

Matusiakiewicz Łukasz, Usługi budowlane świadczone w innych państwach UE - rozliczenie VAT na przykładach

Opublikowano: ABC Status: aktualne

Autor: Matusiakiewicz Łukasz
Rodzaj: poradnik

Usługi budowlane świadczone w innych państwach UE - rozliczenie VAT na przykładach

Usługi budowlane to zasadniczo usługi związane z nieruchomościami. Miejszem świadczenia takich usług jest więc miejsce położenia nieruchomości. Jeśli polski podatnik VAT wykonuje usługi na terytorium innego państwa członkowskiego, to w konsekwencji albo do rozliczenia podatku należnego obowiązany będzie nabywca usług (świadczenie usług na rzecz przedsiębiorcy) albo polski podatnik – w celu rozliczenia transakcji związanych z nieruchomościami – będzie zobowiązany do rejestracji jako podatnik VAT w kraju położenia nieruchomości (świadczenie na rzecz konsumentów).

Niniejszy poradnik obejmuje m.in. następujące zagadnienia: status nabywcy usługi budowlanej a rozliczenie VAT, dokumentowanie usług budowlanych wykonywanych poza terytorium kraju, ujęcie tych usług w rejestrach i deklaracjach, odliczenie podatku naliczonego w związku ze świadczeniem opisywanych usług, rozliczenia usługodawcy z podwykonawcami (i między podwykonawcami), zwolnienie podmiotowe z VAT, a świadczenie usług budowlanych poza terytorium kraju, ewentualny obowiązek rejestracji jako podatnik VAT w innym kraju, konieczność ścisłego związku usługi z konkretną nieruchomością.

1. Miejsce położenia nieruchomości; status nabywcy usługi

Miejszem świadczenia usług związanych z nieruchomościami jest miejsce położenia nieruchomości. Innymi słowy – podatek trafia do budżetu kraju położenia nieruchomości, i to niezależnie od tego, dla jakiego podmiotu są one wykonywane oraz gdzie znajduje się siedziba usługodawcy czy usługobiorcy.

Przykład 1

Polska firma jest zarejestrowana jako podatnik VAT w Polsce, natomiast nie jest zarejestrowana do celów podatku od wartości dodanej w Niemczech, gdzie świadczy usługi budowlane.

Świadcząc usługi na rzecz firm niemieckich – stosujemy zasadę odwróconego obciążenia. Natomiast w przypadku świadczenia usług na rzecz osób prywatnych (konsumentów) – wystawiamy fakturę z polskim VAT i opodatkowujemy świadczenie usług w Polsce. Czy postępujemy prawidłowo?

Usługi związane z nieruchomościami w opisywanym przypadku nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT na terytorium Polski. Miejszem świadczenia (i opodatkowania) są bowiem Niemcy.

W przypadku świadczenia usług na rzecz firm - zasady opodatkowania usług budowlanych podlegają regulacjom kraju, w którym znajduje się miejsce położenia nieruchomości. W związku z tym przepisy danego państwa członkowskiego określają, który podmiot jest obowiązany do rozliczenia podatku VAT i w sytuacji, gdy zobowiązany do zapłaty podatku jest usługobiorca, to polski podatnik winien wystawić fakturę za wykonane usługi, która będzie zawierać wyrazy: „odwrotne obciążenie”.

Natomiast w przypadku świadczenia usług budowlanych poza terytorium Polski na rzecz osób nieprowadzących działalności (niepodatnicy) – również należy zastosować się do przepisów kraju położenia nieruchomości, w tym – to tam ewentualnie zarejestrować się (to przepisy danego kraju określają np. kwestię zwolnienia ze względu na wysokość obrotu itp.).

Zatem ani polskie przepisy dotyczące samego opodatkowania, ani fakturowania – nie znajdują zastosowania.

Należy mieć na uwadze również i tę kwestię, że świadczenie usług budowlanych na potrzeby prywatne zagranicznego przedsiębiorcy należałoby potraktować jako świadczenie usług na rzecz niepodatnika (konsumenta).

WAŻNE!

Miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług świadczonych przez rzeczoznawców, pośredników w obrocie nieruchomościami, usług zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki czasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, użytkowania i używania nieruchomości oraz usług przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak usługi architektów i nadzoru budowlanego, jest miejsce położenia nieruchomości.

Przykład 2

Co w sytuacji, gdy podatnik polski wykonuje usługi budowlane w Czechach, ale dla:

- słowackiego przedsiębiorcy (tj. mającego siedzibę na terytorium Słowacji i bez stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium Czech),
- obywatela Słowacji mieszkającego w Czechach, nieprowadzącego (ani w Polsce, ani w Czechach czy Słowacji) działalności gospodarczej?

Aspekt „słowacki” nie ma tu znaczenia w sprawie, bowiem:

- nawet jeśli obie strony umowy (oba przedsiębiorcy) to podatnik polski i słowacki, wówczas i tak decydujące jest miejsce położenia nieruchomości (Czechy) i to w Czechach winien być rozliczony podatek, z tym że któryś z podmiotów musi się zarejestrować w Czechach jako podatnik – jeśli dokona tego podmiot polski, to on odprowadzi VAT jako „podatnik czeski”, jeśli słowacki – zadziała mechanizm odwróconego obciążenia (przy czym i tak wskazano tu rozwiązanie „modelowe”, ponieważ szczegółowo kwestie te określa czeskie prawo podatkowe),
- w odniesieniu do sprzedaży usług budowlanych przez polskiego przedsiębiorcę słowackiemu konsumentowi – to polski podatnik VAT rozliczy podatek w Czechach (również szczegółowo kwestie te określa czeskie prawo podatkowe).

2. Faktura na rzecz zagranicznego kontrahenta

W określonych sytuacjach, to jestw przypadku dostawy towarów lub wykonania usługi, dla których obowiązany do rozliczenia podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze jest nabywca towaru lub usługi – faktura winna zawierać wyrazy "odwrotne obciążenie".

Faktura taka – co zrozumiałe – nie zawiera wyodrębnienia kwot netto i brutto, stawki podatku ani kwoty podatku.

W razie świadczenia usług budowlanych za granicą na rzecz przedsiębiorcy – wystawia się tzw. „faktury NP.”

3. Rejestry i deklaracje

Jeśli chodzi o usługi na rzecz firmy zagranicznej, to:

- podatnicy świadczący usługi, których miejscem świadczenia nie jest terytorium kraju, są obowiązani w prowadzonej ewidencji podać nazwę usługi, wartość usługi bez podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze, uwzględniając moment powstania obowiązku podatkowego określany dla tego rodzaju usług świadczonych na terytorium kraju.
- usługi budowlane jako usługi związane z nieruchomościami podlegają opodatkowaniu zgodnie z art. 28e ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - dalej u.p.t.u. (nie zaś wedle art. 28b u.p.t.u. – zasada ogólna wiążąca opodatkowanie z miejscem siedziby nabywcy usług), stąd nie wykazuje się ich w informacjach podsumowujących VAT-UE.
- w deklaracji VAT-7 wypełnia się pozycję 11. "Dostawa towarów oraz świadczenie usług poza terytorium kraju" (ale już bez pozycji 12. – z przyczyny jak wyżej).

W poz. 11 deklaracji (wzór deklaracji VAT-7 zawarty w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 25 lipca 2016 r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku od towarów i usług, Dz. U. poz. 1136) wykazuje się dostawę towarów oraz świadczenie usług poza terytorium kraju, w stosunku do których przysługuje podatnikowi prawo do obniżenia kwoty podatku należnego lub prawo do zwrotu kwoty podatku naliczonego. W pozycji tej nie uwzględnia się wartości dostaw towarów i świadczonych usług dokonywanych w ramach działalności gospodarczej zarejestrowanej poza terytorium kraju.

W przypadku usług związanych z nieruchomościami, a świadczonymi na rzecz konsumentów – w ogóle nie wykazuje się ich w polskiej deklaracji VAT. Podatnik rozlicza te usługi w państwie położenia nieruchomości. Innymi słowy – w tym zakresie polski usługodawca jest zarejestrowanym podatnikiem (na przykład) holenderskim czy belgijskim.

Przykład 3

Polski podatnik wykonywał usługi związane z nieruchomościami położonymi w Polsce. Z tego tytułu wykazał:

- świadczenie usług opodatkowane stawką 23% - 10.000 zł,
- podatek należny z tego tytułu – 2300 zł,
- świadczenie usług opodatkowane stawką 8% - 5000 zł,
- podatek należny z tego tytułu – 400 zł.

Podatnik ten wykonywał także usługi na nieruchomościach położonych poza krajem. Były to prace na rzecz przedsiębiorcy, za które otrzymał 5.000 euro. W deklaracji wykazał świadczenie usług poza terytorium RP w wysokości ok. 21.000 zł.

4. Odliczenie podatku naliczonego

Zgodnie z podstawową zasadą w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Pojawia się więc problem – co w sytuacji gdy podatnik wykonuje usługi budowlane za granicą (w innym kraju Unii Europejskiej), to w jaki sposób może odliczyć podatek naliczony od zakupów dokonanych w Polsce?

Jeśli podatnik wykonuje usługi poza terytorium Polski – na rzecz przedsiębiorców, to świadczenie usług poza terytorium kraju wykazuje w polskiej deklaracji (w poz. 11. – jest tam wskazana sama podstawa opodatkowania, bo podatek rozlicza nabywca usług). Z tytułu świadczenia tych usług przysługuje odliczenie podatku naliczonego. Świadczenie tych usług byłoby w Polsce opodatkowane. W tym zakresie – w pewnym uproszczeniu – przysługuje odliczenie VAT naliczonego w związku z „eksportem usług” (w którym nie występuje podatek należny” – zatem jest to sytuacja nieco zbliżona do eksportu towarów, gdzie również brak jest podatku należnego (aczkolwiek z innego powodu – stawka VAT 0%), zaś podatek naliczony z zakupów „służących eksportowi” można odliczyć.

Przykład 4

Polski podatnik wykonywał tylko czynności na terytorium Słowacji (i tylko dla firm). Tak się składa, że zakupów materiałów budowlanych dokonywał również w Polsce. W deklaracji VAT-7 za czerwiec wykazał zatem:

- sprzedaż (o wartości 50.000 zł) – w poz. 11. deklaracji,
- nabycie towarów i usług – netto: 30.000 zł,
- VAT naliczony – 6900 zł.

Podatnikowi przysługuje zwrot VAT naliczonego (6900 zł) zasadniczo w terminie 60 dni od dnia złożenia deklaracji VAT-7. Przy czym podatnik winien posiadać dokumenty, z których wynika, iż zakupy dokonane w Polsce (bądź – nabyte w ramach importu czy WNT) pozostają w związku z jego działalnością opodatkowaną w innym państwie.

Przede wszystkim będą to faktury. Nierzadko sama nazwa towaru czy usługi wskazana na fakturze już wskazuje na związek nabytych towarów i usług (np. materiały budowlane) z wykonywanymi usługami budowlanymi.

Możliwa jest i taka sytuacja – w lipcu 2015 r. w pracach na terytorium Słowacji nastąpiła przerwa, stąd polski podatnik w ogóle nie wykonywał czynności opodatkowanych. Dokonał jednak tylko zakupów w Polsce (10.000 zł netto, 2300 zł VAT).

W takiej sytuacji podatnikowi przysługuje, na jego umotywowany wniosek złożony wraz z deklaracją podatkową, zwrot kwoty podatku naliczonego, podlegającego odliczeniu od podatku należnego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą poza terytorium Polski, w terminie 180 dni od dnia złożenia rozliczenia.

Podatnik może też wykazać tę kwotę jako kwotę do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

Ponadto - na pisemny wniosek podatnika urząd skarbowy dokonuje zwrotu, w terminie 60 dni, jeżeli podatnik złoży w urzędzie skarbowym zabezpieczenie majątkowe.

Natomiast w odniesieniu do działalności wykonywanej jako podatnik zarejestrowany poza terytorium kraju (dla konsumentów) – tu polska firma jest formalnie podatnikiem (na przykład) niemieckim czy czeskim, stąd odliczy podatek naliczony od dokonanych tam zakupów zgodnie z zasadami prawa niemieckiego czy czeskiego. Oczywiście pewne ogólne zasady odliczenia VAT wynikają z przepisów prawa wspólnotowego, jednak może różnić się m.in. zakres prawa do odliczenia w przypadku zakupów związanych z samochodami, inne są też terminy zwrotu VAT itp.

Przykład 5

Polski podatnik (przed 1 stycznia 2017 r.) wykonuje w innym państwie członkowskim usługi budowlane jedynie na rzecz firm. Zatrudnia tam (za granicą) polskie firmy podwykonawcze. Czy może odliczyć VAT z faktur wystawionych z polskim VAT?

Podatek naliczony nie jest w opisanej sytuacji możliwy do odliczenia. Mimo że kontrahenci (podwykonawcy) są polskimi podatnikami, to usług podwykonawczych nie świadczą na terytorium kraju, natomiast są to usługi świadczone za granicą, na terytorium określonego państwa członkowskiego (państwa położenia nieruchomości).

Jeżeli usługi takie nie podlegają opodatkowaniu w Polsce, to podwykonawcy nieprawidłowo opodatkowują je z zastosowaniem stawki krajowej.

Należy mieć na uwadze zasadę, że nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku. Dotyczy to też sytuacji, że transakcja nie podlegałaby opodatkowaniu w Polsce.

Generalnie należałoby zapoznać się z przepisami obowiązującymi w danym kraju. Jeżeli główny wykonawca robót nie jest zarejestrowany dla VAT w określonym państwie członkowskim, to rejestracji takiej musiałby dokonać podwykonawca.

Dotyczy to także ewentualnych rozliczeń między podwykonawcami (np. bezpośredni podwykonawca i dalszy podwykonawca) – któryś z nich musi zarejestrować się w państwie członkowskim.

5. Zwolnienie podmiotowe z VAT, a świadczenie usług budowlanych na terytorium innego państwa członkowskiego

Generalna zasada wskazuje na to, że zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200.000 zł. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku.

Przykład 6

Czy roczny obrót (z tytułu świadczenia usług budowlanych) na terytorium kraju w wysokości 125.000 zł oraz roczny obrót (z tego samego tytułu – na rzecz firm czeskich, w Czechach) w wysokości odpowiadającej 100.000 zł należy zsumować, w związku z tym podatnik utraci zwolnienie z VAT, bowiem przekroczy limit 200.000 zł?

Przepisy wskazują, że jeśli „wartość sprzedaży” nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200.000 zł, to można skorzystać ze zwolnienia. Przy czym przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Nie ma tu zatem mowy o sprzedaży poza terytorium kraju. Obrót z tytułu „sprzedaży zagranicznej” nie jest zatem wliczany do „limitu”.

Przykład 7

Czy korzystając ze zwolnienia, o którym mowa wyżej i świadcząc jednocześnie za granicą na rzecz podatników tylko usługi związane z nieruchomościami – należy zarejestrować się jako podatnik VAT-UE?

W tym zakresie zdania są podzielone. Niekiedy wskazuje się taką konieczność. Jeśli zaś mamy do czynienia z wątpliwościami, to najistotniejsza jest ustawa, a nie jej interpretowanie. Przepisy mówią zaś tylko o obowiązku takiej rejestracji przy świadczeniu usług na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej – ale chodzi tu tylko o usługi z art. 28b u.p.t.u. (podobnie jak przy informacjach podsumowujących), a nie usługi związane z nieruchomościami.

Ewentualnie można rozważyć taką rejestrację (przez co nie traci się zresztą zwolnienia krajowego), ale z tego powodu, że w praktyce świadczeniu usług związanych z nieruchomościami mogłaby towarzyszyć jednak usługa (świadczona dla podmiotu zagranicznego) rozliczana na zasadzie ogólnej z art. 28b u.p.t.u., tj. według miejsca siedziby nabywcy.

6. Usługi podwykonawców

Istotne jest (o czym mowa będzie również niżej), czy usługi są związane z konkretną nieruchomością oraz czy nie są przypadkiem usługami związanymi z ruchomościami. Ma to znaczenie także pod kątem oceny miejsca świadczenia usług podwykonawców.

Przykład 8

Polska spółka świadczy usługi budowlane na rzecz podatników niemieckich i austriackich (odpowiednio w Niemczech i w Austrii). Polska firma nie rejestrowała się w Niemczech, ani Austrii oraz nie ma tam stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Od polskich podwykonawców (w Polsce) nabywa usługi spawalnicze itp., które nie są związane z konkretnymi nieruchomościami. Polska spółka powierza w Polsce materiał podwykonawcom. Gotowe konstrukcje będą wykorzystane dopiero później, przy czym nie wiadomo nawet początkowo, czy do nieruchomości położonych w Niemczech czy w Austrii. Jak rozliczyć takie transakcje z podwykonawcami?

Przypomnijmy że o miejscu świadczenia, a zatem i opodatkowania usługi związanej z nieruchomością decyduje wyłącznie miejsce położenia nieruchomości, z którą dana usługa jest ściśle związana. Jednak w opisywanej sytuacji podwykonawcy nie wykonują usług ściśle związanych z nieruchomościami, a jedynie dokonują „usług na majątku ruchomym”, tj. wykonują jedynie pewne konstrukcje, które dopiero później znajdują zastosowanie w usługach budowlanych.

Do końca 2016 r. zastosowanie znajdowały tu następujące zasady ogólne:

- podwykonawca wystawiał fakturę z polskim VAT, bo w relacji „podwykonawca – świadczący usługi budowlane” miejscem opodatkowania jest Polska (nie są to usługi związane bezpośrednio z nieruchomościami),
- polska spółka wykonywała usługi związane z nieruchomością, opodatkowane (przez nabywcę) w Niemczech – polski usługodawca wystawiał na rzecz kontrahenta niemieckiego fakturę bez stawki i kwoty podatku; usługi te nie podlegają zwolnieniu,
- polska spółka mogła odliczyć VAT naliczony z tytułu zakupów od polskich podwykonawców (usługi opodatkowane w Polsce jako związane bezpośrednio z nieruchomością).

Pamiętajmy jednak, że ilekroć miejscem świadczenia usług jest Polska, to od 1 stycznia 2017 r. obowiązują szczególne reguły. Otóż podatnikiem (regulującym podatek należny) jest podmiot nabywający usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- a) usługodawcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15 u.p.t.u., u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 u.p.t.u.,
- b) usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15 u.p.t.u., zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

Reguły powyższe stosuje się tylko wówczas, jeżeli usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca. W załączniku nr 14 do u.p.t.u. wskazano zaś m.in. na różnego rodzaju roboty budowlane, ogólnobudowlane, roboty ziemne, roboty związane z wykonywaniem instalacji elektrycznych, instalacji wodno-kanalizacyjnych i odwadniających, instalacji ciepłych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych, instalacji gazowych, związane z wykonywaniem konstrukcji dachowych, roboty malarskie, szklarskie i inne.

Przykład 9

Polski podwykonawca wykonuje na rzecz polskiego wykonawcy roboty związane z wykonywaniem pozostałych specjalistycznych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych (symbol PKWiU 43.99.90.0, poz. 48. załącznika nr 14 do u.p.t.u.). Nie są to jednak w praktyce prace niezwiązane bezpośrednio z nieruchomościami, zatem ich miejscem świadczenia jest Polska. Rezultaty tych prac (gotowe fragmenty budowli) są przewożone następnie do Austrii. To polski wykonawca rozliczy podatek należny i naliczony z tytułu transakcji, a następnie wykorzysta nabyty „półprodukt” w pracach związanych bezpośrednio z nieruchomością budowaną na terenie Austrii.

Przy czym nowe zasady rozliczeń (odwrotne obciążenie) stosuje się do usług, które zostały wykonane od dnia 1 stycznia 2017 r. W celu ustalenia momentu wykonania usług stosuje się m.in. następujące zasady:

- w odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną, w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę.

- 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.

UWAGA!

Aby mówić o usłudze związanej ściśle z nieruchomością, należy mieć do czynienia z konkretnie określoną nieruchomością, której miejsce położenia jest znane. Niektóre usługi podwykonawców mogą mieć tylko luźny (czy dość „pośredni”) związek z samymi nieruchomościami, co wpłynie na konsekwencje podatkowe (ustalenie miejsca świadczenia usług).

7. Polska firma „w roli podatnika zagranicznego”

Jak już była o tym mowa, w niektórych sytuacjach polski podatnik działa na terytorium Niemiec czy Francji oraz tam rejestruje się i rozlicza.

Taka sytuacja również może rodzić pytania, jak oceniać jej transakcje.

Przykład 10

Polska firma działa tylko jako zarejestrowany podatnik niemiecki, tj. świadczy usługi budowlano – remontowe tylko na terytorium Niemiec. Jak postąpić w sytuacji, gdy nabywamy towar od firm polskich?

W tym ujęciu jest to WNT. W skrócie podatnik niemiecki (z NIP-em „DE”) dokonuje nabycia od podatnika polskiego (z NIP-em „PL”).

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów to nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

Oczywiście jest to definicja WNT z polskiej ustawy, ale przepisy wspólnotowe są zharmonizowane, stąd zapewne niemiecka definicja jest podobna.

Powstaje też m.in. pytanie o fakturowanie usług niepodlegających opodatkowaniu na terytorium Polski, jeśli podwykonawca świadczy usługi dla polskiego wykonawcy.

Przykład 11

Spółka Alfa, działająca w branży budowlanej, będzie podwykonawcą Spółki Beta (czynny podatnik VAT, ale nie jest ona zarejestrowana na potrzeby podatku od wartości dodanej w Niemczech). Usługi mają ścisły związek z nieruchomością (miejscem świadczenia usługi są zatem Niemcy). Spółka Alfa również nie jest zarejestrowana w Niemczech jako podatnik podatku od wartości dodanej, nie posiada też ani siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terenie Niemiec, zaś Spółka Beta nie jest osobą zobowiązaną do zapłaty podatku od wartości dodanej. Spółka Alfa będzie wystawiać Spółce Beta faktury „VAT NP.” (nie podlega opodatkowaniu w Polsce) – czy prawidłowo?

Przed wszystkim zwróćmy uwagę na to, że główny wykonawca robót (Spółka Beta) nie jest podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku od wartości dodanej (nie jest zarejestrowana w Niemczech) – a to jest jednym z głównych warunków wystawienia tzw. „faktury NP.”

W konsekwencji polskie przepisy dotyczące fakturowania nie mają zastosowania dla opisywanej sytuacji.

Dlatego usługi świadczone przez Spółkę Alfa będą opodatkowane na terytorium Niemiec zgodnie z przepisami tam obowiązującymi. Zatem reguły opodatkowania usług i ich dokumentowania (w tym fakturowania) będą określały przepisy niemieckie.

Reasumując – nie można wystawić faktury „NP.”

8. Ocena charakteru usług – związane/niezwiązane z nieruchomościami

Pamiętajmy o tym, że w myśl ogólnej zasady nieruchomości muszą być trwale związane z gruntem.

Przyjmuje się zazwyczaj, że jeśli usługą jest montaż określonej konstrukcji, to konstrukcje te nie powinny być konstrukcjami demontowanymi, ale na stałe związanymi z budynkiem oraz by nie miały charakteru przenośnego. Jeśli przykładowo każdy demontaż powoduje ryzyko uszkodzenia konstrukcji, to jest to wskazówka za uznaniem usługi za związaną z nieruchomością.

Przykład 12

Spółka Omega świadczy na terytorium Danii usługi polegające na montażu i demontażu rusztowań (jest to podwykonawstwo – na rzecz podatnika duńskiego, głównego wykonawcy). Rusztowania te wykorzystywane są do pracy przy budowie i remoncie budynków trwale związanych z gruntem. Spółka Omega jest czynnym podatnikiem VAT w Polsce i nie jest zarejestrowana jako podatnik w Danii. Usługobiorca zaś jest podatnikiem zarejestrowanym tylko w Danii. Jak rozliczyć i opodatkować tę transakcję?

Jednak zdaje się przeważać pogląd, że świadczone usługi montażu i demontażu rusztowań nie są usługami związanymi z nieruchomościami.

Montaż rusztowań nie ma charakteru stałego, pozwala je przenieść czy zdemontować bez wpływu na nieruchomość.

Osobą zobowiązaną do zapłaty podatku od wartości dodanej będzie jednak i tak usługobiorca (podmiot duński), ale na zasadzie wynikającej z art. 28b ust. 1 u.p.t.u, a nie art. 28e u.p.t.u. Wystawia się zatem fakturę z wykazanim mechanizmem tzw. „odwrotnego obciążenia”, bez kwoty VAT.

W deklaracji VAT-7 wypełnia się pozycję 11. "Dostawa towarów oraz świadczenie usług poza terytorium kraju".

WAŻNE!

Nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

Przykład 13

Spółka świadczy usługi serwisowe elektrowni wiatrowych. Czy są to usługi związane bezpośrednio z nieruchomościami?

Niestety – w tym zakresie ścierają się różne poglądy.

Według pierwszego ze stanowisk - budowlą mogą być tylko części budowlane elektrowni wiatrowych. Jeśli usługi serwisowe dotyczą tylko górnych elementów elektrowni wiatrowych, czyli urządzeń technicznych, nie obejmują one natomiast części budowlanych, w szczególności fundamentów (górne elementy elektrowni wiatrowych nie stanowią nieruchomości w rozumieniu przepisów prawa cywilnego, nie są też m.in. przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości), to usługi serwisowe niekoniecznie są usługami związanymi z nieruchomościami.

Inny pogląd zakłada uznanie (na potrzeby VAT) całości elektrowni wiatrowej. W tym ujęciu miejsce opodatkowania ustalone będzie wedle miejsca położenia elektrowni wiatrowej. Obejmowałoby to zarówno usługi montażu elementów wiatrowych, usługi pomocnicze związane z przygotowaniem do montażu oraz po zakończeniu montażu elementów elektrowni wiatrowej, jak i usługi serwisowe elementów wiatrowych. Podnosi się bowiem, że bez usług serwisowych elektrownia nie mogłaby funkcjonować, stąd usługi są związane z celem, dla którego nieruchomość ta powstała. Dodatkowo usunięcie czy wymiana któregokolwiek z elementów elektrowni wiatrowej nie jest nieskomplikowaną czynnością, bowiem wszystkie jej elementy są w sposób trwały ze sobą zespolone i stanowią nierozłączną całość.

Zatem przykładowo uzupełnianie płynów hydraulicznych, powstałych szczelin, wymiana filtrów, baterii, itp. oraz wykrywanie wad i usterek pracy turbiny to usługi każdorazowo związane z nieruchomością, w wyniku czego znaczenie ma miejsce położenia elektrowni wiatrowej.

9. Usługi budowlane poza terytorium Unii Europejskiej

PAMIĘTAJ!

Zasada obowiązująca w przypadku usług związanych z nieruchomościami, tj. wiążąca miejsce opodatkowania (świadczenia) z miejscem położenia nieruchomości – odnosi się nie tylko do innych państw Unii Europejskiej, ale i państw trzecich.

Przykład 14

Spółka Omega ma szansę na rozciągnięcie działalności opisanej w przykładzie zawartym powyżej – na Norwegię (usługobiorcą byłaby firma norweska). Czy takie same zasady jak opisane wyżej obowiązują również poza Unią Europejską?

Tak. Miejscem świadczenia usług będzie w tym przypadku Norwegia.

Z kolei faktury z informacją, że podatek rozlicza nabywca (według przepisów obowiązujących w swoim kraju) są wystawiane także dla usług mających miejsce świadczenia poza Unią Europejską (chodzi więc o czynności, których miejsce świadczenia znajduje się na terytorium państwa trzeciego.

Również i w takiej sytuacji przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego od zakupów krajowych.

Podstawa prawna:

- art. 2 pkt 22, art. 28b, art. 28e, art. 86 ust. 8 pkt 1, art. 87 ust. 5, art. 88 ust. 3a pkt 2, art. 106a, art. 106e, art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,

Przeczytaj również:

Miejsce świadczenia usług związanych z nieruchomościami