podmiot podatkowy tego drugiego państwa, jednakże tylko od dochodów uzyskiwanych z działalności prowadzonej na terytorium państwa pierwszego (zob. J. Banach, Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, wydanie 2, Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa 2002, s. 138; por. też wyrok NSA z 17 maja 2013 r., sygn. akt III FSK 1894/11). Jak stwierdził Europejski Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z 18 marca 1981 r. w sprawie C-139/80 *Blanckaert and Willems PVBA v. Luise Trost*: "pojęcie oddziału, agencji lub każdego innego zakładu jest równoznaczne z istnieniem centrum operacyjnego, które manifestuje się w sposób trwały na zewnątrz jako przedsięwzięcie przedsiębiorstwa macierzystego, ma dyrekcję i jest materialnie wyposażone tak, aby istniała możliwość negocjowania spraw z osobami trzecimi w taki sposób, aby ci ostatni wiedząc, że zostanie nawiązany ewentualny stosunek prawny z przedsiębiorstwem macierzystym z siedzibą za granicą byli zwolnieni z konieczności bezpośredniego zwrócenia się do niego i mogli prowadzić interesy z centrum operacyjnym, które stanowi jego przedsięwzięcie" (Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Komentarz. pod red. M. Zasiewskiej, A. Oktawiec i J. Chorążkiej, ABC Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 124). Zgodnie z powołanym art. 5 umowy polsko-niemieckiej określenie "zakład" oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa (ust. 1), przy czym określenie to obejmuje w szczególności: miejsce zarządu, filię, biuro, fabrykę, warsztat, kopalnię (ust. 2). Zwrócić uwagę trzeba na to, że z powołanej regulacji art. 5 ust. 1 i 2 umowy wynika, iż definicja zakładu została sformułowana poprzez wskazanie pojęcia równoznacznego (stałej placówki, w której całkowicie lub częściowo wykonuje się działalność przedsiębiorstwa) oraz poprzez przykładowe wskazanie form organizacyjnych, w jakich może się uzewnętrznić pojęcie "zakładu" jako "stałej placówki". Wymienia ona m.in. miejsce zarządu, filię, biuro, fabrykę, kopalnię. W tych przypadkach dla przyjęcia, że jest to prowadzenie działalności przedsiębiorstwa, nie ma istotnego znaczenia okres, w którym dana forma organizacyjna istnieje. Jest to zatem definicja dość szeroka. Z kolei art. 5 ust. 3 umowy definicję tę zawęża, ale tylko w odniesieniu do placu budowy, prac budowlanych albo instalacyjnych, które umowa traktuje tak jak zakład tylko wówczas, gdy trwają one (plac, prace budowlane albo instalacyjne) dłużej niż dwanaście miesięcy. Równocześnie, jakby "klamrą spinającą" przepisy art. 5 ust. 1 i 2 oraz ust. 3 umowy jest art. 5 ust. 4, który stwierdza, że "bez względu na poprzednie postanowienia tego artykułu, określenie "zakład" nie obejmuje między innymi "utrzymania stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia dla przedsiębiorstwa jakiegokolwiek innej działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym". Podobnie pozostałe przykłady zawarte w art. 5 ust. 4 lit. a-f umowy także posługują się zwrotem "wyłącznie". Oznacza to, że określenie "zakład" nie obejmuje takich czynności, które polegają wyłącznie na: a) utrzymaniu placówki w celu składowania, wystawiania lub dostarczania dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa, b) utrzymaniu zapasów w celu składowania, wystawiania lub dostarczania zapasów lub dóbr należących do przedsiębiorstwa, c) utrzymaniu zapasów w celu obróbki lub przerobu przez inne przedsiębiorstwa, d) utrzymaniu stałej placówki w celu zakupu dóbr lub towarów albo zbierania informacji dla przedsiębiorstwa, e) utrzymaniu stałej placówki w celu prowadzenia dla przedsiębiorstwa jakiegokolwiek innej działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym, f) utrzymaniu stałej placówki w celu prowadzenia któregośkolwiek rodzaju działalności wymienionych wyżej pod warunkiem jednak, że całkowita działalność stałej placówki wynikająca z takiego połączenia rodzajów działalności ma charakter przygotowawczy lub pomocniczy.

8. Użycie w art. 5 ust. 4 umowy polsko-niemieckiej określenia "bez względu na poprzednie postanowienia tego artykułu" - oznacza, że ma on zastosowanie do ust. 1, ust. 2 i ust. 3 art. 5. Tym samym nie będzie zakładem (placem budowy, pracami budowlanymi albo instalacyjnymi) taka działalność przedsiębiorstwa, polegająca na użytkowaniu stałej placówki, utrzymaniu zapasów, której celem wyłącznym będzie składowanie, wystawianie, dostarczenie, zakup dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa, przeróbki przez inne przedsiębiorstwo, zbieranie informacji albo w celu prowadzenia dla przedsiębiorstwa jakiegokolwiek innej działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym (por. wyrok NSA z 11 sierpnia 2009 r., sygn. akt II FSK 543/08). Wspólną cechą rodzajów działalności wymienionych w art. 5 ust. 4 umowy jest ich przygotowawczy i pomocniczy charakter. Katalog ten jest katalogiem zamkniętym, którego nie można interpretować rozszerzająco. Tak więc celem postanowień ust. 4 jest zapobieżenie sytuacji, w której przedsiębiorstwo jednego państwa jest opodatkowane w drugim państwie, jeśli prowadzi ono w tym drugim państwie działalność o charakterze czysto przygotowawczym lub pomocniczym. W każdym zatem przypadku, gdy podatnik prowadzi działalność za pomocą stałej placówki, zorganizowanej w jednej z form wymienionych w ust. 2 art. 5 umowy bądź w formie do nich zbliżonej (wykaz form nie jest zamknięty, świadczy o tym ujęcie określenia "w szczególności") i jednocześnie placówka ta nie służy wykonywaniu czynności, o których mowa w ust. 4 tego artykułu, prowadzi on działalność na terenie drugiego z umawiających się państw w formie zakładu. Strony umowy nie zastrzegły przy tym, iż dla pewnych dziedzin aktywności gospodarczej niezbędne jest prowadzenie placówki w określonej jako wyłączna formie organizacyjnej.

9. W rozpoznawanej sprawie, z uwagi na argumentację organu jak i Skarżącej, trzeba także odwołać się do treści art. 5 ust. 5 umowy polsko - niemieckiej, który stanowi, że jeżeli osoba, z wyjątkiem niezależnego przedstawiciela w rozumieniu ustępu 6, działa w imieniu przedsiębiorstwa oraz posiada i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo do zawierania umów w Umawiającym się Państwie w imieniu przedsiębiorstwa, to uważa się, że przedsiębiorstwo to, bez względu na postanowienia ustępów 1 i 2 niniejszego artykułu, posiada zakład w tym Państwie w zakresie prowadzenia każdego rodzaju działalności, który osoba ta podejmuje dla przedsiębiorstwa,

chyba że czynności wykonywane przez tę osobę ograniczają się do rodzajów działalności, wymienionych w ustępie 4, które gdyby były wykonywane za pośrednictwem stałej placówki nie powodowałyby uznania tej placówki za zakład na podstawie postanowień tego ustępu.

10. Podkreślić należy, że zarówno przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jak i przepisy umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania nie konkretyzują o jakie osoby chodzi, a posługują się jedynie ogólnym stwierdzeniem "osób" działających w imieniu i na rzecz podmiot u/przedsiębiorcy. W tym miejscu należy również odnieść się do zakresu wniosku z dnia 12 maja 2017 r., który został określony pytaniem następującej treści: Czy Wnioskodawca nie będzie posiadać w Polsce zakładu w rozumieniu art. 4a ust. 11 PDOPrU i art. 5 UPO, a zatem nie będzie podlegać w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na podstawie art. 3 ust. 2 PDOPrU? Pytanie postawione przez Skarżącą dotyczy ogółu działalności Skarżącej w Polsce, bez względu na to, kto taką działalność realizuje. Skarżąca zatem oczekiwała interpretacji, która będzie odnosiła się do działalności wszystkich osób zajmujących się sprawami Skarżącej bez względu na to, czy są one pracownikami Skarżącej, czy spółki-córki. Wnioskodawca w uzupełnieniu wniosku wskazała, że umowy z klientami są negocjowane i zawierane przez jej pracowników na terenie Polski, w tym z wykorzystaniem środków komunikacji elektronicznej. W ocenie Sądu zasadne zatem było stanowisko organu, że działalność pracowników Skarżącej na terytorium Polski konstituuje zakład w rozumieniu art. 4a ust. 11 PDOPrU i art. 5 umowy. W konsekwencji Skarżąca z działalności tej podlega w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na podstawie art. 3 ust. 2 PDOPrU. W ocenie Sądu trudno uznać za zasadny zarzut skargi, że organ interpretacyjny wyszedł w swojej opinii poza zakres wniosku. Zdaniem Sądu treść wniosku oraz jego uzupełnienie wskazywało na to, że na miejscu w kraju istnieje ośrodek koordynujący działalnością stałej placówki - zakładu posiadający niezbędne kompetencje zarządcze oraz określone swobodę swych działań. Nadto w ocenie Sądu trudno uznać, że całość wniosku i okoliczności w nim wskazanych nie przedstawia sytuacji, w której na terytorium Polski utworzony został zakład niemieckiego podmiotu. Zakład prowadzący działalność gospodarczą w znacznych rozmiarach. Z treści wniosku można wywieść, że działalność podmiotu w Polsce obejmuje zarówno czynności o charakterze pomocniczym i przygotowawczym, jak również czynności, które takiego charakteru nie mają. Jak wskazano w pkt 10 Komentarza do art. 5 Modelowej Konwencji OECD – działalność przedsiębiorstwa jest prowadzona głównie przez przedsiębiorcę lub osoby zatrudnione przez przedsiębiorstwo na podstawie płatnego stosunku pracy. Personel obejmuje pracowników i inne osoby otrzymujące instrukcje z przedsiębiorstwa (osoby zależne). Pełnomocnictwa takiego personelu w jego stosunkach z osobami trzecimi nie mają znaczenia. Nie ma również znaczenia, czy osoba zależna jest upoważniona do zawierania kontraktów, jeżeli sama jest zatrudniona w stałej placówce (Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku, Wersja Skrócona Lipiec 2010; Wydawnictwo ABC Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 122). Stanowisko Skarżącej, że podmiot krajowy prowadzi działalność o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym w rozumieniu art. 5 ust. 4 lit. e), d) umowy, nie znajduje zatem potwierdzenia w okolicznościach faktycznych sprawy przedstawionych we wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej. Działalność przygotowawcza lub pomocnicza to taka działalność, której rezultaty są zbyt mało wymierne (odległe) w odniesieniu do zysków uzyskiwanych przez przedsiębiorstwo zagraniczne, aby można było im przypisać jakąkolwiek ich część. W punkcie 23 Komentarza do art. 5 Modelowej Konwencji OECD wskazuje się, że stała placówka prowadząca działalność o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym to taka placówka, która przyczynia się do wydajności przedsiębiorstwa, lecz świadczone przez nią usługi są zbyt odległe od aktualnego uzyskiwania zysków, aby można było przypisać stałej placówce jakąkolwiek konkretną część tych zysków. Jako przykład podaje się wykorzystywanie placówki wyłącznie do celów reklamowych, zbierania informacji, dostarczania informacji, prowadzenia prac badawczych, nadzorowania kontraktu w zakresie patentu lub know-how, jeżeli taka działalność ma przygotowawczy lub pomocniczy charakter. Działalność stałej placówki nie stanowi czynności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym, gdy stała placówka dostarcza nie tylko informacje, ale na przykład opracowuje również plan dostosowany specjalnie dla potrzeb indywidualnego klienta (pkt 25 Komentarza do art. 5 Modelowej Konwencji OECD, s. 127). Działalność placówki nie posiada charakteru przygotowawczego lub pomocniczego, gdy stanowi istotną i znaczącą część działalności przedsiębiorstwa jako całości, a także gdy istnieje znaczący związek między prowadzoną przez tę placówkę działalnością a uzyskiwanymi przez przedsiębiorstwo dochodami. Należy więc zbadać każdy przypadek oddzielnie. Z pewnością stała placówka, której cel jest identyczny z celem przedsiębiorstwa jako całości nie prowadzi działalności o charakterze przygotowawczym i pomocniczym. Przykładowo zakładem jest placówka, której celem jest nadzorowanie wykonania kontraktów licencyjnych bądź też pełniące funkcje zarządzające (pkt 24 Komentarza), a także świadcząca usługi będące następstwem sprzedaży, takie jak naprawa, konserwacja, dostarczanie części zamiennych (pkt 25 Komentarza). Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 19 marca 2003 r., sygn. akt SA/Sz 1411/01 samo składanie ofert przez Oddział w imieniu zagranicznego przedsiębiorstwa polskim podmiotom było przejawem wykonywania działalności gospodarczej przez podatnika na terenie RP poprzez oddział co pozwalało na uznanie, że był to zakład (...). Efektem ofert składanych przez oddział polskim przedsiębiorstwom były niewątpliwie umowy sprzedaży zawarte pomiędzy zagranicznym przedsiębiorstwem a polskimi odbiorcami udokumentowane fakturami i uzyskany z tego dochód. Jest to efekt działalności oddziału będącego zakładem zagranicznego przedsiębiorstwa. Zdaniem NSA okoliczność, że zamówienia były kierowane bezpośrednio do zagranicznego przedsiębiorstwa i przez nie wykonywane oraz dokumentowane, z pominięciem oddziału, oceny tej nie zmienia, może jedynie wskazywać na działanie w celu stworzenia pozorów innego charakteru działalności oddziału. Zakres wykonywanych czynności, stanowiących istotną część działalności Skarżącej, pozwala stwierdzić, że działalność podmiotu w Polsce spełnia przesłanki do uznania go za zakład w rozumieniu art. 5 umowy polsko-niemieckiej.

11. Rozpoznawana sprawa dotyczy wydania indywidualnej interpretacji podatkowej, zatem zastosowanie znajduje art. 14b § 3 OrdPU, stosownie do którego składający wniosek o wydanie interpretacji podatkowej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego albo zdarzenia prawnego. Wyczerpująco przedstawiony stan faktyczny, to taki, na podstawie którego można w sposób pewny i nieuzasadniający żadnych przedmiotowych wątpliwości, udzielić informacji w zakresie zastosowania prawa podatkowego w odniesieniu do przedstawionej we wniosku sprawy. W konsekwencji bowiem stan faktyczny przedstawiony we wniosku stanowi jedyną podstawę faktyczną wydanej interpretacji i wyznacza granice w jakich interpretacja będzie mogła

wywoływać określone w ustawie skutki. Stan faktyczny zatem strona powinna sformułować w sposób jasny, zaś za wystarczające sformułowanie można uznać, gdy pytający w jasny sposób przedstawi swe wątpliwości. Owo jasne przedstawienie stanu faktycznego ma bardzo istotne znaczenie, gdyż organ interpretacyjny jest związany stanem faktycznym wskazanym przez wnioskodawcę i udziela odpowiedzi z uwzględnieniem granic przedstawionego stanu faktycznego, którego nie może w żaden sposób zmieniać. Tak więc w stanie sprawy dokonując interpretacji przepisów prawa, jak i dokonując oceny legalności wydanej interpretacji, należało uwzględnić wyłącznie stan faktyczny przedstawiony przez Skarżącą we wniosku o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. W okolicznościach tej sprawy nie było też podstaw do stosowania art. 169 § 1 OrdPU i wzywania wnioskodawcy do uzupełnienia wniosku. W orzecznictwie NSA wskazuje się, że aby zastosować art. 169 § 1 OrdPU organ podatkowy musi wskazać, jakie konkretnie braki zawarte są we wniosku. Przepis ten w pierwszej kolejności wprost odnosi się do braków formalnych. Jedynie na zasadzie odpowiedniego stosowania może zostać wykorzystany do precyzowania okoliczności przedstawionych we wniosku (np. wyroki NSA: z dnia 22 października 2015 r., II FSK 2875/13; z dnia 17 listopada 2015 r., II FSK 2358/13). W tej sprawie w niniejszej sprawie opis stanu faktycznego spełniał wymogi Ordynacji podatkowej, przedstawiony został w sposób wyczerpujący, umożliwiając udzielenie odpowiedzi na pytanie przedstawione we wniosku. Zdaniem Sądu organ podatkowy, nie był zobowiązany do wezwania Skarżącej do uzupełnienia stanu faktycznego. Stan faktyczny ujawniony przez stronę we wniosku interpretacyjnym nie budzi wątpliwości i stanowi wystarczającą podstawę do zajęcia przez organ interpretacyjny stanowiska w sprawie.

12. Sąd nie dopatrył się naruszenia przez organ podatkowy art. 121 OrdPU, albowiem organ działał na podstawie przepisów prawa, natomiast postępowanie podatkowe zostało przeprowadzone w sposób budzący zaufanie do tych organów, które udzielały stronie niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem postępowania, jak również w sposób dostateczny wyjaśniły stronie przesłanki, którymi kierowały się przy załatwieniu sprawy.

13. Nie można też zgodzić się ze stanowiskiem Skarżącej, że zaskarżona interpretacja narusza art. 14c OrdPU. Interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy i uzasadnienie prawne tej oceny oraz wskazuje prawidłowe stanowisko wraz z uzasadnieniem prawnym. DKIS powołał treść przepisów prawa materialnego mających zastosowanie w sprawie, a także dokonał ich wykładni. Okoliczność, że Skarżąca nie podzieliła wykładni dokonanej przez DKIS nie może skutkować uznaniem zarzutu naruszenia przepisów postępowania za uzasadniony.

14. Konkludując, w świetle całokształtu przedstawionej argumentacji, DKIS trafnie ocenił, że Skarżąca posiadająca w Polsce zakład w rozumieniu art. 5 umowy polsko-niemieckiej, w związku z czym dochody jakie Skarżąca osiąga z tytułu sprzedaży podlegają opodatkowaniu w Polsce na podstawie art. 3 ust. 2 PDOPrU w zw. z art. 7 ust. 1 umowy polsko - niemieckiej.

15. Uwzględniając powyższy stan faktyczny i prawny, Sąd na podstawie art. 151 PostAdmU orzekł jak w sentencji wyroku