

PIT/CIT: kiedy powstaje i kończy się zakład montażowyAnna Głowska, [radca prawny Warszawa](#), Rödl & Partner

Prace instalacyjne mogą prowadzić do powstania zakładu podatkowego przedsiębiorcy zagranicznego, gdy są prowadzone dłużej niż pewien okres, który jest wyznaczony w poszczególnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Najczęściej jest to 12 miesięcy.

W praktyce problematyczne jest często ustalenie momentu początkowego prac montażowych, istotnego dla określenia chwili przekroczenia okresu potrzebnego do ukonstytuowania się zakładu. Trudności może także sprawić ustalenie momentu ich zakończenia.

Do powstania zakładu podatkowego zagranicznego przedsiębiorcy w Polsce może doprowadzić prowadzenie (obok prac budowlanych) także prac instalacyjnych lub montażowych. Ustawy o podatkach dochodowych definiują „zagraniczny zakład” jako m.in. plac budowy, budowę, montaż lub instalację, prowadzone na terytorium jednego państwa przez podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium innego państwa (art. 4a pkt 11 lit. b ustawy o CIT, art. 5a pkt 22 lit. b ustawy o PIT). Przepisy te nie określają po jakim okresie prowadzenia montażu lub instalacji dochodzi do ukonstytuowania się zakładu podatkowego, co by wskazywało, że nawet krótkotrwałe prace montażowe (instalacyjne) statuuja zakład podatkowy. Ma to szczególne znaczenie w przypadku wykonywania montażu (instalacji) w Polsce przez przedsiębiorcę z kraju, z którym Polska nie ma zawartej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Przy stosowaniu ww. przepisów należy bowiem mieć na uwadze także takie umowy, które mogą stanowić inaczej. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska, zasadniczo przewidują, że prace montażowe (instalacyjne) konstytuują zakład podatkowy po upływie pewnego okresu, np. sześciu miesięcy (m.in. umowa z Wietnamem), dziewięciu miesięcy (umowa z Gruzją) czy najczęściej 12 miesięcy (m.in. umowa z Niemcami). Prace montażowe (instalacyjne), które trwają krócej, nie powodują powstania zakładu podatkowego, zasadniczo nawet jeżeli w ramach tych prac istnieje np. biuro czy warsztat lub inna stała placówka związana z tymi pracami. Bez znaczenia jest także, czy strony z góry przewidują, że prace przekroczą taki okres.

PRZYKŁAD:

Alfa GmbH z siedzibą w Austrii zawarła kontrakt z polską Beta sp. z o.o., na podstawie którego zobowiązała się do wykonania instalacji systemów wentylacyjnych w nowo wybudowanym wieżowcu w Warszawie. W kontrakcie przewidziano, że prace będą trwały dłużej niż 12 miesięcy. Zakład podatkowy dla Alfa powstanie nie w momencie faktycznego rozpoczęcia prac, lecz w chwili przekroczenia 12-miesięcznego okresu przewidzianego w polsko-austriackiej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Istotne jest zatem ustalenie, w którym momencie dochodzi do rozpoczęcia prac montażowych (instalacyjnych), tzn. od którego momentu należy liczyć bieg terminu (np. 12-miesięcznego), po upływie którego dojdzie do powstania zakładu podatkowego.

ROZPOCZĘCIE DZIAŁALNOŚCI

Aby ustalić, od którego momentu należy liczyć bieg terminu, po upływie którego powstaje zakład podatkowy, należy określić, jakie prace wchodzi w zakres prac montażowych (instalacyjnych). Montaż polega zasadniczo na połączeniu pewnych elementów w jeden produkt końcowy (np. ich spawanie). Instalację najogólniej można zdefiniować jako montowanie jakichś urządzeń technicznych. Prace montażowe (instalacyjne) nie muszą być związane z budową. Może to być montaż (instalacja) nowych urządzeń w wybudowanym już budynku (np. instalacja elektryczna) i poza budynkiem, np. montaż dźwigów. Montaż (instalacja) oznacza działalność o charakterze usługowym (przejaw czyjegoś działania, tj. czynności montowania lub instalowania), a nie jego wytwór. Dlatego montaż (instalacja) nie obejmuje produkcji czy dostawy montowanych (instalowanych) części (urządzeń) czy sprzedaży zmontowanego urządzenia (np. wyrok NSA oz. w Szczecinie z 29 października 2002 r., SA/Sz 830/01). Montaż (instalacja) nie obejmuje także pojedynczych świadczeń podrzędnej wagi i zwykłych napraw urządzeń.

Przykład:

Alfa GmbH z siedzibą w Niemczech zawarła umowę z polską Beta sp. z o.o., na podstawie której zobowiązała się do dostarczenia elementów i montażu specjalistycznej maszyny produkcyjnej w siedzibie Beta. Elementy były sprowadzane z różnych części świata i ich dostawa zajęła kilka miesięcy. Okresu tego nie należy wliczać do czasu trwania montażu.

CZYNNOŚCI FAKTYCZNE W PAŃSTWIE ŹRÓDŁA

Początek upływu terminu należy ustalać w odniesieniu do działań podejmowanych przez przedsiębiorcę montażowego w państwie źródła (tj. w państwie, w którym montaż lub instalacja są wykonywane). Chodzi przy tym raczej o czynności faktyczne, a nie prawne, a zatem nacisk położony jest na aspekty gospodarcze, a nie stricte formalne.

PRZYKŁAD:

Samo podpisanie kontraktu na wykonanie montażu (instalacji) nie stanowi jeszcze o rozpoczęciu prac i początku biegu terminu.

Za dzień podjęcia efektywnych prac, w przypadku prac montażowych, uznaje się dzień przybycia pierwszej osoby, która ma wykonać montaż (zob. interpretację indywidualną dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 2 czerwca 2010 r., IPPB5/423-108/10-5/PS).

Przy ustalaniu, jak długo istnieje dany projekt, nie należy brać pod uwagę okresu spędzonego poprzednio przez przedsiębiorcę na innych projektach, które nie mają z obecnym żadnego związku.

PLANOWANIE I PRZYGOTOWANIE

Zakres pojęcia montaż (instalacja) jest maksymalnie szeroki i obejmuje nie tylko fizyczne montowanie i instalowanie, ale także planowanie (prace przygotowawcze) i nadzór nad tymi pracami, np. założenie biura planów i nadzoru, wykonanie pomiarów. Czynności te nie muszą być wykonywane faktycznie w miejscu montażu. Jeżeli czynności te są wykonywane w państwie źródła, są ściśle związane z daną inwestycją i mają rzeczywiste znaczenie gospodarcze, to nie powinno zasadniczo budzić wątpliwości, że należy uwzględnić je przy ustalaniu okresu trwania montażu.

PRZYKŁAD:

Przedsiębiorca z Bułgarii zawarł 15 czerwca 2017 r. umowę z polską Beta sp. z o.o., na podstawie której zobowiązał się do dostawy elementów i montażu konstrukcji stalowych w zakładzie produkcyjnym Beta. W okresie od 1 lipca 2017 r. do 30 września 2017 r. bułgarski przedsiębiorca przygotowywał dokumentację techniczną w swojej siedzibie w Bułgarii. W październiku 2017 r. dostarczał elementy na teren zakładu Beta. Faktyczny montaż rozpoczął się 6 listopada 2017 r. Od tej daty należy liczyć wykonywanie montażu.

Problematyczna może być ocena czynności, które mogą być podejmowane jeszcze w państwie rezydencji przedsiębiorcy montażowego, gdy są ściśle związane z montażem (instalacją) w innym państwie (państwie źródła), np. przygotowanie projektu technicznego lub dokumentacji inżynierskiej. W interpretacji indywidualnej z 2 lutego 2015 r. (IPPB5/423-1133/14-2/PS) dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał rozpoczęcie prac projektowych polegających na wykonaniu projektu technicznego (tj. opracowanie schematu pasa transportowego w zakresie mechaniki i zasilania oraz automatyki w formie schematu, rysunków, przekrojów, odpowiednich wyliczeń oraz charakterystyki działania) za moment, od którego należy liczyć okres, po upływie którego powstaje zakład podatkowy.

Przygotowanie projektu technicznego było objęte tą samą umową co dostawa urządzeń i elementów oraz montaż realizowany w Polsce, niemniej wnioskodawca (firma francuska) argumentował, że są to odrębne świadczenia, gdzie świadczenie polegające na dostawie i montażu jest uzależnione od przyjęcia przez zamawiającego projektu technicznego. Ponadto, prace związane z przygotowaniem projektu technicznego zostały odrębnie zafakturowane. Zdaniem wnioskodawcy, trwanie montażu należy liczyć od momentu organizacji pracy w Polsce. Organ uznał jednak, że aby rozpocząć liczenie trwania prac montażowych, muszą być rozpoczęte jakiegokolwiek prace dotyczące danej inwestycji, nawet jeśli nie są to czynności sensu stricto (np. planowanie). Wskazał ponadto, że wszelkie prace mające na celu przygotowanie projektu nie muszą się toczyć w miejscu, gdzie montaż będzie realizowany, co nie zmienia faktu, że czas ich prowadzenia będzie wliczany do czasu wykonywania montażu.

Stanowisko to należy uznać za kontrowersyjne. Powinien być bowiem uwzględniony jedynie czas spędzony na pracach montażowych w ww. szerokim znaczeniu w państwie źródła.

PODWYKONAWSTWO

Przedsiębiorca montażowy może prace montażowe (fizyczny montaż) powierzyć podwykonawcom. Co do zasady prace wykonywane przez podwykonawców wlicza się do okresu prowadzenia prac montażowych (instalacyjnych) przez wykonawcę (czas spędzony na montażu przez podwykonawcę powinien być traktowany jako czas zużytkowany przez wykonawcę).

PRZYKŁAD:

Japoński przedsiębiorca jest wykonawcą prac montażowych prowadzonych w Polsce. Prace te przez pewien czas prowadził sam. Następnie podzlecił ich wykonywanie polskiej spółce z o.o. Okres spędzony na montażu przez polskiego podwykonawcę należy doliczyć do okresu spędzonego na montażu przez japońskiego przedsiębiorcę.

PRZERWY SEZONOWE LUB INNE

Sezonowe lub inne czasowe przerwy związane z przebiegiem prac powinny wchodzić w okres liczony jako trwanie montażu (instalacji). Sezonowe przerwy mogą być spowodowane np. złą pogodą. Czasowe przerwy mogą być spowodowane np. brakiem materiałów, brakiem siły roboczej lub innymi przyczynami wynikającymi z charakteru prowadzonych prac. Od tych przerw należy odróżnić przerwy niemające przyczyny w samym przebiegu prac.

PRZYKŁAD:

Polsko-słoweńska umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje, że prace montażowe lub instalacyjne prowadzą do powstania zakładu tylko wtedy, gdy trwają dłużej niż 12 miesięcy. Przedsiębiorca słoweński rozpoczął prace montażowe w Polsce 1 września 2016 r., a 25 lipca 2017 r. zgłosił je polskiemu inwestorowi do odbioru. Polski inwestor przez długi czas nie odpowiadał na wezwania i prace zostały odebrane dopiero 20 września 2017 r. Brak współdziałania ze strony inwestora powoduje, że okresu tego nie należy włączać do okresu trwania prac montażowych.

KONIEC ROBÓT

Zasadniczo zakład montażowy (instalacyjny) istnieje do czasu zakończenia montażu (instalacji) lub całkowitego zaniechania prac. Dla momentu zakończenia prac montażowych (instalacyjnych) znaczenie ma również zakres zobowiązań przedsiębiorcy montażowego. Do okresu trwania tych prac wlicza się także próbne uruchomienie zmontowanego urządzenia (maszyny) celem sprawdzenia funkcjonalności, testy oraz konieczne prace poprawkowe. Takim momentem będzie zazwyczaj podpisanie protokołu odbioru potwierdzającego wykonanie prac zgodnie z kontraktem i bez wad. Naprawy przeprowadzana w okresie gwarancji czy serwis posprzedażowy nie są wliczane do okresu trwania montażu.

podstawa prawna: art. 4a pkt 11 lit. b ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. DzU z 2017 r., poz. 2343 ze zm.)

podstawa prawna: art. 5a pkt 22 lit. b ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. DzU z 2017 r., poz. 200)

ZDANIEM AUTORKI

Anna Głowska, radca prawny, Senior Associate w Rödl & Partner w Warszawie

Każdorazowo trzeba przeanalizować umowę międzynarodową

Problematyka zakładu montażowego nie jest zagadnieniem łatwym. Poszczególne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują różne rozwiązania odbiegające często od tych standardowych. Przykładem takiego specyficznego rozwiązania jest to, które przewiduje polsko-tunezyjska umowa. Określenie „zakład” obejmuje według niej plac budowy, czasowe prace montażowe lub sprawowanie działalności nadzorczej, jeżeli taka budowa, prace montażowe lub działalność nadzorcza prowadzona w następstwie sprzedaży maszyn i urządzeń trwają dłużej niż sześć miesięcy lub gdy prace montażowe albo działalność nadzorcza wykonywana w następstwie sprzedaży maszyn i urządzeń przekraczają cztery miesiące, a koszty montażu lub nadzoru przekraczają 10 proc. ceny tych maszyn i urządzeń. Oceniając, czy mamy do czynienia z zakładem, każdorazowo należy mieć na uwadze postanowienia danej umowy bilateralnej, a także uwzględnić wszystkie okoliczności faktyczne związane z danym projektem.

Źródło: <http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/302059991-PITCIT-kiedy-powstaje-i-konczy-sie-zaklad-montazowy.html>