

Gdzie rozliczyć podatek VAT, gdy czynności są wykonywane za granicą **Katarzyna Judkowiak, [doradca podatkowy Warszawa](#), Rödl & Partner**

Powstanie zakładu podatkowego nie przesądza automatycznie o tym, że zostało ustanowione stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej dla celów VAT i vice versa. W wielu przypadkach może się tak zdarzyć, ale nie zawsze.

Utworzenia zakładu podatkowego, który funkcjonuje w Konwencji Modelowej OECD, umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz podatkach bezpośrednich, nie należy utożsamiać ze stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej. To drugie pojęcie zostało zdefiniowane na potrzeby podatków pośrednich, w szczególności ustalania miejsca świadczenia w przypadku transgranicznego świadczenia usług.

JEST ZASADA...

Co do zasady usługi świadczone przez podatnika mającego siedzibę w kraju A na rzecz podatnika mającego siedzibę w kraju B (tzw. B2B) podlegają opodatkowaniu w państwie, w którym siedzibę ma usługobiorca (tu: kraj B). Usługi świadczone przez podatnika mającego siedzibę w kraju A na rzecz podmiotów niebędących podatnikami (m.in. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, fundacji zajmującej się działalnością statutową) z kraju B (tzw. B2C) są opodatkowane w państwie, gdzie usługodawca ma siedzibę (tu: kraj A).

...I WYJĄTEK

Jeden z wyjątków dotyczy sytuacji, w której usługi są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej lub ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które to miejsca znajdują się w innym miejscu niż siedziba działalności gospodarczej >patrz ramka. W takiej sytuacji miejscem świadczenia, a tym samym opodatkowania, usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy (w przypadku świadczenia B2B) lub usługobiorcy (w przypadku świadczenia B2C).

TYLKO PRZEZ PEWIEN CZAS

W praktyce liczne wątpliwości pojawiają się w sytuacji, gdy podatnik utrzymujący w innym państwie zarówno personel, jak i infrastrukturę, w tym techniczną, świadczy usługi wprawdzie stałe, ale jedynie przez określony czas (np. przez kilka miesięcy, rok, dwa lata), celem wykonania jednorazowego zlecenia (dostawy urządzenia z montażem, wykonania prac budowlanych, nadzoru and robotami budowlanymi), bez zamiaru kontynuacji lub z zamiarem, ale w przyszłości i bez konkretnego kolejnego zlecenia. Ani przepisy krajowe, ani unijne nie wskazują, przez jaki minimalnie okres muszą być ulokowane zasoby personalne i techniczne na terytorium innego państwa, aby można było mówić o stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej.

Pewne jest, że powstanie zakładu podatkowego nie przesądza automatycznie o tym, że zostało ustanowione stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej dla celów VAT i vice versa. W wielu przypadkach może się tak zdarzyć, ale nie zawsze.

Przykład

Spółka z siedzibą w kraju A wykonuje na terytorium kraju B prace budowlane, które trwają 24 miesiące. Według postanowień UPO powstaje zakład podatkowy. Spółka posiada na terytorium Polski biuro (znajdujące się z kontenerze budowlanym na placu budowy) i maszyny. Poza tym zatrudnia personel, który podejmuje wiążące decyzje. Spółka posiada w kraju B stałe miejsce prowadzenia działalności. Gdyby prace budowlane trwały 10 miesięcy, to zgodnie z postanowieniami odpowiedniej UPO zakład podatkowy by nie powstał. Powstałoby natomiast stałe miejsce prowadzenia działalności, z uwagi na to, że w tym przypadku brak jest jednoznacznych ram czasowych, a przesłanki ku temu są spełnione.

Przykład

Spółka z siedzibą w kraju A nadzoruje prace budowlane (tzw. nadzór jakościowy) wykonywane przez 15 miesięcy w kraju B. W tym celu pracownik spółki przyjeżdża do kraju B raz na miesiąc. Wszelkie prace na miejscu wykonywane są przez podwykonawcę, która działa w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Taka działalność nie prowadzi do ustanowienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, podczas gdy doprowadzi do powstania zakładu podatkowego.

Przykład

Spółka z siedzibą w kraju A (np. w Niemczech) montuje linię produkcyjną w kraju B (w Polsce). Prace montażowe trwają pięć miesięcy. Spółka nie posiada w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, ponieważ wykonuje czynności okresowo, bez zamiaru kontynuacji działalności na terytorium Polski. Ponadto brak jest niezależności przy świadczeniu usług (kluczowe decyzje dotyczące kontraktu są podejmowane przez zarząd, znajdujący się w siedzibie spółki w Niemczech, a pracownicy przebywający w Polsce mają ograniczone kompetencje w tym zakresie).

Spółka nie tworzy także co do zasady zakładu podatkowego.

ODDZIAŁ PODMIOTU Z INNEGO KRAJU

Za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej może być uznany oddział podmiotu zagranicznego. Samo założenie oddziału nie skutkuje automatycznie powstaniem stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. W celu uznania, że oddział czy też filia przedsiębiorcy zagranicznego ustanawia stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, konieczne jest łączne spełnienie warunków posiadania zaplecza technicznego i personelu, jak również samodzielnego prowadzenia działalności. Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej utworzy zatem oddział, który posiada siedzibę, zatrudnia personel uprawniony do podejmowania samodzielnie decyzji, dysponuje zapleczem technicznym i infrastrukturą konieczną do prowadzenia działalności gospodarczej.

podstawa prawna: ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. DzU z 2017 r. poz. 1221 ze zm.)

podstawa prawna: rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (DzUrz UE L z 2011 r. nr 77/1 ze zm.)

STAŁE MIEJSCE PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI W PRZEPISACH I ORZECZNICTWIE TSUE

Zgodnie z art. 11 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej oznacza dowolne miejsce, inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią infrastrukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by:

1) umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej lub

2) umożliwić mu świadczenie usług, które wykonuje.

Fakt posiadania numeru identyfikacyjnego VAT sam w sobie nie jest wystarczający, by uznać, że podatnik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Z uwagi na liczne wątpliwości interpretacyjne co do prawidłowej wykładni pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, definicja ta została uzupełniona przez bogate w tym zakresie orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Z ugruntowanej linii orzeczniczej (m.in. wyroki TSUE z 4 lipca 1985 r. w sprawie C-168/84 pomiędzy Gunter Berkholz a Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt; z 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 pomiędzy Faaborg-Gelting Linien A/S a Finanzamt Flensburg; z 7 maja 1998 r. w sprawie C-390/96 pomiędzy Lease Plan –Luxem–bourg SA a Państwem Niemieckim; z 17 lipca 1997 r. w sprawie C-190/95 pomiędzy ARO Lease BV a Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen Amsterdam; z 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-73/06 pomiędzy Planzer Luxembourg Sarl a Bundeszentralamt für Steuern; z 16 października 2014 r. w sprawie C-605/12 pomiędzy Welmory sp. z o.o. a Dyrektorem Izby Skarbowej w Gdańsku) wynika, że ze stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej mamy do czynienia, gdy spełnione są łącznie następujące przesłanki:

- dane miejsce położone w innej lokalizacji niż ta, w której znajduje się siedziba działalności gospodarczej, charakteryzuje się określonym poziomem stałości (tj. podmiot prowadzący działalność gospodarczą ma zamiar prowadzenia działalności z tego miejsca w sposób zorganizowany, permanentny, powtarzalny i nieprzemijający); zamiar ten może być realizowany np. poprzez wykonywanie powtarzalnych czynności, wpisanie działalności do KRS (jako oddział), wystąpienie z wnioskiem o nadanie koncesji na dłuższy okres;

- działalność prowadzona w tym miejscu jest działalnością niezależną w stosunku do głównej działalności prowadzonej przez dany podmiot, co oznacza m.in., że wszelkie kluczowe decyzje dotyczące działalności podejmowanej przez stałe miejsce prowadzenia działalności nie zapadają w siedzibie;

- w danym miejscu zgromadzono zaplecze techniczne i ludzkie niezbędne do prowadzenia działalności danego rodzaju i pozostające w ścisłym związku z wykonywaniem czynności podlegających opodatkowaniu VAT, przy czym zasoby techniczne nie muszą być własnością podatnika, a personel obejmuje nie tylko osoby związane z przedsiębiorstwem stosunkiem pracy, ale także osoby wykonujące swoje obowiązki na podstawie umowy zlecenie, umowy o dzieło albo innej umowy o świadczenie usług, przy czym zarówno zasoby techniczne, jak i personel muszą pozostawać w (bezpośredniej) zależności od podatnika; podatnik musi mieć możliwość dysponowania nimi jak własnymi zasobami;

- zasoby ludzkie i techniczne pozwalają na bycie odbiorcą usług świadczonych przez innych podatników i ich wykorzystywanie do własnych potrzeb stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (w przypadku usługobiorców) oraz na świadczenie usług na rzecz innych podmiotów (w przypadku usługodawców), przy czym obie te przesłanki mają charakter potencjalny, tj. chodzi o posiadanie potencjału pozwalającego na odbiór i świadczenie usług; nie jest konieczne, aby czynności te były faktycznie wykonywane.

Spełnienie ww. przesłanek skutkuje powstaniem stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Katarzyna Judkowiak, doradca podatkowy, associate partner w warszawskim biurze Rödl & Partner

BŁĘDNA KWALIFIKACJA MOŻE BYĆ BARDZO KOSZTOWNA

Pojęcia „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” i „zakład podatkowy” budzą liczne wątpliwości interpretacyjne. Często są przedmiotem sporów podatników z organami podatkowymi. Mimo bogatego orzecznictwa TSUE w tym zakresie, brak jest jednoznacznych wytycznych, które pozwalałyby podatnikom, bez ryzyka podatkowego, samodzielnie oceniać, czy w danym stanie faktycznym powstało stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Jest to o tyle istotne, że błędna kwalifikacja w tym zakresie może spowodować konsekwencje podatkowe, których korekta po kilku latach może być wielkim obciążeniem (źle rozpoznane stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spowoduje rozliczenie VAT w błędnym kraju, a tym samym zaległości podatkowe w drugim kraju). Każdy przypadek zaangażowania w innym kraju jest inny i należy go dogłębnie przeanalizować. Celem zagwarantowania bezpieczeństwa podatkowego, zalecane jest także wystąpienie z wnioskiem o wiążącą interpretację podatkową.

Źródło: <http://www.rp.pl/VAT/304169986-Gdzie-rozliczyc-podatek-VAT-gdy-czynnosci-sa-wykonywane-za-granica.html>