

Kilka projektów budowlanych może doprowadzić do powstania zakładu**Dominika Tyczka, [doradca podatkowy Wrocław](#), Rödl & Partner****Daria Walkowiak, [adwokat Wrocław](#), Rödl & Partner**

Place budowy, montaż lub instalacje należy traktować jako jednolitą placówkę, nawet jeśli podstawą przedsięwzięcia jest kilka kontraktów zawartych przez wiele osób, pod warunkiem, że stanowią one całość w sensie ekonomicznym i gospodarczym.

Prace budowlane lub montażowe mogą prowadzić do powstania zakładu podatkowego przedsiębiorcy zagranicznego, gdy są prowadzone dłużej niż przez pewien okres, który jest wyznaczony w poszczególnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Najczęściej jest to okres 12 miesięcy. W praktyce obliczenie 12-miesięcznego terminu, koniecznego do powstania zakładu podatkowego, może okazać się problematyczne dla zagranicznych przedsiębiorców.

Równoległe lub następujące po sobie

Największe trudności powstają w sytuacji, kiedy przedsiębiorca zagraniczny realizuje na terenie danego państwa, będącego stroną umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, równoległe lub następujące po sobie projekty budowlano-montażowe o okresie trwania poniżej 12 miesięcy. W takim przypadku ustalenie, czy upływ terminu statującego powstanie zakładu budowlanego powinien być liczony dla każdego z projektów z osobna, czy może powinien zostać wzięty pod uwagę łączny okres realizacji wszystkich projektów na terenie Polski, ma decydujące znaczenie.

Komentarz do Konwencji Modelowej OECD

Praktycznych wskazówek przedsiębiorca powinien szukać w Komentarzu do Konwencji Modelowej OECD, gdzie – w celu przeciwdziałania działaniom przedsiębiorstw mającym na celu uniknięcie powstania zakładu typu budowlanego – wprowadzone zostały określone kryteria, pozwalające na rozstrzygnięcie, czy poszczególne projekty realizowane przez przedsiębiorcę zagranicznego powinny być rozpatrywane oddzielnie, czy stanowią one pewną całość. Jednym z podstawowych kryteriów jest kryterium spójności ekonomicznej i geograficznej. W praktyce kryterium to oznacza, że określony w danej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania okres powinien mieć zastosowanie do każdego oddzielnego placu budowy lub projektu realizowanego przez przedsiębiorstwo zagraniczne na terenie innego kraju, a do okresu danego placu budowlanego lub montażowego nie można wliczać okresów prac prowadzonych na oddzielnych budowach.

Przykład:

W okresie od stycznia 2017 r. do stycznia 2018 r. przedsiębiorca zagraniczny X realizował na terenie Polski projekt polegający na modernizacji turbiny w elektrowni wodnej we Włocławku. Zleceniodawcą prac była spółka Y. W wyniku prac wykonanych w tej elektrowni dla przedsiębiorcy X powstał w Polsce zakład podatkowy. Po zakończeniu tych prac przedsiębiorca zagraniczny X podjął się realizacji prac polegających na modernizacji istniejących bloków o mocy rzędu 200 MW w elektrowni w Opolu. Zleceniodawcą prac była spółka Z. Ustalenie, czy dla przedsiębiorcy X powstanie zakład w wyniku prac wykonywanych w Opolu podlega odrębnej ocenie i ustaleniu, czy prace te przekroczą okres 12 miesięcy. Oba projekty realizowane są bowiem całkowicie oddzielnie.

Aspekty gospodarcze i geograficzne

Zasada ta nie ma jednak zastosowania w sytuacji, kiedy różne projekty budowlane lub montażowe są od siebie zależne oraz stanowią swoistą całość ekonomiczną i geograficzną. Oba warunki, tj. spójności ekonomicznej oraz geograficznej, muszą być przy tym spełnione łącznie.

Przy ocenie integralności ekonomicznej i/lub geograficznej przedsięwzięcia należy się kierować m.in. takimi kryteriami jak:

- liczba zleceniodawców,
- oddalenie przedsięwzięć,
- gospodarcze i organizacyjne powiązanie pomiędzy placami budów.

Wspólnym mianownikiem dla wszystkich wskazówek jest położenie nacisku na aspekty gospodarcze, a nie stricte formalne związane z prowadzeniem działalności gospodarczej za pośrednictwem zakładu podatkowego.

Liczba zleceniodawców

Liczba zleceniodawców nie jest kryterium decydującym dla uznania, że kilka budów czy placów montażowych i/lub instalacyjnych stanowi całość w sensie ekonomicznym i geograficznym. Komentarz do Konwencji Modelowej OECD wskazuje, że place budowy, montaż lub instalacje należy traktować jako jednolitą placówkę, nawet jeśli podstawą przedsięwzięcia jest kilka kontraktów zawartych przez wiele osób, pod warunkiem, że stanowią one całość w sensie ekonomicznym i gospodarczym.

Przykład:

Przedsiębiorca zagraniczny X realizuje na zlecenie różnych zleceniodawców budowę kilku domów. Realizacja takiego projektu będzie spełniać warunki kryterium jedności ekonomicznej i gospodarczej.

Kontrakty z tym samym podmiotem

Rozważenia wymaga również odwrotny przypadek, tj. jak wygląda sytuacja przedsiębiorcy zagranicznego, który realizuje projekty budowlano-montażowe na podstawie kilku odrębnych umów, jednak zwartych z tym samym zleceniodawcą. Polskie organy podatkowe przyjmują, że w takiej sytuacji nie jest uzasadnione automatyczne uznanie, że każdy z projektów realizowany na podstawie odrębnej umowy oznacza oddzielne placówki. W takim przypadku pierwszorzędne znaczenie dla oceny powstania zakładu budowlanego ma związek gospodarczy i organizacyjny pomiędzy wykonywanymi pracami. Aby budowa, montaż lub instalacja mogły zostać uznane za jednolitą placówkę, czyli jeden zakład podatkowy, musi pomiędzy nimi istnieć spójność ekonomiczna i geograficzna.

Przykład:

W okresie od listopada 2016 r. do sierpnia 2017 r. (10 miesięcy) przedsiębiorca zagraniczny X realizował na zlecenie spółki Y projekt polegający na montażu pierwszej linii instalacji służącej do odzyskiwania surowców w procesie pirolizy. W trakcie realizacji ww. projektu przedsiębiorca X podpisał ze spółką Y umowę na realizację drugiej linii ww. instalacji. Prace nad montażem drugiej linii zostały rozpoczęte od stycznia 2018 r. i trwały przez cztery miesiące. Dla oceny, czy dla przedsiębiorcy X powstanie zakład podatkowy należy wziąć pod uwagę łączny okres realizacji obu projektów (14 miesięcy) – ze względu na spełnienie warunku jedności ekonomicznej i geograficznej.

W praktyce – ze względu na wiele wątpliwości związanych ze stosowaniem zasady jedności geograficznej – prymat jest przypisywany jedności ekonomicznej jako kryterium decydującemu dla rozstrzygnięcia, czy realizacja przez przedsiębiorstwo nawet wielu geograficznie oddalonych inwestycji budowlanych może być uznana za jeden zakład typu budowlanego. W komentarzu do Modelowej Konwencji OECD – ze względu na trudności interpretacyjne – zawarto również odniesienie do sytuacji, w której projekt może być systematycznie przemieszczany wraz z postępem prac, jak np. w przypadku prac związanych z budową drogi czy układaniem rurociągów. Prowadzone roboty budowlane lub instalacyjne, niezależnie od przemieszczania się w miarę postępu prac, powinny zostać uznane za integralne pod względem ekonomicznym i geograficznym.

ZDANIEM AUTORKI

Dominika Tyczka, doradca podatkowy, Associate Partner we wrocławskim biurze Rödl & Partner

Potrzebna jest indywidualna ocena każdego przypadku

Każdy przypadek jest bardzo indywidualny i powinien zostać poddany szczegółowej analizie pod kątem ustalenia, jakie zależności zachodzą pomiędzy różnymi projektami realizowanymi przez zagranicznego przedsiębiorcę na terenie innego kraju i ostatecznie w jaki sposób należy liczyć okres przewidziany w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania dla powstania zakładu podatkowego. Z uwagi na wzrost inwestycji podejmowanych w Polsce przez przedsiębiorców zagranicznych z branży budowanej należy mieć na uwadze ewentualne powstanie obowiązku

opodatkowania w Polsce dochodów z tych przedsięwzięć, pomimo że są to jedynie krótkie projekty, a długość każdego z nich nie przekracza terminu wskazanego w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jeśli pomiędzy poszczególnymi placami budowy istnieje związek geograficzny i ekonomiczny, to może zostać uznane, że okres działalności w Polsce należy liczyć łącznie, a nie odrębnie dla każdego projektu. Takie stanowisko wynika z interpretacji indywidualnej dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 21 czerwca 2016 r. (IPPB5/4510-459/16-4/RS). Brak jest definicji związku gospodarczo-organizacyjnego. Istotne dla rozstrzygnięcia są kwestie jedności terytorialnej, a także liczba zleceniodawców. W ww. interpretacji organy podatkowe uznały, że dwa następujące po sobie kontrakty dla różnych zleceniodawców realizowane w tym samym miejscu stanowią całość w sensie ekonomicznym. Wskazuje to na szerokie rozumienie związku gospodarczo-organizacyjnego przez polskie organy podatkowe.

Źródło: <http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/307099987-Zaklad-podatkowy-przedsiębiorcy-zagranicznego---kiedy-powstaje.html>