Czynności wykonywane przez nierezydenta podatkowego na terenie Polski a ryzyko ukonstytuowania zakładu zagranicznego przedsiębiorstwa

ŁUKASZ SZCZYGIEŁ, BARTOSZ FUCHS

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9.8.2018 r., 0114-KDIP2-1.4010.213.2018.3.AJ

Stosownie do treści art. 3 ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [1] (dalej: PDOPrU) za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust. 2 (ograniczony obowiązek podatkowy), uważa się w szczególności dochody (przychody) z wszelkiego rodzaju działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład. W analizowanej interpretacji indywidualnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zgodził się z Wnioskodawcą, że sposób prowadzonej współpracy z polskim usługodawcą świadczącym na jego rzecz usługi z zakresu składowania, konfekcjonowania oraz przedstawicielstwa handlowego nie będzie prowadził do ukonstytuowania zakładu zagranicznego przedsiębiorstwa Wnioskodawcy.

Stan faktyczny

Wnioskodawca (dalej: spółka) jest podmiotem prawa niemieckiego z siedzibą i zarządem w Niemczech oraz nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w tym kraju. Spółka jest zarejestrowana jako podatnik VAT czynny w Polsce. Prowadzi ona działalność gospodarczą głównie w zakresie sprzedaży wyrobów stalowych (blachy). Wnioskodawca zawarł z podmiotem prowadzącym magazyn w Polsce (dalej: usługodawca) umowę o świadczenie usług magazynowania i obsługi towarów. Spółka wskazała w swoim wniosku, że w ramach przedmiotowej współpracy gospodarczej nie wynajmuje powierzchni magazynowej, lecz nabywa od polskiego kontrahenta usługi magazynowe. Zakres usług świadczonych przez usługodawcę na rzecz wnioskodawcy obejmuje wyładunek, obsługę i załadunek towaru oraz przycinanie blachy. Co istotne, przyznanie spółce wstępu do magazynu może nastąpić - jedynie po uprzednim uzgodnieniu takiego zamiaru z usługodawcą.

Spółka podkreśliła, że nie jest jej zamiarem uzyskanie żadnej konkretnej nieruchomości ani jej części do użytkowania oraz że nie wynajmuje na terenie Polski żadnych innych pomieszczeń. Ze względu na brak jakiegokolwiek wyposażenia technicznego, maszyn, urządzeń i personelu na terytorium Polski istotne dla spółki jest pozyskanie wyspecjalizowanych usług od podmiotu, który jest w stanie samodzielnie zapewnić odpowiednią powierzchnię wraz z warunkami magazynowania, przeszkolony personel magazynowy oraz dostępność niezbędnych zasobów. Składowane towary mogą być przedmiotem dostawy na rzecz podmiotów polskich lub zagranicznych, przy czym proces sprzedaży towarów w każdym przypadku obsługiwany jest z Niemiec. Za organizację transportu towarów z magazynu do klientów odpowiedzialna jest spółka, która realizuje ich wysyłkę za pomocą firmy transportowej. Faktury VAT obejmujące wykonanie transportu również są wystawiane na spółkę.

W opisie stanu faktycznego spółka wskazała, że usługodawca pełni również funkcję jej przedstawiciela handlowego, za co przysługuje mu wynagrodzenie prowizyjne. W ramach działań z zakresu pośrednictwa handlowego usługodawca pośredniczy w wyszukiwaniu oraz nawiązywaniu kontaktów handlowych z podmiotami działającymi na rynku polskim. Samo potwierdzenie zamówienia na towary przysługuje jedynie spółce, gdyż usługodawcy nie zostało udzielone żadne pełnomocnictwo, w szczególności nie jest on uprawniony do zawierania umów wiążących wnioskodawcę. Aktualnie usługodawca działa jako przedstawiciel handlowy wyłącznie na rzecz Wnioskodawcy. W przyszłości może jednak prowadzić dystrybucję produktów stalowych od innych podmiotów.

Ponadto w uzupełnieniu do wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wnioskodawca wskazał w kontekście pkt 65 Komentarza do art. 5 Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD wprowadzonego w wyniku uaktualnienia z 2017 r., że nie istnieją żadne powiązania wnioskodawcy, jego udziałowców,

[1] Tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.

beneficjentów rzeczywistych lub 51 osób zarządzających z usługodawcą, jego organem zarządzającym lub udziałowcami. Ponadto usługodawca nie uczestniczy aktywnie w przygotowaniu do nawiązania stosunku umownego, ustalenia warunków umownych, w szczególności typu, jakości i ilości zamawianych towarów.

W stosunku do tak przedstawionego stanu faktycznego spółka zadała pytanie, czy nie dojdzie do powstania zakładu wnioskodawcy jako zakładu przedsiębiorstwa zagranicznego w Polsce w rozumieniu art. 4a pkt 11 PDOPrU w zw. z art. 5 Umowy między Rzecząpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec z 14.5.2003 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku[2] (dalej również: UM PL-DE), a w konsekwencji wnioskodawca nie będzie podlegać w Polsce obowiązkowi podatkowemu na podstawie art. 3 ust. 2 PDOPrU?

Spółka zajęła stanowisko, że opisana działalność wnioskodawcy w Polsce nie skutkuje powstaniem zakładu jako zakładu przedsiębiorstwa zagranicznego w Polsce. Oceniając przedstawione przez spółkę stanowisko, Dyrektor KIS uznał je za prawidłowe i na zasadzie art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej odstąpił od przedstawienia uzasadnienia własnego stanowiska. Tym samym podzielił on następującą argumentację spółki. Spółka wskazała, że w świetle UM PL-DE dla uznania, że przedsiębiorstwo prowadzi swoją działalność w formie zakładu, powinny wystąpić łącznie trzy przesłanki:

i) istnienie miejsca, gdzie działalność jest prowadzona (placówka),
ii) stały charakter takiej placówki,
iii) wykonywanie za pośrednictwem placówki działalności gospodarczej, która nie ma przygotowawczego lub pomocniczego charakteru.

Spółka argumentowała, że pod pojęciem placówki należy rozumieć każde pomieszczenie, środki lub urządzenia wykorzystywane do prowadzenia działalności niezależnie od tego, czy używane są wyłącznie w tym celu. Samo istnienie placówki nie tworzy jeszcze zakładu. Drugim warunkiem, który musi zostać spełniony, jest posiadanie przez placówkę atrybutu stałości. Wnioskodawca odniósł powyższe założenia do przedstawionego stanu faktycznego, wskazując, że nie przysługuje mu prawo decydowania o sposobie wykorzystania powierzchni magazynowej, a decyzje o tym, jak i w którym miejscu w magazynie towary są składowane, podejmowane są przez usługodawcę. Spółka również dodała, że przysługuje jej uprawnienie do wejścia do pomieszczeń magazynu jedynie w sytuacjach, gdy zaistnieje taka konieczność, oraz po uprzednim uzgodnieniu z właścicielem magazynu, co nie powinno prowadzić do wniosku, że ma ona te pomieszczenia do swojej dyspozycji. W dalszej kolejności spółka podkreśliła, że przedmiotowa współpraca polegająca w głównej mierze na składowaniu towarów posiada wyłącznie charakter pomocniczy i jest ściśle powiązana z podstawową działalnością spółki. Wreszcie spółka podniosła, że usługodawca, pełniąc na jej rzecz czynności z zakresu pośrednictwa handlowego, nie jest uprawniony do samodzielnej akceptacji i przyjmowania zamówień ani do negocjowania warunków umów z klientami w sposób wiążący dla niej, a także nie posiada pełnomocnictwa do zawierania umów z klientami ani kontrahentami spółki.

Komentarz podatkowy

W przypadku powstania zakładu zagranicznego przedsiębiorcy w Polsce jest on zobowiązany do rozliczenia dochodów uzyskanych w ramach zakładu, a ponadto ciążą na nim określone obowiązki formalne, np. obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, sporządzenia sprawozdania finansowego czy też obowiązek składania deklaracji podatkowej. Z tego względu przedsiębiorcy starają się w taki sposób kształtować strukturę swojego przedsiębiorstwa, aby unikać konieczności rozliczania zagranicznego zakładu.

Analizując obowiązujące w tym zakresie przepisy, należy zwrócić uwagę na art. 5 ust. 1 UM PL-DE, zgodnie z którym zakład oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa. Aby stwierdzić powstanie zakładu niemieckiego przedsiębiorcy, należy ustalić, że doszło do łącznego spełnienia co najmniej czterech przesłanek:

i) istnienie miejsca, gdzie działalność jest prowadzona (placówka),
ii) stały charakter takiej placówki,
iii) wykonywanie za pośrednictwem placówki działalności gospodarczej,
iv) działalność ta nie ma przygotowawczego lub pomocniczego charakteru.

W przedstawionym we wniosku stanie faktycznym w istocie nie dochodzi do spełnienia przesłanek, które pozwoliłyby na uznanie, iż wnioskodawca posiada na terenie Polski zakład zagraniczny. W szczególności należy zwrócić uwagę na pierwszy element konstytuujący zakład zagraniczny, mianowicie istnienie miejsca, gdzie działalność jest prowadzona (placówka). W związku z faktem, że spółka nie najmuje powierzchni magazynowych od usługodawcy, a tym bardziej że nie dysponuje nimi w żaden inny sposób (należy podkreślić, nie jest konieczne,

[2] Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90

aby możliwość uznania stałej placówki za zakład zagraniczny uzależniona była od posiadania formalnego tytułu prawnego do dysponowania taką placówką), w szczególności nie jest upoważniona do swobodnego wchodzenia na teren magazynu oraz decydowania, w którym pomieszczeniu powinny zostać ulokowane towary, przesądza to o tym, że nie posiada ona placówki na terenie Polski. Tym samym fakt wykluczenia pierwszej z przesłanek konstytuujących zakład zagraniczny może przesądzać o niepowstaniu zakładu zagranicznego przedsiębiorcy.

W przedmiotowym stanie faktycznym analizie powinna być poddana również możliwość występowania tzw. agenta zależnego, uznawanego za zakład zagranicznego przedsiębiorcy. Stosownie do treści art. 5 ust. 5 UM PL-DE jeżeli osoba, z wyjątkiem niezależnego przedstawiciela w rozumieniu ust. 6, działa w imieniu przedsiębiorstwa oraz posiada i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo do zawierania umów w umawiającym się państwie w imieniu przedsiębiorstwa, to uważa się, że przedsiębiorstwo to, bez względu na postanowienia ustępów 1 i 2 niniejszego artykułu, posiada zakład w tym państwie w zakresie prowadzenia każdego rodzaju działalności, który 52 osoba ta podejmuje dla przedsiębiorstwa, chyba że czynności wykonywane przez tę osobę ograniczają się do rodzajów działalności wymienionych w ustępie 4, które, gdyby były wykonywane za pośrednictwem stałej placówki, nie powodowałyby uznania tej placówki za zakład na podstawie postanowień tego ustępu. Analogicznie w tym przypadku należy uznać, że spółka nie posiada na terenie Polski agenta zależnego, ponieważ usługodawca w żadnym zakresie nie jest upoważniony do samodzielnej akceptacji i przyjmowania zamówień od klientów spółki ani nie może prowadzić z nimi negocjacji warunków umów w sposób wiążący dla spółki. Ponadto usługodawcy nie zostało udzielone żadne pełnomocnictwo do zawierania umów z klientami ani kontrahentami spółki, a czynności te wykonywane są przez pracowników spółki w państwie jej rezydencji podatkowej, tj. w Niemczech.

Analizowana interpretacja indywidualna stanowi przejaw korzystnej dla podatników wykładni przepisów prawa międzynarodowego w zakresie zakładu zagranicznego przedsiębiorstwa. Należy jednak podkreślić, że problematyka powstawania zakładów zagranicznych ze względu na nieprecyzyjność uregulowań prawnych pozostaje niezmiennie przedmiotem sporów podatników z organami podatkowymi, które często mają swój finał w sądach administracyjnych. Przykład w tym zakresie może stanowić wyrok WSA w Warszawie z 28.9.2018 r. (III SA/Wa 3593/17), gdzie w podobnym do przedstawionego w analizowanej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego stanie faktycznym stwierdzono powstanie zakładu. Tym samym można rekomendować zagranicznym podatnikom każdorazowe sprawdzenie, czy nie wystąpił u nich zakład podatkowy w Polsce. 53