

MECHANIZM ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA VAT W ŚWIADCZENIU USŁUG BUDOWLNYCH - CASUSY

DOSTAWA BETONU

Opis stanu faktycznego:

Spółka będąca generalnym wykonawcą dokonuje zakupu masy betonowej od producenta wraz z jej dostarczeniem oraz wylaniem we wskazane miejsce na placu budowy. Możliwe są następujące sytuacje:

- Dostawa betonu z wylaniem / wypompowaniem bezpośrednio z betonowozu do gotowej formy / szalunku na placu budowy przez dostawcę betonu,
- Dostawa betonu i wylanie bezpośrednio z betonowozu do pojemnika (przez tego samego dostawcę), przetransportowanie pojemnika z betonem żurawiem na górę i wylanie (przez inny podmiot niż dostawca) do gotowej formy / szalunku.

Z dostawcą betonu zawierane są umowy na dostawę betonu. Czynności dokonywane przez dostawcę ograniczają się jedynie do dostarczenia betonu i jego wylania lub wypompowania. Dostawca nie wykonuje dodatkowych prac betoniarskich, np. wyrównania betonu w szalunku. Na fakturach dostawca osobno wyszczególnia sprzedaż betonu oraz oddzielnie pozycję dojazd pompy do betonu i praca pompy.

Załącznik nr 14 w poz. 44 wymienia roboty betoniarskie wśród robót budowlanych objętych odwrotnym obciążeniem (referuje do grupowania 43.99.40.0 PKWiU). Z wyjaśnień do PKWiU wynika, że grupowanie 43.99.40.0 obejmuje między innymi „wylewanie betonu do form i pozostałe prace betoniarskie”.

Czynność polegająca na dostawie betonu przez producenta wraz z jego wylewką może zostać zaklasyfikowana przez Urząd Statystyczny w następujący sposób:

- do grupowaniu 23.63.10 (masy betonowe), albo
- sama dostawa betonu zostanie zaklasyfikowana do 23.63.10 (masy betonowe), a czynność polegająca na wylaniu betonu na placu budowy zostanie zaklasyfikowana do 43.99.40 (roboty betoniarskie).

Zakres pytania:

W sytuacjach gdy mamy do czynienia z dostawą betonu oraz jego wylewką / wypompowaniem (bez dodatkowych prac betoniarskich) we wskazane miejsce na placu budowy istnieje wątpliwość czy:

- w przypadku zaklasyfikowania przez Urząd Statystyczny wszystkich opisanych czynności do grupowania 23.63.10, również dla celów opodatkowania VAT czynności te należy potraktować jako kompleksową dostawę towaru (dostawa towaru wraz z jego wyładowaniem) i opodatkować VAT na zasadach ogólnych?
- w przypadku rozdzielenia przez Urząd Statystyczny dostawy betonu (23.63.10) oraz wylania / wypompowania betonu (43.99.40 – roboty betoniarskie) dla celów VAT należałoby:

- a) również rozdzielić dostawę (opodatkowanie VAT na zasadach ogólnych) oraz wylanie / wypompowanie betonu (odwrotne obciążenie)?
- b) potraktować dostawę betonu wraz z wylewką jak kompleksową usługę betoniarską określoną w załączniku nr 14 w poz. 44 ustawy o podatku od towarów i usług?
- c) potraktować wszystkie czynności jako kompleksową dostawę towaru opodatkowaną VAT na zasadach ogólnych?
- Czy w przypadku gdy mamy nie mamy do czynienia z wylaniem / wypompowaniem betonu do gotowej formy / szalunku, tylko do pojemnika z którego beton jest wylewany do gotowej formy przez podmiot nie będący dostawcą, czy mamy do czynienia z usługą betoniarską określoną w załączniku nr 14 w poz. 44 ustawy o podatku od towarów i usług?

Stanowisko w sprawie:

1. Jeżeli dostawca betonu dostarcza beton oraz wynajmuje pompę do rozładunku dostarczonego betonu, jednak ułożeniem betonu w szalunkach zajmują się firmy betoniarskie, a nie dostawca betonu i pompy oraz pompę "elektronicznie" obsługuje operator z firmy dostarczającej beton (uruchamia ją oraz wyłącza), natomiast beton przy użyciu pompy rozkłada (rozprowadza za pomocą węża połączonego pracownik firmy ciesielsko-betoniarskiej -transakcja dostawy betonu powinna zostać zakwalifikowana jako dostawa betonu i opodatkowana VAT przez dostawcę. Procedura odwrotnego obciążenia nie znajdzie zastosowania.

Podwykonawcze usługi betoniarskie (grupowanie PKWiU 43.99.40.0 roboty betoniarskie) powinny zostać rozliczone w procedurze odwrotnego obciążenia.
2. Jeżeli dostawca betonu dostarcza beton wraz z „wylaniem go” do pojemnika, a przetransportowanie pojemnika z betonem żurawiem na górę i wylanie do gotowej formy / szalunku jest przeprowadzane przez inny podmiot, to dostawa betonu wraz z wylaniem do pojemnika powinna zostać zakwalifikowana jako dostawa towaru. Procedura odwrotnego obciążenia nie znajdzie zastosowania.
3. Dostawa betonu z wypompowaniem betonu przy użyciu pompy do gotowej formy /szalunku przez tego samego dostawcę, wypompowanie nie ogranicza się wyłącznie do uruchomienia pompy, tj. dostawca betonu bierze min aktywny udział w jego układaniu w szalunku).
Transakcja ta stanowi podwykonawcze usługi betoniarskie (grupowanie PKWiU 43.99.40.0 Roboty betoniarskie) i powinna zostać rozliczone w procedurze odwrotnego obciążenia.
4. Dostawa betonu wraz z wylaniem go bezpośrednio z betonowozu do gotowej formy / szalunku (wypompowanie nie ogranicza się wyłącznie do uruchomienia pompy, tj. dostawca betonu bierze min aktywny udział w jego układaniu w szalunku). Transakcja ta stanowi podwykonawcze usługi betoniarskie (grupowanie PKWiU 43.99.40.0 Roboty betoniarskie) i powinna zostać rozliczone w procedurze odwrotnego obciążenia.

MONTAŻE (NP. EKRANÓW AKUSTYCZNYCH, BARIER AUTOSTRADOWYCH, KLAP REWIZYJNYCH OGRODZENIA, W TYM NAJEM OGRODZENIA WRAZ Z MONTAŻEM, ETC.)

Opis stanu faktycznego:

W procesie budowlanym Zleceniobiorca wykonuje na rzecz zleceniodawcy, działającego jako generalny wykonawca robót budowlanych zleconych mu przez zamawiającego (inwestora), usługi montażu wyposażenia pasa drogowego, w szczególności: ekranów akustycznych, barier energochłonnych, klap rewizyjnych, lamp oświetleniowych, znaków drogowych, ogrodzenia itp.

W zależności od zawartej umowy pomiędzy zleceniobiorcą a zleceniodawcą w kwocie wynagrodzenia za świadczenia wymienione w pkt 1 może być uwzględniona wartość towaru podlegającego montażowi / instalacji.

Umowa dotycząca przedmiotowych świadczeń zawiera klauzule udzielenia zleceniodawcy gwarancji dobrego wykonania świadczeń oraz przewiduje kary umowne z tytułu nieterminowej realizacji świadczeń. Wydaje się, iż przedmiotowe świadczenia mieszczą się w katalogu robót wymienionych w Załączniku nr 14 do Ustawy o VAT, w szczególności w grupowaniach PKWiU:

- 43.29.19.0 - pozostałe roboty instalacyjne, gdzie indziej niesklasyfikowane,
- 43.99.70.0 - roboty związane z montażem i wznoszeniem konstrukcji z elementów prefabrykowanych,
- 43.99.90.0 - roboty związane z wykonywaniem pozostałych specjalistycznych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych.

Zakres pytania:

Czy dla rozliczenia wskazanych wyżej świadczeń wykonywanych przez zleceniobiorcę na rzecz zleceniodawcy, będącego generalnym wykonawcą robót budowlanych, zastosowanie będzie miał mechanizm odwrotnego obciążenia? Czy wpływ na kwalifikację tego typu usług będzie miał fakt, iż zleceniodawca pracuje na materiale powierzonym lub własnym (w cenę usługi jest wliczona wartość towaru)?

Stanowisko w sprawie:

Świadczenia te winny być przez zleceniobiorcę, jako podwykonawcę rozliczone z zastosowaniem odwrotnego obciążenia, a tym samym podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia podatku z tytułu tych świadczeń będzie nabywca tj. generalny wykonawca (zleceniodawca) niezależnie od tego czy w cenie usługi zawiera się wartość materiału (zleceniobiorca pracuje na materiale własnym) czy też nie (zleceniobiorca pracuje na materiale powierzonym).

RUSZTOWANIE, SZALUNKI, OGRODZENIE (MONTAŻ WYNAJEM DEMONTAŻ – JEDNA UMOWA NA POSZCZEGÓLNE CZYNNOŚCI, ALE Z ROZDZIELNĄ KALKULACJĄ WYNAGRODZENIA

Opis stanu faktycznego:

W ramach prowadzonej inwestycji budowlanej generalny wykonawca zawarł z podwykonawcą umowę dotyczącą wynajmu rusztowań budowlanych. Umowa przewiduje, że podwykonawca jest odpowiedzialny za:

- transport rusztowań budowlanych na plac budowy wraz z rozładunkiem,
- montaż rusztowań budowlanych na placu budowy,
- wynajem rusztowań budowlanych (przez okres od kilku tygodni do kilkunastu miesięcy),
- demontaż rusztowań, (w tym demontaż w jednym miejscu na budowie, przeniesienie ich w inne miejsce i ponowny montaż)
- transport powrotny wraz z załadunkiem.

Cena umowna jest ustalona osobno dla wszystkich wyżej wymienionych pozycji.

Podkreślić należy, że montaż rusztowań wymaga odpowiednich uprawnień które posiadają pracownicy wynajmującego rusztowania.

Serwer Klasyfikacji Głównego Urzędu Statystycznego (<http://stat.gov.pl/Klasyfikacje/>) klasyfikuje roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań pod symbolem 43.99.20.0

Zakres pytania:

Czy przy spełnieniu wymagań ustawowych powyższa transakcja powinna zostać udokumentowana przez Podwykonawcę w całości fakturą wystawioną w trybie odwrotnego obciążenia jako świadczenie usług budowlanych?

Stanowisko w sprawie:

Zasadniczym przedmiotem wyżej opisanej transakcji jest wynajem rusztowań wraz z ich montażem. Zgodnie z wyjaśnieniami do PKWiU wynajem rusztowań oraz ich montaż klasyfikuje się do grupowania PKWiU 43.99.20.0. Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań. Wynajem rusztowań wraz z ich montażem jest przy tym bezsprzecznie usługą kompleksową a wolą stron (generalnego wykonawcy oraz podwykonawcy) jest łączenie jej poszczególnych elementów w jeden pakiet funkcjonalny, co znacząco zwiększa przejrzystość ekonomiczną transakcji i bezpieczeństwo użytkowania rusztowań. Na takie rozumienie nie ma wpływu fakt odmiennego trybu obliczania wynagrodzenia za poszczególne jej elementy. Wynajem rusztowań wraz z ich montażem, powinien być zatem traktowany w całości jako świadczenie robót budowlanych oraz udokumentowany przez Podwykonawcę fakturą VAT wystawioną w trybie odwrotnego obciążenia. Ponieważ, zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług podstawa opodatkowania obejmuje również koszty dodatkowe, takie jak m.in. koszty transportu, to zarówno koszt transportu, jak i koszty rozładunku i załadunku stanowiąc element usługi objętej procedurą odwrotnego obciążenia powinny zostać rozliczone pod jej reżimem.

NAJEM DŹWIGU WRAZ Z OPERATOREM, W TYM PRZYGOTOWANIE TERENU POD PRACĘ DŹWIGU, POŁOŻENIE TORÓW I ICH WYNAJEM

Opis stanu faktycznego:

Zleceniobiorca wykonuje na rzecz zleceniodawcy działającego jako generalny wykonawca robót budowlanych zleconych mu przez zamawiającego (inwestora), świadczenia według specyfikacji jako poniżej:

1. przygotowanie terenu, w tym położenie torów pod ustawienie i pracę dźwigu samojezdnego,
2. wynajem dźwigu samojezdnego wraz z operatorem i torów po których dźwig się porusza.

Umowa pomiędzy zleceniobiorcą a zleceniodawcą obejmuje ogół świadczeń wykazanych powyżej, przy czym wynagrodzenie za wykonane świadczenie jest ustalane w następujących wariantach:

- na umowę wynajmu dźwigu składają się następujące elementy kalkulacyjne ceny: (i) `wynagrodzenie za przygotowanie terenu, w tym ułożenie torów (ii) wynagrodzenie za wynajem torów rozliczane w dniach (iii) wynagrodzenie za osobogodzinę pracy dźwigu z operatorem (iv) wynagrodzenie za demontaż dźwigu i torów
- łączne koszty wykorzystania dźwigu i torów + koszty operatora, przygotowania terenu i ułożenia torów jezdnych, lub
- jedynie w oparciu o koszty wykorzystania dźwigu i torów + koszty operatora – w tym przypadku koszty przygotowania terenu i położenia torów rozliczane są jednorazowo.

Świadczenie wykonywane przez zleceniobiorcę na rzecz generalnego wykonawcy ma na celu realizację robót budowlanych przez tego ostatniego na rzecz zamawiającego (inwestora). W tym więc zakresie wynajem dźwigu z operatorem wraz z pozostałymi elementami służącymi prawidłowemu działaniu tego urządzenia, jako służący realizacji określonych robót budowlanych wykonywanych z jego użyciem winien być zgodnie z objaśnieniami do PKWiU klasyfikowany w odpowiednich grupowaniach sekcji F „Obiekty budowlane i roboty budowlane” a w konsekwencji te świadczenie jest uwzględnione odpowiednich pozycjach 2-48 Załącznika nr 14 do Ustawy o VAT.

Zakres pytania:

Czy dla rozliczenia wskazanych wyżej świadczeń wykonywanych przez zleceniobiorcę na rzecz zleceniodawcy, będącego generalnym wykonawcą robót budowlanych, zastosowanie będzie miało „*odwrotne obciążenie*”?

Stanowisko w sprawie:

Świadczenia te, niezależnie od sposobu kalkulacji wynagrodzenia powinny być traktowane jako usługa kompleksowa: wynajem dźwigu i jako takie - winny być przez zleceniobiorcę, jako podwykonawcę rozliczone z zastosowaniem odwrotnego obciążenia, a tym samym podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia podatku z tytułu tych świadczeń będzie nabywca tj. generalny wykonawca (zleceniodawca).

NAJEM PRACOWNIKÓW

Opis stanu faktycznego:

Spółka jest generalnym wykonawcą usług budowlanych. W przypadku braku wyspecjalizowanych robotników budowlanych firmy budowlane korzystają niekiedy z usług agencji pracy świadczących usługi polegające na udostępnieniu personelu. Udostępniony personel świadczy różnego rodzaju roboty budowlane sklasyfikowane w załączniku 14 do Ustawy o podatku od towarów i usług. Warunki i zasady pracy udostępnianego personelu oraz zadania do wykonania określane są przez Spółkę. Prace wykonywane są z użyciem sprzętu Spółki i pod nadzorem Spółki. Usługodawca udostępnia personel, który posiada odpowiednie przygotowanie, kwalifikacje oraz umiejętności techniczne. Usługodawca ponosi odpowiedzialność za działania lub zaniechania personelu oddelegowanego do realizacji prac budowlanych. Z usługodawcą zawierane są umowy na udostępnienie personelu.

PKWiU 2008 klasyfikuje usługi polegające na udostępnianiu pracowników przez agencje pracy tymczasowej do grupowania 78.20.1 (usługi świadczone przez agencje pracy tymczasowej). Jest to kwalifikacja odrębna od robót budowlanych (objętych grupowaniem 41-43 PKWiU). Tym niemniej, udostępniony personel faktycznie świadczy roboty budowlane objęte grupowaniem 41-43 PKWiU (a zatem wymienione w załączniku 14 do Ustawy o podatku od towarów i usług).

Zakres pytania:

Czy usługi polegające na oddelegowaniu pracowników do świadczenia robót budowlanych (wymienionych w załączniku nr 14 do Ustawy o podatku od towarów i usług) przez agencję pracy tymczasowej powinny być objęte odwrotnym obciążeniem?

Stanowisko w sprawie:

Usługi polegające na udostępnieniu personelu do wykonywania robót budowlanych przez wyspecjalizowane agencje pracy tymczasowej powinny być opodatkowane na zasadach ogólnych (faktury z VAT). Usługi te nie mieszczą się w załączniku 14 do Ustawy o podatku od towarów i usług.

ZADANIA BUDOWLANE TYPU: „PROJEKTUJ I BUDUJ”

Opis stanu faktycznego:

Umowa o roboty budowlane w formule „Projektuj i buduj” (P&B) świadczona przez konsorcjum wykonawcze.

W ramach umowy P&B główny wykonawca działający w formie konsorcjum zobowiązuje się do wybudowania i przekazania Zamawiającemu obiektu wykonanego na podstawie projektu, który opracowuje konsorcjum (siłami własnymi lub przy pomocy podwykonawcy). Podstawą do opracowania Projektu jest Program Funkcjonalno Użytkowy (PFU) przedsięwzięcia. W ramach formuły P&B Generalny Wykonawca – Konsorcjum, w oparciu o założenia i wymagania określone w SIWZ (Specyfikacja Istotnych Warunków Zamówienia) oraz opracowane dotychczas przez Zamawiającego materiały projektowe (np. Koncepcja Programowa, Projekt Budowlany) przygotowuje pozostałe projekty, uzyskuje wymagane prawem decyzje administracyjne, realizuje (buduje określonego w umowie obiekt) i oddaje zakończoną inwestycję do użytkowania. Przyjęte w dokumentach przekazanych przez Zamawiającego rozwiązania techniczne nie są wiążące dla Generalnego Wykonawcy. Generalny Wykonawca może je zmienić pod warunkiem dotrzymania wymagań określonych w PFU (spełnienie określonych parametrów) oraz zachowując wymogi przepisów prawa, a także warunki określone w wydanych decyzjach administracyjnych.

Równocześnie zgodnie z przeważającą praktyką, Umowę Główną z Inwestorem zawiera z imieniu Konsorcjum Lider i tylko on jest uprawniony do wystawiania na Inwestora faktur w imieniu Konsorcjum. Partner konsorcjum fakturuje swoją część prac na Lidera.

Zakres pytania:

- 1) Czy w przypadku gdy partner konsorcjum odpowiedzialny jest za wykonanie projektu to powinien zafakturować na Lidera projekt (opodatkowanie na zasadach ogólnych) czy odnośną część, np. procent wartości prac Konsorcjum czyli usługi budowlanej (mechanizm odwrotnego obciążenia)?
- 2) Czy w przypadku gdy Lider Konsorcjum nie fakturuje bezpośrednio na inwestora tylko np. na Inwestora Zastępczego to powinien wystawić jedną łączną fakturę za usługi budowlane czy ma obowiązek wyodrębnić wartość projektu i w tej części zastosować opodatkowanie na zasadach ogólnych a w pozostałej – tj w części strictly budowlanej – mechanizm odwrotnego obciążenia?

Stanowisko w sprawie:

- 1) Jeżeli partner odpowiedzialny jest wyłącznie za prace projektowe to nie jest spełniona przesłanka stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia, dlatego wystawiając fakturę na Lidera powinien opodatkować ją zgodnie z zasadami ogólnymi.
- 2) Umowy zawierane w formule P&B są umowami szczególnymi. Formuła P&B pozwala zminimalizować ryzyka związane z projektowaniem i roszczeniami z tytułu wadliwej, niekompletnej lub zawierającej nieoptymalne rozwiązania dokumentacji przygotowanej przez Zamawiającego. Daje możliwość projektowania branż (elementów inwestycji takich jak elektryka, wentylacja itp.) pod konkretnego dostawcę z uwzględnieniem jego specyfiki oraz technologii produkcji oraz możliwość stosowania rozwiązań konstrukcyjno-montażowych, które dany Generalny

Wykonawca lub jego Podwykonawca ma najlepiej opanowane i do których jest przygotowany sprzętowo. Przekłada się to również na zmniejszenie ceny realizacji zadania. Zależności te dobitnie wskazują, że pod względem ekonomiczno-gospodarczym umowa o wykonanie robót budowlanych w formule P&B stanowi jedno niepodzielne świadczenie zarówno z punktu widzenia Zamawiającego jak i Generalnego Wykonawcy. Podzielenie jej osobno na usługi projektowe i roboty budowlane miałyby zdecydowanie sztuczny charakter i nie odpowiadałyby jej celowi gospodarczemu, a wręcz przeciwnie – zaprzeczyło by temu celowi i wypaczyło jej charakter. Nie zmienia tego również fakt, że mimo określania łącznego wynagrodzenia za wykonanie przedmiotu umowy, strony dokonują jego podziału na poszczególne składniki takie jak: prace projektowe, przygotowanie terenu budowy, utrzymanie zaplecza gospodarczego, roboty budowlane, czy uzyskanie pozwoleń i atestów. Biorąc powyższe pod uwagę nie ulega wątpliwości, że realizacja inwestycji budowlanej w formule P&B stanowi dla potrzeb stosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług jednolitą, niepodzielną gospodarczo transakcję, której elementem zasadniczym są roboty budowlane. Należy więc uznać że konsorcjum, a konkretnie Lider, wystawiając fakturę powinien całość świadczenia traktować zbiorczo i jeżeli - tak jak w pytaniu - pełni rolę podwykonawcy o którym mowa w art.17 ust. 1h. powinien wystawić fakturę VAT w trybie odwrotnego obciążenia, a podmiotem obowiązany do rozliczenia podatku będzie Generalny Wykonawca czyli np. Inwestor Zastępczy.

**NAPRAWY GWARANCYJNE, W TYM W RAMACH „ZASTĘPSTWA WYKONAWCZEGO”
(OSTATNI ETAP PROCESU BUDOWLANEGO – STATUS GENERALNEGO
WYKONAWCY NIE ZMIENIA SIĘ W „INWESTORA”)**

Opis stanu faktycznego:

Inwestor zleca Generalnemu Wykonawcy realizację projektu budowlanego. W ramach realizacji tego projektu Generalny Wykonawca zleca (podzleca) Zleceniobiorcy realizację poszczególnych robót budowlanych.

Zleceniobiorca realizuje te roboty zarówno w fazie wykonawczej projektu budowlanego jak i na etapie po dokonaniu odbioru robót przez inwestora tj. w okresie gwarancyjnym przewidzianym umową pomiędzy inwestorem a generalnym wykonawcą.

Zleceniobiorca wykonuje prace także w ramach tzw. „zastępstwa wykonawczego”, tj. w sytuacji, gdy podmiot któremu generalny wykonawca pierwotnie powierzył wykonanie prac, wykonał prace wadliwie i odmawia usunięcia wad / stwierdzonych usterek, lub nie wykonał tych robót wcale. Zleceniobiorca w takim przypadku wykonuje prace dla generalnego wykonawcy ale na ryzyko nierzetelnego podwykonawcy.

Wykonywane przez zleceniobiorcę prace pozostają w bezpośrednim związku z zakresem robót będących przedmiotem umowy pomiędzy generalnym wykonawcą a inwestorem i służą prawidłowemu wywiązaniu się przez generalnego wykonawcę z jego zobowiązań umownych, za które otrzymuje on wynagrodzenie podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, obejmujące między innymi narzut na koszty ryzyka usuwania usterek i wad w okresie gwarancyjnym. Co istotne inwestor w przypadku niewywiązania się przez generalnego wykonawcę z zobowiązań gwarancyjnych może, w zależności od postanowień umownych w tym zakresie, dochodzić od niego rekompensaty na drodze korekty wynagrodzenia za roboty, naliczenia kar umownych lub odszkodowań.

Dla analizowanej sprawy bez znaczenia pozostaje, że:

- wykonanie prac, w tym w ramach „zastępstwa wykonawczego” może następować dopiero na etapie okresu gwarancyjnego, bowiem nawet w takim przypadku zleceniobiorca wykonuje prace budowlane polegające na usunięciu wad i usterek, w sytuacji gdy zgłoszenie i żądanie ich usunięcia wystosowane zostało uprzednio przez inwestora do generalnego wykonawcy,
- generalny wykonawca może żądać od nierzetelnego podwykonawcy rekompensaty na zasadach przewidzianych wiążącą ich umową tj. korekty wynagrodzenia za roboty, naliczenia kar umownych lub odszkodowania.

Zakres pytania:

Czy dla rozliczenia wskazanych wyżej świadczeń robót gwarancyjnych, wykonywanych także w ramach „zastępstwa wykonawczego”, przez zleceniobiorcę na rzecz zleceniodawcy, będącego generalnym wykonawcą robót budowlanych, zastosowanie będzie miało „odwrotne obciążenie”,?

Stanowisko w sprawie:

Z uwagi wykonywanie prac przez zleceniobiorcę, w tym w ramach „zastępstwa wykonawczego” następuje w bezpośrednim związku z umową wiążącą zleceniodawcę (generalnego wykonawcę) z inwestorem, i ma na celu prawidłowe wywiązanie się przez zleceniodawcę z jego zobowiązań umownych z inwestorem, za które otrzymuje on wynagrodzenie podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, to zleceniobiorca winien być traktowany jako podwykonawca w rozumieniu art. 17 ust. 1h UoVAT a w konsekwencji jego świadczenia opisane wyżej, w tym realizowane w ramach „zastępstwa wykonawczego” powinny być rozliczone na generalnego wykonawcę z zastosowaniem odwrotnego obciążenia, a tym samym podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia podatku z tytułu tych świadczeń będzie nabywca tj. generalny wykonawca (zleceniodawca). **Generalny wykonawca w relacji ze zleceniobiorcą w zakresie tych świadczeń nie zmienia swojego statusu na „inwestora”.**

USŁUGI DLA GW ALE NIE SPRZEDAWANE INWESTOROWI (NP. PRZYGOTOWANIE ZAPLECZA BUDOWY, PRZYGOTOWANIE ZAPLECZA POD WMB, MONTAŻ TORÓW DOJAZDOWYCH, KTÓRE PO WYBUDOWANIU OBIEKTU ZOSTANĄ ZDEMONTOWANE, WYBUDOWANIE DROGI TYMCZASOWEJ/OBJAZDU KTÓRE PO ZAKOŃCZENIU INWESTYCJI GŁÓWNEJ MOŻE ZOSTAĆ ROZEBRANA)

Opis stanu faktycznego:

W procesie budowlanym niejednokrotnie dochodzi do sytuacji, w których konieczne jest wykonanie prac tymczasowych, które następnie zostaną rozebrane. Ich efekt „materialny” nie będzie sprzedany *wprost* Inwestorowi jednak ich istnienie jest niezbędne dla wykonania całego zadania budowlanego. Przykładem mogą być tymczasowe tory opisane w przykładzie 2 Objaśnień, budowa torów po których porusza się na placu budowy dźwig, czy też budowa wytwórni mas bitumicznych (WMB) dla potrzeb danego kontraktu drogowego (na terenie budowy lub na terenie wynajętym do tego celu przez generalnego wykonawcę)

Zakres pytania:

Czy usługi wymienione w załączniku 14 do UVAT, wykonywane dla generalnego wykonawcy w procesie budowlanym, ale nie sprzedawane inwestorowi (np. ze względu na demontaż urządzeń budowlanych, takich jak tory, nasypy robocze, WMB) podlegają mechanizmowi odwrotnego obciążenia. W szczególności

Stanowisko w sprawie:

Usługi wymienione w załączniku 14 do UVAT, wykonywane dla generalnego wykonawcy w procesie budowlanym nawet jeśli nie są sprzedawane inwestorowi, ale ich wykonanie jest konieczne dla wykonania całego zadania inwestycyjnego podlegają mechanizmowi odwrotnego obciążenia (przykładem może być wzniesienie WMB czy zaplecza budowy przygotowanych dla celów danego projektu, nawet, jeżeli później będzie wykorzystywana do realizacji wielu różnych kontraktów)

W przypadku natomiast gdy usługi takie dotyczą jednak działalności danego wykonawcy jako takiej a nie została stworzona w ramach jednego, konkretnego projektu budowlanego wtedy mechanizm odwrotnego opodatkowania nie będzie miał zastosowania (przykładem może być WMB czy zaplecze budowy na danym terenie służące dla celów kilku kontraktów).

PODMIOTY ZAGRANICZNE W PROCESIE BUDOWLANYM.

Opis stanu faktycznego:

W praktyce gospodarczej niejednokrotnie dochodzi do sytuacji, w której usługi budowlane na terytorium Polski świadczą podmioty zagraniczne. Ponieważ ich usługi opodatkowane są zgodnie z art. 28e ustawy na terytorium RP to powstaje zasadnicza wątpliwość jakie zasady należy stosować do opodatkowania usług z załącznika nr 14 wykonywanych/nabywanych przez te podmioty zagraniczne i czy nie dochodzi tutaj do kolizji przepisów.

Zakres pytania:

1. Czy do podmiotów zagranicznych działających jako podwykonawca, wykonujących usługi budowlane, czyli usługi związane z nieruchomościami należy stosować zasady opodatkowania określone w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy, czy nowe zasady określone w art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h ustawy?.
2. Czy do podmiotów zagranicznych działających jako generalny wykonawca, nabywających w Polsce usługi budowlane, należy stosować zasady określone w art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h ustawy?.
3. Czy wpływ na właściwą kwalifikację będzie miał fakt zarejestrowania się podmiotu zagranicznego dla celów polskiego podatku VAT w związku ze świadczeniem usług o których mowa w art. 28e

Stanowisko w sprawie:

W przypadku jeżeli podmiot zagraniczny dokonał rejestracji się dla celów polskiego podatku VAT w związku ze świadczeniem usług o których mowa w art. 28e, wtedy taki podmiot dla potrzeb stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia powinien być traktowany jak każdy inny polski podatnik VAT niezależnie czy w łańcuchu dostaw występuje jako podwykonawca czy jako generalny wykonawca.

Jeżeli taki podmiot nie jest zarejestrowany dla celów polskiego VAT to wtedy nie są spełnione przesłanki stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia.

Ważne: W takim przypadku Polski podatnik VAT świadczący usługi budowlane na rzecz podmiotu zagranicznego nie zarejestrowanego dla celów polskiego VAT powinien, dla celów stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia traktować go jako *konsumenta, Inwestora* – i wystawiać faktury na zasadach ogólnych, naliczając podatek VAT.

FAKTUROWANIE NA INWESTORA ZASTĘPCZEGO

Opis stanu faktycznego:

Spółka zawiera - w charakterze generalnego wykonawcy - umowy o roboty budowlane ze spółkami działającymi w charakterze inwestorów zastępczych (dalej: „Inwestor zastępczy”). Istota usług świadczonych przez Inwestora zastępczego sprowadza się do świadczeń związanych ściśle z koordynacją procesu budowlanego (zaprojektowanie inwestycji, budowa, oddanie do użytkowania zgodnie z wymaganiami prawnymi, usuwanie wad i usterek w okresie gwarancji).

Schemat świadczenia usług jest następujący:

Podwykonawcy (usługi budowlane) → Generalny wykonawca (usługi generalnego wykonawstwa usług budowlanych) → Inwestor zastępczy (zastępstwo inwestycyjne) → Inwestor

Zakres pytania:

Czy świadcząc usługi budowlane na rzecz Inwestora zastępczego (świadczącego usługi zastępstwa inwestycyjnego na rzecz Inwestora) Spółka działa w charakterze podwykonawcy? W konsekwencji czy usługi świadczone przez Spółkę (generalnego wykonawcę) będą objęte odwrotnym obciążeniem?

Stanowisko w sprawie:

Dla celów mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT istotne będzie to czy:

- 1 Inwestor zastępczy działa w ramach art. 8 ust 2a Ustawy VAT czyli nabywa usługi budowlane i odsprzedaje je Inwestorowi czy też
- 2 pełni wyłącznie funkcję managera projektu fakturując z tego tytuł inwestora, nie bierze jednak udziału w łańcuchu usług wymienionych w załączniku 14 Ustawy VAT.

W pierwszym przypadku, dla celów mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT, inwestor zastępczy pełni funkcje generalnego wykonawcy i ma obowiązek naliczenia podatku od fakturowanych na niego usług budowlanych.

W drugim przypadku Inwestor zastępczy nie przejmuję roli generalnego wykonawcy dla celów mechanizmu odwrotnego VAT a generalny wykonawca nie działa w charakterze „podwykonawcy” w rozumieniu art. 17 ust. 1h Ustawy o podatku od towarów i usług - w konsekwencji Generalny wykonawca będzie podatnikiem zobowiązanym do wykazania podatku należnego na fakturach wystawionych na Inwestora zastępczego.

USŁUGI PODWYKONAWCZE BUDOWLANE DO PRAC NIEMAJĄCYCH CHARAKTERU USŁUG BUDOWLANYCH

Opis stanu faktycznego:

Podatnik świadczy usługi nie wymienione w załączniku 14 do Ustawy VAT. W celu ich prawidłowego wykonania nabywa jednak od podwykonawców szereg usług, m.in. usługi budowlane wymienione w załączniku 14 do Ustawy o podatku od towarów i usług.

Przykładem może być kompleksowe utrzymanie drogi („utrzymaj standard”) czy też szeroko pojęte zarządzanie czy administracja budynkiem. Ani usługa polegająca na kompleksowym utrzymaniu drogi ani zarządzanie budynkiem nie są klasyfikowane jako roboty budowlane, ale ich prawidłowe wykonanie wymaga dokonywania bieżących napraw (robót budowlanych) na utrzymywanym/ administrowanym majątku.

Innym przykładem jest dostawa maszyny dla której niezbędne jest dostosowanie np. nośności stropu aby utrzymał jej ciężar.

Zakres pytania:

Czy usługi budowlane nabywane przez Spółkę od podwykonawców w celu realizacji usługi nie będącej usługą budowlaną powinny być objęte odwrotnym obciążeniem?

Jak traktować sytuację, w której usługa z Załącznika 14 świadczona przez podwykonawcę dostawcy urządzenia jest wykorzystywana przez nabywcę do świadczenia usługi niewymienionej w tym Załączniku 14 czy też realizacji dostawy.

Czy pojęcie "podwykonawcy" należy ograniczyć jedynie do pomiotu świadczącego usługi na rzecz wykonawcy usług budowlanych (a jeśli tak, to czy usługi świadczone przez tego wykonawcę usług budowlanych również muszą mieścić się w katalogu usług wymienionych w załączniku 14 do Ustawy o VAT, czy też "podwykonawcą" jest każdy podmiot świadczący usługi budowlane wymienione w załączniku nr 14 do Ustawy o VAT na rzecz nabywcy, który następnie wykorzystuje te usługi w procesie świadczenia własnych usług, nawet jeżeli świadczone przez niego usługi nie są usługami budowlanymi.

Stanowisko w sprawie:

Usługi budowlane wykorzystywane przez podatnika dla świadczenia usługi nie będącej usługą budowlaną (nie wymienionej w załączniku 14 Ustawy VAT) lub dla prawidłowego wykonania świadczenia polegającego na dostawie towaru powinny być opodatkowane na zasadach ogólnych. Usługodawca takiej usługi budowlanej działa w tym przypadku, dla celów mechanizmu odwrotnego obciążenia, jako generalny wykonawca a nie jako podwykonawca.

NIEODPŁATNE PRZEKAZANIE INFRASTRUKTURY

Opis stanu faktycznego:

Deweloper nabywa od generalnego wykonawcy usługi budowlane związane z budową infrastruktury (w postaci np. drogi publicznej, dojazdowej, sieci kanalizacyjnej, etc.) wokół swojej inwestycji, na gruncie należącym do innych podmiotów.

Infrastruktura jest następnie przekazywana do podmiotów publicznych lub zarządców sieci nieodpłatnie bądź odpłatnie.

Zakres pytania:

Zgodnie z utrwaloną linią interpretacyjną, przekazanie nakładów na cudzym gruncie traktuje się jako przekazanie usługi, a nie towaru (zgodnie z zasadą superficies solo cedit).

Czy jest to usługa budowlana, zgodnie z załącznikiem nr 14, oraz czy w związku z jej odpłatnym/nieodpłatnym przekazaniem podmiotowi trzeciemu, nabycie usług od GW powinno być objęte odwrotnym obciążeniem?

Stanowisko w sprawie:

Nabycie developera/ inwestora usług od generalnego wykonawcy powinno być opodatkowane na zasadach ogólnych (faktury z VAT). Generalny wykonawca nie działa w charakterze „podwykonawcy” w rozumieniu art. 17 ust. 1h Ustawy o podatku od towarów i usług.

ZAGOSPODAROWANIE TERENÓW ZIELONYCH – TZW. „ZIELEŃ DROGOWA”

Opis stanu faktycznego:

Zleceniobiorca wykonuje świadczenia na rzecz generalnego wykonawcy robót budowlanych zleconych przez inwestora w ramach projektu budowy i modernizacji infrastruktury drogowej. Zakres świadczeń podwykonawczych zleceniobiorcy w takim przypadku, zdefiniowany umową obejmuje w szczególności:

- wymiana gruntu na obszarze skrajni pasa drogowego lub pasa rozdzielającego, w tym humusowanie warstwą o określonej grubości,
- przygotowanie terenów płaskich poza granicami robót ziemnych pod projektowaną zieleń,
- umacnianie skarp, w tym układanie siatki antyerozyjnej, w tym usuwanie skutków spływu i niszczenia skarp,
- dostarczenie materiałów realizacji prac: siatki, odwodnień, szpilek,
- transport materiałów ziemnych, humusu do realizacji prac na terenie budowy,
- obsiew mieszankami traw,
- sadzenie drzew, krzewów, pnączy,
- pielęgnacja, regeneracja, wymiana ubytków nasadzeń, koszenie traw
- zagospodarowanie przejść dla zwierząt materiałem roślinnym i mineralnym,

W ramach zawartej umowy zleceniobiorca może zostać zobowiązany między innymi do:

- wykonywania wszystkich prac zgodnie z obowiązującymi przepisami w zakresie BHP podczas wykonywania robót budowlanych,
- zapoznania się z instrukcją bezpiecznego wykonywania robót oraz instrukcją bezpieczeństwa pracy przed przystąpieniem do robót,
- dokonywania na własny koszt ustaleń z zakładami energetycznymi i wodociągowymi, na wypadek konieczności prowadzenia robót przy użyciu maszyn lub innych urządzeń technicznych bezpośrednio w sąsiedztwie linii przesyłowych i wodociągów bez możliwości wyłączenia napięcia lub przepływu wody,
- sporządzanie dokumentacji powykonawczej dotyczącej robót w odpowiednim terminie.

Świadczenia **nie mieszczą się w kategorii PKWiU 81.30.10.0** tj. „usług związanych z zagospodarowaniem terenów zieleni”; (objętej stawką podatku VAT 8%) **o ile usługi te nie dotyczą zieleni towarzyszącej drogom na terenie zabudowy (zwartej zabudowy wsi i miast), bowiem wówczas nie są one związane z „terenami zieleni”** w rozumieniu art. 5 pkt 21 ustawy o ochronie przyrody, przez które rozumie się co do zasady „*tereny urządzone wraz z infrastrukturą techniczną i budynkami funkcjonalnie z nimi związanymi, pokryte roślinnością, pełniące funkcje publiczne, a w szczególności parki, zieleńce, promenady, bulwary, ogrody botaniczne, zoologiczne, jordanowskie i zabytkowe, cmentarze, zieleń towarzysząca drogom na terenie zabudowy, placom, zabytkowym fortyfikacjom, budynkom, składowiskom, lotniskom, dworcem kolejowym oraz obiektom przemysłowym*”.

Co więcej usługi w zakresie zieleni drogowej **winny być również traktowane jako element realizacji projektu budowlanego** (o ile nie dotyczą one usług, które realizowane są już po

zakończeniu prac budowlanych w zakresie infrastruktury drogowej, w tym po upływie okresu gwarancyjnego, a więc na etapie świadczenia usług mających charakter bieżącego utrzymania dróg, czy kompleksowej usługi dostępności drogi).

Zakres pytania:

1. Czy dla rozliczenia wskazanych wyżej świadczeń wykonywanych, **na etapie realizacji projektu budowy, modernizacji drogi; do upływu okresu gwarancyjnego**, przez zleceniobiorcę na rzecz zleceniodawcy, będącego generalnym wykonawcą robót budowlanych, zastosowanie będzie miało „*odwrotne obciążenie*”, tzn. zleceniobiorca powinien wystawić generalnemu wykonawcy fakturę VAT bez podatku VAT w trybie art. 106e ust. 1 pkt 18 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h UoVAT?
2. Czy prawidłowym jest rozliczanie usług w ramach zagospodarowania terenów zielonych świadczonych przez zleceniobiorcę na rzecz zleceniodawcy w ramach umów realizowanych przez tego ostatniego już w zakresie **bieżącego utrzymania dróg, czy kompleksowej usługi dostępności drogi na zasadach ogólnych?**

Stanowisko w sprawie:

W zakresie pytania nr 1 należy stwierdzić, że zastosowanie będzie miał mechanizm odwrotnego obciążenia VAT ponieważ świadczenia tego typu mieszczą się w zakresie PKWiU 43.99.90.0 „roboty związane z wykonywaniem pozostałych specjalistycznych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych oraz stanowią one istotny element realizacji zobowiązań generalnego wykonawcy w ramach projektu budowlanego, którego wadliwe wykonanie spowoduje nieodebranie robót budowlanych.

W zakresie pytania nr 2 należy stwierdzić, że jeżeli usługi w zakresie zagospodarowania zieleni drogowej są świadczone przez zleceniobiorcę jako podwykonawcę dopiero na etapie bieżącego utrzymania infrastruktury drogowej lub w ramach świadczonej przez zleceniodawcę inwestorowi kompleksowej usługi zapewnienia dostępności infrastruktury drogowej, które jako takie nie są stricte umowami o roboty budowlane, to wówczas zleceniobiorca winien wystawić zleceniodawcy fakturę na zasadach ogólnych i zadeklarować podatek należny według odpowiedniej stawki tj. 8% (dla usług zagospodarowania terenów zieleni – poz. 173 Załącznika nr 3 do Ustawy o VAT) lub stawki 23% dla pozostałych usług zagospodarowania terenów zielonych, nie będących terenami zieleni.

ŚWIADCZENIE OBEJMUJĄCE DOSTAWĘ TOWARU Z MONTAŻEM, GDZIE WARTOŚĆ TOWARU STANOWI ISTOTNĄ CZĘŚĆ CENY ŚWIADCZENIA (DO 90%)

Opis stanu faktycznego:

Zleceniobiorca wykonuje na rzecz generalnego wykonawcy, świadczenia mające charakter kompleksowych, których elementami składowymi są czynności wyprodukowania, dostawy towarów i instalacji według określonej specyfikacji przewidzianej dla danego asortymentu przez inwestora, przygotowania frontu robót na terenie placu budowy oraz wbudowanie / zamontowanie dostarczonego towaru / instalacji.

Świadczenie, w szczególności jego etap wbudowania i montażu dostarczonych towarów / instalacji, wykonywane jest siłami własnymi zleceniobiorcy lub przy pomocy dalszych podwykonawców. Świadczenie stanowi element składowy realizacji projektu budowlanego zleconego generalnemu wykonawcy.

W zależności od zawartej umowy pomiędzy zleceniobiorcą a zleceniodawcą wynagrodzenie za świadczenia wskazane powyżej może być prezentowane jako jedna kwota lub w rozbięciu na poszczególne elementy składowe, przy czym koszt towaru podlegającego montażowi / instalacji może stanowić istotną część kalkulacji ceny za świadczenie – w skrajnych przypadkach do 90% wartości wynagrodzenia.

Zleceniobiorca w toku realizacji świadczenia na placu budowy podlega regulacjom bhp właściwym dla procesu budowlanego, oraz przepisom prawa budowlanego. Jest on również zobowiązany do realizacji świadczenia w taki sposób aby zapewniało ono ciągłość prac na realizowanym projekcie, w tym zapewniało front i utrzymanie terminowości robót przez generalnego wykonawcę i innych jego podwykonawców.

Umowa dotycząca przedmiotowych świadczeń zawiera klauzule udzielenia zleceniodawcy gwarancji dobrego wykonania świadczeń oraz przewiduje kary umowne z tytułu nieterminowej realizacji świadczeń.

Z perspektywy zleceniodawcy istotnym jest zatem realizacja kompleksowego świadczenia a nie jego poszczególne elementy składowe.

Wydaje się, iż przedmiotowe świadczenia mieszczą się w katalogu robót wymienionych w Załączniku nr 14 do Ustawy o VAT, w szczególności w grupowaniach PKWiU:

- 43.29.19.0 - pozostałe roboty instalacyjne, gdzie indziej niesklasyfikowane,
- 43.99.70.0 - roboty związane z montażem i wznoszeniem konstrukcji z elementów prefabrykowanych,
- 43.99.90.0 - roboty związane z wykonywaniem pozostałych specjalistycznych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych.

Zakres pytania:

- Czy dla rozliczenia wskazanych wyżej świadczeń wykonywanych przez zleceniobiorcę na rzecz zleceniodawcy, będącego generalnym wykonawcą robót budowlanych, zastosowanie będzie miał mechanizm odwrotnego obciążenia jak dla robót budowlanych?
- czy też alternatywnie świadczenie to powinno podlegać podziałowi na elementy składowe tj.:

1. na dostawę towarów / instalacji – rozliczaną przez zleceniobiorcę na zasadach ogólnych i
 2. świadczenie usług polegających na przygotowaniu placu budowy i wbudowaniu / montażu instalacji – rozliczane jak roboty budowlane z odwrotnym obciążeniem?
- względnie całość winna być traktowana jako dostawa towaru (której elementem jest wbudowanie / montaż na placu budowy) i rozliczana na zasadach ogólnych?

Stanowisko w sprawie:

Świadczenie opisane powyżej winno być co do zasady ze względu na ich specyfikę wykonania oraz umiejscowienie w procesie realizacji projektu budowlanego traktowane jako świadczenie kompleksowe, a zatem powinno być przez zleceniobiorcę, jako podwykonawcę rozliczone z zastosowaniem odwrotnego obciążenia. Tym samym podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia podatku z tytułu tych świadczeń będzie nabywca tj. generalny wykonawca (zleceniodawca). Świadczenia takie nie powinny być dzielone w sposób sztuczny i winny być traktowane jako wykonanie robót budowlanych, jeżeli z perspektywy generalnego wykonawcy oraz jego wymagań zdefiniowanych w umowie ze zleceniobiorcą stanowią świadczenie robót budowlanych i są elementem większej całości realizowanego projektu budowlanego.

Stanowisko takie znajduje swoje uzasadnienie w orzecznictwie ETS/TSU. Przykładowo w wyroku z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-I 11/05 Aktiebolaget NN przeciwko Skatteverket (sprawa dotyczyła rozstrzygnięcia czy dostawę i ułożenie kabla światłowodowego, w ramach której cena samego kabla stanowi wyraźnie większą część kosztów całkowitych, powinna być uznana za dostawę towarów czy za usługę) wskazuje się jednoznacznie, że w przypadku gdy transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu określenia:

- po pierwsze, czy chodzi o dwa lub więcej świadczenia odrębne, czy też o świadczenie jednolite,
- a po drugie, czy w tym ostatnim przypadku owo jednolite świadczenie powinno zostać zakwalifikowane jako dostawa towarów, czy jako świadczenie usług.

W celu ustalenia pierwszej kwestii należy wziąć pod uwagę, iż każda transakcja powinna być zwykle uznawana za odrębną i niezależną, a transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności podatku VAT. **Należy zatem w pierwszej kolejności poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej transakcji, celem określenia, czy podatek zapewnia klientowi kilka odrębnych świadczeń głównych, czy jedno świadczenie.** Przy czym jedno świadczenie występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozdzielalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.

Natomiast w celu określenia, czy jedna transakcja złożona, powinna zostać zakwalifikowana jako dostawa towarów, czy jako świadczenie usług, należy

zidentyfikować jej elementy dominujące. Jak wskazano w tym orzeczeniu Trybunału w przypadku jednej, złożonej transakcji dane świadczenie musi być uznane za pomocnicze względem świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi dla klientów celu samego w sobie, lecz środek służący jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego.

Podobne konkluzje wynikają z innych orzeczeń ETS/TSUE np. z dnia: 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, jak również 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank.

W ocenie wnioskujących, przenosząc konkluzje tego orzecznictwa na grunt analizowanego stanu faktycznego należy stwierdzić, że komponent dostarczanego towaru / instalacji, choć wartościowo może stanowić w istotny sposób o cenie całego świadczenia winien być jednak traktowany jako element pomocniczy a nie dominujący. **Tym samym więc świadczenie takie jako niepodzielna ekonomicznie całość powinno być traktowane jako świadczenie robót budowlanych a zatem rozliczone przez zleceniodawcę za zasadzie odwrotnego obciążenia.** Wynika to bowiem z faktu, że stopień zaawansowania, skomplikowania czynności przygotowania placu budowy oraz dalej wbudowanie / montaż komponentów, wymagający wykorzystania specjalistycznego sprzętu i wyszkolonej kadry pracowniczej, koordynacja prac z innymi kooperantami wskazuje na to, że nie są to jedynie czynności dodatkowe względem dostawy towarów / instalacji, lecz że to one mają charakter czynności głównej, stanowiąc o całościowym charakterze usługowym opodatkowanego świadczenia.

Istotne wątpliwości pojawiają się jednak w przypadku maszyn / urządzeń czy też całych linii technologicznych (które odwrotnie niż w przypadku windy, schodów ruchomych czy też np. instalacji grzewczej czy klimatyzacyjnej) nie stanowią elementu budynku *sensu stricte*, nawet jeśli są z nim połączone (np. kolumna chirurgiczna)

POSTULAT

Zwłaszcza w ostatnim przykładzie bardzo wyraźnie widać, że w określonych sytuacjach faktycznych przedmiot transakcji może podlegać innej kwalifikacji tj. podziałowi na element dostawy towaru i wykonania usługi lub w ogóle zostać uznany w całości za dostawę towaru z montażem, wchodzącym w skład ceny za towar. Wynikać to winno jednak z całościowej oceny specyfiki danego stanu faktycznego, a w szczególności z analizy potrzeb jakie przyświecają zleceniodawcy zamawiającego świadczenie do zleceniobiorcy. Mając na uwadze te kryteria należy stwierdzić, że to strony umowy winny wskazać co jest przedmiotem transakcji i odpowiednio do stanu faktycznego i postanowień umownych winny opodatkować czynność w zakresie zobowiązań VAT.

Wnioskujący w tym względzie, kierując się potrzebą uzyskania bezpieczeństwa obrotu gospodarczego, ale również i mając na uwadze postulowaną przez Ministerstwo Finansów konieczność uszczelnienia systemu podatku od towarów i usług proponują uzupełnienie przepisów poprzez:

1. **Wprowadzenie dla Głównego Wykonawcy obowiązku poinformowania zleceniobiorcy o jego statusie *podwykonawcy*. W praktyce podwykonawcy często nie wiedzą, że są podwykonawcami, a w konsekwencji, że powinni stosować odwrócony VAT. Poinformowanie podwykonawcy o jego statusie podwykonawcy w rozumieniu przepisów o odwrotnym obciążeniu powinno zwalniać podwykonawcę z wystawiania faktury z naliczonym podatkiem VAT i zobowiązywać nabywcę do rozliczenia VAT w tym reżimie.**
2. **Wprowadzenie możliwości zgłoszenia przed dniem rozpoczęcia wykonywania świadczenia przez zleceniodawcę i zleceniobiorcę (solidarnie?) właściwym organom podatkowym konkretnego zlecenia / umowy z decyzją o wyborze traktowania danego świadczenia złożonego jako kompleksowego świadczenia o charakterze robót budowlanych wskazanych w Załączniku nr 14 do UoVAT i o opodatkowaniu tego świadczenia na zasadzie odwrotnego obciążenia. Regulacja winna obejmować możliwość skorygowania przez organ podjętej przez strony decyzji w okresie 3 miesięcy od daty dokonania takiego zgłoszenia; bez naliczania sankcji VAT w sytuacji dokonania korekty sposobu rozliczeń przez organ i przyjęcia jej przez strony.**

lub

3. **Wprowadzenie, dla celów mechanizmu odwrotnego obciążenia, możliwości zgłoszenia przez Głównego Wykonawcę właściwym organom podatkowym jego umowy z Inwestorem. Powołanie się na takie zgłoszenie i na taką umowę przez podwykonawcę (w formie wzmianki w umowie lub aneksie do umowy) powodowałoby powstanie domniemania, iż dane świadczenie podlega mechanizmowi odwrotnego obciążenia a podatnikiem jest jego nabywca.**