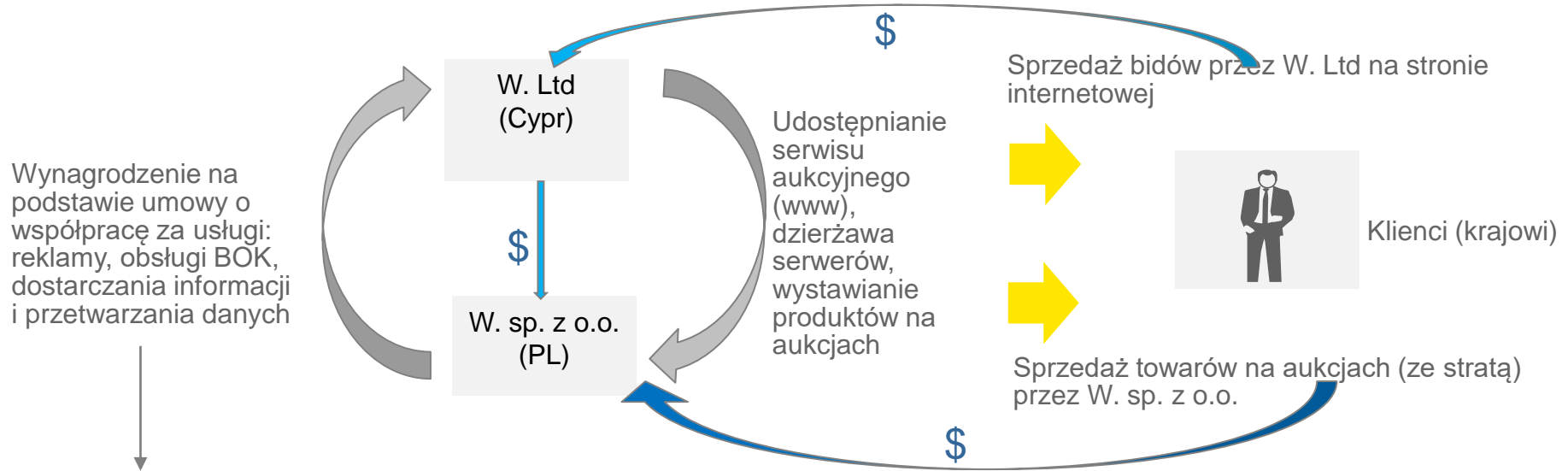


**I SA/Gd 820/18**  
**z 31 października 2018 r.**  
**Nadużycie prawa / SMPDG**

Izabela Rymanowska

IV TPOP, UMK, Toruń, 2 marca 2019 r.

# Stan faktyczny



Pierwotny spór: czy usługi świadczone przez W. sp. z o.o. na rzecz W. Ltd były świadczone na rzecz SMPDG?

- Wyrok TSUE z 16 października 2014 r. C-605/12
- Wyrok NSA z 20 marca 2017 r. I FSK 1884/14:

„ (...) dla stwierdzenia, czy usługi świadczone przez skarżącą na rzecz cypryjskiej spółki, podlegają na podstawie art. 19 ust. 1 i 4 w zw. z art. 28b ust. 2 ustawy o VAT opodatkowaniu na terenie Polski stawką VAT 22% **konieczne jest ustalenie, że spółka cypryjska dysponuje w Polsce przynajmniej strukturą charakteryzującą się wystarczającą stałością, umożliwiającą, w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, w Polsce odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych przez spółkę polską do własnych potrzeb działalności gospodarczej**, czyli zarządzania danym systemem aukcji elektronicznych, a także emisji i sprzedaży "bidów". Dla stwierdzenia czy spółka cypryjska posiada w Polsce "zaplecze personalne i techniczne" należy mieć na względzie, że taka działalność gospodarcza, jaką wykonuje spółka cypryjska **wymaga przynajmniej odpowiedniej struktury, w szczególności w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, takiego jak wyposażenie informatyczne, serwery i odpowiednie oprogramowanie. Powyższe nie wyklucza zweryfikowania, czy w rozpatrywanej prawidłowo została określona podstawa opodatkowania z tytułu usług świadczonych przez skarżącą na rzecz spółki cypryjskiej a także z tytułu dostawy towarów, której skarżąca dokonuje na rzecz klientów.**”

# Stanowisko organu podatkowego

---

- ▶ Dyrektor IAS stwierdził, że **spółka cypryjska nie dysponuje w Polsce stałym miejscem prowadzenia działalności**, a w sprawie nie zaistniały podstawy do zastosowania art. 28b ust. 2 ustawy o VAT.
- ▶ Dokonał ponownej oceny sprzedaży wynikającej ze spornych faktur. Organ wyjaśnił zasady funkcjonowania aukcji typu "all-pay" i stwierdził, że Strona otrzymywała tym większe wynagrodzenie, im z większą "stratą" sprzedawała oferowane towary, co przekłada się na uatrakcyjnienie ofert i udział większej liczby osób w licytacjach. **Głównym źródłem przychodu Spółki nie była zatem wartość sprzedaży dokonana na rzecz zwycięzców aukcji. Przychód z działalności zapewniało "wynagrodzenie" podatnika wypłacane przez stronę cypryjską** (zgodnie z zawartą umową i aneksami) w postaci 70% bądź 80% wartości **zysku uzyskanego ze sprzedaży bid-ów**, których używają klienci w Polsce do złożenia oferty na aukcji, na którą to kwotę Spółka wystawia fakturę bez podatku VAT, wskazując, iż są to usługi świadczone poza terytorium kraju.
- ▶ Wymienione czynności wskazują, że nie doszłoby do realizacji sprzedaży wylicytowanych towarów na aukcji internetowej, gdyby spółka cypryjska nie sprzedawała bid-ów wykorzystywanych w celu wygrania prawa do zakupu przedmiotów wystawionych do sprzedaży przez Spółkę. Bez bid-ów nie doszłaby do skutku żadna transakcja.
- ▶ Organ dokonał więc zmiany podstawy prawnej rozstrzygnięcia.

# Stanowisko organu podatkowego (2)

---

- ▶ Organ uznał, że **transakcje sprzedaży udokumentowane na podstawie spornych faktur wystawionych na rzecz Spółki cypryjskiej**, którą to sprzedaż Skarżąca zakwalifikowała jako świadczenie usług poza terytorium kraju, niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT w kraju **zostały dokonane w warunkach nadużycia prawa w zakresie podatku od towarów i usług, tj. art. 41 ust. 1 w zw. z art. 29 ust. 1 ustawy o VAT.**
- ▶ **Celem** takiego ustrukturyzowania transakcji było **uzyskanie korzyści podatkowej** poprzez zaniżenie kwoty podatku należnego i podstawy opodatkowania w kraju stawką 22%, a w konsekwencji uzyskanie zwrotu na rachunek bankowy nadwyżki kwoty podatku naliczonego nad należnym. W ocenie organu odwoławczego **okoliczności oraz cel zawarcia transakcji nie mieści się w tzw. dozwolonej optymalizacji podatkowej.**
- ▶ **Zmiana podstawy prawnej pozostaje bez wpływu na istotę rozstrzygnięcia** w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do kwietnia 2010 r., bowiem prowadzi w istocie do rozstrzygnięcia tożsamego z podjętym przez organ pierwszej instancji w decyzjach z dnia 29 grudnia 2010 r.

# Stanowisko podatnika

---

- ▶ Zdaniem podatnika, **naruszono zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu** bowiem uniemożliwiono mu ustosunkowanie się do koncepcji nadużycia prawa i rzekomego wyświadczenia w kraju usług w postaci dostawy bid-ów na rzecz konsumentów i zgłoszenie właściwych wniosków dowodowych przed wydaniem decyzji;
- ▶ **Naruszono zasadę dwuinstancyjności**, bowiem pozbawiono Stronę możliwości weryfikacji tej koncepcji przez jedną instancję administracyjną, skoro pierwsze zarzuty do niej Strona może podnieść dopiero w niniejszej skardze;
- ▶ W postępowaniu nie dokonano żadnych nowych ustaleń faktycznych, nie zażądano od Strony żadnych wyjaśnień, nie przeprowadzono postępowania pod kątem wskazanym wytycznych NSA, **bez podania uzasadnienia dano wiarę wyjaśnieniom podnoszonym przez Stronę od roku 2010** [o braku istnienia SMPDG], zmieniono podstawę prawną i zawiadomiono o tym Stronę w sposób nie dający jej możliwości merytorycznego odniesienia się do zmiany;
- ▶ Podatnik zarzucił też wewnętrzną sprzeczność ustaleń faktycznych polegającą na uznaniu, iż Spółka cypryjska nie ma w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności zapewnianego jej przez Spółkę przy jednoczesnym uznaniu, że Spółka świadczy usługi w zakresie emisji i sprzedaży bid-ów (to jest że rozdzielone pomiędzy dwie spółki świadczenia stanowią w istocie świadczenia, które w całości wykonała Skarżąca).

# Stanowisko Sądu - I SA/Gd 820/18

---

- ▶ „(...) **organ zasadnie stwierdził, że zaniżenie to nastąpiło w warunkach nadużycia**, w celu uzyskania korzyści podatkowej. (...) uzyskanie tej korzyści stanowiło zasadniczy cel podjętych przez Skarżącą działań”;
- ▶ „Organ podatkowy **nie naruszył sformułowanej w art. 123 O.p. zasady czynnego udziału** strony w postępowaniu. Skarżąca w toku postępowania była informowana o podejmowanych czynnościach i miała możliwość składania oświadczeń i wniosków”;
- ▶ „(...) zmiana kwalifikacji prawnej w niniejszej sprawie **nie skutkuje pogorszeniem** sytuacji prawnej Skarżącej, bowiem pozostaje bez wpływu na istotę rozstrzygnięcia w przedmiocie podatku od towarów i usług, gdyż prowadzi w istocie do rozstrzygnięcia tożsamego z podjętym przez organ pierwszej instancji”;
- ▶ „Organ odwoławczy, na nowo rozpoznając sprawę, działał w tym zakresie w oparciu o przysługujące **uprawnienia reformacyjne, co nie narusza** - wbrew twierdzeniom Spółki **zasady dwuinstancyjności** postępowania, wyrażonej w art. 127 O.p. Zatem wydając zaskarżoną decyzję, organ odwoławczy nie dokonał ingerencji w sam przedmiot postępowania.”
- ▶ „Na uwagę zasługuje fakt, że **do ustaleń o sztucznym rozdziale świadczeń pomiędzy Spółkami**, bardzo szeroko omówionym w zaskarżonej decyzji, **Skarżąca nie odniosła się także w skardze. Gołosłowne są tym samym twierdzenia skargi, że ustalenia w zakresie sprzedaży bid-ów po raz pierwszy miała możliwość poznać z uzasadnienia zaskarżonej decyzji i dopiero w skardze może się do nich odnieść.**”
- ▶ „Wskazanie przepisów ustawy o VAT w zakresie nadużycia prawa **nie stanowiło nowej podstawy prawnej** rozstrzygnięcia, lecz stanowiło **konsekwencję ustaleń dokonanych w postępowaniu odwoławczym na podstawie materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie bez ustalania dodatkowych okoliczności stanu faktycznego. Zakaz nadużycia nie wynika bowiem wprost z żadnej normy prawnej na gruncie podatku VAT, lecz z koncepcji wypracowanej w orzecznictwie TSUE. Tym samym ustalenia o działaniu Skarżącej w warunkach nadużycia VAT nie musiało być objęte pismami z dnia 7 lutego 2018 r. i z dnia 12 marca 2018 r., stanowiącymi informacje o zmianie kwalifikacji prawnej**”.

# Problemy (1)

---

## 1. Niedookreślone kryteria istnienia SMPDG

- ▶ pytanie prejudycjalne WSA we Wrocławiu z 6 czerwca 2018 r. (I SA/Wr 286/18) do TSUE w sprawie Dong Yang Electronics sp. z o.o. – sprawa C-547/18:
  1. Czy z samego faktu posiadania przez spółkę mającą siedzibę poza terytorium Unii Europejskiej, spółki zależnej na terytorium Polski, można wywieść istnienie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce w rozumieniu art. 44 dyrektywy 2006/112/WE i art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego VAT UE?
  2. Czy w wypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, podmiot trzeci zobowiązany jest do analizy stosunków umownych pomiędzy spółką z siedzibą poza terytorium Unii Europejskiej a spółką zależną, celu ustalenia czy istnieje SMPDG w Polsce tej pierwszej spółki?
- ▶ wyrok WSA w Gliwicach z 7 stycznia 2019 r., III SA/GI 912/18, wyrok WSA w Gliwicach z 27 lutego 2019 r., III SA/GI 913/18

# Problemy (2)

---

## 2. Stwierdzenie zaistnienia nadużycia prawa - warunkowane dwoma aspektami:

- ▶ transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach dyrektywy i ustawy krajowej, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem ustawy;
- ▶ z ogółu obiektywnych okoliczności powinno wynikać, że zasadniczym celem tych transakcji było uzyskanie korzyści podatkowej.

## 3. Modyfikacja podstawy prawnej wydawanej decyzji na etapie odwoławczym a gwarancje procesowe podatników (dwuinstancyjność):

- ▶ **tożsamość sprawy** w kontekście dwuinstancyjności rozpatrywana z perspektywy 4 elementów: podmiot, przedmiot, podstawa prawna i stan faktyczny.