

Transgraniczne usługi budowlane a odwrócony VAT

SZEREG INWESTYCJI BUDOWLANYCH NA TERENIE POLSKI JEST REALIZOWANA PRZEZ PODMIOTY ZAGRANICZNE, WYSTĘPUJĄCE W CHARAKTERZE INWESTORA, WYKONAWCY BĄDŹ PODWYKONAWCY. WPROWADZONY OD 1 STYCZNIA 2017 R. ODWRÓCONY VAT NA USŁUGI BUDOWLANE ZMIENIŁ RÓWNIEŻ ZASADY OPODATKOWANIA TYCH USŁUG W ROZLICZENIACH TRANSGRANICZNYCH.

Nowy pkt 8 dodany do art. 17 ust. 1 uptu może nakładać obowiązek odprowadzania podatku VAT od usług budowlanych nabywanych od kontrahentów zagranicznych na podmioty, które dotychczas nie były objęte takim obowiązkiem. Praktyka pokazuje, że zagraniczne firmy często nie są tego świadome i przy rozliczaniu usług budowlanych kierują się wyłącznie przepisami art. 17 ust. 1 pkt 4 i 28e uptu dotyczącymi usług związanych z nieruchomościami.

Tymczasem od 1 stycznia 2017 r. rozliczenie usług budowlanych świadczonych przez podmioty zagraniczne jest uregulowane w dwóch przepisach, a każdy z nich stanowi lex specialis do zasad ogólnych: tj. zarówno w dotychczasowym art. 17 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 28e uptu, który określa zasady rozliczania VAT od usług związanych z nieruchomościami, jak i w nowym art. 17 ust. 1 pkt 8 uptu, dotyczącym odwróconego VAT na usługi budowlane.

USŁUGI ZWIĄZANE Z NIERUCHOMOŚCIAMI A USŁUGI BUDOWLANE

Pojęcie usług związanych z nieruchomościami, uregulowane w art. 28e uptu jest dość obszerne i obejmuje nie tylko prace budowlane związane ze wznoszeniem obiektów budowlanych, ale też usługi rzeczoznawców i agentów nieruchomości, usługi zakwaterowania w sektorze hotelarskim lub sektorach o podobnej funkcji, przyznawanie prawa użytkowania nieruchomości oraz

usługi związane z przygotowywaniem i koordynacją prac budowlanych, takich jak usługi architektów i biur nadzoru budowlanego. Oczywiście jest to katalog przykładowy, tym niemniej chodzi w nim o usługi związane z konkretną nieruchomością.

Przechodząc natomiast do usług budowlanych wymienionych w poz. 2-48 Załącznika nr 14 uptu należy zauważyć, że obejmują one działy 41-43 sekcji „F” Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług z 2008 r. zatytułowanej „Obiekty budowlane i roboty budowlane”. Zatem wskazane w w/w działach 41-43 usługi budowlane, będą zaliczane do usług związanych z nieruchomościami, jeśli będą dotyczyły konkretnej nieruchomości położonej w Polsce (np. budowa biurowca w Polsce). W konsekwencji dana usługa budowlana może spełniać zarówno przesłanki usługi związanej z nieruchomościami, jak i usługi budowlanej z Załącznika nr 14 uptu. I tutaj dochodzimy do dylematu, które przepisy stosować? Te dotyczące importu usług związanych z nieruchomościami, czy odwrotnego obciążenia VAT w budownictwie? W celu wyjaśnienia tych kwestii należy przybliżyć przepisy regulujące zasady rozliczania VAT od tych usług.

Usługi związane z nieruchomościami/ Transgraniczne usługi budowlane – przepisy dotychczasowe
Zgodnie z dotychczasowymi zasadami podmiotem obowiązującym do rozliczenia VAT od świadczonej przez

zagranicznego podatnika usługi związanej z nieruchomościami (art. 28e uptu), był podmiot zagraniczny, który w tym celu musiał dokonać rejestracji do polskiego VAT. Wyjątkowo usługę taką mógł rozliczyć jej nabywca na zasadzie revers charge, pod warunkiem spełnienia przesłanek określonych w art. 17 ust. 1 pkt 4 w zw. z ust. 1a oraz ust. 2 uptu. Zgodnie z tym przepisem podmiotem zobowiązanym do rozliczenia VAT z tytułu usług objętych art. 28e uptu (czyli m.in. budowlanych) jest usługobiorca, o ile łącznie spełnione są następujące warunki:

- a) usługodawcą jest podatnik:
- nieposiadający w Polsce siedziby działalności gospodarczej;
 - nieposiadający w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, które uczestniczyłoby w danej transakcji;
 - niezarejestrowany jako podatnik VAT czynny;

zaś:

- b) usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15 uptu, posiadający w Polsce siedzibę lub stałe miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

PRZYKŁAD:

ZAŁOŻMY, ŻE SPÓŁKA A Z SIEDZIBĄ W NIEMCZECH, NIE POSIADAJĄCA W POLSCE STAŁEGO MIEJSCA WYKONYWANIA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ, ZAJMUJE SIĘ REALIZACJĄ OBIEKTU BUDOWLANEGO W POLSCE NA ZLECENIE POLSKIEGO

INWESTORA. CZĘŚĆ PRAC ZLECA INNEMU NIEMIECKIEMU PODWYKONAWCY – SPÓŁCE B. ZGODNIE Z DOTYCHCZASOWYMI PRZEPISAMI OBOWIĄZUJĄCYMI DO KOŃCA 2016 R., NIEMIECKA SPÓŁKA A NIE BYŁA ANI OBOWIĄZANA ANI UPRAWNIONA DO ROZLICZENIA VAT OD IMPORTU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ SPÓŁKĘ B. TA OSTATNIA OBOWIĄZANA BYŁA DOKONAĆ REJESTRACJI DO POLSKIEGO VAT I SAMA ROZLICZAĆ PODATEK OD ŚWIADCZONYCH W POLSCE USŁUG. NATOMIAST VAT OD USŁUG SPÓŁKI A MÓGŁ ROZLICZYĆ POLSKI INWESTOR, CHYBA ŻE SPÓŁKA A DOKONAŁA REJESTRACJI DO POLSKIEGO VAT.

CO SIĘ ZMIENIŁO OD 1 STYCZNIA 2017 R.?

Jak wskazano powyżej, od dnia 1 stycznia 2017 r. obowiązuje nowy art. 17 ust. 1 pkt 8 upty, zgodnie z którym usługi budowlane wymienione w poz. 2-48 Załącznika nr 14 są rozliczane przez nabywcę, gdy łącznie spełnione są 3 poniższe warunki:

- 1) 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 upty,
- 2) usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny
- 3) usługodawca świadczy usługę jako podwykonawca.

Powstaje pytanie, czy zagraniczni usługodawcy usług budowlanych spełniają przesłanki określone we wskazanym powyżej pkt 1). Analiza treści nowych przepisów wskazuje, że odpowiedź powinna być twierdząca. Należy bowiem zauważyć, że zagraniczny podatnik wykonujący w Polsce usługi budowlane zawsze będzie podatnikiem, u którego sprzedaż nie jest zwolniona z podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9. Zgodnie bowiem z art. 113 ust. 13 upty, zwolnień określonych w art. 113 ust. 1 i 9 nie stosuje się do podatników nie posiadających siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju. Co istotne, art. 17 ust. 1

pkt 8 upty nie wymaga, aby usługodawca był zarejestrowanym podatnikiem VAT czynnym. Wymóg taki dotyczy jedynie usługobiorcy. Zatem aby spełniać przesłanki usługodawcy, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 8 upty, wystarczy aby zagraniczna firma była podatnikiem świadczącym w Polsce usługi budowlane z Załącznika nr 14 w charakterze podwykonawcy. W konsekwencji, jeżeli zagraniczna firma zarejestrowana do polskiego VAT nabywa usługi budowlane od zagranicznych podwykonawców, będących zarówno podatnikami zarejestrowanymi jak i niezarejestrowanymi do polskiego VAT, wówczas zgodnie z art. 17 ust. 8 upty ta zagraniczna firma staje się podmiotem zobowiązanym do rozliczenia w Polsce podatku od usług zagranicznych podwykonawców.

**PRZYKŁAD:
WRACAJĄC DO WSKAZANEGO POWYŻEJ PRZYKŁADU, NIEMIECKA SPÓŁKA A BĘDĄCA WYKONAWCĄ OBIEKTU BUDOWLANEGO W POLSCE I ZAREJESTROWANA DO VAT, BĘDZIE OD 1 STYCZNIA 2017 R. OBOWIĄZANA DO ROZLICZENIA PODATKU OD USŁUG BUDOWLANYCH ŚWIADCZONYCH PRZEZ NIEMIECKĄ SPÓŁKĘ B JAKO PODWYKONAWCĘ, NIEZALEŻNIE OD TEGO, CZY SPÓŁKA B DOKONA REJESTRACJI DO POLSKIEGO VAT.**

BŁĄD W OBJAŚNIENIACH MF?

W Objasnieniach MF z 17.03.2017 r. w sprawie usług budowlanych, resort zdaje się jednak nie podzielać tego stanowiska. Jak czytamy w pkt 5 (str. 5) Objasnień MF z 17.03.2017 r., odwrotne obciążenie ma zastosowanie w przypadku, gdy (...) 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 (zarejestrowany jako podatnik VAT czynny). Dopisek w nawiasie nie wynika jednak z literalnego brzmienia art. 17 ust. 1 pkt 8 upty. Wskazany przepis zawiera wymóg zarejestrowania jako podatnik VAT czynny jedynie w odniesieniu do usługobiorcy. W prawie podatkowym wykładnia literalna ma

priorytet, a inne wykładnie prawa (np. celowościowa, systemowa itp.) są stosowane jedynie wówczas, gdy wykładnia literalna jest niewystarczająca. Nie wydaje się, aby taki przypadek tutaj zachodził, czego potwierdzenie można znaleźć m.in. w interpretacji dyr. KIS z dnia 17.05.2017 r. (nr 1462-IPPP3.4512.123.2017.1.JF). Przedmiotowa interpretacja dotyczy obowiązku rozliczenia VAT przez podmiot zagraniczny nabywający usługi budowlane od podwykonawców zagranicznych zarejestrowanych, jak i nie zarejestrowanych do polskiego VAT. Zdaniem wnioskodawcy analiza art. 17 ust. 1 pkt 8 w powiązaniu z art. 113 ust. 1, 9 i 13 upty prowadzi do wniosku, że nie wymaga on, by zagraniczny podwykonawca posiadał status podatnika VAT czynnego, tj. był zarejestrowany do polskiego VAT. Organ uznał to stanowisko za prawidłowe i wyjaśnił, że skoro nabywana usługa budowlana jest wymieniona w pkt 2-48 załącznika nr 14 do ustawy, to w analizowanym przypadku zagraniczna Spółka jako zarejestrowany podatnik VAT czynny będzie zobowiązana do rozliczenia podatku z tytułu jej nabycia, przy czym obowiązek taki będzie spoczywał na Spółce zarówno w przypadku, kiedy zagraniczny podwykonawca będzie zarejestrowany jako podatnik VAT, jak również kiedy nie będzie zarejestrowany jako podatnik VAT.

Jak widać kwestia prawidłowego rozliczenia transgranicznych usług budowlanych może okazać się bardziej skomplikowana, niż rozliczenia tych usług przez podmioty krajowe. Niestety na tym problemy podmiotów zagranicznych się nie kończą, gdyż 1 stycznia 2017 r. weszło w życie rozporządzenie wykonawcze Rady Europejskiej nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (dalej jako rozporządzenie nr 1042/2013). Nowe rozporządzenie zmienia zakres usług związanych z nieruchomościami i podlega bezpośredniemu stosowaniu przez wszystkie państwa członkowskie.

NOWE REGULACJE USŁUG ZWIĄZANYCH Z NIERUCHOMOŚCIAMI

Obowiązujące od 1 stycznia 2017 r. rozporządzenie nr 1042/2013 nie tylko określa pojęcie nieruchomości, ale też zakres związku usługi z nieruchomością. Zgodnie z art. 31a ust. 1 w/w rozporządzenia nr 1042/2013, usługi związane z nieruchomościami obejmują jedynie te usługi, które mają wystarczająco bezpośredni związek z daną nieruchomością. Usługi uważa się za mające wystarczająco bezpośredni związek z nieruchomością:

- a) gdy wywodzą się z nieruchomości, a dana nieruchomość jest elementem składowym usługi i jest elementem centralnym oraz niezbędnym z punktu widzenia świadczonych usług;
- b) gdy są świadczone w odniesieniu do nieruchomości lub dla niej przeznaczone i mają na celu zmianę prawnego lub fizycznego stanu danej nieruchomości.

Rozporządzenie zawiera obszerne przykłady usług związanych z nieruchomościami. Tak więc podmioty zagraniczne od 1 stycznia 2017 r. muszą się dodatkowo zmierzyć z analizą w/w regulacji w celu ustalenia, czy konkretna usługa jest związana z nieruchomością czy nie.

W praktyce mogą wystąpić przypadki, w których dana usługa związana z nieruchomością jest jednocześnie usługą budowlaną, albo należy tylko do jednej z tych kategorii, tj. stanowi tylko usługę budowlaną albo tylko usługę związaną z nieruchomościami. Przykładem takiej usługi zajmował się dyr. KIS w interpretacji z 23.06.2017 r. (nr 0112-KDIL1-3.4012.111.2017.1.KM) dotyczącej miejsca świadczenia usług związanych z rusztowaniami budowanymi. Zdaniem organu kompleksowa usługa wynajmu rusztowań budowlanych z montażem i demontażem nie stanowi usługi związanej z nieruchomościami, gdyż nie jest wystarczająco związana z nieruchomością, w szczególności nie doprowadzi do zmiany prawnej lub fizycznej nieruchomości (obiektu budowlanego).

Jednakże przedmiotowa usługa jest zaliczana do usług budowlanych

z Załącznika nr 14 uptu, co potwierdził Dyr. KIS m.in. w interpretacji z 11.04.2017 r. (nr 3063-ILPP1-2.4512.37.2017.2.JO). Dyr. KIS wyjaśnił w niej, że odwrotne obciążenie znajdzie zastosowanie w przypadku wynajmu rusztowań z montażem i demontażem, które należy klasyfikować do PKWiU 43.99.20.0.

Podsumowując należy zwrócić uwagę, że od 1 stycznia 2017 r. w transgranicznych usługach budowlanych nastąpiła istotna zmiana zasad rozliczania podatku VAT. Przedmiotowe usługi objęte są bowiem dwiema regulacjami *lex specialis*, tj. dotychczasowym *reverse charge* od importu usług związanych z nieruchomościami oraz odwróconym VAT na usługi budowlane. Dodatkowo od 1 stycznia 2017 r. zmieniły się przepisy dotyczące usług związanych z nieruchomościami, uregulowane unijnym rozporządzeniem, co należy wziąć pod uwagę przy ocenie świadczonych usług. W tych okolicznościach prawidłowe rozliczenie podatku od transgranicznych usług budowlanych staje się szczególnie skomplikowane. Podatnicy rozliczający usługi budowlane z kontrahentami zagranicznymi powinni zadbać o uzyskanie indywidualnej interpretacji podatkowej, która ich zabezpieczy przed nieprawidłowym rozliczeniem podatku VAT.



Dorota Dąbrowska

Doradca podatkowy
Jara Drapała & Partners sp.k.

I Ogólnopolski Kongres Prawników Infrastruktury i Budownictwa

Czy prawo nadaż za rozwojem infrastruktury i budownictwa? Czy nad obszarem budownictwa i infrastruktury istnieje olbrzymi nawis przepisów, regulacji, unormowań nie przystających do aktualnej rzeczywistości? Czy jest szansa na konstruktywne zmiany? Czy jest szansa na wysłuchanie głosu ludzi z branży i decyzje usprawniające prawo oraz procesy legislacyjne? Podobne pytania można mnożyć w nieskończoność. Są one też stawiane na różnego rodzaju spotkaniach, konferencjach, seminariach oraz w gabinetach osób zarządzających firmami i strukturami biznesowymi. Mamy nadzieję, że również w gabinetach polityków czy też wśród osób zarządzających administracyjnym obszarem szeroko pojętego budownictwa w Polsce. Trudno jednak stwierdzić, że pojawiają się odpowiedzi i działania, które przynoszą dobre zmiany.

Mając powyższe na uwadze, postanowiliśmy uruchomić mądrość zbiorową poprzez powołanie i organizację I Kongresu Prawników Infrastruktury i Budownictwa. Chcemy w szerokim i jednocześnie najbardziej kompetentnym gronie zadać jeszcze raz te pytania, rozpocząć dyskusję i zakończyć ją konkretnymi propozycjami mogącymi usprawnić funkcjonowanie jednego z największych i najistotniejszych obszarów polskiej gospodarki.

Zapraszamy wszystkich zainteresowanych do udziału. Dobre prawo to dobre budownictwo i nikt bez nas i za nas tego nie zrobi.

kei

§ DOBRE PRAWO
DOBRE BUDOWNICTWO