



Data: 17.06.2024

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

## CZYM JEST ZAKŁAD AGENCYJNY I KIEDY POWSTAJE

Powstanie zakładu podatkowego wiąże się dla zagranicznego przedsiębiorcy z szeregiem obowiązków, w szczególności z koniecznością rejestracji w Polsce, a także kalkulacji i zapłaty miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy CIT.

Prowadzenie działalności w Polsce przez podmioty zagraniczne może prowadzić do powstania tzw. zakładu podatkowego (ang. permanent establishment; niem. Betriebsstätte). Na podstawie obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także wytycznych międzynarodowych jednym z podstawowych rodzajów zakładu podatkowego jest zakład typu agencyjnego. Dlatego bardzo istotna dla przedsiębiorcy jest świadomość ryzyka powstania zakładu podatkowego, a także znajomość regulacji z tego obszaru.

## CHARAKTERYSTYCZNE CECHY

Na podstawie regulacji Modelowej Konwencji OECD (art. 5 ust. 5), a także poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO) można przyjąć ogólne założenie, że najistotniejszą cechą zakładu agencyjnego jest posiadanie przedstawiciela, który działa w imieniu danej spółki na terenie innego kraju oraz posiada i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo do zawierania umów w innym państwie. Podejmowanie czynności za pośrednictwem maklera, generalnego komisanta albo jakiegokolwiek innego niezależnego przedstawiciela, pod warunkiem że te osoby działają w ramach swojej zwykłej działalności (art. 5 ust. 6), nie prowadzi do powstania zakładu podatkowego.

## PRZYKŁAD

XYZ GmbH z siedzibą w Niemczech zajmuje się dystrybucją walizek i plecaków turystycznych. Spółka zatrudnia dwóch pracowników na stanowisku sales representative, którzy jako miejsce świadczenia pracy mają wskazaną Polskę. Pracownicy podlegają kierownictwu spółki i są związani jej poleceniami. Do obowiązków pracowników należy rozwijanie sieci sprzedaży na terenie Polski i poszukiwanie nowych kontrahentów. Pracownicy posiadają pełnomocnictwo do reprezentowania XYZ GmbH i zawierania w jej imieniu umów sprzedaży.

W każdym analizowanym stanie faktycznym kluczowe jest zatem rozstrzygnięcie tych dwóch elementów:

- po pierwsze, czy przedstawiciel spółki ma charakter przedstawiciela zależnego czy niezależnego (oceniając niezależność agenta/przedstawiciela należy wziąć pod uwagę m.in. to, czy jego działalność podlega szczegółowej instrukcji ze strony przedsiębiorstwa, czy odpowiada on za rezultaty swojej pracy, czy ponosi ryzyko gospodarcze, a także w jaki sposób kalkulowane jest wynagrodzenie agenta),
- po drugie, czy dysponuje on i zwyczajowo wykorzystuje pełnomocnictwo do działania w imieniu innego podmiotu.

Często odpowiedź na te pytania może nie być oczywista. Na podstawie wydawanych przez organy podatkowe interpretacji indywidualnych można zauważyć tendencję do szerokiego rozumienia ww. elementów i tym samym szerokiej wykładni samego pojęcia zakładu agencyjnego. W szczególności w sposób rozszerzający organy podatkowe definiują przede wszystkim warunek związany z posiadaniem i wykorzystywaniem pełnomocnictwa. Organy podatkowe za wystarczające uznają bowiem odgrywanie przez przedstawiciela/agenta głównej roli przy doprowadzeniu do zawarcia kontraktów, które są rutynowo zawierane bez istotnej modyfikacji przez spółkę. Nie ma więc w tym przypadku konieczności posiadania formalnego lub dorozumianego pełnomocnictwa do zawierania umów przez agenta/przedstawiciela. Jeśli odrywa on istotną rolę w samym procesie ofertowania, ma określony wpływ na kształtowanie się wynagrodzenia lub ma możliwość udzielenia rabatów, jest odpowiedzialny za zbieranie zamówień i przekazywanie ich do spółki, przez co odgrywa istotną rolę w kształtowaniu przyszłych stosunków umownych, to wówczas ryzyko powstania zakładu podatkowego jest istotne.

#### PRZYKŁAD

GHI GmbH z siedzibą w Austrii zajmuje się dystrybucją zabawek i puzzli dla dzieci. Spółka zatrudnia w Polsce pięciu pracowników na stanowisku marketing specialist, którzy jako miejsce pracy mają wskazaną Polskę. Pracownicy podlegają kierownictwu spółki i są związani jej poleceniami. Do obowiązków pracowników należy prowadzenie działalności marketingowej, dbanie o pozytywny wizerunek spółki, kontakt z klientem i obsługę klienta. Spółka przekazuje pracownikom katalogi i artykuły produkcyjne, które mogą być przekazywane klientom na spotkaniach promocyjnych. Pracownicy na podstawie wytycznych otrzymanych od spółki mogą opracować standardową ofertę i przekazać ją klientowi. Mogą również udzielać niewielkich rabatów – na podstawie obowiązującego cennika, zgodnie z wytycznymi spółki. Pracownicy nie zawierają żadnych umów, umowy są zawierane bezpośrednio ze spółką.

#### PRZYGOTOWANIE LUB POMOC

Na podstawie regulacji Modelowej Konwencji OECD, a także poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO) istnieje wyjątek, kiedy działalność agenta/przedstawiciela może nie prowadzić do powstania zakładu podatkowego na terenie innego państwa. Mówimy o przypadku, gdy działalność realizowana przez agenta/przedstawiciela ma charakter działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym. W tym zakresie w praktyce pojawiają się trudności interpretacyjne w rozstrzygnięciu, jaka działalność i podejmowanie jakich czynności może zostać zakwalifikowane jako te o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym. Aby właściwie odpowiedzieć na to pytanie i właściwie zakwalifikować działalność, należy odpowiedzieć na następujące pytania:

- jaki jest główny przedmiot działalności gospodarczej spółki?
- czy działalność agenta/przedstawiciela pokrywa się z działalnością spółki?
- czy podejmowane przez agenta/przedstawiciela zadania realizują ten sam cel co podstawowa działalność spółki?

Dla oceny czy czynności mają charakter pomocniczy lub przygotowawczy bierze się pod uwagę czy podejmowane działania realizują te same cele co podstawowa działalność zagranicznego przedsiębiorstwa i czy stanowią istotną część działalności zagranicznego podmiotu. Przy ocenie tych aspektów można odwołać się do Komentarza do Modelowej Konwencji OECD. W praktyce organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych dość wąsko rozumieją działalność o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym i prezentują niekorzystne dla podatników stanowisko poprzez odmowę uznania za czynności pomocnicze zadań wynikających z umów wsparcia sprzedaży. W tym zakresie organy podatkowe odwołują się do zmian wprowadzonych do Komentarza do Modelowej Konwencji OECD z roku 2017, stosując przyjęty w Komentarzu kierunek interpretacji również do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przed wprowadzeniem

przedmiotowych zmian. Sądy administracyjne niestety nie reprezentują w tym zakresie jednolitego stanowiska i w zależności od rozpatrywanej sprawy orzekają na korzyść organu podatkowego (por. wyrok NSA z 6 października 2022 r., II FSK 312/20) albo podmiotu gospodarczego (por. wyrok NSA z 15 lutego 2022 r., II FSK 1340/19).

#### WSPÓŁPRACA ZE SPÓŁKĄ POWIĄZANĄ

Ryzyko powstania zakładu podatkowego może potencjalnie dotyczyć również współpracy ze spółką powiązaną. Świadczenie usług dla wąskiego grona odbiorców, w tym przede wszystkim dla podmiotów powiązanych, może być także przesłanką uznania zależności. W tym zakresie konieczna jest szczegółowa analiza, aby szczegółowo określić stopień zależności i poziom ryzyka uznania przez organy podatkowe, że współpraca z podmiotem powiązanym może prowadzić do powstania zakładu podatkowego.

Podstawa prawna:

- art. 5 ust. 5 Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku
- art. 3 ust. 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.)

#### ZDANIEM AUTORKI

W czasach wymiany międzynarodowej, a także swobody w zatrudnianiu pracowników problematyka zakładu podatkowego może dotyczyć znacznej grupy przedsiębiorców. W praktyce kluczowe jest zatem przygotowanie szczegółowej analizy funkcji i ryzyk, na podstawie której możliwe będzie właściwe określenie funkcji wykonywanych przez agenta/przedstawiciela i przez podmiot zagraniczny, a także określenie związanych z tym ryzyk. Na tej podstawie będzie możliwe oszacowanie ryzyka powstania zakładu podatkowego, a także określenie dalszych związanych z tym obowiązków. W celu potwierdzenia wykładni konkretnego stanu faktycznego możliwe jest również złożenie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Powstanie zakładu podatkowego dla zagranicznego przedsiębiorcy wiąże się z szeregiem obowiązków, w tym przede wszystkim koniecznością rejestracji w Polsce, a także kalkulacji i zapłaty miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy. W związku z tym istotne jest właściwe określenie stanu faktycznego, a także jego ocena.

Daria Walkowiak-Dobner, adwokat, Associate Partner we [wrocławskim biurze Rödl & Partner](#)