

FATALNE SKUTKI ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA



Arkadiusz Łagowski
doradca podatkowy,
menedżer w Grant Thornton

Zmiany w VAT okazały się złą wiadomością dla całej branży budowlanej – nie tylko podwykonawców, ale też inwestorów. Przedsiębiorcy nie wiedzą, jak stosować nowe przepisy, a w wielu przypadkach stanęli też przed ryzykiem utraty płynności finansowej.

Genezą reformy była w pełni uzasadniona i zrozumiała – chodzi o dobro skarbu państwa, czyli nas wszystkich. W ramach walki z oszustwami podatkowymi rząd od kilku lat nakłada na kolejne branże metodę tzw. odwrotnego obciążenia podatkiem VAT.

Czym jest odwrotne obciążenie?

Jego istotą jest przerzucenie obowiązku rozliczenia VAT ze sprzedawcy (w przypadku branży budowlanej – podwykonawca) na nabywcę (inwestora). Wykonawca usługi budowlanej wystawia fakturę bez podatku, a VAT rozlicza firma, która te usługi zamówiła. Usługodawca dokumentuje wykonanie usługi poprzez wystawienie faktury bez VAT i zawarcie na niej określenia „odwrotne obciążenie”. Nabywca zobowiązany jest do wykazania podatku VAT należnego, przy czym może

odliczyć sobie VAT, o ile nabycie ma związek z jego działalnością opodatkowaną.

Niedoprecyzowane przepisy

Niestety były wprowadzane w dużym pośpiechu – branża poznała konkretne zapisy dopiero w połowie grudnia 2016 r., a od 1 stycznia 2017 r. przepisy już funkcjonowały. Czasu na dostosowanie rozliczeń, wprowadzenie zmian w umowach, a także przeszkolenie personelu praktycznie zatem nie było. Do rzetelnego przygotowania się do reformy potrzebnych byłoby przynajmniej kilka miesięcy, a nie dwa tygodnie, w dodatku przypadające na czas świąteczno-noworocznych urlopów.

Co więcej, ponieważ przepisy były pisane „na kolanie”, roi się w nich od niejasności. Przede wszystkim ustawa nie definiuje pojęcia „podwykonawca”, co rodzi poważne wątpliwości, kto powinien wystawiać faktury z odwrotnym obciążeniem i czy ma ono zastosowanie do refakturowania i odsprzedaży usług oraz rozliczeń w ramach wspólnych przedsięwzięć. Przykładem mogą być konsorcja. Jak powinni się oni rozliczyć między sobą? Kto jest kogo podwykonawcą i kto powinien jaką fakturę wystawić? Oprócz tego częste są sytuacje, że przedsiębiorca nie zawsze może mieć świadomość, że jest podwykonawcą, a z efektów jego pracy korzystać będzie nie tylko nabywca usługi, ale dalszy zleceniodawca.

Dodatkowo istnieją ogromne wątpliwości z identyfikacją świadczeń, od których VAT rozlicza nabywca.

Wprowadzone roboty te wymienione zostały w specjalnym załączniku do ustawy (załącznik nr 14 do Ustawy VAT), ale podatnicy zobowiązani są do analizy, czy nabywane oraz sprzedawane przez nich usługi mieszczą się w określonych grupowaniach działalności gospodarczych (a mianowicie PKWiU 2008 r.). Przykładem może być montaż rusztowań, który podlega odwrotnemu obciążeniu oraz najem rusztowań, który jest rozliczany na zasadach ogólnych. Wątpliwości, czy doliczać VAT, powstają, gdy wraz z najmem rusztowań oferowany jest ich montaż. Przedsiębiorcy stosują w tym zakresie różną praktykę – jedni rozliczają taką usługę z tradycyjnie, inni z odwrotnym obciążeniem. Jak alarmuje jeden z zaprzyjaźnionych z nami deweloperów: „mamy pięć firm, u których zamawiamy rusztowania z wynajmem. Dwie z nich najem rozlicza jako odwrotne obciążenie, dwie kolejne doliczają VAT, a piątemu wszystko jedno – jak mu powiemy, tak zrobi”.

Fakturowy chaos

Wątpliwości dotyczą też robót instalacyjnych wraz z materiałami i projektem. Zdezorientowani podatnicy próbują rozdzielać dostawę towarów i usługę budowlaną, opodatkowując je odrębnie. Zapominają jednak o tym, że na gruncie VAT funkcjonuje konstrukcja tzw. świadczenia kompleksowego, które powinno być opodatkowane jednolicie, według schematu właściwego dla elementu dominującego. Inny-

Po branży dystrybutorów stali, odpadów, złomu czy wybranego sprzętu IT przyszedł czas na kolejną branżę – budownictwo. Od dnia 1 stycznia 2017 r. roboty budowlane wykonywane przez podwykonawców rozliczane są po nowemu, z „odwróconym VAT-em”.

mi słowy podatnik powinien ocenić, jaki element przeważa. Jeżeli takim elementem jest robota budowlana, to całość powinna podlegać odwrotnemu obciążeniu, jeżeli natomiast dominuje dostawa towaru – faktura powinna być wystawiona z VAT.

Efektorem niejasnych przepisów jest ogromne zamieszanie w branży budowlanej. Bardzo wiele faktur jest wystawianych błędnie. Mimo dobrych intencji przedsiębiorcy narażeni są na kary i obowiązującą od tego roku sankcję VAT wynoszącą 30% zobowiązania podatkowego. Usługodawcy, nie mając pewności, czy muszą stosować odwrotne obciążenie, dla zmniejszenia ryzyka wystawiają faktury z VAT. Nabywcy nie mogą jednak odliczać VAT od nieprawidłowo wystawionych faktur. Nie mając zatem pewności co do prawidłowości VAT, czekają z odliczeniem podatku.

Stanowisko Ministerstwa Finansów

W związku z narastającym zamieszaniem przedsiębiorcy, związki pracodawców oraz branżowe zaczęły kierować do Ministerstwa Finansów liczne zapytania. Ministerstwo zareagowało na nie, wydając specjalne objaśnienia podatkowe. Odpowiedziano w nich na szereg wątpliwości podatników. Warto zauważyć, że zastosowanie się do ministerialnych objaśnień daje ochronę prawną taką, jak zastosowanie się np. do interpretacji ogólnej Ministra Finansów.

Wskazano szeroki katalog usług, których świadczenie jest objęte odwrotnym obciążeniem. W katalogu znajduje się kilka pozycji nieoczywistych, takich jak np. roboty związane z budową systemów irygacyjnych, wierceniem studni, przygotowaniem terenu pod budowę lub montażem elementów prefabrykowanych. Zdefiniowano pojęcie „podwykonawcy” poprzez wyjaśnienie, że jeżeli generalny wykonawca zleci wykonanie usług w ramach swojej umowy zawartej z inwestorem kolejnemu podatnikowi (podwykonawcy), a ten podzleci wykonanie prac dalej, to „każdy kolejny podatnik w takim szeregu zleceń staje się podwykonawcą w stosunku do generalnego/głównego wykonawcy, niezależnie od liczby dalszych podzleceń usługi”.

W praktyce oznacza to, że jeżeli np. generalny wykonawca budynku biurowego zleci wykonanie szkiele-

tu konstrukcji podwykonawcy, a ten podwykonawca zleci postawienie części konstrukcji innemu podmiotowi, to staje się z punktu widzenia tego podmiotu generalnym wykonawcą. Podmiot przyjmujący zlecenie jest więc jego podwykonawcą i wystawia fakturę bez VAT.

Ustawa VAT nie przewiduje ograniczenia „poziomego stosowania” tego mechanizmu. W konsekwencji każde dalsze zlecenie usług kolejnym podatnikom (podwykonawcom) będzie rozliczone z zastosowaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia.

W objaśnieniach opisano też sposoby rozliczenia VAT na przykładach. W jednym z nich wskazano, że jeżeli właściciel budynku obciąża najemców częścią kosztów prac budowlanych, jest traktowany jak generalny wykonawca działający na zlecenie najemców. Wszystkie usługi nabywane przez właściciela od firm zewnętrznych (podwykonawców) podlegają więc rozliczeniu z zastosowaniem odwrotnego obciążenia.

Wyjaśniono, że w umowie konsorcjum skonstruowanej w ten sposób każdy z konsorcjantów ma do zrealizowania określony zakres robót budowlanych i rozlicza się z tego tytułu z inwestorem. Do rozliczeń pomiędzy inwestorem a konsorcjantami mechanizm odwrotnego obciążenia nie znajduje zastosowania. Każdy z konsorcjantów jest bowiem bezpośrednim wykonawcą usług zleconych przez inwestora – nie działa więc w charakterze podwykonawcy, co jest warunkiem koniecznym zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia.

Jednocześnie wskazano, że jeżeli umowa konsorcjum przewiduje rozliczenia inwestora wyłącznie z jednym podmiotem (Liderem konsorcjum) i dalsze rozliczenia między tym liderem oraz innymi uczestnikami konsorcjum, rozliczenia między Liderem a uczestnikami konsorcjum są opodatkowane z zastosowaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia. Minister Finansów stanął na stanowisku, że konsorcjanci nierozliczający się bezpośrednio w inwestorem w takiej sytuacji *de facto* stanowią podwykonawców Lidera (konsorcjanta rozliczającego się z inwestorem) i wynagrodzenie za usługi świadczone przez nich podlega opodatkowaniu z zastosowaniem odwrotnego obciążenia.

Niejasności zostały

Choć objaśnienia rozwiąły część wątpliwości, to niektóre niejasności w momencie pisania niniejszego artykułu nadal pozostawały nierozstrzygnięte. Po pierwsze nie odniesiono się do problemu tzw. dostawy z montażem, czyli świadczenia, w ramach którego następuje jednocześnie dostawa towaru i świadczenie usług związanych z tą dostawą przez jeden podmiot. Problem rodzi wiele wątpliwości interpretacyjnych, w szczególności dotyczących uznania świadczenia za jednolite (opodatkowane VAT w całości w jednakowy sposób) albo za odrębną dostawę (opodatkowaną VAT na zasadach ogólnych) i usługę (opodatkowaną odwrotnym obciążeniem) oraz ustalenia świadczenia nadającego charakter całości, co w przypadku uznania świadczenia za jednolite jest kluczowe dla ustalenia sposobu opodatkowania.

Po drugie choć wyjaśniono, że podmiot obciążający częścią kosztów prac najemców stanowi generalnego wykonawcę, nie wskazano, jakie konsekwencje ma obciążenie najemców wyłącznie częścią kosztów prac. W praktyce oznacza to, że obciążenie nawet niewielką częścią kosztów (np. 0,1%) najemców może powodować obowiązek rozliczenia całości wynagrodzenia podwykonawców z zastosowaniem odwrotnego obciążenia.

Możliwe bankructwa podwykonawców

Zmiany mają jednak jeszcze jeden negatywny aspekt dla firm budowlanych – finansowy. Odwrotne obciążenie oznacza istotne zmniejszenie płynności w branży, znaczący wzrost ryzyka zatorów płatniczych oraz dodatkowe koszty dla firm wynikające z konieczności zaciągania pożyczek na pokrycie VAT.

Według obliczeń Grant Thornton, jeśli co drugi kontrakt realizowany przez firmy budowlane jest realizowany jako usługa podwykonawcza (co jest dość ostrożnym założeniem), nowymi przepisami zostały objęte transakcje na kwotę około 50 mld zł. Od tej kwoty firmy budowlane muszą odprowadzić do urzędów skarbowych VAT na 8,5 mld zł i później miesiącami oczekiwać na zwrot tego podatku. To 9 proc. łącznych przychodów firm w tym sektorze rocznie.