

ZAKŁAD PODATKOWY

Pytania i odpowiedzi

Tomasz Musiański, Kamil Stefaniak

PORADNIKI PODATKOWE

ZAKŁAD PODATKOWY

Pytania i odpowiedzi

Tomasz Musiański, Kamil Stefaniak

PORADNIKI PODATKOWE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 maja 2019 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
Katarzyna Rybczyńska

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Łamanie
Wolters Kluwer Polska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobie znanej, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2019

ISBN 978-83-8160-669-1

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Wstęp	17
Rozdział 1	
Pojęcie zakładu	19
1.1. Czym jest zakład?	19
1.2. Czym jest zakład typu podstawowego?	21
1.3. Czym jest placówka?	22
1.4. Kiedy placówka ma stały charakter w znaczeniu geograficznym?	23
1.5. Kiedy placówka ma charakter stały w znaczeniu temporalnym?	24
1.6. Kiedy za pośrednictwem zakładu prowadzona jest działalność?	25
1.7. Jakie typowe placówki stanowią zakład?	26
1.8. Kiedy wykonywanie działalności za pośrednictwem stałej placówki nie prowadzi do powstania zakładu?	28
1.9. Co to znaczy, że działalność ma charakter pasywny?	30
1.10. Czy dostarczanie części zamiennych oraz wykorzystanie urządzeń przesyłowych jest działalnością pasywną?	31
1.11. Kiedy działalność ma charakter pomocniczy i przygotowawczy?	32
1.12. Kiedy powstaje i kończy swoje istnienie zakład typu podstawowego?	33

1.13. Czy mieszkanie pracownika spółki położone na terytorium Polski może stanowić zakład podatkowy zagranicznego przedsiębiorstwa?	34
1.14. Czym jest zakład typu budowlanego?	35
1.15. Czym jest plac budowy, prace budowlane oraz instalacyjne?.....	35
1.16. Jak długo powinny trwać prace budowlane, aby doszło do ukonstytuowania się zakładu?.....	37
1.17. Jakie zdarzenie powoduje rozpoczęcie biegu okresu? ...	37
1.18. Czy czynności o charakterze formalnym rozpoczynają bieg terminu?	38
1.19. Czy czasowe przerwy przerywają bieg okresu?.....	39
1.20. Czy zlecenie prac podwykonawcom wpływa na powstanie zakładu budowlanego?.....	40
1.21. Czy podział na kilka kontraktów ma znaczenie?.....	41
1.22. Do kiedy istnieje zakład?.....	42
1.23. Od kiedy zagraniczny przedsiębiorca jest zobowiązany płać zaliczki w związku z zakładem budowlanym położonym na terytorium Polski?.....	43
1.24. Czym jest zakład typu agencyjnego?	44
1.25. Kim jest osoba w rozumieniu art. 5 ust. 5 MK OECD?	45
1.26. Kiedy osoba jest zależna?.....	46
1.27. Kiedy osoba jest powiązana ekonomicznie i prawnie?....	47
1.28. Kiedy instrukcje przedsiębiorcy wpływają na zależność przedstawiciela?	48
1.29. Czy zakaz konkurencji świadczy o zależności przedstawiciela?	49
1.30. Czy wykonywanie czynności na rzecz jednego przedsiębiorcy świadczy o zależności?	50
1.31. Kiedy osoba wykonuje działalność w ramach swojej zwykłej działalności gospodarczej?	50
1.32. Czym jest pełnomocnictwo?	51
1.33. Jakie okoliczności decydują o udzieleniu pełnomocnictwa?	53
1.34. Jaki jest wymagany zakres pełnomocnictwa?	53

1.35. Co to znaczy, że pełnomocnictwo jest zwykle wykonywane?	54
1.36. Czym jest zakład typu usługowego?	55
1.37. Jak na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania uregulowany jest zakład usługowy?	56
1.38. Czym jest usługa?	58
1.39. Kiedy usługi świadczone są za pośrednictwem pracowników lub personelu?	59
1.40. Jak liczyć okres trwania zakładu usługowego?	60
1.41. Czym jest kryterium dochodowe?	62
1.42. Czy spółka transparentna podatkowo może stanowić zakład?	63
1.43. Jacy wspólnicy spółki osobowej zobowiązani są opodatkować zyski zakładu?	65

Rozdział 2

Przypisanie zysków do zakładu	67
2.1. Jak opodatkowane są zyski przedsiębiorców?	67
2.2. Kiedy zyski zakładu są opodatkowane w państwie źródła?	69
2.3. Czy zakład jest osobnym przedsiębiorstwem?	70
2.4. Czy do zakładu można przypisać koszty?	71
2.5. Czym są transakcje wewnętrzne?	72
2.6. Czy quasi-transakcje generują koszty i przychody podatkowe?	73
2.7. Jak przebiega proces przypisania zysku do zakładu?	75
2.8. Jaka jest relacja zysku do przychodu przedsiębiorstwa?	76
2.9. Czy możliwe jest zastosowanie innej metody przypisywania zysku?	78
2.10. Jakie koszty należy przypisać do zakładu?	79
2.11. W jakiej wysokości przypisać koszty bezpośrednie?	80
2.12. W jakiej wysokości przypisać koszty pośrednie?	81
2.13. Jak rozdzielić koszty pośrednie pomiędzy zakład a centralę?	82
2.14. Czym jest podwójne opodatkowanie?	84
2.15. Na czym polega metoda wyłączenia?	85

2.16. Na czym polega metoda odliczenia?.....	86
2.17. Czym jest strata podatkowa?	88
2.18. Jak rozliczyć stratę podatkową zakładu?.....	88
2.19. Czy likwidacja zakładu ma wpływ na prawo do rozliczenia straty?.....	90

Rozdział 3

Zagraniczny zakład a ceny transferowe	91
3.1. Jakie są ogólne założenia w zakresie cen transferowych?	91
3.2. Zasada <i>arm's length</i> w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych	93
3.3. W jaki sposób weryfikuje się cenę transferową?	95
3.4. Na czym polegają poszczególne metody ustalania cen transferowych?	95
3.5. Jaką metodę weryfikacji zastosuje organ podatkowy?	103
3.6. Czy zagraniczny zakład jest podmiotem powiązany?.....	104
3.7. Czy należy rozpoznać transakcje pomiędzy centralą a zagranicznym zakładem?	105
3.8. Na czym polega szacowanie cen transferowych w relacji z zagranicznym zakładem?.....	106
3.9. Koszty bezpośrednio oraz pośrednio związane z działalnością zakładu?	107
3.10. Czy w relacjach przedsiębiorstwo a zagraniczny zakład marża (zysk) na transakcji kontrolowanej zawsze wystąpi?.....	109
3.11. Czy dla transakcji pomiędzy przedsiębiorstwem oraz zagranicznym zakładem powstaje obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej?	110
3.12. Dla jakich wartości transakcji kontrolowanych przedsiębiorstwo ma obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej?.....	111
3.13. W jaki sposób organ podatkowy dokona badania porównywalności?	112

- 3.14. Czy przedsiębiorca mający siedzibę za granicą i posiadający zagraniczny zakład w Polsce będzie mógł skorzystać w 2019 r. ze zwolnienia w zakresie sporządzania dokumentacji cen transferowych? 114

Rozdział 4

- Zagraniczny zakład a regulacje BEPS** 117
- 4.1. Czym jest BEPS? 117
- 4.2. Jak implementowane są mechanizmy opracowane w projekcie BEPS do krajowych systemów prawnych? ... 118
- 4.3. Jak BEPS wpływa na funkcjonowanie zakładu? 119
- 4.4. Jak wykorzystywane są umowy *commissionnaire* do unikania powstania zakładu?..... 121
- 4.5. Jak zmieni się charakter czynności o charakterze pasywnym, przygotowawczym lub pomocniczym? 123
- 4.6. Jaki wpływ ma dzielenie kontraktów na istnienie zakładu w świetle BEPS?..... 124

Rozdział 5

- Zagraniczny zakład a rozliczenie pracowników** 127
- 5.1. Oddelegowanie pracowników do zakładu 127
- 5.2. Jak określić rezydencję podatkową pracowników na gruncie krajowych regulacji? 127
- 5.3. Co rozumie się przez pojęcie ośrodka interesów życiowych? 128
- 5.4. Które przesłanki należy uwzględnić przy ustalaniu miejsca zamieszkania? 130
- 5.5. Czy wystarczy samo przebywanie w danym miejscu przez okres przekraczający 183 dni? 131
- 5.6. Co decyduje o statusie rezydencji? 132
- 5.7. Jak rozstrzygać konflikt rezydencji podatkowej? 132
- 5.8. Czy certyfikat rezydencji podatkowej pomoże w ustaleniu rezydencji podatkowej?..... 133
- 5.9. Opodatkowanie pracy najemnej..... 133
- 5.10. Jak opodatkować wynagrodzenie pracownika oddelegowanego do zagranicznego zakładu? 134

5.11. Metody unikania podwójnego opodatkowania	135
5.12. Metoda wyłączenia z progresją na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych	136
5.13. Metoda odliczenia proporcjonalnego na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.....	137
5.14. Czy polska spółka wysyłająca pracowników do swojego zagranicznego zakładu pełni funkcję płatnika na gruncie polskich przepisów?	137
5.15. Jakie koszty uzyskania przychodów zastosuje zakład pracy, oddelegowując pracownika do pracy za granicę?	140
5.16. Czy zapewnione oddelegowanemu pracownikowi świadczenia w postaci transportu i noclegu stanowią dodatkowe świadczenia na rzecz pracownika podlegające opodatkowaniu?	141
Bibliografia.....	145
Wykaz orzecznictwa.....	147
Wykaz pism urzędowych.....	149

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- konwencja MLI – Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24.11.2016 r.
- konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania z Arabią Saudyjską – Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Arabii Saudyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji, podpisane w Rijadzie 22.02.2011 r. (Dz.U. z 2012 r. poz. 502)
- konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania z Holandią – Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Warszawie 13.02.2002 r. (Dz.U. z 2003 r. Nr 216, poz. 2120)
- konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania z Norwegią – Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji, podpisane w Warszawie 9.09.2009 r. (Dz.U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899 ze zm.)

- konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania ze Szwecją – Konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Sztokholmie 19.11.2004 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193 ze sprost.)
- konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania z Wielką Brytanią i Irlandią Północną – Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych, podpisana w Londynie 20.07.2006 r. (Dz.U. Nr 250, poz. 1840)
- k.p. – ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2018 r. poz. 917 ze zm.)
- MK OECD – Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku
- pr. bud. – ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2018 r. poz. 1202 ze zm.)
- protokół z 2012 r. – Protokół między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii zmieniający Konwencję między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Warszawie 9.09.2009 r., podpisany w Oslo 5.07.2012 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 680)
- rozporządzenie ws. cen transferowych – rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2491)
- umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Australią – Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Australią w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Canberze 7.05.1991 r. (Dz.U. z 1992 r. Nr 41, poz. 177 ze sprost.)
- umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Bułgarią – Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Bułgarii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie 11.04.1994 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 137, poz. 679)

- umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Chinami – Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Chińskiej Republiki Ludowej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Pekinie 7.06.1988 r. (Dz.U. z 1989 r. Nr 13, poz. 65)
- umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Cyprzem – Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie 4.06.1992 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 117, poz. 523 ze zm.)
- umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Czechami – Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Warszawie 13.09.2011 r. (Dz.U. z 2012 r. poz. 991 ze sprost.)
- umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Francją – Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Francuskiej w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 1977 r. Nr 1, poz. 5)
- umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Hiszpanią – Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Hiszpanii o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisana w Madrycie 15.11.1979 r. (Dz.U. z 1982 r. Nr 17, poz. 127)
- umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Litwą – Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Litewskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie 20.01.1994 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 51, poz. 277 ze sprost.)
- umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami – Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie 14.05.2003 r. (Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90)

- umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Nową Zelandią – Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Nową Zelandią w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Warszawie 21.04.2005 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 248, poz. 1822)
- umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Rosją – Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Federacji Rosyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Moskwie 22.05.1992 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 125, poz. 569 ze sprost.)
- umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Rumunią – Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Rumunii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie 23.06.1994 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 109, poz. 530)
- umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Singapurem – Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Singapuru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz protokół do tej umowy, podpisane w Singapurze 4.11.2012 r. (Dz.U. z 2014 r. poz. 443)
- umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Tajlandią – Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Królestwa Tajlandii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Bangkoku 8.12.1978 r. (Dz.U. z 1983 r. Nr 37, poz. 170)
- u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.)
- ustawa o VAT – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.)

Inne

- DIS – Dyrektor Izby Skarbowej
- DKIS – Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Dz.U.	-	Dziennik Ustaw
<i>Komentarz do</i>	-	<i>Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona</i>
<i>MK OECD</i>		
NSA	-	Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	-	Organizacja Współpracy i Rozwoju Gospodarczego
SN	-	Sąd Najwyższy
TK	-	Trybunał Konstytucyjny
TSUE	-	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA	-	wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

Celem niniejszej publikacji jest przybliżenie zagadnienia zagranicznego zakładu w rozumieniu prawa podatkowego. Postępujący proces globalizacyjny gospodarki, w połączeniu z coraz łatwiejszym dostępem do rynków zagranicznych, prowadzi do wzrostu zainteresowania przedsiębiorstw prowadzeniem działalności gospodarczej poza granicami kraju ich siedziby. Z różnych względów, nie zawsze jednak jest dla tych podmiotów korzystne utworzenie osobnego bytu prawnego (np. w postaci spółki powiązanej) w obcym państwie. Stąd też, niejednokrotnie zapada decyzja o prowadzeniu działalności transgranicznej np. poprzez utworzenie filii czy też oddziału. Działanie takie implikuje odpowiednie skutki na gruncie prawa podatkowego, dotyczące sposobu opodatkowania tego typu działalności. Dochodzi bowiem do sytuacji, w której podmiot będący rezydentem podatkowym w jednym państwie może osiągać przychody w zupełnie innym kraju, w związku z działalnością prowadzoną poprzez utworzoną tam jednostkę. Mogące powstać w ten sposób trudności we właściwym ustaleniu zobowiązań podatkowych, w pewnym stopniu, rozwiązuje istnienie w prawie polskim i międzynarodowym instytucji zakładu zagranicznego.

Intencją autorów jest omówienie, w przystępny sposób, aspektów funkcjonowania zakładu w rozumieniu podatkowym. W tym celu publikacja została przygotowana w formie praktycznych pytań i odpowiedzi, które swym zakresem obejmują zarówno wyjaśnienie kluczowych na gruncie prezentowanej tematyki pojęć, jak i analizę konkretnych problemów mogących wystąpić w toku funkcjonowania zakładu. Publikacja zawiera również omówienie podstawowych założeń zidentyfikowanych w obszarze cen transferowych, które stanowią jej dopełnienie. Nastawienie

na przekazanie Czytelnikowi wiedzy, która może zostać zastosowana w praktyce, zaowocowało również zawarciem w treści opracowania licznych przykładów, obrazujących omawiane zagadnienia.

W celu kompleksowej analizy tematyki zakładu zagranicznego twórcy wyszli w toku prac poza ramy polskich ustaw podatkowych. W publikacji przytoczone zostaną również, powiązane z funkcjonowaniem zakładu, zagadnienia z zakresu prawa budowlanego, prawa cywilnego, prawa pracy oraz prawa spółek handlowych. Dodatkowo, w związku z praktycznym aspektem niniejszego opracowania, omówione zostały także wybrane fragmenty *Komentarza do Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku* oraz postanowienia licznych umów i konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawartych przez Rzeczpospolitą Polską z państwami trzecimi, położonymi zarówno w Europie (m.in. Cypr, Czechy, Niemcy), jak i na innych kontynentach (np. Australia, Arabia Saudyjska, Chiny).

Mamy nadzieję, że zebrane w tej publikacji efekty przeprowadzonej analizy przyczynią się do poszerzenia i usystematyzowania wiedzy w zakresie działalności zagranicznego zakładu oraz prawidłowego zidentyfikowania skutków podatkowych związanych z realizacją działalności poprzez zagraniczny zakład.

Rozdział 1

POJĘCIE ZAKŁADU

1.1. Czym jest zakład?

Pojęcie zakładu (zakładu zagranicznego lub zakładu podatkowego) jest centralnym pojęciem tej części prawa podatkowego, która reguluje zakres praw poszczególnych państw do opodatkowania dochodów (przychodów) pochodzących z działalności transgranicznej. Co do zasady zagadnienia związane z opodatkowaniem zysków tego rodzaju uregulowane są w poszczególnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Pojęcie zakładu funkcjonuje jednak nie tylko na gruncie umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, lecz zdefiniowane jest również mocą przepisów prawa krajowego. Postanowienia MK OECD, a także poszczególnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawierają autonomiczne, w stosunku do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, definicje zakładu. W praktyce obrotu gospodarczego art. 4a pkt 11 u.p.d.o.p. (art. 5a pkt 22 u.p.d.o.f.) nie odgrywa większej roli, jednakże termin zakładu, określony w tych przepisach, stanowi punkt wyjścia do dalszych rozważań.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych definiują zakład jako:

- a) stałą placówkę, poprzez którą podmiot mający miejsce zamieszkania na terytorium jednego państwa wykonuje całkowicie lub

częściowo działalność na terytorium innego państwa, a w szczególności oddział, przedstawicielstwo, biuro, fabrykę, warsztat albo miejsce wydobywania bogactw naturalnych;

- b) plac budowy, budowę, montaż lub instalację, prowadzone na terytorium jednego państwa przez podmiot mający miejsce zamieszkania na terytorium innego państwa;
- c) osobę, która w imieniu i na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania na terytorium jednego państwa działa na terytorium innego państwa, jeżeli osoba ta ma pełnomocnictwo do zawierania w jego imieniu umów i pełnomocnictwo, to faktycznie wykonuje

– chyba że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Polska, stanowi inaczej.

W świetle przywołanych przepisów wyróżnić można zasadniczo trzy typy zakładu zagranicznego – podstawowy (lit. a), budowlany (lit. b) oraz zakład typu agencyjnego (lit. c). Jednocześnie, należy zauważyć, że art. 4a pkt 11 u.p.d.o.p. oraz art. 5a pkt 22 u.p.d.o.f. *in fine* zawierają zastrzeżenie, które przyznaje prymat umowom o unikaniu podwójnego opodatkowania. Nie wdając się w szczegóły, należy zauważyć, że zakres przedmiotowy pojęcia zakładu, na gruncie przywołanych przepisów, zasadniczo nie pokrywa się (jest szerszy) z zakresem definicji zakładu obowiązującej na gruncie poszczególnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Brak wspomnianego zastrzeżenia nie stanowiłby przeszkody do zastosowania postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w razie jej rozbieżności z art. 4a pkt 11 u.p.d.o.p. (art. 5a pkt 22 u.p.d.o.f.). Wniosek ten wywieść należy z treści art. 91 ust. 2 Konstytucji RP, zgodnie z którym umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Biorąc pod uwagę, że umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, na podstawie art. 89 Konstytucji RP, wymagają ich ratyfikacji za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie¹, w ocenie autorów, zastrzeżenie to wydaje się zbędne. Nawet w razie jego braku, ze względu na konstytucyjną zasadę hierarchiczności źródeł prawa, treść

¹ Por. przykładowo art. 29 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Cyprem.

poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania miałyby pierwszeństwo w zastosowaniu przed art. 4a pkt 11 u.p.d.o.p. (art. 5a pkt 22 u.p.d.o.f.)².

1.2. Czym jest zakład typu podstawowego?

Stosownie do art. 5 ust. 1 MK OECD, zakład oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa. Ustęp 2 przywołanego przepisu zawiera przykładowe wyliczenie miejsc i obszarów, które stanowią zakład. I tak, zakładem jest w szczególności siedziba zarządu, filia, biuro, zakład fabryczny, warsztat, kopalnia, źródło ropy naftowej lub gazu, kamieniołom albo każde inne miejsce wydobywania zasobów naturalnych.

Do ukonstytuowania się zakładu w państwie źródła (tj. w państwie, w którym przedsiębiorstwo wykonuje działalność gospodarczą) dojdzie, gdy spełnione zostaną łącznie następujące przesłanki:

- 1) istnienie placówki,
- 2) stały charakter placówki,
- 3) prowadzenie całkowicie lub częściowo działalności gospodarczej za pośrednictwem placówki³.

² Por. wyrok z 13.07.2016 r., II FSK 1693/14, LEX nr 2101364, w którym NSA stwierdził, że „umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie są prawem międzynarodowym, które Polska jedynie stosuje w swojej praktyce podatkowej, lecz stanowią część polskiego ustawodawstwa. Należy je zatem traktować jako przepisy ogólnie obowiązujące, z pierwszeństwem przed ustawą, gdy nie da się jej pogodzić z umową. Wraz z innymi przepisami prawa podatkowego, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania tworzą całość norm prawnopodatkowych, wykorzystywanych przez Polskę przy wykonywaniu jurysdykcji podatkowej w przypadku istnienia międzynarodowej działalności gospodarczej”.

³ *Komentarz do MK OECD*, art. 5, nb 4.

Publikacja stanowi zarówno uniwersalne źródło wiedzy, jak i próbę odpowiedzi na najbardziej nurtujące pytania z zakresu opodatkowania zysków zagranicznego zakładu. Autorzy starają się przekazać ogólną informację na temat skomplikowanych i niejednoznacznych zasad związanych z powstaniem zakładu podatkowego w państwie źródła oraz przypisania zysków do opodatkowania w państwie powstania zakładu.

W książce omówiono m.in.:

- zasady powstania zakładów typu podstawowego, budowlanego, agencyjnego oraz usługowego;
- okoliczności, które nie prowadzą do powstania zakładu;
- zasady przypisywania zysku do państwa źródła z uwzględnieniem przepisów o cenach transferowych;
- metody unikania podwójnego opodatkowania;
- kwestie związane z oddelegowaniem pracowników do świadczenia pracy w zagranicznym zakładzie.

Czytelnicy odnajdą odpowiedzi m.in. na następujące pytania:

- Czy zlecenie prac podwykonawcom wpływa na powstanie zakładu budowlanego?
- Czy mieszkanie pracownika spółki położone na terytorium Polski może stanowić zakład podatkowy zagranicznego przedsiębiorstwa?
- Jak rozliczyć stratę podatkową zakładu?
- Czy likwidacja zakładu ma wpływ na prawo do rozliczenia straty?
- Na czym polega szacowanie cen transferowych w relacji z zagranicznym zakładem?
- Jak określić rezydencję podatkową pracowników na gruncie krajowych regulacji?

Publikacja odnosi się także do zasad określonych w Konwencji MLI, dotyczących opodatkowania zysków zakładu zagranicznego.

Książka jest przeznaczona dla adwokatów, radców prawnych oraz doradców podatkowych. Będzie cennym źródłem wiedzy dla ekonomistów, księgowych oraz przedsiębiorców.

Tomasz Musiański – od wielu lat związany z ECDP, obecnie pełni funkcję kierownika Zespołu Podatków Bezpośrednich; specjalizuje się w zagadnieniach związanych z podatkami dochodowymi oraz podatkiem od nieruchomości; zajmuje się bieżącym doradztwem podatkowym, sporządzaniem analiz i opinii podatkowych; bierze udział w przeglądach i audytach podatkowych, a także prowadzi szkolenia z zakresu podatków bezpośrednich.

Kamil Stefaniak – konsultant podatkowy w Zespole Podatków Bezpośrednich w ECDP; od początku swojej kariery zajmuje się tematyką podatków bezpośrednich oraz międzynarodowym prawem podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem zasad rozliczeń transgranicznych dochodów osób fizycznych oraz osób prawnych.



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL
WWW.PROFINFO.PL

ISBN 978-83-8160-669-1



WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

CENA 89 ZŁ (W TYM 5% VAT)