

**Aktualne aspekty podatkowe dotyczące należących
do polskich przedsiębiorstw zakładów
w Niemczech**

Prof. dr Heinz Moll
Doradca podatkowy / radca prawny

Wykład w dniu 29 listopada 2013
Seminarium UNI-BUD
w Warszawie

1. Aktualne zmiany pojęcia „zakład” zgodnie z art. 5 polsko-niemieckiej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (Umowa), w szczególności w odniesieniu do tak zwanych „zakładów usługowych”

1.1 Artykuł 7 ust. 1 Umowy: Zyski przedsiębiorstwa mającego siedzibę w jednym z umwiających się państw (np. w Polsce) osiągniętych w innym umawiającym się państwie (np. Niemcy) tylko w takiej mierze, w jakiej mogą być przyporządkowane do działającego w tym państwie zakładu.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 Umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania "Zyski przedsiębiorstwa pochodzącego z umawiającego się państwa ... mogą być opodatkowane tylko w tym państwie, chyba że, przedsiębiorstwo wykonuje swoją działalność w innym umawiającym się państwie poprzez działający tam zakład. Jeśli przedsiębiorstwo prowadzi swoją działalność w ten sposób, wówczas zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w innym państwie, jednak tylko wówczas, jeśli można je przyporządkować do tego zakładu."

1.2 Artykuł 5 ust. 1 i 2 Umowy - Pojęcie „zakładu”

Zgodnie z art. 5 ust. 1 Umowy pojęcie "zakład" oznacza **placówkę o stałej lokalizacji**, poprzez którą przedsiębiorstwo prowadzi w całości lub częściowo swoją działalność.

- Placówka: pomieszczenia, urządzenia i maszyny lub określone "miejsce"
- Zgodnie z niemiecką interpretacją wymagana jest określona „możliwość dysponowania” zagranicznego przedsiębiorstwa w stosunku do pomieszczeń lub miejsca (np.. pomieszczenie zamykane przez polskie przedsiębiorstwo, co nie wyklucza jednak możliwości wejścia do tego pomieszczenia przez inne przedsiębiorstwo (klient).

Przykład malarza pokojowego:

Polski malarz pokojowy, który przez kilka lat kilkakrotnie po kilka dni w tygodniu wykonuje prace malarskie w budynku zakładowym swojego głównego klienta w jego miejscu prowadzenia działalności w Niemczech, zgodnie z niemiecką interpretacją jedynie przez samą swoją obecność w budynku biurowym, w którym przez długi czas wykonuje być może najważniejszą funkcję w swojej działalności gospodarczej, nie posiada jednak zakładu, jeśli nie utrzymuje pomieszczenia w powyższym rozumieniu.

Ta wąska interpretacja pojęcia zakładu została zasadniczo potwierdzona również przez OECD. Według interpretacji OECD w powyższym przypadku do założenia „zakładu usługowego” konieczna byłaby wyraźna specjalna regulacja w uzgodnionym artykule 5 Umowy.

Niektóre państwa jednak nie akceptują tej wąskiej interpretacji pojęcia „zakładu”. Tak jest np. w Czechach i Słowacji, które bez osobnej regulacji w Umowie opodatkowują przychody niemieckich usługodawców świadczących usługi na rzecz czeskich lub słowackich zleceniodawców bez odpowiedniej regulacji w Umowie. W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania niemiecka administracja finansowa zapewnia w takich przypadkach kierując się zasadą słuszności zaliczenie czeskiego lub słowackiego podatku na poczet podatku niemieckiego.

Federalny Trybunał Finansowy, który w poprzednich latach zajmował trochę ambiwalentne stanowisko wobec tej problematyki, w swoim wyroku z dnia 4.6.2008 zasadniczo potwierdził stanowisko niemieckiej administracji finansowej.

- Również usługi, które nie są realizacją robót budowlanych lub montażowych, zgodnie z niemieckim stanowiskiem są wykonywane jako zakład tylko pod warunkiem prowadzenia „placówki” zgodnie z powyższymi kryteriami.
- W podpisanej przez Niemcy umowie w sprawie unikania podwójnego opodatkowania nie występuje **wyraźnie osobna regulacja w sprawie „zakładów usługowych”** niezależnie od zakładów budowlanych i montażowych.

1.3 Artykuł 5 ust. 3 Umowy - Realizacja budowy lub robót montażowych jako zakład

"Realizacja budowy lub robót montażowych jest wówczas zakładem, jeśli jej okres przekracza 12 miesięcy"

- Granica 12 miesięcy obowiązuje również wówczas, jeśli do realizacji budowy lub robót montażowych należy posiadający stałą lokalizację obiekt zakładowy, np. warsztat.
- Granica 12 miesięcy obowiązuje osobno dla każdej poszczególnej realizacji budowy lub robót montażowych **jednakże**: ma miejsce zsumowanie, jeśli realizacja budowy lub robót montażowych tworzą całość powiązaną pod względem ekonomicznym i geograficznym.
- Przejściowe przerwy w realizacji np. z powodu niepogody lub z innych powodów są zaliczane do okresu trwania realizacji.

2. Aktualne zmiany w zakresie ustalania zysków osiągniętych przez zakłady

2.1 **Niezmiennie** obowiązuje regulacja, że **zyski** osiągnięte z działalności prowadzonej z udziałem niemieckich klientów ("wyniki zlecenia") przez polskie przedsiębiorstwo są **dzielone** z jednej strony na główną siedzibę firmy w Polsce a z drugiej strony na zakład działający w Niemczech **w zależności od funkcji realizowanych przez główną siedzibę firmy w Polsce z jednej strony a zlokalizowany w Niemczech zakład z drugiej strony.**

2.2 **Najczęściej realizowane przez główną siedzibę w Polsce funkcje** w celu osiągnięcia wyników zlecenia z udziałem niemieckiego klienta:

- Akwizycja zlecenia łącznie z opracowaniem koncepcji technicznej stanowiącej podstawę zlecenia
- Negocjacje w sprawie umowy prowadzone do momentu zawarcia umowy
- Kalkulacje wstępne i dodatkowe
- Zarządzanie zleceniem i nadzorowanie realizacji zlecenia
- Zapewnienie właściwego personelu do wszystkich zadań specjalnych

- Planowanie zatrudnienia personelu
- Szkolenie personelu w zakresie obejmującym zatrudnienie w Niemczech np. w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy (BHP)
- Realizacja związanych z zatrudnieniem personelu w Niemczech obowiązków meldunkowych (zameldowanie i wymeldowanie pracowników) oraz obowiązków kontrolnych wobec niemieckich urzędów jak również odpowiednie negocjacje.
- Przejęcie ryzyka zleceniodawcy wynikającego z zatrudnienia pracowników w Niemczech
- Gromadzenie, kontrolowanie i opracowywanie dowodów dla księgowości zakładu.
- Monity, realizacja płatności itp. .
- Zapewnienie środków finansowych w celu finansowania procesów produkcyjnych.
- Przejęcie całości ryzyka przedsiębiorstwa związanego z działalnością zakładów łącznie z przejęciem nieograniczonej odpowiedzialności cywilnej za zaciągane przez zakłady zobowiązania.

- 2.3 **W przyszłości: Zadanie obowiązujących dotychczas zasad: ryczałtowy podział** zysków wynikających z działalności realizowanej z udziałem niemieckiego klienta na główną siedzibę przedsiębiorstwa w Polsce i na zlokalizowany w Niemczech zakład, zgodnie z funkcjami realizowanymi przez główną siedzibę firmy w Polsce i zakład w Niemczech.
- 2.4 **"Nowe zasady OECD** ("Authorized OECD Approach, "**AOA**") mają na celu **analogiczne zastosowanie zasad OECD w odniesieniu do cen transferowych** dotyczących usług świadczonych pomiędzy jednostką nadrzędna (spółka -matka) w jednym kraju i jednostką zależną (kapitałowa spółka-córka) w innym kraju **w odniesieniu do usług realizowanych przez główną siedzibę firmy oraz zakład zgodnie z ich każdorazowo określonymi funkcjami.**
- 2.4.1 **Centralnym punktem** w komentarzach OECD do zasad AOA stanowi rozgraniczenie zysku pomiędzy główną siedzibą firmy a zakładami w bankach, spółkach ubezpieczeniowych i innych instytucjach finansowych
- 2.4.2 **Brak** osobnych komentarzy w sprawie **zakładów budowlanych i montażowych.**

2.5 Właściwa nowa wersja art. Art. 7 umowy wzorcowej OECD-z roku 2010

1. Art. 7 ust. 1 i 2 umowy wzorcowej **2010**

- (1) Zyski przedsiębiorstwa pochodzącego z umawiającego się państwa mogą być opodatkowane tylko w tym państwie, chyba że, przedsiębiorstwo wykonuje swoją działalność w innym umawiającym się państwie poprzez działający tam zakład. Jeśli przedsiębiorstwo prowadzi swoją działalność w ten sposób, wówczas zyski przedsiębiorstwa, które można przyporządkować do zakładu zgodnie z ustępem 2, można opodatkować w innym państwie.
- (2) Przy zastosowaniu tego artykułu oraz artykułów 23A, 23B należy uwzględnić zyski, które należy przyporządkować do wymienionego w ustępie 1 zakładu w każdym państwie umawiającym się, zyski, które ten zakład mógł osiągnąć, w szczególności w obrocie z innymi częściami tego przedsiębiorstwa, którego jest zakładem, jeśli zakład jako samodzielne i niezależne przedsiębiorstwo prowadziłby taką samą lub podobną działalność na takich samych lub podobnych warunkach; przy tym należy uwzględnić pełnione przez przedsiębiorstwo, przez zakład i inne części przedsiębiorstwa funkcje, wykorzystane dobra gospodarcza i przejęte ryzyko.

2. Art. 7 ust. 1 i 2 **dotychczasowej** umowy wzorcowej

- (1) Zyski przedsiębiorstwa pochodzącego z umawiającego się państwa mogą być opodatkowane tylko w tym państwie, chyba że, przedsiębiorstwo wykonuje swoją działalność w innym umawiającym się państwie poprzez położony tam zakład. Jeśli przedsiębiorstwo prowadzi swoją działalność w ten sposób, wówczas zyski przedsiębiorstwa można opodatkować w innym państwie, jednak tylko wówczas, jeśli można je przyporządkować do tego zakładu.
- (2) Jeśli przedsiębiorstwo z jednego umawiającego się państwa prowadzi swoją działalność w innym umawiającym się państwie poprzez położony tam zakład, to z zastrzeżeniem ustępu 3 w każdym umawiającym się państwie przyporządkowuje się do zakładu zyski, które mógłby osiągnąć, jeśli prowadziłby taką samą lub podobną działalność na takich samych lub podobnych warunkach jako samodzielne przedsiębiorstwo i w obrocie z przedsiębiorstwem, którego jest zakładem.

2.6 Implementacja regulacji AOA w niemieckim prawie podatkowym w drodze rocznej ustawy w sprawie podatku z roku 2013

2.7 Projekt **rozporządzenia w sprawie podziału zysków osiągniętych przez zakłady** sporządzony przez niemieckie ministerstwo finansów i opracowany na bazie AOA

2.8 **Postępowanie w praktyce** z zakresie ustalania zysków osiągniętych przez zakłady zgodnie z AOA

2.8.1 Opis głównej siedziby firmy oraz zakładu na podstawie funkcji realizowanych przez te jednostki jako **fikcyjnie samodzielne i niezależne przedsiębiorstwa** ("functionally separate entities")

2.8.2 **Funkcjonalne przyporządkowanie** kosztów do głównej siedziby firmy i do zakładu.

2.8.3 **Zgodne z realizowanymi funkcjami** określenie cen transferowych pomiędzy główną siedzibą firmy oraz zakładem jako „ceny na bazie cen wolnorynkowych”

2.9 Zalecenia w sprawie postępowania w praktyce przez polskie przedsiębiorstwa przy **przechodzeniu na nowy system**

- Należy pamiętać, że nowy system zasadniczo obowiązuje po raz pierwszy już w roku 2013. **Ale:** zgodnie z § 34 projektu rozporządzenia w sprawie podziału zysku zakładów – przejściowa regulacja dla zakładów budowlanych i montażowych – przychody zakładu budowlanego lub montażowego, który istniał już przed dniem 1.1.2013, będą aż do zakończenia działalności tego zakładu rozliczane na zasadach dotychczas uznawanych przez administrację skarbową. Odpowiednie postanowienie obowiązuje w odniesieniu do zakładów budowlanych i montażowych, które powstaną w roku 2013, jeśli przedsiębiorstwo

- wykaże, że przy kalkulacji swoich usług opierało się na zasadach dotychczas uznawanych przez administrację skarbową, i
- wiarygodnie uzasadni, że regulacje tego rozporządzenia pozbawiają jego kalkulację jej podstaw.

- Jeśli dotychczas nie dokonano podziału zysku z działalności w Niemczech na główną siedzibę firmy i na zakład, należy – po dogłębnej analizie i naradzie z polskim doradcą finansowym – jeszcze raz złożyć wniosek o zgodny z dotychczas obowiązującymi przepisami mniej lub bardziej „ryczałtowy” podział zysku za kilka ubiegłych lat.

- Dogłębna analiza funkcji realizowanych przez główną siedzibę firmy oraz zakład.

- Na tej bazie następują zmiany cen transferowych dla funkcji głównej siedziby firmy oraz zakładu. **Przy tym nie należy postępować zbyt szczegółowo – oznacza to np. przyjąć raczej "bardziej globalne" ceny transferowe dla grupy funkcji, aby w późniejszych latach łatwiej było wprowadzać modyfikacje wynikające z nowych doświadczeń.**

A więc: unikanie niepotrzebnie szczegółowych ustaleń na kolejne lata.

- Niemiecka administracja finansowa w pierwszych latach obowiązywania nie będzie stawiać zbyt wysokich wymagań w stosunku do nowego systemu cen transferowych. Będzie się z pewnością kierować „wynikiem” i zadowalać tym, gdy przy podziale dla zakładu w Niemczech wyniknie „łączny udział w zysku” w wysokości około 30%.

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.