



Data: 28.06.2022

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

ZAKŁAD BUDOWLANY – KIEDY POWSTAJE OBOWIĄZEK OPŁACANIA PODATKU DOCHODOWEGO

Wśród przedsiębiorców zagranicznych rozpoczynających w Polsce działalność zauważyć można coraz większą świadomość związaną z tą tematyką i chęć prawidłowego wypełnienia obowiązków podatkowych w Polsce. Niestety, nie jest to proste. Raz po raz pojawiają się nowe wątpliwości skutecznie utrudniające realizację obowiązków podatkowych. Jedną z kwestii spornych, która stanowi kość niezgody pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, jest ustalenie momentu powstania obowiązku opłacania podatku dochodowego w przypadku szczególnego typu zakładu podatkowego, jakim jest zakład budowlany.

DEFINICJE

Zakład typu budowlanego definiuje się jako plac budowy, budowa, montaż lub instalacja, prowadzone w Polsce przez zagraniczne przedsiębiorstwo przez 12 miesięcy. Wskazane czynności trwające krócej nie skutkują powstaniem zakładu budowlanego. Dopiero upływ 12 miesięcy sprawia, że po stronie zagranicznego przedsiębiorcy pojawiają się obowiązki podatkowe na terenie kraju, w którym wykonywane są czynności. Zapisy Konwencji Modelowej OECD wskazują, że wprawdzie zakład konstytuuje się po upływie 12 miesięcy, jednak wraz z jego powstaniem pojawia się obowiązek rozliczenia podatku w odniesieniu do całego okresu, w którym wykonywano wskazane czynności (a więc dochodzi do wstecznego opodatkowania uzyskiwanego dochodu).

Zakład typu budowlanego definiuje się jako plac budowy, budowa, montaż lub instalacja, prowadzone w Polsce przez zagraniczne przedsiębiorstwo przez 12 miesięcy. Wskazane czynności trwające krócej nie skutkują powstaniem zakładu budowlanego. Dopiero upływ 12 miesięcy sprawia, że po stronie zagranicznego przedsiębiorcy pojawiają się obowiązki podatkowe na terenie kraju, w którym wykonywane są czynności. Zapisy Konwencji Modelowej OECD wskazują, że wprawdzie zakład konstytuuje się po upływie 12 miesięcy, jednak wraz z jego powstaniem pojawia się obowiązek rozliczenia podatku w odniesieniu do całego okresu, w którym wykonywano wskazane czynności (a więc dochodzi do wstecznego opodatkowania uzyskiwanego dochodu).

DOTYCHCZASOWE STANOWISKO FISKUSA

Zgodnie ze zdrowym rozsądkiem prezentowanym w przeszłości przez organy podatkowe (np. interpretacje indywidualne z 18 stycznia 2012 r., IPPB5/423-1058/11-2/PS i 10 grudnia 2019 r., 0111-KDIB1-2.4010.412. 2019.1.BG), a także przez doktrynę prawa podatkowego (M. Jamróży, Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami, Warszawa 2007, s. 67) obowiązek podatkowy w Polsce powstaje w momencie przekroczenia 12 miesięcy prac na terytorium kraju. Oznacza to, że pierwsza zaliczka

obejmująca okres 12-miesięczny jest należna w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy (czyli doszło o ukonstytuowania się zakładu podatkowego). Przed upływem 12 miesięcy nie było konieczności odprowadzania zaliczek, jako że nie powstał obowiązek podatkowy po stronie przedsiębiorcy. Zgodnie z takim podejściem wpłata pierwszej zaliczki obejmującej całe 12 miesięcy nie prowadzi do konieczności zapłaty odsetek, ponieważ terminem jej wymagalności (w odniesieniu do całego okresu) jest 20. dzień miesiąca następującego po miesiącu powstania zakładu.

Na przykład, niemiecka spółka ABC GmbH rozpoczęła 5 maja 2021 r. prace budowlane na terytorium Polski. Planowany termin zakończenia prac to 31 sierpnia 2022 r. W takim wypadku zakład podatkowy powstanie 5 maja 2022 r. Termin na rozliczenie dochodu uzyskanego od 5 maja 2021 r. do 5 maja 2022 r. wypada 20 czerwca 2022 r. Zaliczki za kolejne miesiące działalności należy już uiszczać w terminach miesięcznych, zgodnie z zasadami ogólnymi.

STANOWISKO PREZENTOWANE OBECNIE

W ostatnich latach organy podatkowe zaczęły prezentować odmienne, profiskalne stanowisko. W wydawanych interpretacjach indywidualnych wskazuje się, że obowiązek podatkowy w przypadku zakładu budowlanego powstaje już w momencie podjęcia pierwszych prac na terytorium Polski. Organy nakazują odprowadzenie zaliczek za kolejne miesiące według zasad ogólnych, bez odczekania 12 miesięcy konstytuujących zakład. W sytuacji, kiedy zaliczki zostaną odprowadzone dopiero po upływie 12 miesięcy, organ żąda zapłaty odsetek, podnosząc, że doszło do nieterminowego uregulowania zobowiązania.

Odnosząc się do przytoczonego wcześniej przykładu – w przypadku profiskalnej wykładni pierwsza zaliczka za okres 5–31 maja 2021 r. była należna 20 czerwca 2021 r. Każdy kolejny miesiąc powinien być rozliczany zgodnie z zasadami ogólnymi, a więc w okresach miesięcznych. Rozliczenie podatku należnego za okres 12-miesięczny, prowadzący do powstania zakładu podatkowego, powoduje powstanie zaległości podatkowej, którą należy uregulować razem z odsetkami. Takie stanowisko jest prezentowane przez dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacjach indywidualnych, np. z 16 października 2020 r. (0114- KDIP2-1.4010.252. 2020.1.JC) oraz z 6 marca 2020 r. (0114- KDIP2-1.4010.482. 2019.3.JC).

ZMIANA PLANÓW

Co jednak w sytuacji, kiedy przedsiębiorca zagraniczny – mimo tego że wcześniej planował prowadzić prace w Polsce przez kilkanaście miesięcy – przerwie realizację kontraktu np. po 8 miesiącach? W takiej sytuacji, zgodnie z zasadami wynikającymi z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie powstanie zakład budowlany. Stosując się do wykładni prezentowanej przez organy podatkowe – teoretycznie powinien wpłacać zaliczki na podatek dochodowy w okresach miesięcznych. Jako że zakład nie powstanie – zaliczki nie były należne. Oznacza to konieczność skorygowania rozliczeń i wystąpienia o zwrot zapłaconego podatku.

CO DALEJ

Niestety na podstawie interpretacji indywidualnych wydawanych w ostatnich latach należy stwierdzić, że organy obecnie prezentują jednolicie swoje profiskalne stanowisko. Przedsiębiorcy, którzy nie chcą wchodzić w spór z organami skarbowymi, muszą opłacać zaliczki w terminach miesięcznych albo liczyć się z odsetkami. Jednak w świetle starszych interpretacji i praktycznych problemów związanych z podejściem profiskalnym uzasadnione byłoby wydanie interpretacji ogólnej przez Ministerstwo

Finansów, w której jednoznacznie rozstrzygnięto by prawidłowy sposób rozliczeń zakładów budowlanych. Miejmy nadzieję, że byłaby to wykładnia zgodna z zamysłem Konwencji Modelowej OECD, a więc zakładająca powstanie obowiązku podatkowego dopiero po 12 miesiącach.

Anna Piskor, Senior Associate, doradca podatkowy [we wrocławskim biurze Rödl & Partner](#).