

**Pojęcie zakładu do celów podatków od zysków
/ dochodów korporacji (podatek dochodowy i
podatek dochodowy od osób prawnych) z
jednej strony w porównaniu z pojęciem zakładu
do celów podatku obrotowego z drugiej strony**

Uwe Komm
Dipl.- Finanzwirt
Radca podatkowy

Referat w dniu 6 czerwca 2014 r.
Seminarium UNI-BUD
w Sopocie

- 1. Informacje ogólne**
- 2. Odgraniczenie do niemieckiego pojęcia zakładu**
- 3. Zakład do celów podatku obrotowego**
- 4. Procedura "reverse-charge"**

1. Informacje ogólne

1.1 Za dochody z działalności gospodarczej artykuł 7 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Polską przypisuje prawo do opodatkowania zysków przedsiębiorstwa zasadniczo państwu siedziby przedsiębiorstwa. O ile zysk osiągnięty został przez zakład w innym Państwie, to to państwo (**Państwo siedziby zakładu**) może opodatkować zysk zakładu. Kiedy zachodzi przypadek zakładu, uregulowane jest w artykule 5 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Polską.

1.2 **Obiektywne pojęcie zakładu według artykułu 5 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Polską**

W rozumieniu tej umowy określenie "zakład" oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa.

Określenie "zakład" obejmuje w szczególności:

- miejsce zarządu
- filię
- biuro
- fabrykę
- warsztat i
- kopalnię, źródło ropy naftowej lub gazu ziemnego, kamieniołom lub inne miejsce wydobywania zasobów naturalnych

1.2.1 Obiektywne pojęcie zakładu przez „stałą placówkę”

Pojęcie placówki obejmuje wszystkie placówki każdego rodzaju, które znajdują się w dyspozycji podatnika i służące działalności podatnika. Stała placówka nie musi być własnością podatnika. Wystarcza tu przydzielona odpłatnie bądź nieodpłatnie możliwość faktycznego dysponowania stałą instalacją / placówką przez określony czas.

Prawo podatnika do rozporządzania nie zachodzi, jeżeli pojedyncze pomieszczenia wykorzystywane będą przez podatnika okazjonalnie.

Według artykułu 5 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Polską placówki rodzaju wspomagającego lub przygotowawczego, jak na przykład magazyn towarów lub miejsca zakupu towarów lub zbierania informacji, nie uważane są jako zakład ze względu na ich wyłączny charakter pomocniczy.

1.3 Czasowe założenie zakładu dla zakładów budowlanych lub montażowych

Realizacja budowy lub montażu według artykułu 5 ust. 3 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Polską są tylko wtedy zakładem, jeżeli okres ich trwania przekracza **12 miesięcy**.

W przeciwieństwie do stałego zakładu, zakład budowy lub montażu istnieje tylko dla realizacji konkretnego zlecenia.

1.3.1 Obliczenie terminów

Zakład powstaje wraz z podjęciem działalności gospodarczej na miejscu realizacji budowy wzgl. usługi montażu. Do tego wystarczają prace przygotowawcze. Kończy się on wraz z ukończeniem budowli. Z reguły jest to punkt czasowy odbioru.

Administracja skarbową przy obliczeniu terminów zakładu następujące wyjątki:

Początek terminu: rozpoczęcie prac na miejscu

- Zasada: Miarodajne jest tym samym przybycie pierwszej osoby na plac budowy, bez znaczenia jest przy tym, czy wykorzystywani są tu własni pracownicy lub pracownicy podwykonawcy.
- Normalna działalność budowlana nie jest decydująca, już działania przygotowawcze na placu budowy, jak na przykład pomiary placu budowy, wyzwają bieg terminu.

Przerwanie terminu

- Krótkie przerwania uzależnione od pory roku lub inne krótkie przerwy tymczasowe podlegają naliczaniu (np. zła pogoda, strajk, brak materiału).
- Zwykłe przerwy w pracy nie prowadzą zatem ani do nowego rozpoczęcia biegu terminu ani też do wstrzymania biegu terminu.

1.3.2 Sumowanie kilku placów budów

W przeciwieństwie do niemieckiego pojęcia zakładu według § 12 Abgabenordnung (AO) /Ordytacji Podatkowej/ artykuł 5 ust. 3 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Polską nie zawiera żadnych postanowień o sumowaniu. Wynika z tego, iż z jednej strony nie wszystkie utrzymywane w jednym Państwie źródłowym placówki budowy i montażu tworzą jeden jedyny zakład.

Z drugiej strony stosowne aktywności nie należy rozpatrywać w sposób odizolowany, jeżeli współnależą one do siebie merytorycznie.

Według poglądu administracji skarbowej sumować należy place budów w „bliskim obszarze” 50 km, ponieważ założyć należy, iż w tym obszarze dokonywany jest zarówno centralny zakup materiałów, jak i koordynacja wykorzystywanej siły roboczej.

W szczególności zasady administracyjne zakładu ustalają tu następujące kryteria:

- Samodzielna realizacja budowy lub samodzielne prace montażowe nie podlegają sumowaniu do obliczenia czasokresu.
- Jako samodzielne projekty postrzegać można zasadniczo takie, które realizowane są dla różnych zleceniodawców, chyba że projekty te tworzą jedność z ekonomicznego punktu widzenia.
- Różne projekty na rachunek jednego jedyne go zleceniodawcy traktowane są generalnie jako jedność, jeżeli realizowane są one na podstawie jednolitej umowy i zachodzi kontekst geograficzny.

- Jeżeli prace wykonywane są na rachunek tego samego zleceniodawcy na podstawie kilku umów, to są one sumowane, jeżeli zachodzi przypadek jednolitej realizacji.
Taka jedność zachodzić może:
 - pod względem czasowym, jeżeli różne zlecenia realizowane są równocześnie lub bezpośrednio po sobie, bez przerw i
 - pod względem przestrzennym, jeżeli prace, także przy realizacji w różnych miejscach wewnątrz kontekstu geograficznego, tworzą tylko część większej całości.
- Lokalnie postępujące realizacje budowy (np. nad siecią kolejową lub drogową) lub pływające realizacje budowy należy z reguły postrzegać jako jedność bez względu na granicę 50 km.

Federalny Trybunał Finansowy obstaje jednak przy postrzeganiu indywidualnym. Tym samym sumowanie placów budów nie jest już zasadniczo możliwe. Administracja skarbowa nie podąża jednak za Federalnym Trybunałem Finansowym bez zastrzeżeń. Przy sumowaniu placówek budowlanych i montażowych według umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zdaniem administracji skarbowej należy uwzględnić także znamiona przemawiające za kontekstem ekonomicznym w następujący sposób :

1. Prace prowadzone są w ścisłym kontekście czasowym :
Podczas czasokresu najdłużej trwających prac budowlanych wykonane zostały również dwie krócej trwające prace.
2. Chodzi o prace tego samego rodzaju.
3. Prace wykonywane są dla tego samego zleceniodawcy.
4. Prace zazębione są organizacyjnie poprzez włączenie określonej krajowej osoby kontaktowej, która między innymi współuczestniczyła w negocjacjach do umowy i której adres prywatny wykorzystywano do całości korespondencji krajowej przedsiębiorstwa zagranicznego.

Fakty te uzasadniają kontekst ekonomiczny pomiędzy różnymi pracami budowlanymi i tym samym według poglądu administracji skarbowej możliwe jest sumowanie placówek budowlanych i montażowych według umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

1.4 Osobowe założenie zakładu przez przedstawicieli według artykułu 5 ust. 5 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Polską

Jeżeli osoba, z wyjątkiem niezależnego przedstawiciela w rozumieniu artykułu 5 ust. 6 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Polską działa dla przedsiębiorstwa oraz posiada w umawiającym się Państwie pełnomocnictwo do zawierania umów w imieniu przedsiębiorstwa, i wykonuje tam zwyczajowo to pełnomocnictwo, to przedsiębiorstwo traktuje się tak, jakby posiadało ono w tym Państwie zakład dla wszystkich działalności wykonywanych dla przedsiębiorstwa przez te osoby.

Czy zachodzi przypadek stałego przedstawiciela w rozumieniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, rozstrzygnąć należy w przypadku indywidualnym. Głównymi przypadkami zastosowania są ponadto pracownicy umysłowi, jak np. prokurenci lub pełnomocnicy handlowi bez prokury, w przypadku których zależność ta wynika już z umowy o zatrudnieniu.

Dalszą przesłanką jest, iż przedstawiciel regularnie zawiera umowy w imieniu przedsiębiorstwa. Pełnomocnictwo do zawierania umów nie musi być pełnomocnictwem generalnym.

1.5 Zakład usługowy

W umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania z Polską nie istnieje żadne uregulowanie odnośnie zakładu usługowego. Jeżeli np. polski usługowiec działa przez dłuższy czas w Niemczech, to założenie zakładu nie wynika już tylko z czynnika czasowego. Ten niemiecki pogląd potwierdzony został faktycznie przez update OECD 2008. Według tego założenie zakładu usługowego wymaga wyraźnego specjalnego uregulowania w poszczególnych uzgodnionych artykułach 5. Niektóre z Państw ignorują jednak te wytyczne, jak np. Republika Czeska i Słowacja.

Federalny Trybunał Finansowy wywiódł w wyroku z dnia 4.6.2008 r. co następuje:

- Samo tylko działanie w pomieszczeniach partnera umownego według poglądu Federalnego Trybunału Finansowego nie prowadzi samo przez się nawet wtedy do ustanowienia koniecznej władzy dyspozycyjnej, jeżeli działalność świadczona jest przez kilka lat.
- W czynniku czasowym na lokalne osadzenie wskazywać muszą dodatkowe okoliczności.
- Ostatecznie decydujące jest, czy zachodzi pewne „zakorzenienie” przedsiębiorstwa z miejscem wykonywania działalności przedsiębiorczej.

2. Odgraniczenie do niemieckiego pojęcia zakładu

Pojęcie zakładu według przepisów niemieckich jest wprawdzie na pierwszy rzut oka porównywalne z tym według artykułu 5 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Polską. Zawiera ono jednak ważne wyjątki, np. czynności pomocnicze lub przygotowawcze, placówki służące jak magazyny, nie są zakładami w rozumieniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Polską.

Podczas kiedy według brzmienia artykułu 5 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Polską działalność przedsiębiorstwa musi być wykonywana przez stałą placówkę, to według przepisów niemieckich zgodnie z § 12 AO zakład zachodzi, jeżeli stała placówka (lub instalacja) służy działalności przedsiębiorstwa. Umownoprawne pojęcie zakładu zgodne jest jednak merytorycznie z tym według § 12 AO. W odniesieniu do wykonywanych działalności jest jednak ono regularnie węższe. Placówka służyć musi być jednak ustanowiona do służenia przedsiębiorstwu z pewną określoną stałością, tzn. dłużej niż 6 miesięcy, jednakże bez względu na termin 12 miesięcy dla realizacji budowy i prac montażowych według artykułu 5 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Polską.

Dalsze ważne rozróżnienie wynika w przypadku zakładów budowlanych i montażowych. Według niemieckiego prawa podatkowego przypadek zakładu zachodzi po okresie 6 miesięcy. Według umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Polską przypadek zakładu zachodzi jednak dopiero po 12 miesiącach.

Niemieckie prawo podatkowe nie przewiduje osobowego założenia zakładu. Według prawa niemieckiego zakład może jednak założyć zależny przedstawiciel z pełnomocnictwem do reprezentowania.

3. Zakład do celów podatku obrotowego

Do zastosowania procedury "reverse-charge" konieczne jest, aby usługa wykonywana była przez przedsiębiorcę z siedzibą za granicą. Jeżeli usługa wykonywana jest jednak z krajowego zakładu przedsiębiorcy zagranicznego, przeniesienie dłuźności podatkowej nie podlega zastosowaniu.

Oznacza to, dla krajowego zakładu przedsiębiorca zagraniczny musi zarejestrować się w innym Państwie członkowskim i składać tam oświadczenia o podatku obrotowym według obowiązujących tam przepisów.

Pojęcie zakładu nabiera przy tym szczególnego znaczenia.

Przypadek zakładu z punktu widzenia prawa podatku obrotowego w kraju zachodzi wtedy, jeżeli spełnione są następujące przesłanki:

- Wystarczający minimalny stan personalny i środków materialnych
- Wystarczający sposób stałości
- Struktura do autonomicznego świadczenia usług
 - Zawarcie własnych umów
 - Własna rachunkowość i dokumentacja ewidencyjna
 - Własne decyzje, np. przy zakupie towarów

Wytyczna w sprawie systemu podatku od wartości dodanej stosuje zamiast stosowanego w narodowej ustawie o podatku od wartości dodanej pojęcia "zakład,, pojęcie „stałej filii”.

Według tego pojęcie (podatku obrotowego) zakładu jest identyczne z tym ze wskazanym w artykule 44 zdanie 2 Wytycznej systemowej do podatku o wartości dodanej pojęciem unijnoprawnym „stałej filii”.

Przykład 1:

Polski przedsiębiorca P świadczy dzieło na rzecz przedsiębiorcy niemieckiego. P ma swoje miejsce zamieszkanie w Polsce, z którego usługa – dzieło zostaje świadczone.

P świadczy na rzecz D inną usługę, które podlega opodatkowaniu w Niemczech. Dłużnikiem podatkowym usługi jest D jako odbiorca usługi (Procedura "reverse-charge").

Zmiana:

Usługa świadczona jest przez niemiecki zakład polskiego przedsiębiorcy P.

Także tu świadczenie P podlega opodatkowaniu w Niemczech. Tu jednak nie skutkuje procedura "reverse-charge". Oznacza to, P musi w swoim rachunku wykazać niemiecki podatek obrotowy i zarejestrować się w celu podatku obrotowego w Niemczech.

Także dla różnych świadczeń wstępnych, w szczególności dla usług doradczych i świadczeń o dzieło decydujące jest, czy świadczenie świadczone było dla niemieckiego zakładu lub dla polskiego przedsiębiorcy mającego siedzibę za granicą.

Ponieważ należy tu zbadać, czy podatek obrotowy wystawiony w rachunku dla polskiego przedsiębiorcy podlega odliczeniu.

W praktyce dla polskich przedsiębiorstw podnoszone są podatki podlegające odliczeniu w ramach systemu rozliczeń podatkowych, które przez niemieckie przedsiębiorstwa wykazane zostały błędnie z niemieckim podatkiem obrotowym. Podatek podlegający odliczeniu nie podlega wtedy odliczeniu, jeżeli dla tego obrotu obowiązuje procedura "reverse-charge".

4. Procedura "reverse-charge"

4.1 Nowe dane obligatoryjne dla usług objętych „reverse charge”

W § 14a ust. 5 UStG skonkretyzowano dotychczasowy obowiązek informowania o rozliczaniu podatku przez nabywcę usługi zgodnie z § 13b ust. 5 UstG. Jest to zgodnie z unijną wytyczną prawną zawartą w artykule 226 nr 11a Dyrektywa w sprawie systemu podatku VAT (MwStSystRL).

W tzw. procedurze „reverse charge” (§ 13b UStG) przedsiębiorstwo świadczące usługi nie jest dłużnikiem podatku VAT. Jest nim odbiorca usługi. Jeśli przedsiębiorstwo świadczy usługę objętą procedurą „reverse charge”, wówczas musi ono w wystawionej przez siebie fakturze zawrzeć informację o rozliczeniu podatku przez nabywcę usługi. Taka adnotacja może mieć różne sformułowania.

Od dnia 30.06.2013 r. stosowny rachunek musi **bezwzględnie** zawierać adnotację „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers” „Dłużność podatkowa odbiorcy usługi”.

Zgodnie z pismem Federalnego Ministerstwa Finansów z dnia 25.10.2013 administracja skarbową akceptuje również stosowanie angielskiego pojęcia „reverse charge” /„Odwrotne obciążenie odbiorcy usługi,/ (por. załącznik 1).

Informacja: Regulacje dotyczące stosowania w Europie procedury „reverse charge” w odniesieniu do rozliczania podatku przez nabywcę usługi przedstawiono w Załączniku 2.

Jeżeli brak jest tej adnotacji lub zamiast niej zostanie zastosowane inne sformułowanie, wówczas to sformułowanie nie będzie miało żadnego skutku na odliczenia podatku VAT, ponieważ to odliczenie zakłada w przypadkach „reverse charge” wystawienie faktury zgodnie z przepisami.

Jeśli usługi „reverse charge” świadczy się w zakresie **międzynarodowym**, powstaje pytanie, czy **faktury mają być wystawiane zgodnie z prawem krajowym czy zagranicznym**. Na to pytanie dano nową odpowiedź poprzez zmianę ustawy.

Jeżeli usługi „reverse charge” świadczone są w kraju (Niemcy), jednak przez zagraniczne przedsiębiorstwo (z UE), wówczas w przyszłości przy wystawianiu faktur należy stosować przepisy prawne zagranicznego państwa- członka UE.

Przedsiębiorca nie ma siedziby w kraju (Niemcy), jeśli nie ma w kraju ani siedziby firmy, ani centrum zarządzania, ani zakładu realizującego obroty, lub, – przy braku siedziby – miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu.

Regulacja ta obowiązuje również wówczas, gdy przedsiębiorca posiada w kraju (Niemcy) jedynie swoje miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu, jednak swoją siedzibę, centrum zarządzania lub zakład utrzymuje zagranicą.

Należy pamiętać:

Powyższa regulacja nie obowiązuje, jeśli rozliczenie odbywa się za pośrednictwem not uznaniowych.

W takim przypadku niemiecki odbiorca usługi musi w swojej nocie uznaniowej uwzględnić niemieckie wytyczne.

Przykład:

Polski przedsiębiorca P świadczy dzieło na rzecz niemieckiego przedsiębiorcy D. P ma siedzibę swego przedsiębiorstwa w Polsce i stamtąd świadczy dzieło.

P świadczy na rzecz D pozostałą usługę, która zgodnie z § 3a ust. 2 zdanie 1 UstG /ustawy o podatku obrotowym/ podlega opodatkowaniu w kraju (Niemcy). Dłużnikiem podatkowym w odniesieniu do podlegającej opodatkowaniu usługi jest D jako odbiorca usługi (zgodnie z § 13b ust. 5 zdanie 1 w powiązaniu z ust. 1 UStG).

a)

P wystawia fakturę.

P ma obowiązek wystawić fakturę zgodnie z obowiązującymi w Polsce wytycznymi w sprawie wystawiania faktur.

b)

P i D uzgadniają, że będą się rozliczać za pośrednictwem noty uznaniowej.

D ma obowiązek sporządzić notę uznaniową zgodnie z obowiązującymi w Niemczech wytycznymi w sprawie wystawiania faktur.

4.2 Nowe terminy wystawiania faktur

Dla określonych przypadków wprowadzono nowe uregulowanie, do kiedy należy wystawiać fakturę. Za pośrednictwem nowej regulacji wprowadzono do niemieckiego prawa Artykuł 222 podrozdział 1 Dyrektywy w sprawie systemu podatku VAT.

W przypadku usług B2B świadczonych w innym państwie członkowskim, które są objęte procedurą „reverse charge”, faktura musi zostać wystawiona **do 15 dnia następnego miesiąca** (po realizacji obrotu) (§ 14a ust. 1 zdanie 2 UStG w nowej wersji).

Przykład:

Doradca podatkowy D z Düsseldorfu świadczy w sierpniu 2013 doradztwo na rzecz przedsiębiorstwa w Polsce w zakresie podatku od wynagrodzenia. Usługa jest opodatkowana w Polsce zgodnie z § 3a ust. 2 UStG. Tam zostaje ona objęta procedurą „reverse charge” (zgodnie z artykułem 196 Dyrektywy w sprawie systemu podatku VAT). Doradca podatkowy D musi rozliczyć swoją usługę do dnia 15.09.2013. Faktura musi zawierać adnotację „**Odwrotne obciążenie odbiorcy usługi**”.

Również w przypadku **dostawy wewnątrzspółnotowej** rozliczenie będzie w przyszłości musiało nastąpić **do 15 dnia następnego miesiąca** (po realizacji obrotu) (§ 14a ust. 3 zdanie 1 UStG w nowej wersji).

**BM Partner Revision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
[Kontrola gospodarcza Sp. z o.o.]**

**BM Partner GmbH Steuerberatungsgesellschaft
[Doradztwo podatkowe Sp. z o.o.]**

Kanzlerstr. 8
40472 Düsseldorf
mail@bmpartner.de

Tel.: +49 / 211 / 96 05 03
Fax: +49 / 211 / 96 05 170
www.bmpartner.de

ZWOLNIENIE Z ODPOWIEDZIALNOŚCI

Informacje zawarte w niniejszych materiałach roboczych mają charakter ogólny i nie stanowią doradztwa w sensie ekonomicznym, podatkowym czy prawnym. Nie mogą one i nie powinny zastępować fachowego indywidualnego doradztwa. W celu uzyskania dalszych informacji prosimy o zwrócenie się o poradę indywidualną.

Zebranie i opracowanie tych informacji zostało dokonane z należytą starannością. Niemniej jednak nie możemy przejąć żadnej odpowiedzialności – z jakiegokolwiek powodu prawnego – za ich prawidłowość, aktualność i kompletność.

Treść niniejszych materiałów roboczych podlega niemieckiemu prawu autorskiemu. Kopiowanie, przetwarzanie, rozpowszechnianie i stosowanie w każdej formie poza granicami prawa autorskiego wymaga pisemnej zgody BM Partner GmbH. Pobieranie i kopiowanie tej strony jest dozwolone tylko w celach prywatnych, nie do użytku komercyjnego.