

OBJAŚNIENIA PODATKOWE z 3 lipca 2017 r.¹

NAJCZĘŚCIEJ ZADAWANE PYTANIA I ODPOWIEDZI W ZAKRESIE ODWRÓCONEGO OBCIĄŻENIA PODATKIEM VAT TRANSAKCJI DOTYCZĄCYCH ŚWIADCZENIA USŁUG BUDOWLANYCH²

- 1. Czy Inwestor, będący jednocześnie Głównym Wykonawcą, który zleca część robót do wykonania innym przedsiębiorcom, postępuje prawidłowo odbierając od nich faktury VAT z wykazaniem na nich podatkiem VAT? Wszystkie podmioty są podatnikami VAT czynnymi.**

Do stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia w przypadku transakcji, których przedmiotem jest świadczenie usług budowlanych konieczne jest – oprócz innych warunków – wykonywanie tych świadczeń w relacji: podwykonawca – główny wykonawca, przy czym podwykonawca to dalszy wykonawca prac (częściowych lub całościowych) w ramach zleconej przez inwestora na rzecz głównego wykonawcy inwestycji. W konsekwencji nie są usługami świadczonymi przez podwykonawców usługi budowlane świadczone bezpośrednio na rzecz inwestorów (nawet w przypadku gdy inwestor we własnym zakresie wykonuje usługi budowlane). Natomiast każde dalsze podzlecenie usługi przez wykonawcę kolejnym usługodawcom jest już podzleceniem i usługi te powinny być już rozliczone zgodnie z mechanizmem odwróconego obciążenia.

Aby zatem uznać, że w realizacji inwestycji budowlanej uczestniczy podwykonawca, muszą wystąpić dwa rodzaje zleceń: pierwotne zlecenie udzielone wykonawcy oraz zlecenie udzielone przez tego wykonawcę na rzecz kolejnego podmiotu, który pełni właśnie funkcję podwykonawcy (a także kolejne zlecenia).

W opisanej sytuacji wystąpi tylko jeden rodzaj zlecenia, tj. zlecenie przez Inwestora będącego Głównym Wykonawcą wykonania prac budowlanych udzielone innemu podmiotowi – wykonawcy. W związku z powyższym, podmiot świadczący na rzecz Inwestora będącego jednocześnie Głównym Wykonawcą usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT, nie działa jako podwykonawca. Tym samym nie ma w tym przypadku zastosowania mechanizm odwróconego obciążenia, a co za tym idzie faktury wystawiane na rzecz tegoż Inwestora powinny zawierać podatek VAT (zasady ogólne).

¹ Ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego (objaśnienia podatkowe) dotyczące stosowania tych przepisów wydawane na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.). Zgodnie z art. 14n § 4 ww. ustawy zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k – 14m tej ustawy.

² Szczegółowe zasady funkcjonowania mechanizmu odwróconego obciążenia w sektorze budowlanym zawarte są w Objasnieniach podatkowych z 17 marca 2017 r. – stosowanie mechanizmu odwróconego obciążenia w transakcjach dotyczących świadczenia usług budowlanych – link do dokumentu <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1402295/Obja%C5%9Bnienia+podatkowe+z+17+marca+2017+r.pdf>

Podstawa prawna: art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h oraz załącznik nr 14 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221) – dalej: „ustawa o VAT”

- 2. Czy przedsiębiorca (podatnik VAT czynny), który przy realizacji inwestycji był generalnym wykonawcą, a który obecnie – po zakończeniu inwestycji i odbiorze robót przez inwestora – świadczy usługi budowlane (wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT) w okresie gwarancyjnym przewidzianym umową pomiędzy inwestorem a generalnym wykonawcą za pośrednictwem podmiotów trzecich (podatników VAT czynnych), jest podatnikiem, obowiązującym do rozliczenia podatku VAT przy zastosowaniu mechanizmu odwróconego obciążenia?**

Przepisy ustawy o VAT nie różnicują zasad opodatkowania w zależności od tego, czy usługi budowlane są realizowane w trakcie fazy wykonawczej inwestycji, czy też w okresie gwarancji (jednocześnie opodatkowaniu podatkiem podlega co do zasady odpłatne świadczenie usług). W przypadku wykonywania robót budowlanych z tytułu udzielonych przez głównego wykonawcę inwestorowi gwarancji przez podmioty, którym generalny wykonawca zleca ich wykonanie – jak w opisanej sytuacji - znajdzie zastosowanie mechanizm reverse charge. Podmioty, którym generalny wykonawca zlecił odpłatnie wykonanie określonych robót budowlanych występują w charakterze podwykonawców, do rozliczenia zatem podatku od tych transakcji zobowiązany jest generalny wykonawca. Jednocześnie jeżeli w związku z udzielonymi przez głównego wykonawcę inwestorowi gwarancjami główny wykonawca nie pobiera od inwestora wynagrodzenia z tytułu wykonanych prac nie podlegają one w ogóle opodatkowaniu (w przypadku odpłatności rozliczane byłyby na zasadach ogólnych – na tym etapie zatem mechanizm reverse charge nie będzie miał zastosowania).

Podstawa prawna: art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h oraz załącznik nr 14 do ustawy o VAT

- 3. Jak powinny być opodatkowane usługi (wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT) wykonywane przez Uczestnika Konsorcjum, w sytuacji gdy fakturuje on je na Lidera Konsorcjum, który następnie rozlicza się za Zleceniodawcą (Inwestorem) z całości wykonanych robót? Czy Uczestnik Konsorcjum pełni rolę podwykonawcy, który zobowiązany jest zastosować mechanizm obciążenia odwrotnego, natomiast Lider Konsorcjum dokonując dalszej dostawy usług budowlanych na rzecz Zleceniodawcy (Inwestorem) zobowiązany jest zastosować ogólne zasady rozliczenia podatku VAT? Wszystkie podmioty są podatnikami VAT czynnymi.**

Konsorcjum nie jest podatnikiem – podatnikami są poszczególne podmioty wchodzące w skład Konsorcjum.

W opisanym scenariuszu Zleceniodawca pełni funkcję inwestora, Lider Konsorcjum pełni funkcję wykonawcy robót budowlanych (generalnego wykonawcy), a Uczestnik Konsorcjum pełni funkcję podwykonawcy robót budowlanych. Lider Konsorcjum nabywa zatem usługi od Uczestnika Konsorcjum, a następnie dokonuje ich odsprzedaży wraz z usługami świadczonymi samodzielnie przez niego na rzecz Zleceniodawcy. Zatem obowiązek rozliczenia podatku od towarów i usług z tytułu wykonanych przez Uczestnika Konsorcjum – jako podwykonawcy – usług, będzie ciążył na Liderze Konsorcjum – uznanym za generalnego wykonawcę (odwrotne obciążenie). Natomiast Lider Konsorcjum, świadcząc usługi budowlane na rzecz Zleceniodawcy (inwestora) zobowiązany jest zastosować zasady ogólne (w tym przypadku podmiot ten nie występuje jako podwykonawca).

Podkreślić należy, że w praktyce występują różne modele konsorcjów. To z postanowień konkretnej umowy konsorcjum wynika sposób jego organizacji i rozliczeń pomiędzy jego członkami a inwestorem, jak również zakres usług świadczonych przez poszczególnych członków konsorcjum.

Podstawa prawna: art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h oraz załącznik nr 14 do ustawy o VAT

4. Jak należy opodatkować usługi budowlane (wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT) świadczone w ramach współpracy pomiędzy spółkami, która to współpraca polega na wzajemnym podzlecaniu sobie części usług wykonywanych w ramach kontraktów należących do głównej działalności tych spółek? Spółki są podatnikami VAT czynnymi.

Przy założeniu, że spółki występują w „swoich” kontraktach na realizację inwestycji jako generalni wykonawcy (nie są jednocześnie inwestorami) lub też jako podwykonawcy generalnego wykonawcy, każda ze spółek współpracujących, otrzymując zlecenie, występuje w roli podwykonawcy.

Zgodnie bowiem z definicją zawartą w internetowym wydaniu Słownika Języka Polskiego: „podwykonawca – to firma lub osoba wykonująca pracę na zlecenie głównego wykonawcy”, przy czym kolejny podwykonawca zlecający jest – w stosunku do swojego podwykonawcy – głównym wykonawcą swojego zakresu prac.

Tym samym w opisanym przypadku znajdzie zastosowanie mechanizm odwróconego obciążenia.

Podstawa prawna: art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h oraz załącznik nr 14 do ustawy o VAT

5. W jaki sposób należy rozliczyć podatek VAT w przypadku dokonywanego przez firmę A refakturowania usług (zleconych firmie B i wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy o VAT) wykonanych przez firmę B bezpośrednio na rzecz firmy C (inwestora)? Wszystkie podmioty są podatnikami VAT czynnymi.

Zgodnie z treścią art. 8 ust. 2a ustawy o VAT, w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi. Wskazany przepis tworzy więc swoistą fikcję prawną, w myśl której przyjmuje się, iż przedsiębiorca dokonujący refakturowania usług, sam te usługi wyświadczył.

W opisanym przypadku przyjąć zatem należy, że firma A sama wyświadczyła usługi budowlane, a skoro firma B występuje w tym łańcuchu w charakterze podwykonawcy (świadczy usługi na zlecenie firmy A), to właśnie firma A występuje jako generalny wykonawca świadczenia.

Transakcja dokonana pomiędzy B na rzecz A powinna zatem być rozliczona w reżimie odwróconego obciążenia, zaś transakcja pomiędzy A i C – przy zastosowaniu zasad ogólnych.

Podstawa prawna: art. 8 ust. 2a, art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h oraz załącznik nr 14 do ustawy o VAT

6. Czy usługi budowlane (wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT) świadczone przez członków spółdzielni (czynnych podatników VAT) na rzecz Spółdzielni (czynnego podatnika VAT), której są oni członkami, wykonywane w ramach podzlecenia usług wykonywanych przez Spółdzielnię na rzecz Inwestora, należy traktować jako usługi świadczone przez podwykonawców?

Podwykonawcą robót budowlanych jest każdy podmiot będący usługodawcą, który nie jest generalnym wykonawcą danej inwestycji budowlanej, przyjmującym zlecenie wykonania tej inwestycji bezpośrednio od inwestora. W opisanym przypadku Spółdzielnia występuje w charakterze głównego wykonawcy robót, natomiast dany członek spółdzielni, który bezpośrednio wykonuje usługi budowlane, działa w stosunku do Spółdzielni jako jej podwykonawca. Przy spełnieniu zatem wszystkich warunków określonych w przepisach ustawy o VAT, usługi budowlane świadczone przez członków Spółdzielni powinny zostać rozliczone w reżimie mechanizmu odwróconego obciążenia, co oznacza, że wystawione z tego tytułu na rzecz Spółdzielni faktury nie będą zawierały podatku VAT.

Natomiast obowiązek rozliczenia podatku od towarów i usług z tytułu wykonanych usług budowlanych będzie ciążył na Spółdzielni.

Podstawa prawna: art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h oraz załącznik nr 14 do ustawy o VAT

7. Czy w przypadku, gdy w trakcie realizacji inwestycji budowlanej, gdzie wykonywane przez Spółkę A (podwykonawca) usługi budowlane na rzecz Spółki B (głównego wykonawcy), które to usługi są następnie refakturowane na Spółkę C (inwestora), zawarta zostanie trójstronna umowa, na skutek której Spółka B zostanie wyłączona z realizacji tej inwestycji, a Spółka A świadczyć usługi budowlane wymienione w załączniku 14 do ustawy o VAT bezpośrednio na rzecz

Spółki C, będzie miał zastosowanie mechanizm odwróconego obciążenia? Wszystkie Spółki są podatnikami VAT czynnymi.

Mechanizm odwrotnego obciążenia w transakcjach, których przedmiotem są usługi budowlane wymienione w załączniku nr 14 do ustawy, ma zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do usług wykonywanych przez podatników działających w charakterze podwykonawcy (przy czym podwykonawca to dalszy wykonawca prac (częściowych lub całościowych) w ramach zleconej przez inwestora na rzecz głównego wykonawcy inwestycji). W konsekwencji nie są usługami świadczonymi przez podwykonawców usługi budowlane świadczone bezpośrednio na rzecz inwestorów (nawet w przypadku gdy inwestor we własnym zakresie wykonuje usługi budowlane). Każde dalsze podzlecenie usługi przez wykonawcę kolejnym usługodawcom winno być rozliczane zgodnie z mechanizmem odwróconego obciążenia.

Nie są więc usługami świadczonymi przez podwykonawcę usługi budowlane wykonywane bezpośrednio na rzecz inwestora, czyli zleceniodawcy usług (a nie wykonawcy).

Zatem od dnia wejścia w życie ww. trójstronnej umowy, gdy Spółka A straci status podwykonawcy i stanie się wykonawcą, wykonywane przez nią usługi na rzecz inwestora powinny być rozliczane przy zastosowaniu zasad ogólnych.

Podstawa prawna: art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h oraz załącznik nr 14 do ustawy o VAT

8. Czy wynajem przez Spółkę A Spółce B (podatnicy VAT czynni) koparki wraz z operatorem w celu wykonania wykopu pod fundament budynku zgodnie z projektem budowlanym dla Inwestora powinien być rozliczony przez Spółkę B przy zastosowaniu mechanizmu odwróconego obciążenia?

W opisanym przypadku Spółka A jest podwykonawcą, albowiem ww. usługi świadczy na rzecz firmy nie będącej inwestorem, Zważywszy, że usługi są klasyfikowane do PKWiU 43.12.12.0 jako „Roboty ziemne: roboty związane z kopaniem rowów i wykopów oraz przemieszczeniem ziemi”, które są wymienione w Załączniku nr 14, Spółka B powinna rozliczyć podatek od tej transakcji (stosując odwrócone obciążenie).

Podstawa prawna: art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h oraz poz. 20 załącznika nr 14 do ustawy o VAT

Z upoważnienia
Ministra Rozwoju i Finansów
Paweł Gruza
Podsekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów
*/podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym/*