



Data: 5.08.2024

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

ZAKŁAD BUDOWLANY – KONSEKWENCJE PODATKOWE

Podmioty zagraniczne prowadzące działalność w Polsce, polegającą na realizacji projektów budowlanych lub montażowych, muszą brać pod uwagę ryzyko powstania tzw. zakładu podatkowego. Jego powstanie wpływa na ich rozliczenia podatkowe.

Zgodnie z obowiązującymi umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz międzynarodowymi wytycznymi, a także praktyką i zakresem współpracy gospodarczej pomiędzy państwami jednym z kluczowych rodzajów zakładu podatkowego jest ten o charakterze budowlanym. Z tego względu ważne dla przedsiębiorców jest zrozumienie ryzyka związanego z powstaniem zakładu podatkowego (zwyczajowo nazywanego „permanent establishment” po angielsku lub „Betriebsstätte” po niemiecku) oraz znajomość regulacji dotyczących tej kwestii.

ZAKŁAD BUDOWLANY – DEFINICJA

Zakład typu budowlanego to zgodnie z Konwencją Modelową OECD oraz obowiązującymi umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania miejsce prowadzenia prac budowlanych, montażowych lub instalacyjnych przez zagraniczne przedsiębiorstwo na terenie Polski przez określony czas. Zawarte przez Polskę umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują różne okresy, m.in. dziewięć miesięcy (umowa z Bułgarią), 12 miesięcy (umowa z Niemcami) czy też 18 miesięcy (umowa ze Stanami Zjednoczonymi). Co do zasady krótsze – niż te określone w poszczególnych umowach – działania nie kwalifikują się jako zakład budowlany. Dopiero po upływie tego okresu od podjęcia pierwszych działań na placu budowy dla zagranicznego podmiotu dojdzie do powstania zobowiązania podatkowego w Polsce za cały okres wykonywania tych działań. Zgodnie z zapisami Konwencji Modelowej OECD (art. 5 ust. 3) chociaż zakład formalnie tworzy się po 12 miesiącach, to jednak obowiązek podatkowy obejmuje cały okres, w którym zakład prowadził działalność (co oznacza wsteczne opodatkowanie uzyskanych dochodów).

Przykład:

XYZ GmbH z siedzibą w Niemczech zajmuje się budową hal montażowych. Spółka prowadzi prace w tym zakresie na terenie Polski. Spółka rozpoczęła prace w lutym 2023 r. i prowadziła je do końca kwietnia 2024 r. (14 miesięcy).

W związku z tym dla XYZ GmbH powstanie zakład podatkowy typu budowlanego, z uwagi na przekroczenie 12-miesięcznego okresu prowadzenia prac. Obowiązek podatkowy obejmuje okres od lutego 2023 r., a pierwsza zaliczka na podatek dochodowy będzie do zapłaty w terminie do 20 marca 2024 r. Pierwsza płatność powinna obejmować zaliczki za okres od początku prowadzenia prac (za okres 12 miesięcy).

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

- po pierwsze, czy przedmiot prac prowadzonych na terenie Polski obejmuje plac budowy, prace budowlane, instalacyjne i montażowe

Ważne jest więc fizyczne istnienie obiektu w postaci placu budowy, połączone z prowadzeniem w jego ramach prac budowlanych, montażowych lub instalacyjnych. Należy jednak każdorazowo analizować zakres prac w kontekście poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z uwagi na szerszą bądź węższą regulację w tej materii.

- po drugie, czy prace te trwają dłużej niż okres określony w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania.

REALIZACJA KILKU PROJEKTÓW A POWSTANIE ZAKŁADU PODATKOWEGO

Największe trudności pojawiają się, gdy przedsiębiorca zagraniczny realizuje równocześnie lub kolejno projekty budowlano-montażowe na terenie państwa objętego umową o unikaniu podwójnego opodatkowania, z których każdy trwa krócej niż np. 12 miesięcy. W takiej sytuacji kluczowe jest ustalenie czy okres, który wyznacza powstanie zakładu budowlanego, powinien być liczony oddzielnie dla każdego projektu, czy też należy uwzględnić łączny okres realizacji wszystkich projektów na terenie danego państwa, np. Polski.

Przykład:

ABC GmbH z siedzibą w Niemczech w okresie od lutego 2023 r. do lipca 2023 r. realizowała na terenie Polski projekt polegający na budowie hali wystawowej we Wrocławiu. Zleceniodawcą prac była Y sp. z o.o.

Po zakończeniu tych prac ABC GmbH z siedzibą w Niemczech – w okresie od sierpnia 2023 r. do marca 2024 r. prowadziła prace polegające na modernizacji bloków energetycznych w elektrowni w Krakowie. Zleceniodawcą prac była spółka X S.A.

Ustalenie, czy dla ABC GmbH powstanie zakład w wyniku ww. prac wykonywanych we Wrocławiu i w Krakowie podlega odrębnej analizie i ustaleniu, czy prace te przekroczą okres 12 miesięcy. Oba projekty realizowane są bowiem całkowicie oddzielnie.

Przykład:

ABC GmbH z siedzibą w Niemczech realizuje projekt polegający na budowie autostrady z Wrocławia do Szczecina.

Prace prowadzone są etapami, których w sumie jest sześć. Każdy z etapów trwa trzy miesiące (w sumie 18 miesięcy).

W takim przypadku, uznając projekt za jedno przedsięwzięcie, należy wziąć pod uwagę powstanie zakładu budowlanego, pomimo przemieszczania się miejsc prac i siły roboczej wraz z kolejnymi etapami realizacji.

Aby można było „łączyć” projekty, muszą być spełnione łącznie dwa warunki, tj.: spójność ekonomiczna i geograficzna. Podczas oceny integralności ekonomicznej i/lub geograficznej przedsięwzięcia należy brać pod uwagę różne kryteria, takie jak liczba zleceniodawców, odległość między przedsięwzięciami oraz gospodarcze i organizacyjne powiązania między placami budowy. Wszystkie te wskazówki kładą nacisk na aspekty gospodarcze, a nie tylko na formalne kwestie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej poprzez zakład podatkowy.

Oznaczenie liczby zleceniodawców nie jest decydujące dla uznania, że kilka budów, miejsc montażowych i/lub instalacyjnych stanowi jedność zarówno ekonomiczną, jak i geograficzną. Według komentarza do Konwencji Modelowej OECD miejsca budowy, montażu lub instalacji powinny być traktowane jako jedna jednostka, nawet jeśli podstawą przedsięwzięcia są

różne umowy zawarte przez różne osoby, pod warunkiem że tworzą one spójną całość pod względem ekonomicznym i biznesowym.

Przykład:

ABC GmbH z siedzibą w Niemczech realizuje na terenie Polski na zlecenie różnych zlecniodawców budowę kilku elektrowni. Realizacja takiego projektu będzie spełniać warunki kryterium jedności ekonomicznej i gospodarczej.

Konieczne jest także rozważenie sytuacji, w której przedsiębiorca zagraniczny prowadzi projekty budowlano-montażowe na podstawie kilku oddzielnych umów, ale z tym samym zlecniodawcą. Polskie organy podatkowe stwierdzają, że automatyczne uznawanie każdego z tych projektów jako osobnej placówki nie jest uzasadnione. W takiej sytuacji kluczową rolę w ocenie powstania zakładu budowlanego odgrywa związek gospodarczy i organizacyjny między wykonywanymi pracami. Aby budowa, montaż lub instalacja mogły być traktowane jako jedna jednostka podatkowa, muszą one wykazywać spójność zarówno ekonomiczną, jak i geograficzną.

Przykład:

W okresie od marca 2022 r. do grudnia 2022 r. (sześć miesięcy) ABC GmbH z siedzibą w Niemczech realizowała na zlecenie spółki Y sp. z o.o. projekt polegający na budowie bloku energetycznego w elektrowni.

W trakcie realizacji ww. projektu ABC GmbH z siedzibą w Niemczech podpisała z Y sp. z o.o. umowę na realizację drugiego kotła. Prace nad budową drugiego kotła zostały rozpoczęte w lutym 2023 r. i trwały przez siedem miesięcy.

W tym przypadku należy wziąć pod uwagę łączny okres realizacji obu projektów (13 miesięcy) – z uwagi na spełnienie warunku jedności ekonomicznej i geograficznej.

REALIZACJA PROJEKTÓW BUDOWLANYCH A POWSTANIE ZAKŁADU PODATKOWEGO

Realizacja projektów budowlanych, montażowych czy instalacyjnych o charakterze międzynarodowym może powodować wiele obowiązków na gruncie podatkowym – do jednego z nich należy obszar zakładu podatkowego typu budowlanego. Dlatego kluczowe jest dokładne przeanalizowanie sytuacji faktycznej, zakresu działalności pod względem przedmiotowym, podmiotowym oraz geograficznym. Na tej podstawie możliwe będzie ocenienie ryzyka związanego z powstaniem zakładu podatkowego oraz ustalenie związanych z nim obowiązków.

Jakub Zawadzki, konsultant podatkowy we [wrocławskim biurze Rödl & Partner](#)

PODSTAWA PRAWNA:

- ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.)
- umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. (Dz.U. z 2005 r. nr 12, poz. 90)