



Odwrócony VAT – noworoczny

NOWE PRAWO Nieprecyzyjne sformułowania i brak definicji w przepisach obejmujących mechanizmem *reverse charge* usługi budowlane podwykonawców będą źródłem sporów podatkików z fiskusem. Chyba że resort zadba o interpretację ogólną.



MARTYNA POŻAROWSKA

PRAWNIK, SPECJALISTA Z ZAKRESU VAT, CZŁONEK I WYKŁADOWCA SKWP, ZARZĄDZA KANCELARIĄ PODATKOWO-KSIĘGOWĄ

Zasadą jest, że podatnikiem w odniesieniu do czynności podlegających opodatkowaniu jest dostawca lub podmiot świadczący usługi, jednak w stosunku do pewnych kategorii transakcji ustawodawca postanowił, że podatnikiem z tytułu ich przeprowadzenia będzie ich nabywca. Po raz pierwszy do polskiej ustawy o VAT mechanizm odwrotnego obciążenia został wprowadzony 1 kwietnia 2011 r. Od tego czasu postanowienia w jego zakresie ewoluują i właściwie co dwa lata są nim obejmowane nowe kategorie towarów.

Do końca ubiegłego roku o odwrotnym obciążeniu w VAT mogliśmy mówić w zasadzie wyłącznie w odniesieniu do towarów, ponieważ procedurą *reverse charge* objęta była tylko jedna kategoria usług – przeniesienie uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. Z początkiem bieżącego roku katalog usług podlegających tej procedurze znacznie się powiększył, obejmując zdecydowaną większość usług budowlanych, ale uwaga – świadczonych przez podwykonawców. Świadczenie usług przez głównego wykonawcę na rzecz inwestora nie będzie zatem objęte mechanizmem odwróconego VAT, niezależnie od statusu podatkowego każdej ze stron transakcji.

Nowy załącznik nr 14

1 stycznia 2017 r. do ustawy o VAT wprowadzony został załącznik nr 14, w którym na pierwszym miejscu widnieje

usługa dobrze znana, tj. przeniesienie uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. Pozostałe pozycje – 2-48 – to różnego rodzaju usługi budowlane, wykończeniowe a nawet remontowe (poz. 2-3 załącznika). Cel, jaki przyświecał ustawodawcy, to zapobieganie wyłudzeniom VAT, które występowały w branży budowlanej. Zgodnie z uzasadnieniem projektu zmian „Powodem, dla którego rozwiązanie takie jest wprowadzane do przepisów ustawy o VAT, są nieprawidłowości zaobserwowane na tym rynku, w szczególności problem oszustw w zakresie podatku VAT (w tym również przy użyciu faktur, które nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji)”.

Ustawodawca unijny wiele lat temu, w Dyrektywie 2006/112/UE, ustalił uprawnienie dla ustawodawców krajowych do wprowadzenia mechanizmu *reverse charge* w branży budowlanej i rodzimy ustawodawca właśnie z tego uprawnienia skorzystał. Zgodnie z obowiązującym obecnie art. 17 ust. 1h ustawy o VAT podatnikiem w odniesieniu do usług budowlanych jest ich nabywca, w przypadku kiedy łącznie spełnione zostaną cztery przesłanki:

1. usługa jest wymieniona w jednej z pozycji 2-48 załącznika nr 14,
2. usługodawca jest podatnik VAT czynny,
3. usługobiorca jest podatnik VAT czynny,
4. usługodawca świadczy usługi jako podwykonawca.

Głównie w przypadku faktur wystawianych przez podwykonawców usług budowlanych

w tej branży występowały nadużycia (puste faktury, zawyżona wartość faktur etc.). Nie można rzecz jasna wykluczyć, że nadużycia na linii inwestor i główny wykonawca się nie nasiliły – w tym przypadku najbardziej prawdopodobne jest zaniżanie wartości transakcji. Głównemu wykonawcy będzie bowiem zależało na tym, żeby ponieść jak najmniejsze nakłady finansowe na VAT, którego nie mógł odliczyć w poprzednich fazach obrotu.

Ustawodawca nie zadbał

W ustawie o VAT próżno szukać definicji podwykonawcy. Nie ma jej również w innych ustawach podatkowych. Pojęcia nie zdefiniowano nawet na etapie uzasadniania projektu dotyczącego zmian w ustawie o VAT. Kodeks cywilny, niestety, także nie przychodzi z pomocą, gdyż – choć w art. 647¹ posługuje się pojęciem podwykonawstwa – to niestety pojęcia tego nie definiuje. Można oczywiście posiłkować się orzecznictwem sądowym, chociażby **orzeczeniem Sądu Najwyższego z 17 października 2008 r. (I CSK 106/08)**. SN zwrócił w nim uwagę na to, że przez podwykonawstwo nie można rozumieć umów zawieranych przez wykonawcę z dostawcą maszyn i urządzeń potrzebnych do wykonania robót budowlanych ani umów zawieranych przez wykonawcę z dostawcą materiałów budowlanych, więc *a contrario* podwykonawcą może być tylko podmiot faktycznie świadczący usługi budowlane.

Nie ten zakres

Ustawa – Prawo zamówień publicznych (p.z.p.), choć zawiera definicję podwykonawcy, to nie można powiedzieć, że jest

ona tożsama z wolą ustawodawcy podatkowego. Artykuł 2 pkt 9b p.z.p. brzmi: „Ilekcioć w ustawie jest mowa o: umowie o podwykonawstwo – należy przez to rozumieć umowę w formie pisemnej o charakterze odpłatnym, której przedmiotem są usługi, dostawy lub roboty budowlane stanowiące część zamówienia publicznego, zawartą między wybranym przez zamawiającego wykonawcą a innym podmiotem (podwykonawcą), a w przypadku zamówień publicznych na roboty budowlane także między podwykonawcą a dalszym podwykonawcą lub między dalszymi podwykonawcami”.

Wiadomo, że dostawy materiałów budowlanych nie zostały objęte procedurą. Wiadomo także, że wbrew pierwotnym planom do załącznika nr 14 nie została wprowadzona pozycja „Wypożyczenie konstrukcji i maszyn budowlanych wraz z operatorami i wynajem personelu dla tych usług”, ponieważ istniało ryzyko, że objęcie odwrotnym obciążeniem tej kategorii usług będzie niezgodne z unijną dyrektywą.

Ze słownika

Definiując pojęcie „podwykonawstwo” na potrzeby ustawy o podatku od towarów i usług, należy posłużyć się wykładnią językową. Słownik języka polskiego pod red. Witolda Doroszewskiego pojęcie „podwykonawca” definiuje jako „firma lub osoba, wykonująca pracę na zlecenie głównego wykonawcy”. Należy więc założyć, że przez wykonywanie pracy przez podwykonawcę w branży budowlanej należy rozumieć faktyczne świadczenie usług budowlanych. Usługa jest więc świadczona przy użyciu innych podmiotów, które wykonują prace stanowiące element bądź całość świadczenia.

W załączniku nr 14 mowa jest o robotach budowlanych, jednak należy zwrócić uwagę na kwestię dostawy betonu.

Betonowy problem

W interpretacjach indywidualnych i w orzecznictwie sądowo-administracyjnym nie ma jednolitego stanowiska czy dostawę betonu należy uznać za dostawę towaru, czy za świadczenie usług. Wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych i spory sądowo-administracyjne, powstałe w wyniku wydania tych interpretacji, dotyczyły możliwości zastosowania stawki obniżonej (8 proc.) w odniesieniu do usług związanych z budownictwem mieszkaniowym. Nie zmienia to jednak faktu, że nie można traktować dostawy betonu jako dostawy towarów w odniesieniu do budownictwa mieszkaniowego, ale jako świadczenie usług w odniesieniu do usług świadczonych przez podwykonawcę na potrzeby mechanizmu *reverse charge* lub odwrotnie. Rozstrzygnięcie tej kwestii komplikuje nieprecyzyjne brzmienie punktu 44 załącznika nr 14 „Roboty betoniarskie”. Granica pomiędzy dostawą betonu a wykonaniem usługi betoniarskiej nie została wskazana. Nie jest to, niestety, jedyna wątpliwość. Nie mniejsze kontrowersje budzi dostawa towaru wraz z usługą, tzw. świadczenie kompleksowe, chociażby kompleksowe wykonanie pokrycia dachowego. Interpretacja ogólna w tym zakresie na pewno zapobiegłaby sporom i rozwiązała wiele wątpliwości.

Wykańczanie lokali handlowych

Wśród praktyków pojawiły się wątpliwości, dotyczące wykańczania lokali przeznaczonych pod wynajem, m.in. w ga-

leriach handlowych. Chodzi o procedurę, w której właściciel lokalu zawiera z najemcą umowę najmu z zapisem, że najemca wykończy lokal na własny koszt i następnie obciąży wynajmującego całością lub częścią poniesionych wydatków. Pozwala to na zminimalizowanie inwestycji w obcym środku u najemcy, a w konsekwencji konieczności dokonywania wieloletnich odpisów amortyzacyjnych. Najemca zawiera więc umowę z wykonawcą (który może korzystać z podwykonawców) i otrzymuje fakturę ze stawką 23 proc. VAT. Wątpliwość pojawia się na następnym etapie – przerzucania kosztów na właściciela lokalu. Czy tę czynność należy traktować jako podwykonawstwo? Moim zdaniem nie. Nie jest to bowiem świadczenie usług, a już na pewno nie usług budowlanych. Najemca nie może być traktowany jako podwykonawca wynajmującego, ponieważ:

- **po pierwsze** – nie ma tu mowy o umowie na roboty budowlane,
- **po drugie** – najemca nie wykonuje żadnych robót, on jedynie obciąża wynajmującego w całości lub w części poniesionymi przez siebie kosztami.

Takie działanie można uznać co najwyżej za refakturę kosztów. Uznanie tego rodzaju transakcji za usługi budowlane byłoby sprzeczne z wykładnią celowościową wprowadzonych uregulowań.

Rozliczane okresowo

Przepisy przejściowe wskazują, że opisane wcześniej zasady znajdują zastosowanie do usług wykonanych począwszy od 1 stycznia 2017 r. W celu ustalenia momentu wykonania usług stosuje się przepisy art. 19a ust. 2 i 3 ustawy (odnoszące się do przyjmowania częściowego usług oraz usług, dla których

→ Komentarz eksperta

Mnożenie wyjątków od reguły utrudnia prowadzenie działalności uczciwym firmom

ANETA POŻAROWSKA, PRAWNIK, KSIĘGOWA I DORADCA PODATKOWY

Odwrocony VAT do niedawna dominował w transakcjach wewnątrzspółnotowych (WNT, import usług) oraz międzynarodowych (import towarów). Od kilku lat procedura rozliczania VAT przez nabywcę towaru lub usługi wprowadzana jest w tych branżach, w których ujawniono największe oszustwa i nieprawidłowości w rozliczeniach VAT na terytorium kraju (puste faktury, fikcyjne firmy, transakcje karuzelowe). Doświadczenia zarówno polskie, jak również unijne dowodzą, że wprowadzenie odwróconego VAT znacznie zmniejsza skalę oszustw w obrocie krajowym.

Do tego stopnia, że niektóre państwa członkowskie (np. Czechy i Austria) domagają się od Komisji Europejskiej zgody na wprowadzenie odwrotnego obciążenia w rozliczeniu VAT od wszystkich transakcji przeprowadzanych pomiędzy podatnikami tego podatku na terytorium danego państwa. Nie dziwi zatem także rozszerzenie procedury odwrotnego obciążenia przez polskiego ustawodawcę.

Niestety, sposób w jaki odwrócony VAT wprowadzany jest do polskiego systemu podatkowego pozostawia wiele do życzenia. Polski ustawodawca zamiast dążyć do uproszczenia w rozliczaniu trudnego bądź co bądź podatku, mnoży

bowiem wyjątki i w każdej branży, w której wprowadza odwrócony VAT, wprowadza inne zasady. W praktyce utrudnia to podatnikom prawidłowe rozliczanie, stwarza ryzyko i zagrożenia dla uczciwych podatników, a także mnoży wątpliwości interpretacyjne poprzez brak jasnych reguł. I tak, branża surowców wtórnych oraz branża stalowa największe problemy w rozliczaniu odwrotnego obciążenia w VAT mają na skutek objęcia nim tylko niektórych wyrobów. Powoduje to liczne wątpliwości interpretacyjne głównie nabywców, którzy w wielu przypadkach muszą analizować proces technologiczny wytwarzania

stali, aby określić czy są zobowiązani do rozliczania podatku w ramach odwrotnego obciążenia (wyroby walcowane na gorąco czy na zimno, pręty pocięte czy pręty pogięte to tylko niektóre wątpliwości, które muszą rozstrzygnąć podatnicy). Branża elektroniczna z kolei musiała zmierzyć się z definicją jednolitej gospodarczo transakcji, w przypadku której dopiero przekroczenie limitu 20 000 zł netto powoduje zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia. Problemem jest trudna i dwustopniowa definicja jednolitej gospodarczo transakcji, która w praktyce budzi wątpliwości podatników. Obecnie wątpliwości interpretacyjne czekają

branżę budowlaną, która musi zmierzyć się z takimi zagadnieniami, jak brak definicji podwykonawstwa w ustawie o VAT, a także konieczność odróżnienia dostaw towarów z montażem od usługi budowlanej z wykorzystaniem materiałów budowlanych.

Mając świadomość, że odwrotnym obciążeniem będą zapewne obejmowane przez polskiego ustawodawcę kolejne towary i usługi, należy postulować, aby w przyszłości mechanizm ten dotyczył wszystkich czynności w danej branży – bez mnożenia wyjątków, które zaciemniają i tak trudny do rozliczenia VAT. ©