

Warszawa, dnia 5 kwietnia 2016 r.

Poz. 31

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 1 kwietnia 2016 r.

w sprawie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług budowlanych lub budowlano-montażowych

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w zakresie przedstawionego we wniosku zagadnienia dotyczącego niejednolitego stosowania przez organy podatkowe przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² – zwanej dalej „ustawą o VAT” w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług budowlanych lub budowlano-montażowych, wyjaśniam co następuje.

I. Stan prawny

Zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1. W odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną, w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę (art. 19a ust. 2 ustawy o VAT). Stosownie do art. 19a ust. 3 ustawy o VAT usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. 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 świadczenia tej usługi.

Jak stanowi art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury w przypadkach, o których mowa w art. 106b ust. 1, z tytułu świadczenia usług

¹ Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.

² Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.

budowlanych lub budowlano-montażowych. Stosownie natomiast do art. 19a ust. 7 ustawy o VAT, w przypadkach, o których mowa w ust. 5 pkt 3 i 4, gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności.

Natomiast, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4 (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Stosownie do art. 106b ust. 1 ustawy o VAT podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

- 1) sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;
- 2) sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju i sprzedaż wysyłkową na terytorium kraju na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;
- 3) wewnątrzwspólnotową dostawę towarów na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;
- 4) otrzymanie przez niego całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności, o których mowa w pkt 1 i 2, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4.

Fakturę wystawia się nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usług – w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a (art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT).

Stosownie do art. 106i ust. 7 ustawy o VAT, faktury nie mogą być wystawione wcześniej niż 30. dnia przed:

- 1) dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi;
- 2) otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

Stosownie do art. 106i ust. 8 ustawy o VAT, przepis ust. 7 pkt 1 nie dotyczy wystawiania faktur w zakresie dostawy i świadczenia usług, o których mowa w art. 19a ust. 3, 4 i ust. 5 pkt 4, jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy.

II. Moment wykonania usługi budowlanej lub budowlano-montażowej

W przypadku usług budowlanych lub budowlano-montażowych decydujące znaczenie dla prawidłowego określenia momentu powstania obowiązku podatkowego ma data wykonania usługi lub data/termin wystawienia faktury, które są jednak determinowane przez datę wykonania usługi.

Umowy o wykonanie usług budowlanych lub budowlano-montażowych mogą być skonstruowane w różny sposób, przewidując np. jednorazowe przekazanie całości wykonanych usług albo przekazywanie części wykonywanych usług (przekazywanie usług etapami) albo też mogą być ustalane następujące po sobie terminy płatności w związku ze świadczeniem tych usług, tj. usługa nie jest częściowo przyjmowana, lecz jest częściowo płacona (usługa o charakterze ciągłym).

Celem zatem określenia w prawidłowy sposób momentu wykonania usługi budowlanej lub budowlano-montażowej każdorazowo należy badać postanowienia umowne w kontekście przytoczonych wyżej przepisów ustawy o VAT, przy czym należy mieć na uwadze, że określenie momentu wykonania tych usług dla celów podatku od towarów i usług powinno następować na podstawie obiektywnych przesłanek, a postanowienia umowne mogą mieć tutaj jedynie charakter pomocniczy.

Wykonanie usługi budowlanej lub budowlano-montażowej w przypadku usług przekazywanych (przyjmowanych) w całości lub w części

O momencie wykonania usług budowlanych lub budowlano-montażowych decyduje faktyczne wykonanie tych usług (vide: wyroki sądów administracyjnych, m.in.: sygn. akt I SA/Kr 708/15, I SA/OI 118/15, I SA/Bd 190/15, I SA/Wr 2386/14, III SA/Wa 1664/14). Niemniej jednak samo pojęcie faktycznego wykonania usługi budowlanej budzi pewne wątpliwości, w szczególności, z uwagi na fakt, że w praktyce gospodarczej faktyczne wykonanie usługi łączone jest zwykle z podpisaniem protokołu zdawczo-odbiorczego lub wystawieniem określonego świadectwa np. w przypadku realizacji inwestycji budowlanych lub budowlano-montażowych na warunkach kontraktowych Międzynarodowej Federacji Inżynierów Konsultantów (FIDIC).

Pojęcie wykonania usługi, o którym mowa w ustawie o VAT, należy rozpatrywać w kontekście regulacji dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³, zwanej dalej „dyrektywą 2006/112/WE” oraz w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej – „TSUE”) dotyczącego tych regulacji. Jak wynika z orzecznictwa TSUE, chwila, w której podatek staje się wymagalny (w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług), a tym samym możliwy do odliczenia przez podatnika (nabywcę), co do zasady nie może zostać określona przez spełnienie formalności, takich jak wpis do ksiąg rachunkowych usługodawców kosztów, jakie ponieśli oni przy świadczeniu ich usług (wyrok TSUE z dnia 13 lutego 2014 r. w sprawie C-18/13, pkt 46, EU:C:2014:69). W wyroku tym TSUE stwierdził, że (pkt 45) „Jeżeli chodzi o kwestię, czy krajowe przepisy o rachunkowości mogą przewidywać, że usługę uważa się za wyświadczoną w chwili, w której zostały spełnione przesłanki uznania przychodu pochodzącego z danego świadczenia, należy stwierdzić, iż przepis ten skutkowałby tym, że podatek VAT stałby się wymagalny na podstawie takiego świadczenia jedynie od chwili, w której koszty poniesione przez usługodawcę lub jego podwykonawcę zostały wpisane do ksiąg rachunkowych tych podmiotów.” Dokonanie zatem tych formalności ze zwłoką skutkowałoby tym, że podatek stałby się wymagalny dopiero z ich dokonaniem a zaniechanie dokonania tych formalności oznaczałoby zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku. W związku z tym – dla celów podatku od towarów i usług – nie należy wiązać momentu wykonania usługi budowlanej lub

³ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

budowlano-montażowej ze spełnieniem formalności cywilnoprawnej, jaką jest podpisanie protokołu zdawczo-odbiorczego lub też np. w przypadku realizacji tych usług na warunkach kontraktowych FIDIC – z datą wystawienia określonych świadectw.

Mając powyższe na uwadze za datę wykonania usługi budowlanej lub budowlano-montażowej należy przyjąć datę faktycznego wykonania usługi, tj. dzień, w którym – w związku z wykonaniem określonej umową usługi lub jej części (jeżeli usługa jest przyjmowana częściowo) doszło do faktycznego zakończenia prac lub ich części – wykonawca zgłasza je do odbioru (w opinii wykonawcy usługi lub ich część są gotowe do ich przyjęcia przez nabywcę usługi).

W przypadku zatem, gdy usługa jest oddawana w całości za moment wykonania tej usługi należy uznać moment faktycznego jej wykonania, tj. dzień, w którym wykonawca w związku z wykonaniem całości określonej umową usługi zgłosił ją nabywcy do odbioru. Gdy usługa będzie natomiast przyjmowana częściowo – tj. umowa będzie przewidywała cykliczne zapłaty po wykonaniu części usługi budowlanej lub budowlano-montażowej, za moment wykonania części usługi należy wskazać moment, w którym wykonawca faktycznie wykonał część określonej umową usługi (doszło do faktycznego zakończenia części prac) i zgłosił ją nabywcy do odbioru (art. 19a ust. 2 ustawy o VAT). Odnosząc się do zastosowanego w art. 19a ust. 2 ustawy o VAT sformułowania, iż „określono zapłatę” należy wskazać, że nie oznacza ono, że kwota zapłaty musi być znana (określona) z góry, przed wykonaniem usługi.

Wykonanie usługi budowlanej lub budowlano-montażowej w przypadku gdy ustalane są następujące po sobie terminy płatności w związku ze świadczeniem tych usług (wykonanie usług o charakterze ciągłym)

W przypadku, gdy umowa o wykonanie usług przewiduje wykonanie usług o charakterze ciągłym (usługa niepowiązana z przyjmowaniem częściowym, aczkolwiek częściowo płacona), zastosowanie znajdzie art. 19a ust. 3 ustawy o VAT. Dla zastosowania tego przepisu określenie kwoty zapłaty nie jest konieczne – wystarczające będzie jedynie wskazanie w umowie cyklicznych okresów rozliczeniowych, za które zapłata ta będzie określana. Jednocześnie należy wskazać, iż w przypadku, gdy możliwe jest wyodrębnienie poszczególnych czynności składających się na usługę budowlaną wykonanych w danym okresie rozliczeniowym, nie jest możliwe uznanie takiej usługi za usługę świadczoną w sposób ciągły.

W przypadku usługi o charakterze ciągłym (tj. usługi, 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 płatności lub rozliczenia. W przypadku usługi świadczonej 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 świadczenia tej usługi (art. 19a ust. 3 ustawy o VAT).

III. Moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami podatku od towarów i usług (konsumentów)

Jeżeli nabywcą usług budowlanych lub budowlano-montażowych jest podmiot niebędący podatnikiem podatku od towarów i usług (konsument), obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia tych usług powstanie z chwilą wykonania usługi (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT), tj.:

- w przypadku usług przekazywanych w całości – obowiązek podatkowy powstanie z chwilą, w której wykonawca w związku z wykonaniem całości określonej umową usługi zgłosił ją nabywcy do odbioru;
- w przypadku usług przekazywanych w części, dla której to części określono zapłatę – obowiązek podatkowy powstanie z chwilą, w której wykonawca w związku z wykonaniem części określonej umową usługi zgłosił ją nabywcy do odbioru;
- w przypadku usług o charakterze ciągłym – obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu każdego okresu, do którego odnoszą się płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia usługi, z tym że w przypadku usług świadczonych w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla których w związku z ich świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, obowiązek podatkowy powstanie z upływem każdego roku podatkowego (tj. 31 grudnia), do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

Należy dodatkowo wskazać, iż w przypadku otrzymania całości lub części zapłaty przed wykonaniem usługi budowlanej lub budowlano-montażowej lub ich części (w przypadku usług przyjmowanych częściowo), obowiązek podatkowy powstanie z chwilą otrzymania zapłaty w odniesieniu do otrzymanej kwoty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

IV. Moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych świadczonych na rzecz podatników podatku od towarów i usług

Jeżeli nabywcą usług budowlanych lub budowlano-montażowych jest podatnik podatku od towarów i usług, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wystawienia faktury z tytułu świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych (art. 19a ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT). W takim przypadku fakturę wystawia się nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usługi (art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT), lecz nie wcześniej niż 30. dnia przed tym dniem (art. 106i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT). W przypadku usług o charakterze ciągłym faktura może być wystawiona wcześniej niż 30. dnia od dnia wykonania usługi, jeżeli zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy (art. 106i ust. 8 ustawy o VAT).

Obowiązek wystawienia faktury wystąpi również w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę.

Termin na wystawienie faktury dokumentującej wykonanie usługi lub usługi budowlano-montażowej (lub jej części – w przypadku usług przyjmowanych częściowo) wynikający z art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT:

- w przypadku usług przekazywanych w całości – będzie biegł od dnia w którym wykonawca w związku z wykonaniem całości określonej umową usługi zgłosił ją nabywcy do odbioru;

- w przypadku usług przekazywanych w części, dla której to części określono zapłatę – będzie biegł od dnia w którym wykonawca w związku z wykonaniem części określonej umową usługi zgłosił ją nabywcy do odbioru;
- w przypadku usług o charakterze ciągłym – będzie biegł od dnia upływu każdego okresu, do którego odnoszą się płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia usługi, z tym że w przypadku usług świadczonych w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla których w związku z ich świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, termin na wystawienie faktury będzie biegł od dnia upływu każdego roku podatkowego (tj. od 31 grudnia), do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

Jeżeli w ww. przypadkach podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu wystawienia faktury określonego w art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT, tj. 30. dnia od dnia wykonania usługi lub jej części – w przypadku usług przyjmowanych częściowo (art. 19a ust. 7 ustawy o VAT). Moment wykonania usługi określa się natomiast w sposób, o którym mowa wyżej w niniejszej interpretacji.

W przypadku otrzymania całości lub części zapłaty przed wykonaniem usługi budowlanej lub usługi budowlano-montażowej lub ich części (w przypadku usług przyjmowanych częściowo), obowiązek podatkowy – podobnie jak przy wykonywaniu usług na rzecz konsumentów – powstanie z chwilą otrzymania zapłaty w odniesieniu do otrzymanej kwoty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Minister Finansów: z up. L. Skiba