

Kiedy firma budowlana zapłaci VAT - interpretacja ogólna ministra finansów

Dla ustalenia powstania obowiązku podatkowego dla usługi budowlanej świadczonej dla konsumenta ważny jest moment wykonania prac. Gdy nabywcą jest podatnik, kluczową rolę odgrywa wystawiona we właściwym czasie faktura.

1 kwietnia 2016 r. minister finansów wydał interpretację ogólną (PT3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141), w której odniósł się do przepisów ustawy o VAT regulujących moment powstania obowiązku podatkowego dla usług budowlanych lub budowlano-montażowych.

U podstaw wydania tej interpretacji leżą rozbieżności w rozumieniu terminu wykonania usługi o ww. charakterze. Do rozbieżności tych przyczyniło się rozumienie pojęcia „termin wykonania usługi” na gruncie ustawy o VAT przed zmianą przepisów, która miała miejsce w styczniu 2014 r., jak również dotychczasowe podejście do tego zagadnienia w przepisach ustaw o podatkach dochodowych.

W przypadku usług budowlanych lub budowlano-montażowych dla prawidłowego określenia momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT szczególnie istotne jest bowiem właściwe ustalenie momentu faktycznego wykonania usługi. Minister finansów wskazał, że moment ten będzie różny w zależności od tego, czy chodzi o:

1. wykonanie usługi budowlanej lub budowlano-montażowej przekazywanej w całości lub w części,
2. wykonanie usługi budowlanej lub budowlano-montażowej o charakterze ciągłym.

Ponadto minister finansów wyjaśnił, jaką rolę dla momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT ma status podmiotu, dla którego realizowane są te usługi.

Wariant I W całości lub w części

Do końca 2013 r. na potrzeby VAT (podobnie jak obecnie na gruncie podatków dochodowych) przyjmowano, że momentem wykonania usługi budowlanej (budowlano-montażowej) jest dzień dopełnienia formalności cywilnoprawnych, tj. podpisania protokołu zdawczo-odbiorczego lub – w przypadku wykonywania usługi na warunkach kontraktowych FIDIC – dzień wystawienia świadectwa.

W interpretacji ogólnej wskazano jednak, że obecnie w rozliczeniach VAT momentem wykonania usługi jest:

? w przypadku usługi oddawanej w całości – dzień, w którym wykonawca zgłasza usługę nabywcy do odbioru (dzień faktycznego zakończenia prac w opinii wykonawcy),

? w przypadku usługi oddawanej częściowo, jeżeli określono dla tej części zapłatę (np. umowa przewiduje zapłaty po wykonaniu kolejnych części usługi) – dzień, w którym wykonawca zgłasza częściowe wykonanie usługi do odbioru (czyli w opinii wykonawcy umówiona część usługi jest gotowa do przyjęcia przez nabywcę).

Wynika z tego, że w przypadku usługi budowlanej lub budowlano-montażowej odbieranej w całości lub częściowo istotny jest moment, w którym wykonawca zgłosi te prace do odbioru, a nie moment ich odbioru przez nabywcę. Data ostatecznego podpisania protokołu jest w związku z tym bez znaczenia dla rozliczeń VAT.

WARIANT 2 O charakterze ciągłym

Zgodnie z omawianą interpretacją w przypadku, gdy umowa przewiduje wykonanie usługi o charakterze ciągłym (w opinii ministra finansów pod tym pojęciem należy rozumieć usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń), usługę uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia jej świadczenia (art. 19a ust. 3 ustawy o VAT).

Z perspektywy podmiotów wykonujących usługi budowlane lub budowlano-montażowe, planujących ułożenie rozliczeń w ww. sposób, istotne jest jednak, że resort podkreślił rolę obiektywnych przesłanek i wyłącznie pomocniczą rolę postanowień umownych dla określenia momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT. Co więcej, zaznaczył, że gdy da się wyodrębnić poszczególne czynności składające się na usługę budowlaną wykonane w danym okresie rozliczeniowym, nie jest możliwe uznanie takiej usługi za usługę świadczoną w sposób ciągły. Takie stwierdzenie może mieć w przyszłości niebagatelny wpływ na praktykę organów podatkowych. Z tego względu należy zalecić ostrożność w konstruowaniu umów o roboty budowlane zakładających rozliczenia w cyklicznych okresach rozliczeniowych.

Ważny status nabywcy

W dalszej części interpretacji minister finansów wskazał, że przy określaniu momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych kluczowy jest status nabywcy. Chodzi o okoliczność, czy usługa świadczona jest na rzecz konsumenta, czy na rzecz podatnika VAT.

WARIANT 1 Na rzecz konsumentów

Jeżeli nabywcą usług budowlanych lub budowlano-montażowych jest podmiot niebędący podatnikiem VAT (konsument), to obowiązek podatkowy w VAT z tytułu świadczenia tych usług powstaje z chwilą wykonania usługi, względnie jej części, jeżeli określono dla niej zapłatę (art. 19a ust. 1 – 3 ustawy o VAT).

W przypadku otrzymania całości lub części zapłaty przed wykonaniem usługi budowlanej lub budowlano-montażowej lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania zapłaty (zaliczki) w odniesieniu do otrzymanej kwoty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

WARIANT II Na rzecz podatników VAT

W odniesieniu do usług budowlanych lub budowlano-montażowych świadczonych dla nabywców, będących podatnikami VAT, dla ustalenia dnia powstania obowiązku podatkowego w VAT istotne jest wystawienie faktury i termin jej wystawienia (art. 19a ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT).

Fakturę wystawia się nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usługi, również w części, dla której określono zapłatę, i nie wcześniej niż 30. dnia przed tym dniem (art. 106i ust. 3 pkt 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT).

W przypadku usług o charakterze ciągłym oraz rozliczanych w okresach rozliczeniowych (art. 19a ust. 3 ustawy o VAT) faktura może być wystawiona wcześniej niż 30. dnia przed dniem wykonania usługi, jeżeli zawiera informację jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy (art. 106i ust. 8 ustawy o VAT).

Jeśli zatem faktura wystawiona zostanie w przewidzianych powyżej terminach, to obowiązek podatkowy powstanie w dniu jej wystawienia. Jeśli wystawiona zostanie za późno lub w ogóle nie zostanie wystawiona, to obowiązek podatkowy w VAT powstanie z chwilą upływu terminu na wystawienie faktury przewidzianego w ustawie o VAT.

W przypadku otrzymania całości lub części zapłaty przed wykonaniem usługi lub jej części, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą otrzymania zapłaty w odniesieniu do tej otrzymanej kwoty.

Monika Bartosiewicz, [doradca podatkowy](#) Warszawa, Rödl & Partner

Stanowisko organów może mieć wpływ na rozliczenia PIT i CIT

Dla ustalenia dnia powstania obowiązku podatkowego w VAT w przypadku usługi świadczonej dla konsumenta nie ma znaczenia ani dzień odbioru przez niego prac, ani dzień wystawienia faktury. Istotny jest moment wykonania prac. Natomiast jeśli usługa świadczona jest dla podatnika, to kluczową rolę odgrywa wystawiona we właściwym czasie faktura.

Zastosowanie opisanych zasad w praktyce oznacza, że obecnie w przypadku świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych termin istotny dla podatku dochodowego (tzn. termin odbioru prac przez nabywcę) oraz termin powstania obowiązku podatkowego w VAT – co do zasady – nie pokrywają się.

Z mojego doświadczenia w doradztwie wynika, że opisane wyjaśnienia ministra finansów mogą mieć znaczny wpływ również na sposób postrzegania przez organy podatkowe momentu wykonania usług budowlanych lub budowlano-montażowych w podatkach dochodowych. Warto zatem rozważyć wystąpienie z wnioskiem o indywidualną interpretację, celem zabezpieczenia rozliczeń z tytułu podatku dochodowego.

Natomiast w odniesieniu do rozliczeń VAT celowe jest w szczególności przeanalizowanie zapisów umów oraz faktycznych działań podejmowanych przez strony tych kontraktów, a zwłaszcza terminowości fakturowania usług

budowlanych lub budowlano-montażowych. Prawidłowe określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT jest istotne także z punktu widzenia nabywcy. Prawo do odliczenia VAT naliczonego powstaje bowiem w rozliczeniu za okres, w którym u wykonawcy usługi powstał obowiązek podatkowy.

Źródło: <http://www.rp.pl/VAT/306279968-Kiedy-firma-budowlana-zaplaci-VAT---interpretacja-ogolna-ministra-finansow.html#ap-2>