



Data: 4.11.2024

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

### ZAGRANICZNA FIRMA I PRACE MONTAŻOWE. KIEDY POWSTAJE ZAKŁAD PODATKOWY W POLSCE?

Wykonywanie na terenie Polski prac montażowych / instalacyjnych może prowadzić do powstania zakładu podatkowego zagranicznej firmy, jeśli prace te są prowadzone dłużej niż okres wyznaczony w poszczególnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Zgodnie z ustawami o podatkach dochodowych „zagraniczny zakład” to m.in. plac budowy, budowa, montaż lub instalacja, prowadzone na terytorium jednego państwa przez podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium innego państwa (art. 4a pkt 11 lit. b ustawy o CIT, art. 5a pkt 22 lit. b ustawy o PIT). Obok prac budowlanych, do powstania zakładu podatkowego zagranicznego przedsiębiorcy w Polsce może więc doprowadzić także realizacja projektów montażowych lub instalacyjnych. Wskazane przepisy nie wskazują przy tym okresu prowadzenia takich prac, jaki musi upłynąć, aby zakład podatkowy powstał. Tym samym nawet krótkotrwałe prace montażowe (instalacyjne) statuują zakład podatkowy. Ma to znaczenie przede wszystkim w przypadku wykonywania montażu (instalacji) w Polsce przez przedsiębiorcę z kraju, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO). W przypadku istnienia takiej umowy należy odwołać się do jej postanowień. UPO, których stroną jest Polska, zasadniczo przewidują, że prace montażowe (instalacyjne) konstytuują zakład podatkowy po upływie pewnego okresu, np. sześciu miesięcy (m.in. umowa z Meksykiem czy z Egiptem), dziewięciu miesięcy (m.in. umowa z Gruzją czy Estonią), dwunastu miesięcy (m.in. umowa z Austrią czy z Niemcami) czy też osiemnastu miesięcy (np. umowa z USA). Prace montażowe (instalacyjne), które trwają krócej, zasadniczo nie powodują powstania zakładu podatkowego, nawet jeżeli w ramach tych prac istnieje np. biuro czy warsztat lub inna stała placówka związana z tymi pracami. Nie ma również znaczenia czy strony z góry przewidują, że prace przekroczą taki okres.

Przykład:

Alfa GmbH z siedzibą w Niemczech zawarła umowę z Beta sp. z o.o., na podstawie której zobowiązała się do wykonania montażu kilkudziesięciu dźwigów. W umowie przewidziano, że montaż potrwa szesnaście miesięcy. W trakcie realizacji umowy strony zawarły porozumienie co do zmniejszenia liczby dźwigów i montaż zakończył się w ciągu jedenastu miesięcy. Zakład podatkowy dla Alfa nie powstał, ponieważ nie został przekroczony 12-miesięczny okres przewidziany w polsko-niemieckiej UPO.

Ustalenie momentu początkowego prac montażowych (instalacyjnych), istotnego dla określenia chwili przekroczenia okresu potrzebnego do ukonstytuowania się zakładu podatkowego, jest często problematyczne. Także ustalenie momentu zakończenia tych prac może w praktyce sprawiać trudności.

### DATA ROZPOCZĘCIA MONTAŻU/INSTALACJI

W celu ustalenia, od którego momentu należy liczyć bieg okresu, po upływie którego powstaje zakład podatkowy, należy określić, jakie prace wchodzą w zakres prac

montażowych (instalacyjnych). Montaż to zasadniczo łączenie pewnych elementów w jeden produkt końcowy (np. ich spawanie). Instalacja z kolei to montowanie jakichś urządzeń technicznych. Prace montażowe (instalacyjne) nie muszą być związane z budową. Może to być montaż (instalacja) nowych urządzeń w istniejącym już budynku (np. instalacja systemu wentylacyjnego) lub poza budynkiem (np. montaż specjalistycznej maszyny). Montaż (instalacja) oznacza działalność o charakterze usługowym (przejaw czyjegoś działania, tj. czynności montowania lub instalowania), a nie wytwór tej działalności. Stąd też montaż (instalacja) nie obejmuje produkcji czy dostawy montowanych (instalowanych) części (urządzeń) czy sprzedaży zmontowanego urządzenia (np. wyrok NSA oz. w Szczecinie z 29 października 2002 r., SA/Sz 830/01; interpretacja indywidualna dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 listopada 2023 r., 0111-KDWB.4010.101.2023.1.APA). Montaż (instalacja) nie obejmuje także pojedynczych świadczeń podrzędnej wagi oraz zwykłych napraw urządzeń.

Przykład:

Alfa GmbH z siedzibą w Austrii zawarła kontrakt z Beta sp. z o.o., na podstawie którego zobowiązała się do dostarczenia elementów i montażu linii produkcyjnej w siedzibie Beta. Wyprodukowanie elementów i ich dostawa zajęła kilka tygodni. Okresu tego nie należy wliczać do czasu trwania montażu.

Początek okresu, którego upływ konstytuuje zakład podatkowy, należy ustalać w odniesieniu do działań podejmowanych przez przedsiębiorcę zagranicznego w państwie źródła (tj. w państwie, w którym montaż lub instalacja są wykonywane). Chodzi przy tym raczej o czynności faktyczne, a nie prawne, a zatem nacisk położony jest na aspekty gospodarcze, a nie czysto formalne. Samo podpisanie kontraktu na wykonanie montażu (instalacji) nie stanowi jeszcze o rozpoczęciu prac i początku biegu okresu do powstania zakładu podatkowego (zob. np. interpretację indywidualną dyrektora KIS z 3 listopada 2023 r., 0114-KDIP2-1.4010.491.2023.2.PP).

#### PRACE PRZYGOTOWAWCZE I NADZÓR

Zakres pojęcia montaż (instalacja) obejmuje nie tylko fizyczne montowanie (instalowanie), ale zasadniczo także prace przygotowawcze i nadzór nad tymi pracami, np. założenie biura planów i nadzoru, wykonanie pomiarów, ogrodzenie i porządkowanie terenu. Czynności te nie muszą być wykonywane faktycznie w miejscu montażu. Jeżeli czynności te są wykonywane w państwie źródła, są ściśle związane z pracami montażowymi/instalacyjnymi i mają rzeczywiste znaczenie gospodarcze, to co do zasady nie powinno budzić wątpliwości, że należy uwzględnić je przy ustalaniu okresu trwania montażu (instalacji). Warto przy tym mieć na względzie uwagi państw, jakie można znaleźć w Komentarzu do Konwencji Modelowej OECD o podatku od dochodów i majątku. Przykładowo Niemcy wyraziły pogląd, że działalność polegająca wyłącznie na nadzorze może konstytuować zakład podatkowy tylko wówczas, gdy są spełnione ogólne warunki jego powstania (istnienie stałej placówki, poprzez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa). Na tle różnych stanowisk państw może niekiedy dochodzić do rozbieżności interpretacyjnych.

W interpretacji indywidualnej z 29 marca 2023 r. (0111-KDIB1-2.4010.24.2023.2.ANK) dyrektor KIS uznał, że „aby rozpocząć liczenie długości trwania prac montażowych muszą być rozpoczęte jakkolwiek prace dotyczące danej linii produkcyjnej, nawet jeśli nie są to czynności montażowe lub instalacyjne sensu stricto (np. wyprodukowanie robotów przemysłowych oraz oprogramowania). Czynności te nie muszą być wykonywane faktycznie w miejscu montażu, wystarczy, że dotyczą danej linii produkcyjnej i mają miejsce w kraju jej realizacji. Czas ich prowadzenia będzie wliczany do czasu prac montażowych”. Przedmiotowa interpretacja dotyczyła realizowanego w Polsce przez przedsiębiorcę z Hiszpanii projektu obejmującego zaprojektowanie, skonstruowanie, wyprodukowanie, dostawę i montaż maszyn oraz urządzeń stanowiących elementy linii produkcyjnej. Prace dotyczące wyprodukowania elementów linii produkcyjnej (robotów przemysłowych) oraz ich oprogramowania przed dokonaniem dostawy i montażu realizowane były częściowo przez polskiego podwykonawcę (symulacja robota, projektowanie maszyn oraz programowanie).

Czynności wykonywane na tym etapie były ściśle związane z wyprodukowaniem maszyn i nastąpiły przed dostawą elementów linii produkcyjnej na miejsce montażu. Prace te rozpoczęły się około dwunastu miesięcy przed dostarczeniem elementów linii produkcyjnej na miejsce montażu. Prace podwykonawcy były wykonywane częściowo zdalnie z jego biura w Polsce, a częściowo w miejscu, w którym urządzenia były produkowane, tj. w Hiszpanii. Zdaniem organu podatkowego „dla celów oceny długości czasu trwania prac związanych z realizacją projektu nie można osobno traktować prac podwykonawcy wykonywanych na terytorium Polski polegających na symulacji robota, projektowaniu maszyn oraz programowaniu, które to czynności były ściśle związane z wyprodukowaniem maszyn w ramach projektu chociaż nastąpiły przed dostawą elementów linii produkcyjnej na miejsce montażu. (...) Odnosnie momentu, od którego należy liczyć okres dwunastu miesięcy, którego przekroczenie spowoduje powstanie zakładu wnioskodawcy w Polsce stwierdzić należy, że momentem tym nie będzie rozpoczęcie prac montażowych, czyli dzień wykonania pierwszych czynności na miejscu montażu przez pracowników wnioskodawcy lub podwykonawcy. Dniem tym będzie rozpoczęcie prac na terytorium Polski przez podwykonawcę”. Stanowisko to należy uznać za kontrowersyjne, jako że – jak organ podatkowy sam wskazuje – prace podwykonawcy stanowiły jeden z etapów/elementów poprzedzających zaprojektowanie, skonstruowanie, wyprodukowanie, dostawę i montaż maszyn oraz urządzeń stanowiących elementy linii produkcyjnej. Pomimo kompleksowego charakteru projektu, na potrzeby ustalenia początku prac montażowych powinny być uwzględniane jedynie czynności podejmowane w państwie źródła, związane z funkcją montażu.

#### POWIERZENIE PRAC MONTAŻOWYCH LUB INSTALACYJNYCH PODWYKONAWCY

Zagraniczny przedsiębiorca może prace montażowe lub instalacyjne powierzyć w całości lub w części podwykonawcom. Co do zasady prace wykonywane przez podwykonawców wlicza się do okresu prowadzenia prac montażowych (instalacyjnych) przez wykonawcę (czas spędzony na montażu/installacji przez podwykonawcę powinien być traktowany jako czas zużytkowany przez wykonawcę). Jeśli podwykonawca jest również przedsiębiorcą zagranicznym, to po jego stronie także może dojść do powstania zakładu podatkowego (niezależnie od powstania zakładu podatkowego po stronie wykonawcy).

Przykład:

Bułgarski przedsiębiorca jest wykonawcą prac montażowych prowadzonych w Polsce. Wykonanie części tych prac podzlecił przedsiębiorcy z Czech. Okres spędzony na montażu przez czeskiego podwykonawcę należy doliczyć do okresu spędzonego na montażu przez bułgarskiego przedsiębiorcę. Czeski przedsiębiorca powinien również monitorować okres spędzony na montażu w Polsce.

#### WIELOŚĆ PROJEKTÓW MONTAŻOWYCH LUB INSTALACYJNYCH

Przy ustalaniu, jak długo jest realizowany dany projekt montażowy (instalacyjny), nie należy brać pod uwagę okresu spędzonego przez przedsiębiorcę poprzednio na realizacji innych projektów, które nie mają z obecnym żadnego związku. Zasadniczo każdy projekt powinien być traktowany indywidualnie, nawet jeśli opiera się na kilku umowach, pod warunkiem że stanowi spójną całość pod względem handlowym i geograficznym. Montaż (instalacje) nie konstytuują jednego zakładu podatkowego, jeżeli nie występują pomiędzy nimi jakiegokolwiek powiązania (zob. również np. interpretację indywidualną dyrektora KIS z 1 lutego 2024 r., 0114-KDIP2-1.4010.669.2023. 1.MW).

Niekiedy może dochodzić do nadużyć, polegających na dzieleniu umów (kontraktów) na kilka części, z których każda jest realizowana w okresie krótszym niż wynikający z danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, wymaganym dla powstania zakładu podatkowego (montażowego, instalacyjnego). Te poszczególne umowy są przy tym realizowane przez różne spółki z tej samej grupy. W komentarzu do Konwencji Modelowej OECD o podatku od dochodów i majątku (wersja z roku 2017) wymienia się przykładowe okoliczności, jakie należałoby zbadać w ramach danego przypadku, jak m.in.:

- czy poszczególne umowy zostały zawarte z tym samym podmiotem/podmiotami powiązаныmi;
- czy zawarcie dodatkowych umów z danym podmiotem jest logiczną konsekwencją wcześniejszej umowy zawartej z tym samym podmiotem / podmiotami powiązаныmi;
- czy czynności (usługi) byłyby objęte jedną umową, gdyby nie względy planowania podatkowego;
- czy charakter prac wykonywanych w ramach różnych umów jest taki sam lub podobny;
- czy ci sami pracownicy wykonują czynności w ramach różnych umów.

Wskazuje się m.in., że takie nadużycia mogą być eliminowane poprzez różne mechanizmy. Także państwa mogą zdecydować się na wprowadzenie dodatkowych zmian do umów dwustronnych, co jest pokłosiem działania 7 BEPS (działania OECD w celu zapobiegania erozji podstawy opodatkowania oraz transferowi zysków – base erosion and profit shifting) oraz Konwencji Wielostronnej MLI. Polska przyjęła podejście, zgodnie z którym przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczące zakładu podatkowego będą podlegały zmianom w ramach negocjacji dwustronnych.

#### PRZERWY W PRACACH MONTAŻOWYCH LUB INSTALACYJNYCH

Sezonowe lub inne czasowe przerwy związane z przebiegiem prac powinny wchodzić w okres liczony jako trwanie montażu (instalacji). Sezonowe przerwy mogą być spowodowane np. złą pogodą. Natomiast czasowe przerwy mogą być spowodowane np. brakiem materiałów, brakiem siły roboczej lub innymi przyczynami wynikającymi z charakteru prowadzonych prac. Od tego typu przerw należy odróżnić przerwy niemające przyczyny w samym przebiegu prac.

#### Przykład

Polsko-fińska umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje, że prace montażowe prowadzą do powstania zakładu podatkowego tylko wówczas, gdy trwają dłużej niż dwanaście miesięcy. Przedsiębiorca fiński rozpoczął prace montażowe w Polsce 1 września 2023 r. W styczniu i w lutym 2024 r. prace zostały wstrzymane z uwagi na złe warunki pogodowe oraz oczekiwanie na dostawę elementów, która się opóźniła. Montaż został podjęty 1 marca 2024 i zakończył się dopiero 20 września 2024 r. 12-miesięczny okres dla powstania zakładu podatkowego został przekroczony.

#### DATA ZAKOŃCZENIA MONTAŻU/INSTALACJI

Zasadniczo zakład montażowy (instalacyjny) istnieje do czasu zakończenia montażu (instalacji) lub całkowitego zaniechania prac. Dla momentu zakończenia prac montażowych (instalacyjnych) nie bez znaczenia pozostaje zakres zobowiązań przedsiębiorcy montażowego. Do okresu trwania tych prac wlicza się także próbne uruchomienie zmontowanego urządzenia (maszyny) celem sprawdzenia funkcjonalności, testy oraz konieczne prace poprawkowe. Takim momentem będzie zazwyczaj podpisanie protokołu odbioru, potwierdzającego wykonanie prac zgodnie z kontraktem i bez wad. Naprawy gwarancyjne czy serwis posprzedażowy nie są wliczane do okresu trwania montażu.

W ww. interpretacji indywidualnej z 29 marca 2023 r. (0111- KDIB1-2.4010.24.2023.2.ANK) dyrektor KIS potwierdził, że zakończenie biegu 12-miesięcznego okresu prowadzenia prac montażowych następuje wraz z całkowitym ich ukończeniem. Ukończenie przedmiotowych prac następuje wraz z formalnym przyjęciem prac przez zamawiającego. Jako moment zakończenia prac należy więc przyjąć dzień podpisania protokołu ostatecznego odbioru prac montażowych, jeśli jest to ostatni element związany z zakończeniem prac. Jeśli natomiast po faktycznym zakończeniu prac montażowych (zakończonych protokołem powykonawczym) konieczne jest jeszcze dokonanie formalnego odbioru końcowego projektu, to momentem zakończenia prac montażowych będzie dzień odbioru końcowego projektu.

Podstawa prawna:

- art. 4a pkt 11 lit. b ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)
- art. 5a pkt 22 lit. b ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.)

ZDANIEM AUTORKI

Ważne są zapisy umowy międzynarodowej i okoliczności faktyczne.

Problematyka zakładu montażowego (instalacyjnego) może przysparzać trudności, w szczególności w zakresie identyfikacji momentu początkowego i końcowego prac. Również poszczególne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania mogą przewidywać rozwiązania odbiegające często od tych standardowych. Takie specyficzne rozwiązanie przewiduje np. umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Mołdawią. Według tej umowy budowa, montaż lub instalacja stanowi zakład tylko wtedy, gdy okres ich prowadzenia trwa dłużej niż dwanaście miesięcy. Właściwe władze umawiającego się państwa, w którym prowadzone są takie prace, mogą w wyjątkowych przypadkach, na wniosek osoby prowadzącej takie prace, nie traktować jako zakładu takiej działalności przekraczającej dwanaście miesięcy, lecz nieprzekraczającej dwudziestu czterech miesięcy. Umowa z Tajlandią natomiast nie zawiera regulacji dotyczących zakładu budowlanego (montażowego, instalacyjnego). Oceniając, czy mamy do czynienia z zakładem, każdorazowo należy mieć na uwadze postanowienia danej umowy bilateralnej, a także uwzględnić wszystkie okoliczności faktyczne związane z danym projektem.

Anna Rucińska, radca prawny, Manager w [warszawskim biurze Rödl & Partner](#)