

# Stały zakład – prace budowlane

Prace budowlane (montażowe/installacyjne) wykonywane w jednym państwie przez podmiot mający siedzibę/miejsce zarządu w innym państwie mogą prowadzić do powstania zakładu (*permanent establishment*), a w konsekwencji również do opodatkowania części dochodu tego podmiotu w tym państwie. Konieczność rozliczenia części dochodu w innym państwie może dotyczyć zarówno polskiego podmiotu wykonującego prace budowlane za granicą, jak i zagranicznego kontrahenta, który wykonuje prace na placu budowy na terytorium Polski.



**Katarzyna Kunka**

starszy menedżer  
Deloitte Doradztwo Podatkowe Tokarski  
i Wspólnicy spółka komandytowa



**Łukasz Starosta**

starszy konsultant  
Deloitte Doradztwo Podatkowe Tokarski  
i Wspólnicy spółka komandytowa

## ZAKŁAD – OGÓLNE ZASADY

Pojęcie zakładu (*permanent establishment*) jest jedną z najważniejszych koncepcji w międzynarodowym prawie podatkowym. Zgodnie z generalną zasadą stosowaną przez jurysdykcje podatkowe zyski osiągane przez przedsiębiorstwo podatnika będącego rezydentem jednego państwa nie podlegają opodatkowaniu w drugim państwie. Sytuacja może ulec zmianie, gdy dojdzie do powstania zakładu na terytorium drugiego państwa – w takim wypadku, zgodnie z brzmieniem Modelowej Konwencji OECD (stanowiącej wzór dla znacznej części umów o unikaniu podwójnego opodatkowania) zyski generowane przez przedsiębiorstwo podatnika mogą być opodatkowane w drugim państwie (jednak tylko w takiej mierze, w jakiej mogą być przypisane temu zakładowi). Generalnie (stały) zakład jest rozumiany jako stała placówka gospodarcza (np. oddział, filia, biuro, przedstawicielstwo, fabryka), poprzez którą prowadzona jest całkowicie lub częściowo działalność przedsiębiorstwa na terenie danego państwa. Stałość placówki jest rozpatrywana głównie w aspekcie geograficznym i temporalnym (przy czym w ramach ogólnej zasady nie wskazuje się minimalnego okresu, po którym placówka może ukonstytuować zakład).

## ZAKŁAD – PLACÓWKA BUDOWLANA (SZCZEGÓLNE REGULACJE)

Szczególnym przypadkiem, w którym może dojść (w określonych okolicznościach) do powstania zakładu, jest wykonywanie prac o charakterze budowlanym.

Przykładowo w odniesieniu do polskich regulacji ustawa o CIT<sup>1</sup> wprowadza własną definicję zakładu związanego z tzw. placem budowy, zgodnie

<sup>1</sup> Artykuł 4a pkt 1 i lit. c) ustawy o CIT. Analogiczne regulacje zostały implementowane do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Artykuł 5a pkt 22 ustawy o PIT), przy czym treść artykułu została skupiona i referuje do regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT).

”  
W ZAWARTYCH PRZEZ POLSKĘ UPO  
MINIMALNYM OKRESEM TRWANIA ROBÓT  
BUDOWLANYCH (MONTAŻOWYCH,  
INSTALACYJNYCH ITP.) PROWADZĄCYCH  
DO POWSTANIA ZAKŁADU JEST  
NAJCZĘŚCIEJ 12 MIESIĘCY (PRZY CZYM  
W KAŻDYM PRZYPADKU WARTO  
SIĘGNAĆ DO KONKRETNEJ UPO, GDYŻ  
POSTANOWIENIA POSZCZEGÓLNYCH  
UMÓW RÓŻNIĄ SIĘ ZNACZNIE POMIĘDZY  
SOBĄ I OKRES TEN MOŻE BYĆ USTALONY  
NA 6–24 MIESIĘCY.)”

z którą zagraniczny zakład oznacza m.in. plac budowy, budowę, montaż lub instalację, prowadzone na terytorium jednego państwa przez podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium innego państwa. Co istotne, definicja ta ma zastosowanie w odniesieniu do zagranicznych podmiotów prowadzących działalność na terytorium Polski tylko wtedy, gdy właściwa umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: UPO) zawarta

”  
CZYNNIKIEM, KTÓRY PRZESĄDZA  
O MOMENCIE ROZPOCZĘCIA PRAC, NIE  
BĘDĄ ZATEM WYŁĄCZNIE CZYNNOŚCI  
PRAWNE (TAKIE JAK PODPISANIE  
KONTRAKTU BUDOWLANEGO), LECZ  
FAKTYCZNA OBECNOŚĆ PRZEDSIĘBIORCY  
LUB JEGO PRACOWNIKÓW

przez Polskę z innym państwem (której postanowienia mają zasadniczo pierwszeństwo przed krajowymi regulacjami CIT) nie stanowi inaczej.

Warto zaznaczyć, że jakkolwiek ustawa o CIT nie przewiduje żadnego ograniczenia czasowego w zakresie powstania zakładu w przypadku placu budowy, to na podstawie postanowień odpowiednich UPO powstanie zakładu w przypadku placu budowy jest co do zasady ograniczone czynnikiem czasowym. W zawartych przez Polskę UPO minimalnym okresem trwania robót budowlanych (montażowych, instalacyjnych itp.) prowadzących do powstania zakładu jest najczęściej 12 miesięcy (przy czym w każdym przypadku warto sięgnąć do konkretnej UPO, gdyż postanowienia poszczególnych umów różnią się znacznie pomiędzy sobą i okres ten może być ustalony na 6–24 mies.<sup>2</sup>). W konsekwencji w wypadku prowadzenia prac budowlanych itp. zasadniczo dopiero po upływie okresu wskazanego w odpowiedniej UPO można mówić o powstaniu zakładu skutkującym koniecznością opodatkowania zysków generowanych przez zakład w państwie jego powstania.

## KWESTIE PRAKTYCZNE

Komentarz do Modelowej Konwencji OECD<sup>3</sup> (będącej swoistym wzorem, na którym oparta jest znaczna część postanowień UPO zawieranych przez Polskę) precyzuje również część praktycznych kwestii mogących budzić wątpliwość w zakresie powstania zakładu w odniesieniu do prac o charakterze budowlanym.

Przykładowo w Komentarzu wskazano, że jako prace budowlane należy rozumieć również budowę dróg, mostów, kanałów, prace renowacyjne (wymagające jednak większego zaangażowania gospodarczego niż zwykle utrzymanie/odnawianie), układanie rurociągów, kopanie i pogłębianie, a także sporządzanie planów na miejscu budowy oraz nadzór nad budową budynków<sup>4</sup>. Ponadto w komentarzu wskazuje się, że projekt instalacji może obejmować także instalacje dotyczące maszyn i wyposażenia budynków.

Pewne wątpliwości mogą dotyczyć także określenia początkowego momentu, od którego należy liczyć minimalny okres konieczny do powstania zakładu. W Komentarzu wskazuje się, że plac budowy zasadniczo istnieje od dnia, w którym przedsiębiorca faktycznie rozpoczyna działalność w ramach danej placówki, włączając wszelkie prace przygotowawcze wykonane w państwie, w którym ma być wzniesiony obiekt (przykładowo założenie biura projektowego). Czynnikiem, który przesądza o momencie rozpoczęcia prac, nie będą zatem wyłącznie czynności prawne (takie jak podpisanie kontraktu budowlanego), lecz faktyczna obecność przedsiębiorcy lub jego pracowników. Jeżeli chodzi o moment zakończenia prac

<sup>2</sup> Przykładowo: (i) w UPO pomiędzy Polską i Chile jest to okres 6 miesięcy; (ii) w UPO pomiędzy Polską i Litwą – 9 miesięcy; (iii) w UPO pomiędzy Polską i Niemcami – 12 miesięcy; (iv) w UPO pomiędzy Polską i USA (obecnie obowiązująca, z 8 października 1974 r.) – 18 miesięcy; (v) w UPO pomiędzy Polską i Rosją okres ten wynosi zasadniczo 12 miesięcy, może jednak zostać wydłużony do 24 miesięcy.

<sup>3</sup> Zarówno Modelowa Konwencja OECD, jak i Komentarz do niej nie są źródłem powszechnie obowiązującego prawa w Polsce, natomiast stanowią wskazówkę, jak należy interpretować zapisy umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Organy podatkowe oraz sądy administracyjne często powołują się na zapisy Komentarza w wydawanych interpretacjach/orzeczeniach.

<sup>4</sup> Pkt 17 Komentarza do Art. 5 ust. 3 Modelowej Konwencji OECD.

budowlanych, to należy go rozpatrywać pod kątem faktycznego ukończenia prac lub ich trwałego zaniechania. Dodatkowo okresowe przerwy w pracy (złe warunki pogodowe, opóźnienia w dostawie materiałów) nie wpływają co do zasady na przerwanie minimalnego okresu koniecznego do powstania zakładu<sup>5</sup>.

Wątpliwości mogą dotyczyć również sytuacji, w której inwestor prowadzi w obcym państwie więcej niż jedną inwestycję. W takim wypadku, zgodnie z Komentarzem, minimalny okres konieczny do ukonstytuowania zakładu powinien być odnoszony co do zasady indywidualnie do każdego miejsca budowy/projektu. Z drugiej strony prace budowlane należy postrzegać jako jeden projekt, nawet jeżeli są prowadzone na podstawie kilku różnych umów, ale stanowią całość z ekonomicznego i geograficznego punktu widzenia<sup>6</sup>. W takim wypadku może dojść do powstania zakładu, nawet jeżeli prace wykonywane na podstawie każdej z umów nie będą przekraczały minimalnego okresu koniecznego do ukonstytuowania zakładu (dojdzie do tego, jeżeli łączny czas prowadzenia prac przekroczy wskazany okres).

Jednocześnie w Komentarzu wskazuje się, że w wypadku współpracy z innymi podmiotami (podwykonawcami) prace wykonywane na placu budowy przez podwykonawców zasadniczo wlicza się do okresu prowadzenia budowy przez generalnego wykonawcę (czas spędzony na placu budowy przez podwykonawcę traktuje się jako czas wpływający na ustalenie minimalnego okresu trwania prac budowlanych, koniecznego aby uznać je za zakład dla generalnego wykonawcy). Z drugiej strony prace budowlane wykonywane przez podwykonawcę mogą ukonstytuować zakład (dla tego podmiotu) jedynie wówczas, gdy podwykonawca (lub jego pracownicy) spędzą na placu budowy czas przekraczający okres wymagany postanowieniami odpowiedniej UPO<sup>7</sup>.

W tym kontekście należy zauważyć, że jakkolwiek organy podatkowe oraz sądy administracyjne często powołują się na zapisy Komentarza do Modelowej Konwencji OECD w wydawanych interpretacjach/orzeczeniach, to w zakresie kwestii dotyczących powstania zakładu oraz jego rozliczeń (w tym zakładu, którego przedmiotem działalności są prace budowlane itp., kontrakty średnio-/długoterminowe) brak jest szczegółowych wytycznych czy też wysoce ugruntowanej praktyki. W zakresie wątpliwych kwestii (w szczególności przesądających o powstaniu zakładu, a zatem również o konieczności opodatkowania przypisanych do niego zysków) warto zatem rozważyć wystąpienie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w celu potwierdzenia odpowiednich skutków podatkowych.

## PODSUMOWANIE

W kontekście tych rozważań warto pamiętać, że w wypadku prac budowlanych oraz realizacji innych kontraktów o podobnym charakterze (np. prac montażowych, instalacyjnych itp.) wykonywanych przez zagranicznego kontrahenta na terytorium Polski część jego dochodu może być opodatkowana w Polsce, jeżeli dojdzie do powstania zakładu w rozumieniu polskich regulacji podatkowych z uwzględnieniem postanowień odpowiedniej UPO.

Jednocześnie – jeżeli prace budowlane itp. projekty będą wykonywane przez polski podmiot za granicą – warto mieć świadomość możliwości powstania zakładu oraz konieczności opodatkowania części dochodu wygenerowanego przez zagraniczną działalność (jeśli doszłoby do wykreowania zakładu w państwie, w którym prowadzona będzie dana część działalności). W tym wypadku w pierwszej kolejności warto sięgnąć do postanowień właściwej UPO, aby ustalić minimalny okres prowadzenia prac budowlanych skutkujący ukonstytuowaniem zakładu. Gdy natomiast Polska nie zawarła UPO z państwem, w którym prowadzone są takie prace, zastosowanie znajdują wewnętrzne regulacje krajowe danego państwa, które mogą być bardziej restrykcyjne od postanowień UPO (podobnie jak przepisy polskiej ustawy o CIT, które nie przewidują żadnego minimalnego okresu trwania prac koniecznego do uznania ich za zdarzenie skutkujące powstaniem zakładu w Polsce). ■

<sup>5</sup> Pkt 19 Komentarza do Art. 5 ust. 3 Modelowej Konwencji OECD.

<sup>6</sup> Pkt 18 Komentarza do Art. 5 ust. 3 Modelowej Konwencji OECD.

<sup>7</sup> Pkt 19 Komentarza do Art. 5 ust. 3 Modelowej Konwencji OECD.