



# VAT w budownictwie

*Janina Fornalik*

*doradca podatkowy, partner w spółce doradztwa podatkowego MDDP*

**11 października 2018 r.**

# Program webinarium

- Moment powstania obowiązku podatkowego a protokół odbioru
- Odwrotne obciążenie w budownictwie
  - Zakres przedmiotowy i podmiotowy zastosowania odwrotnego obciążenia
  - Odwrotne obciążenie w przypadku refakturowania usług budowlanych
  - Podwykonawca w ramach rozliczeń konsorcjum
  - Podwykonawca a świadczenie usług kompleksowych przez wykonawcę
  - Podwykonawca w przypadku napraw gwarancyjnych

# **Moment powstania obowiązku podatkowego a protokół odbioru**

# Moment powstania obowiązku podatkowego

Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 1.4.2016 r., sygn. PT3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141

- Art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a – w przypadku usług budowlanych lub budowlano-montażowych obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, zaś faktura powinna zostać wystawiona nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usługi
- „określenie momentu wykonania tych usług dla celów podatku od towarów i usług powinno następować na podstawie obiektywnych przesłanek, a postanowienia umowne mogą mieć tutaj jedynie charakter pomocniczy”
- „za datę wykonania usługi budowlanej lub budowlano-montażowej należy przyjąć datę **faktycznego wykonania usługi**, tj. dzień, w którym - w związku z wykonaniem określonej umowy usługi lub jej części (jeżeli usługa jest przyjmowana częściowo) doszło do faktycznego zakończenia prac lub ich części - **wykonawca zgłasza je do odbioru** (w opinii wykonawcy usługi lub ich część są gotowe do ich przyjęcia przez nabywcę usługi).”

# Moment powstania obowiązku podatkowego

## Wyrok NSA z 8.11.2017 r., sygn. I FSK 2239/15

- „[...] przez wykonanie tych usług należy rozumieć **faktyczne ich wykonanie, a nie wykonanie wynikające z dokumentu**. Wykonanie usługi w znaczeniu faktycznym to dokonanie przez wykonawcę wszystkich działań i czynności składających się na daną usługę. Tym samym rację ma ten Sąd, wskazując, że chwila wystawienia, czy podpisania dokumentu PŚP nie może być uznana za moment powstania obowiązku podatkowego. PŚP stanowi wydawany przez Inżyniera certyfikat potwierdzający wartość wynagrodzenia należnego Spółce za wykonane przez Spółkę określone usługi budowlane lub budowlano-montażowe (części usług), przy czym, jak wskazała Spółka, może nie zawierać wszystkich prac wykonanych w danym miesiącu. Jest to zatem dokument decydujący o wysokości wynagrodzenia należnego Wykonawcy usług, a nie o momencie wykonania przez niego określonych robót budowlanych lub montażowych, pomimo, że w swojej treści wskazuje jakie zostały w określonym czasie wykonane”.
- [...] **moment formalnego odbioru usługi (jej części) przez usługobiorcę jest w takim przypadku obojętny dla powstania obowiązku podatkowego**, gdyż jego dokonanie ze zwłoką skutkowałoby tym, że podatek stałby się wymagalny dopiero z jego dokonaniem a jego zaniechanie oznaczałoby zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku. W związku z tym – **dla celów podatku od towarów i usług – nie należy wiązać momentu wykonania usługi ze spełnieniem formalności jaką stanowi odbiór usługi (jej części), np. w formie protokołu zdawczo-odbiorczego**”.

# **Odwrotne obciążenie w budownictwie**

# Odwrotne obciążenie – usługi budowlane

- Art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT
- Podatnikiem jest podmiot nabywający usługi wymienione w **załączniku nr 14** do ustawy, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:
  - a) usługodawcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,
  - b) usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny
- Art. 17 ust. 1h: w przypadku usług wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 odwrotne obciążenie stosuje się, jeżeli usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca

## 2 podstawowe przesłanki stosowania odwrotnego obciążenia:

1) kryterium przedmiotowe

2) kryterium podmiotowe

# Obowiązki stron transakcji

## Usługodawca (podwykonawca)

- Wystawia fakturę bez podatku VAT z adnotacją „odwrotne obciążenie”
- Wykazuje kwotę netto w Części C poz. 31 deklaracji VAT-7
- Wykazuje świadczone usługi w informacji podsumowującej w obrocie krajowym (VAT-27)

## Usługobiorca

- Rozlicza podatek VAT na zasadzie odwrotnego obciążenia
- Wykazuje kwotę netto i podatek VAT należny w poz. 34 i 35 deklaracji VAT-7
- Wykazuje podatek VAT naliczony po stronie zakupów (brak neutralności po 3 miesiącach)
- **Naliczenie podatku VAT przez podwykonawcę robót budowlanych skutkuje brakiem prawa do odliczenia po stronie usługobiorcy (art. 88 ust. 3a pkt 7 ustawy)**



# Zakres przedmiotowy – Załącznik nr 14

- Lista usług budowlanych objętych odwrotnym obciążeniem jest listą zamkniętą
- Usługi budowlane podlegające mechanizmowi odwrotnego obciążenia należy identyfikować przy pomocy PKWiU
- Brak obowiązku podawania PKWiU na fakturze
- Możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie opinii przez Ośrodek Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi [klasyfikacjeusldz@stat.gov.pl](mailto:klasyfikacjeusldz@stat.gov.pl)
- W kolejnym kroku wystąpienie o interpretację indywidualną

## **Przykład – objaśnienia podatkowe Ministra Finansów z 17.03.2017 r.:**

- Wynajem koparki bez operatora nie stanowi usługi budowlanej objętej odwrotnym obciążeniem (PKWiU 77.32.10.0)
- Wynajem spychacza z operatorem podlega rygorom rozliczania VAT w ramach odwrotnego obciążenia (PKWiU 43.99.90.0)

# Zakres przedmiotowy

- Różnice w fakturowaniu dostaw materiałów budowlanych i świadczenia usług budowlanych
- Usługi kompleksowe vs. odrębne np. dostawa urządzenia z montażem
- Jeśli świadczenie kompleksowe – co jest świadczeniem dominującym

## Uchwała NSA z 24.06.2013 r., sygn. I FPS 2/13

*„świadczenie kompleksowe polegające na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz montażu **komponentów** w sposób tworzący wraz z elementami konstrukcyjnymi obiektu budowlanego lub jego części **trwałą zabudowę meblową**, wykonywane w obiektach budowlanych zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, **stanowi usługę modernizacji** opodatkowaną stawką obniżoną podatku od towarów i usług na podstawie art. 41 ust. 12 w związku z art. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”*

# Zakres przedmiotowy

- Usługi kompleksowe – co jest świadczeniem dominującym
- Wyrok NSA z 30.06.2016 r., sygn. I FSK 165/15

*„mimo iż dostawa w niniejszej sprawie niewątpliwie składała się z kilku czynności (sprzedaż betonu, transport, wylanie itd.), to jednak obiektywnie było to jedno świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Trafnie Sąd pierwszej instancji zauważył, że wszystkie elementy, z których składa się transakcja dostawy betonu są niezbędne i ściśle ze sobą związane. Nie można, w okolicznościach niniejszej sprawy, bez popadania w sztuczność, uznać, iż klient najpierw nabędzie beton, a potem od tego samego dostawcy usługi związane z jego dostarczeniem i wylaniem. (...) Przy czym identyfikując w tej sprawie w oparciu o kryteria ustalone przez orzecznictwo Trybunału elementy dominujące transakcji złożonej należy uznać, że **mamy do czynienia z dostawą betonu, a nie świadczeniem usług**. Nie byłoby mowy w tym stanie faktycznym sprawy o jakiegokolwiek usłudze - czynności, gdyby przedmiotem sprzedaży był towar inny niż beton. **Transport i wylanie betonu nie miałyby miejsca, gdyby nie sprzedaż betonu**. Wszelkie czynności dodatkowe takie jak wypełnienie masą betonową przygotowanych szalunków, wyrównanie, rozciągnięcie betonu i tym podobne, o ile były świadczone przez skarżącą, nie stanowiły celu samego w sobie. Były one świadczone w ścisłym związku z dostawą betonu”.*

# Zakres podmiotowy - podwykonawca

Kim jest podwykonawca?

Objaśnienia podatkowe Ministra Finansów z 17.03.2017 r.

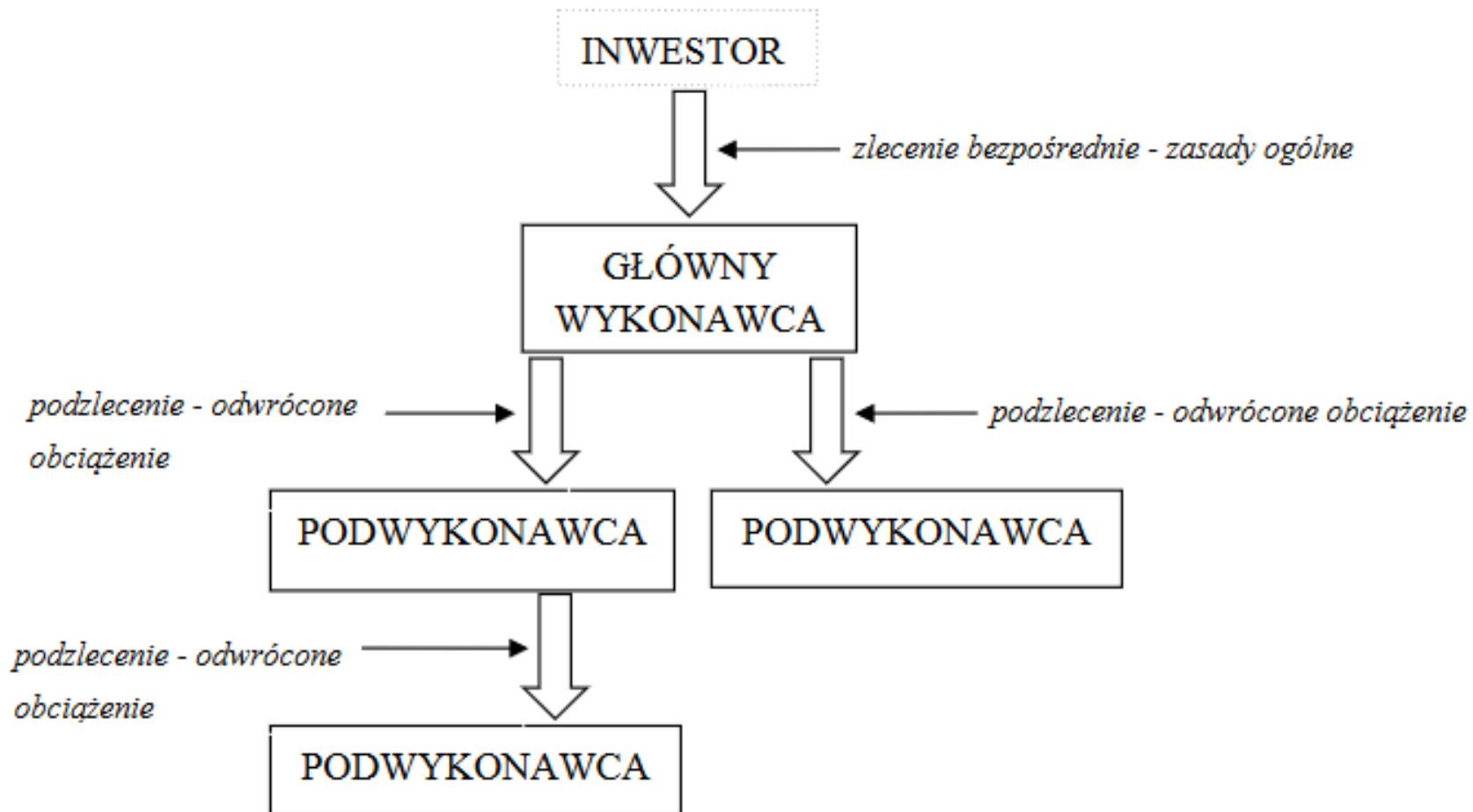
Definicja słownikowa

Podwykonawca - firma lub osoba wykonująca pracę na zlecenie głównego wykonawcy

**Analogicznie stanowisko sądów** – „ustawa o VAT nie zawiera definicji legalnej pojęcia "podwykonawcy", dlatego też, dokonując wykładni przepisu art. 17 ust. 1h ustawy o VAT, należy odwołać się do **języka potocznego**, albowiem Sąd podziela wyrażany w piśmiennictwie pogląd, że **regułą języka normatywnego odpowiadają określone dyrektywy wykładni językowej, zgodnie z którymi przy tłumaczeniu znaczenia normy należy jej przypisać takie znaczenie, jakie ma ona w języku potocznym, chyba że ważne względy przemawiają za odstępstwem od tego znaczenia (por. np. L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2010, s. 99)”.**

- **Wyrok WSA w Warszawie z 4.07.2018 r., sygn. III SA/Wa 3356/17**

# Zakres podmiotowy - podwykonawca



Fakt zgłoszenia, lub nie, inwestorowi powierzenia prac podwykonawcy nie ma wpływu na posiadanie statusu podwykonawcy w rozumieniu ustawy o VAT.

O statusie tym decyduje treść zawartych umów, a w przypadku ich braku świadczą o tym okoliczności i charakter wykonywanych usług.

# Refakturowanie usług budowlanych

Objaśnienia podatkowe Ministra Finansów z 17.03.2017 r. – ochrona dla podatnika, który się do nich zastosuje (art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej)

**Podatnik A (podatnik VAT czynny) i podatnik B (podatnik VAT czynny) działają bezpośrednio na zlecenie właściciela budynku biurowego (podatnik VAT czynny).** Przedmiotem zawartych umów jest remont lokali użytkowych, znajdujących się w budynku biurowym. Właściciel na podstawie zawartych umów z najemcami (najemcy są zobowiązani m.in. do ponoszenia kosztów remontów ich lokali ale do przeprowadzenia tych remontów na rzecz najemców jest zobowiązany właściciel), będących podatnikami VAT czynnymi, wystawia faktury dokumentujące świadczenie usług budowlanych (remontowych) w części dotyczących wynajmowanych lokali.

Rozliczenie podatku VAT w takim scenariuszu gospodarczym będzie następujące:

- **usługi świadczone przez A na rzecz właściciela – przy zastosowaniu mechanizmu odwróconego obciążenia**
- usługi świadczone przez B na rzecz właściciela – przy zastosowaniu mechanizmu odwróconego obciążenia
- **usługi świadczone przez właściciela na rzecz najemców – przy zastosowaniu zasad ogólnych (podatek VAT zostanie rozliczony przez właściciela, ponieważ działa on w tej konkretnej sytuacji na rzecz najemców jako wykonawca usług).**

# Refakturowanie usług budowlanych

Wyrok WSA w Warszawie z 9.05.2018 r., sygn. III SA/Wa 2769/17

*„Nie można bowiem zgodzić się, aby sam fakt ujęcia w fakturze kosztu nabytej usługi budowlanej powodował, że Strona zostanie uznana za podmiot świadczący tę usługę w sposób niezależny od usługi najmu, oraz przyjęć, iż nabycie usługi budowlanej nie nastąpiło w imieniu Skarżącej a także na jej rzecz.*

*[...] Zdaniem Sądu, nie można ponadto wywodzić statusu podwykonawcy robót budowlanych w rozumieniu art. 17 ust. 1h Uptu, poprzez pośrednie odwołanie się do fikcji prawnej, o której mowa w art. 8 ust. 2a Uptu, w oderwaniu od rzeczywistego charakteru działalności podmiotu uznanego uprzednio za wykonawcę tychże robót. Sprzeciwia się temu wykładnia celowościowa art. 17 ust. 1h Uptu, mającego za zadanie przeciwdziałanie oszustwom podatkowym charakterystycznym dla branży budowlanej. Konstrukcja "odwrotnego obciążenia" stanowi bowiem wyjątek od reguły, że w charakterze podatnika działa usługodawca (art. 15 ust. 1 i 2 Uptu). Należy zatem ów wyjątek interpretować w sposób ścisły, tak aby stosowanie wspomnianej konstrukcji realizowało wyłącznie te cele, które miały zostać zrealizowane przez wprowadzenie art. 17 ust. 1h Uptu”.*

Analogiczne stanowisko w wyrokach WSA w Krakowie z 1.12.2017 r., sygn. I SA/Kr 1036/17 oraz WSA w Warszawie z 29.08.2018 r., sygn. III SA/Wa 4140/17 i 28.09.2018 r., sygn. III SA/Wa 4095/17

# Podwykonawca w ramach rozliczeń konsorcjum

**Wyrok WSA w Warszawie z 4.07.2018 r., sygn. III SA/Wa 3356/17**

*„Nie można się zgodzić ze stanowiskiem organu, że w przedstawionym stanie faktycznym beneficjentem prac podejmowanych przez Skarżącą w ramach konsorcjum jest lider konsorcjum. **Rolę beneficjenta można by przepisać liderowi konsorcjum, wyłącznie w sytuacji, gdyby usługi wykonywane były przez Skarżącą jako członka konsorcjum na rzecz lidera konsorcjum. Taka sytuacja nie jest opisana w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku. Beneficjentem prac wykonywanych przez Skarżącą jako członka konsorcjum jest inwestor, co jednoznacznie wynika ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku.***

*[...] W myśl znaczenia słownikowego podwykonawca "to firma lub osoba wykonująca pracę na zlecenie głównego wykonawcy", dlatego też należy stwierdzić, że w przypadku gdy konsorcjant nie wykonuje pracy na zlecenie lidera lecz na zlecenie inwestora i odpowiada przed nim, to nie jest podwykonawcą."*

**Analogiczne stanowisko w wyrokach WSA w Krakowie z 30.11.2017 r., sygn. I SA/Kr 994/17, WSA we Wrocławiu z 6 .12.2017 r., sygn. I SA/Wr 829/17 i wyroku WSA w Warszawie z 6.06.2018 r., sygn. akt III SA/Wa 3070/17**



# Podwykonawca w ramach rozliczeń konsorcjum

**Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 28.12.2017 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.492.2017.2.KB**

*„Wnioskodawca przyjął od głównego wykonawcy – lidera konsorcjum firmy W – zlecenie wykonania prac budowlanych oraz dostawy niezbędnych materiałów do wykonania tych prac. **W przedstawionym schemacie Wnioskodawca występuje zatem w charakterze podwykonawcy, a lider konsorcjum firma W jako główny wykonawca względem zamawiającego, tj. X. Nie ma przy tym znaczenia, że Wnioskodawca sam osobiście nie wykonuje tych prac, lecz podzleca ich wykonanie pozostałym członkom konsorcjum**”.*

# Usługi główne świadczone przez wykonawcę nie stanowią usług budowlanych

**Wyrok WSA w Poznaniu z 11.04.2018 r., sygn. I SA/Po 84/18**

*„Organ uznał bowiem, że skoro pomiędzy tymi podmiotami nie została zawarta umowa o roboty budowlane, to tym samym skarżąca nie zleca Podmiotowi Zewnętrznemu usług - jako podwykonawcy.*

*W ocenie Sądu takiego wniosku nie sposób sformułować na podstawie przedstawionych okoliczności faktycznych, nie ulega natomiast wątpliwości, że – jak wprost stwierdziła to skarżąca – "[...] opisane wyżej prace wykonywane na Infrastrukturze przez Podmioty Zewnętrzne zaliczają się do usług wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy o VAT..."., wskazując konkretne pozycje PKWiU. Zdaniem Sądu, skarżąca zasadnie zwróciła uwagę, że **skoro usługi te polegają m.in. na usuwaniu awarii masowych oraz niemasywowych, to skarżąca będzie także zobowiązana do wykonania prac budowlanych, skoro w skład infrastruktury należącej do inwestora wchodzi różnorakie urządzenia, budowle i oraz budynki sieci energetycznej, a zatem skarżąca będzie podzlecać tego rodzaju roboty Podmiotowi Zewnętrznemu (jako podwykonawcy)”.***

# Podwykonawca w przypadku napraw gwarancyjnych

**Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 14.06.2018 r. sygn. 0111-KDIB3-1.4012.310.2018.1.ICz**

*„gdy Wnioskodawca nabywa od Podmiotów usługi napraw gwarancyjnych wymienione w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy wystąpi mechanizm odwrotnego obciążenia. Powyższe wynika z faktu, że wykonanie napraw gwarancyjnych przez Podmioty na zlecenie Głównego Wykonawcy (w omawianej sprawie na zlecenie Wnioskodawcy) zostaną spełnione dyspozycje wynikające z art. 17 ust. 1 pkt 8 w zw. z ust. 1h ustawy. Bowiem **wykonanie napraw gwarancyjnych zostanie zlecone przez Wnioskodawcę – występującego w analizowanej sprawie jako Główny Wykonawca**, co dowodzi, że ww. usługi budowlane, będą wykonane przez podmioty występujące w charakterze podwykonawców”.*

**Analogiczne stanowisko w interpretacjach nr 0111-KDIB3-1.4012.840.2017.1.ICz z 27.03.2018 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.722.2017.2.Icz z 7.02.2018 r. oraz nr 0113-KDIPT1-2.4012.554.2017.2.KW z 6.11.2017 r.**

Dziękuję za udział w szkoleniu