

Aktualne problemy rozliczania podatku od wartości dodanej przez przedsiębiorstwa budowlane

Ewa Brzyska *

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest przedstawienie aktualnych problemów z rozliczaniem podatku VAT w branży budowlanej.

Metodologia badania – W artykule zastosowano badania: indywidualne, analityczne, analizę elementarną.

Wynik – W artykule zastosowano wiedzę użyteczną dającą się zastosować praktycznie. Wyjaśniono definicję świadczenia usług budowlanych i budowlano-montażowych. Określono dla budownictwa: moment wykonania usług, stawki VAT, powierzchnię budowlaną, stawkę podatku VAT dla opodatkowania robót związanych z wykonaniem infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu, stawkę podatku VAT do trwałej zabudowy meblowej wykonanej w obiektach mieszkalnych.

Oryginalność/Wartość – W artykule wyjaśniono problemy branży budowlanej w zakresie rozliczania podatku VAT, które występowały już od momentu wejścia w życie ustawy z 11.03.2004 roku o podatku od towarów i usług, pomimo prawie 12-letniego okresu jej obowiązywania nadal budzi wiele kontrowersji. Ustawa ta przysparza podatnikom i pracownikom organów skarbowych liczne trudności z jej prawidłowym stosowaniem, a jej przepisy są interpretowane w odmienny sposób zarówno przez Ministra Finansów, jak i Naczelnne Sądy Administracyjne.

Słowa kluczowe: usługi budowlane i budowlano-montażowe, obiekty budowlane, budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym, powierzchnia użytkowa, roboty związane z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą

Wprowadzenie

Skutkiem nowelizacji ustawy o podatku od wartości dodanej, jakie w ostatnim czasie miały miejsce w Polsce, były istotne zmiany w zakresie rozliczeń tego podatku. Nowelizacje te wprowadziły nie tylko zmiany dotyczące nowej definicji terenów budowlanych, ale głównie związane z nową zasadą powstania obowiązku podatkowego, regułami szczególnymi dla usług budowlanych i budowlano-montażowych, ustalaniem podstawy opodatkowania oraz dokumentowaniem operacji gospodarczych. Przyczyną tych zmian była niezgodność przepisów regulujących skutki podatkowe transakcji z porządkiem unijnym.

Budownictwo od zawsze było szczególną branżą w rozliczaniu podatku VAT, co wynikało z faktu, że te same przepisy prawa podatkowego są interpretowane w odmienny sposób zarówno przez Ministra Finansów, jak i Naczelny Sąd Administracyjny w zakresie ustalania momentu powstania obowiązku podatkowego w usługach

* Ewa Brzyska, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Ekonomii, al. Niepodległości 10, 61-875 Poznań, e-mail: ksiegowosc.brzyska@2222.pl

budowlanych i budowlano-montażowych, ustalania podstawy opodatkowania usług budowlanych wykonywanych etapami czy też stawek podatku VAT obowiązujących w budownictwie. Różnice w orzecznictwie powodują dodatkowo, że opodatkowanie podatkiem VAT branży budowlanej budzi także szczególne zainteresowanie organów kontroli.

Głównym celem artykułu jest prezentacja rozwiązań najczęściej występujących problemów w rozliczaniu podatku VAT przez przedsiębiorców budowlanych, wskazanie interpretacji przepisów obowiązujących w tym względzie oraz praktycznych sposobów ich stosowania.

Na początku opracowania przedstawiono definicję usług budowlanych i budowlano-montażowych oraz moment powstania obowiązku podatkowego, aby następnie przybliżyć podstawę opodatkowania usług budowlanych wykonanych etapami oraz wyznaczanie powierzchni użytkowej w obiektach budowlanych. W kolejnej części artykułu omówiono stawki podatku VAT obowiązujące w budownictwie, w tym stawki dla opodatkowania robót związanych z wykonaniem infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu i do trwałej zabudowy meblowej wykonanej w obiektach mieszkalnych, na koniec dokonując podsumowania poruszonej problematyki.

1. Definicja usług budowlanych i budowlano-montażowych oraz moment powstania obowiązku podatkowego

Zgodnie z ogólną definicją przez „świadczenie usług” rozumie się każde świadczenie wykonywane na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów. Definicja ta oznacza wprowadzenie zasady, że dla identyfikacji usługi powinny być używane klasyfikacji statystyczne wówczas, gdy przepisy ustawy o podatku od towarów i usług w tym zakresie powołują się na symbole statystyczne. Zasada ta eliminuje przypadki, gdy usługą identyfikowaną zgodnie z klasyfikacją statystyczną nie jest równoznaczna przedmiotowo z usługą, o której jest mowa w Dyrektywie 2006/112/WE, z uwzględnieniem orzecznictwa ETS.

Ustawa o podatku od towarów i usług, która obejmuje również usługi budowlane i budowlano-montażowe, w żadnym miejscu nie zawiera definicji tego typu usług. Pojęcie robót budowlanych znajduje się w ustawie z 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane. Zgodnie z jej art. 3 ust. 7, za roboty budowlane uznaje się budowę oraz prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego. Ust. 6 wskazuje z kolei, że mianem budowy należy określić wykonanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę lub nadbudowę tego obiektu. W ustawie Prawo budowlane dodatkowo wyszczególniono dwa rodzaje usług budowlanych. Zgodnie z ust. 7a za przebudowę uznaje się wykonywanie takich robót budowlanych, w wyniku których następuje zmiana parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego już obiektu budowlanego, za wyjątkiem takich parametrów charakterystycznych, jak kubatura, powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość bądź liczba kondygnacji. W ust. 8 określono z kolei, czym jest remont, definiując go jako wykonanie w istniejącym już obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego,

a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym użyte podczas remontu materiały mogą się różnić od tych użytych pierwotnie.

Ustawodawca zarówno w stanie prawnym obowiązującym do końca 2013 roku, jak i od początku 2014 roku, przewidział dla usług budowlanych i budowlano-montażowych szczególnie moment powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 19a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub też wykonania usługi. Art. 19a ust. 2 tej ustawy odnosi się natomiast do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznając za wykonaną w przypadku wykonania jej części i określenia dla niej zapłaty.

W przypadku usług budowlanych i budowlano-montażowych, ustawodawca przewidział dwa bardzo ważne momenty powstania obowiązku podatkowego. Pierwszy z nich, ujęty w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) powstaje z chwilą wystawienia faktury, przy czym jeśli podatnik nie wystawił faktury lub też wystawił ją z opóźnieniem, o którym jest mowa w art. 19a ust. 7 ustawy, wówczas obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 pkt 1, czyli w przypadku usług budowlanych 30 dnia od dnia wykonania usługi. Drugim momentem powstania obowiązku podatkowego jest moment, w którym usługa została wykonana, czyli faktyczna data jej wykonania. Zgodnie z przepisami Prawa budowlanego oraz przyjętą w branży budowlanej praktyką strony potwierdzają fakt wykonania usługi przez podpisanie protokołu zdawczo-odbiorczego. Z art. 3 pkt 13 ustawy Prawo budowlane wynika, że protokoły odbiorów częściowych i końcowych są elementami dokumentacji budowy. Powszechnie przyjęte jest, że mianem „protokołu zdawczo-odbiorczego” określany jest dokument potwierdzający i akceptujący wykonane prace.

Prawidłowe określenie momentu wykonania usług budowlanych i budowlano-montażowych ma istotne znaczenie dla wystawienia faktury z tytułu świadczenia tych usług. O wykonaniu usług budowlanych lub budowlano-montażowych będzie decydowało faktyczne wykonanie tych usług, a nie ich przyjęcie na podstawie protokołów zdawczo-odbiorczych. Forma, sposób i rodzaj dokumentu potwierdzającego wykonanie robót budowlanych powinny być określone w umowie łączącej strony. W branży budowlanej powszechnie przyjętą przez strony praktyką jest podpisywanie protokołów zdawczo-odbiorczych potwierdzających wykonanie całości lub części prac przez wykonawcę. Z protokołu wynika zazwyczaj, kto i jakie prace wykonał, kiedy zostały one wykonane oraz kiedy zostały przyjęte przez drugą stronę. Protokół zdawczo-odbiorczy potwierdza zatem wykonanie tych usług, jednak nie przesądza o terminie i zakresie ich wykonania (Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 31.01.2014 r., sygn. I PPP3/443-1025/13-2/KC).

Powyższa interpretacja jest zgodna ze stanowiskiem zaprezentowanym przez Ministra Finansów w broszurze informacyjnej z 28 stycznia 2014 roku *Zmiany w zakresie określania momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT od 1 stycznia 2014 r.* Stwierdzono w niej, że dzień podpisania protokołu nie jest dniem wykonania usług budowlanych lub budowlano-montażowych. Zdaniem Ministerstwa Finansów, o wykonaniu tych usług powinno decydować faktyczne ich wykonanie, a nie ich przyjęcie na podstawie protokołów zdawczo-odbiorczych. Protokół potwierdza tym samym jedynie fakt wykonania tych usług, jednak nie przesądza

o terminie i zakresie ich wykonania. Stanowisko to potwierdził również NSA w wyroku z 18 kwietnia 2013 roku (sygn. Akt I FSK 943/12).

Powyższe stanowisko przedstawili także:

1. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 31 października 2014 roku (sygn. ILPP2/443-856/14-2/AK), który wskazał, że: „Nieprawidłowe jest (...) stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym datą wykonania usługi umieszczoną na fakturze VAT, od której liczony jest 30-dniowy termin ostatecznego wystawienia faktury i powstania obowiązku podatkowego, winna być data podpisania protokołu odbioru robót budowlano-montażowych przez przedstawicieli zleceniodawcy”.
2. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 5 listopada 2014 roku (sygn. ITPP1/443-960/14MN), który uznał, że: „dniem wykonania usług budowlanych będzie dzień faktycznego wykonania tych usług, włączając w to czynności, które są elementem świadczonych usług. Bez wpływu natomiast na moment powstania obowiązku podatkowego dla usług budowlano-montażowych pozostają uregulowania (procedury) łączące strony umowy, w szczególności procedury polegające na akceptacji prac wykonanych przez Zleceniodawcę, na podstawie której następują wzajemne rozliczenia, czy też odbiór tych robót”.
3. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 20 listopada 2014 roku (sygn. IPPP3/443-810/14-3/ISZ), który stwierdził, że: „w świetle art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a ustawy o VAT, nie można utożsamiać momentu podpisania protokołu zdawczo-odbiorczego z momentem wykonania usługi budowlanej”.

2. Podstawa opodatkowania usług budowlanych wykonanych etapami

Zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podstawę opodatkowania stanowi wszystko to, co stanowi zapłatę, którą usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę usług świadczonych przez podatnika.

W przypadku usług budowlanych wykonywanych etapami, dla których strony określiły należne wynagrodzenie, można mieć wątpliwości związanych z ustaleniem podstawy opodatkowania i sposobem fakturowania tych etapów usług. Wątpliwości te sprowadzają się do ustalenia, czy powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do etapów wykonanej usługi, za którą strony ustaliły wynagrodzenie, umożliwia rozłożenie podstawy opodatkowania na takie same części odzwierciedlające poszczególne etapy usługi budowlanej i czy zatem zafakturowaniu podlegają etapy usługi czy też cała jej wartość.

Jeśli wartość wykonywanych etapami robót odpowiada kwocie, którą usługobiorca ma otrzymać od usługodawcy, to wartość ta po wyłączeniu kwoty podatku powinna stanowić podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług. W rezultacie wykonawca, który realizuje daną robotę budowlaną w etapach, nie wystawia faktury na całą wartość tych robót, ale na ich poszczególne etapy, za które określono wynagrodzenie. Właśnie takie stanowisko przyjął Dyrektor Izby Skarbo-

wej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 25 listopada 2014 roku (sygn. ITPP1/443-1033/14/MN), w której wskazał, że w przypadku robót częściowo wykonanych podstawę opodatkowania będzie stanowiła kwota, którą firma powinna otrzymać z tytułu świadczenia usług budowlanych rozliczanych częściowo, z wyłączeniem kwoty podatku. W sytuacji takiej kwota ta powinna być zatem zawarta w fakturach dokumentujących częściowe wykonanie usług.

3. Wyznaczanie powierzchni użytkowej w obiektach budowlanych

Ustawa o podatku od towarów i usług nie zawiera wprawdzie definicji powierzchni użytkowej, jednak jest ona zawarta w kilku innych ustawach, z których należy w tym celu korzystać. W Ustawie z 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006 roku nr 121, poz. 844) w art. 1a pkt 5 pełna definicja brzmi: powierzchnia użytkowa budynku jest powierzchnią mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, za wyjątkiem powierzchni klatek schodowych i szybów windowych. Powierzchnia pomieszczeń lub ich części oraz część kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50%, a jeśli wysokość jest mniejsza od 1,40 m, powierzchnię tę się pomija.

Wyjaśnienie pojęcia kondygnacji znajduje się w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z 12 kwietnia 2002 roku (Dz.U. z 2002 roku nr 75, poz. 690 z późn. zm.) w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie. W art. 3 pkt 16 kondygnacja jest zdefiniowana jako pozioma, nadziemna lub podziemna część budynku zawarta pomiędzy podłogą na stropie lub warstwą wyrównawczą na gruncie a górną powierzchnią podłogi bądź warstwy osłaniającej izolację cieplną stropu znajdującego się nad tą częścią. Za kondygnację uważa się również poddasze z pomieszczeniami przeznaczonymi na pobyt ludzi oraz poziomą część budynku stanowiącą przestrzeń na urządzenia techniczne, mającą wysokość w świetle większą niż 1,9 m, stąd za kondygnację uważa się również garaż podziemny, piwnice, a nawet suterene.

W Ustawie z 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2004 roku nr 142, poz. 1514 z późn. zm.) definicję powierzchni użytkowej zawarto w art. 5. Jest ona podobna do definicji zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, a jedyną różnicą dotyczy piwnic, których powierzchni nie wlicza się do powierzchni użytkowej budynku.

W Ustawie z 21 czerwca 2001 roku o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego (Dz.U. z 2001 roku nr 31, poz. 266 z późn. zm.) w art. 2 pkt 7 również podano definicję powierzchni użytkowej lokalu: powierzchnia wszystkich pomieszczeń znajdujących się w lokalu, a w szczególności pokoi, kuchni, spiżarni, przedpokoi, alków, holi, korytarzy, łazienek oraz innych pomieszczeń służących mieszkalnemu i gospodarczemu potrzebom lokatora, bez względu na ich przeznaczenie i sposób użytkowania. Zastosowano tutaj również znaną redukcję pomieszczeń o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m, natomiast pozostałe zasady są zgodne z Polską Normą PN-ISO 9836.

4. Stawki VAT obowiązujące w budownictwie

4.1. Informacje podstawowe

Usługi budowlane podlegają opodatkowaniu VAT dwoma stawkami, 8% i 23%. Ustawodawca dał możliwość zastosowania obniżonej stawki podatku, jeżeli wynika to wprost z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 41 ust. 12 ustawy, obniżoną stawkę 8% stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Obiekty budownictwa mieszkaniowego zostały ujęte w art. 2 pkt. 12 ustawy jako budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11. Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się natomiast:

- obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, do których zalicza się budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane według PKOB w dziale 11,
- lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych, sklasyfikowane według PKOB w dziale 12,
- obiekty sklasyfikowane według PKOB w klasie ex 1264 – wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych.

W budownictwie objętym społecznym programem mieszkaniowym wyklucza się udział budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m², jak również lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m². W przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej te limity 8% stawkę VAT stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej.

W tabeli 1 przedstawiono budynki mieszkalne sklasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11.

W art. 41 ust. 12–12c ustawy o podatku od towarów i usług ustawodawca umożliwił stosowanie obniżonej stawki 8% do dostawy, budowy, remontu, modernizacji lub termomodernizacji oraz przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 2 i 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 23 grudnia 2013 roku w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. z 2013 r., poz. 1719), obniżona stawka VAT stosowana jest do:

1. Robót konserwacyjnych dotyczących budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.
2. Robót konserwacyjnych dotyczących:
 - obiektów budownictwa mieszkaniowego, o których mowa w art. 2 pkt 12 ustawy, lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych,
 - lokali mieszkalnych w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12.

W rozporządzeniu tym przez roboty konserwacyjne rozumie się natomiast roboty mające na celu utrzymanie sprawności technicznej elementów budynku i jego części inne, niż remont.

Tabela 1

Budynki mieszkalne sklasyfikowane według PKOB w dziale 11

Nazwa grupowania	Symbol	Opis (przykłady)
Budynki mieszkalne jednorodzinne	111	<ul style="list-style-type: none"> – samodzielne budynki (w tym pawilony, wille, domki wypoczynkowe, leśniczówki, domy mieszkalne w gospodarstwach rolnych, rezydencje wiejskie, domy letnie itp.) – domy bliźniacze, lub szeregowe, w których każde mieszkanie ma swoje własne wejście z poziomu gruntu
Budynki o dwóch mieszkaniach i wielomieszkalniowe	112	<ul style="list-style-type: none"> – budynki samodzielne, domy bliźniacze lub szeregowe o dwóch mieszkaniach – budynki o trzech i więcej mieszkaniach
Budynki zbiorowe zamieszkania	113	<ul style="list-style-type: none"> – budynki zbiorowego zamieszkania, w tym domy mieszkalne dla ludzi starszych, studentów, dzieci i innych grup społecznych np. domy opieki społecznej, hotele robotnicze, internaty i bursy szkolne, domy studenckie, domy dziecka, domy dla bezdomnych itp. – budynki mieszkalne na terenie koszar, zakładów karnych i poprawczych, aresztów śledczych – budynki rezydencji prezydenckich i biskupich

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych*, Warszawa 2002, s. 11–12.

4.2. Stawka podatku VAT dla opodatkowania robót związanych z wykonaniem infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu

Od kilku lat przepisy prawa podatkowego nie posługują się podczas definiowania stawek VAT pojęciem infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu, dlatego też zagadnienie to wzbudza dużo wątpliwości. O randze i znaczeniu tego problemu może świadczyć fakt, że zajął się nim Naczelny Sąd Administracyjny w poszerzonym składzie.

Zgodnie z art. 146 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, przez roboty związane z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą, o których jest mowa w ust. 1 pkt 2 lit. a, rozumie się roboty budowlane dotyczące inwestycji w zakresie obiektów budownictwa mieszkaniowego i infrastruktury towarzyszącej oraz remontów obiektów budownictwa mieszkaniowego. W ust. 3 doprecyzowano definicję infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu przez stwierdzenie, że obejmuje ona:

- sieci doprowadzające wraz z urządzeniami, obiektami i przyłączami do budynków mieszkalnych,
- urządzenia i zagospodarowanie terenu w ramach przedsięwzięć i zadań budownictwa mieszkaniowego, w szczególności drogi, dojścia, dojazdy, zieleni i małą architekturę,

- urządzenia i ujęcia wody, stacje uzdatniania wody, oczyszczalnie ścieków, kotłownie oraz sieci wodociągowe, kanalizacyjne, ciepłne, elektroenergetyczne, gazowe i telekomunikacyjne.

W ostatnich latach ukształtował się pogląd, że skoro ustawodawca obniżył stawkę VAT dla usług dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego, to brak odrębnych regulacji odnoszących się do stawki dla robót dotyczących infrastruktury towarzyszącej temu budownictwu nie pozbawia podatników prawa do stosowania 8% stawki VAT na podstawie regulacji dotyczących ogólnie budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Argumentacja ta wynikała z tego, że ustawodawca obniżając stawkę VAT nie wspomniał, że odnosi się ona i powinna być stosowana tylko i wyłącznie do świadczeń wykonywanych wewnątrz, tj. w bryle budynku mieszkalnego. W ten właśnie sposób zinterpretował przepisy NSA w wyroku z 20 kwietnia 2011 roku (I FSK 499/10) z 8 grudnia 2011 roku (I FSK 365/11) i z 27 kwietnia 2012 roku (I FSK 978/11). W tym ostatnim wyroku NSA uznał, że zgodnie z art. 41 ust. 12 ustawy o VAT obniżoną, wówczas 7% stawkę podatku VAT, należy stosować do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Zdaniem NSA, z wykładni przepisów nie wynikało, aby stawka ta dotyczyła tylko robót budowlano-montażowych wykonywanych wewnątrz budynków, bowiem przepisy nie posługują się wyrażeniem „wewnątrz”, a tylko wskazują, że roboty mają dotyczyć obiektów budownictwa mieszkaniowego.

Z powodu sporów trwających w tym względzie Prezes NSA uznał, że została spełniona przesłanka do wystąpienia z wnioskiem o podjęcie uchwały abstrakcyjnej w tej sprawie. W uchwale NSA w składzie siedmiu sędziów z 3 czerwca 2013 roku (I FPS 7/12) sędziowie stwierdzili, że obniżona stawka podatku VAT, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, nie może być stosowana w przypadku obiektów budownictwa mieszkaniowego do robót wykonywanych poza budynkiem. Zgodnie z tą wykładnią podatnicy, którzy wykonują roboty budowlane dotyczące obiektów budownictwa mieszkaniowego, ale poza ich bryłą, w tym na infrastrukturze towarzyszącej, nie mają prawa do stosowania stawki obniżonej i powinni opodatkować swoje usługi podatkiem VAT według stawki podstawowej.

Wyrok NSA z 9 maja 2012 roku (sygn. akt I FSK 1081/11) doprecyzował, co zawierają roboty wewnątrz bryły budynku. Zgodnie z nim, odcinek przewodu łączącego wewnętrzną instalację kanalizacyjną w nieruchomości odbiorcy usług z siecią kanalizacyjną, do pierwszej studzienki włącznie licząc od strony budynku, nie stanowi przyłącza, a więc nie jest także elementem infrastruktury, o którym mowa w art. 146 ust. 3 pkt 1, lecz elementem budynku wraz z instalacjami, a więc obiektu budowlanego, a tym samym usługi w nim świadczone będą korzystały z 7% stawki podatku VAT. Podobnie przyłącze wodociągowe nie jest całym przewodem łączącym sieć wodociągową z wewnętrzną instalacją wodociągową w nieruchomości odbiorcy, lecz tylko jego odcinkiem do zaworu za wodomierzem głównym włącznie. Podobne stanowisko przyjęto w interpretacji indywidualnej dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 11 lutego 2013 roku (sygn. IPTPP1/443-891/12-6/AK), że zastosowanie podatku VAT o obniżonej stawce 8% ma miejsce w bryle budynku mieszkal-

nego objętego społecznym programem mieszkaniowym, natomiast wszystko to, co występuje poza nim, jest objęte stawką podstawową 23%.

4.3. Stawka podatku VAT do trwałej zabudowy meblowej wykonanej w obiektach mieszkalnych

Wieloletnie spory toczone pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi dotyczyły również tego, czy trwała zabudowa meblowa w obiektach objętych społecznym programem mieszkaniowym stanowi usługę modernizacji i na podstawie art. 41 ust. 12, w związku z art. 41 ust. 2 ustawy, podlega opodatkowaniu obniżoną 8% stawką VAT, czy też jest dostawą towarów, o której jest mowa w art. 7 ust. 1 ustawy i objęta jest stawką podstawową 23%. W ocenie firm montujących zabudowę była to modernizacja, natomiast przeciwnego zdania były organy podatkowe, które nakazywały płacenie od tej usługi 23% podatku VAT.

W uchwale wydanej 24 czerwca 2013 roku w składzie siedmiu sędziów NSA (sygn. akt I FPS 2/13) orzekł, że kompleksowa usługa zaprojektowania, dopasowania oraz montażu trwałej zabudowy meblowej, która jest wykonywana w obiektach budowlanych zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, będzie stanowiła usługę modernizacji objętą 8% stawką VAT. Uchwała ta była istotna z uwagi na to, że ujednoliciła rozbieżne dotychczas podejście sądów do tego zagadnienia. Było to orzeczenie korzystne dla podatników, bowiem dotychczas Minister Finansów wydając swoje interpretacje na temat przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2011 roku, a tego stanu prawnego dotyczyła uchwała NSA, wydawał wyłącznie negatywne interpretacje.

Uwagi końcowe

Problemy branży budowlanej w zakresie rozliczania podatku VAT występowały już od momentu wejścia w życie Ustawy z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, która pomimo prawie 12-letniego okresu obowiązywania nadal budzi wiele kontrowersji. Ustawa ta przysparza podatnikom i pracownikom organów skarbowych liczne trudności z jej prawidłowym stosowaniem, a jej przepisy są interpretowane w odmienny sposób zarówno przez Ministra Finansów, jak i Naczelné Sądý Administracyjne. Różnice te dotyczą takich aspektów, jak moment powstania obowiązku podatkowego w usługach budowlanych i budowlano-montażowych, podstawa opodatkowania usług budowlanych wykonywanych etapami czy też obowiązujące stawki podatku VAT.

Problemy interpretacyjne dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego w usługach budowlanych i budowlano-montażowych wynikają z tego, że w ustawie zdefiniowano kilka możliwych sytuacji w tym względzie, w tym faktyczną datę wykonania usługi. Problemy interpretacyjne wynikają tutaj z tego, że w branży budowlanej przyjętą praktyką jest podpisywanie protokołów zdawczo-odbiorczych potwierdzających fakt wykonania usług, natomiast urzędy skarbowe, jak i Naczelny Sąd Administracyjny przyjęły, że o wykonaniu usług budowlanych

decyduje faktyczne ich wykonanie, a nie przyjęcie na podstawie protokołów zdawczo-odbiorczych, które nie przesądzają o ich terminie i zakresie wykonania.

Istotny problem dotyczy również opodatkowania usług budowlanych wykonanych etapami, w przypadku których istnieją wątpliwości dotyczące ustalenia podstawy opodatkowania i sposobu fakturowania tych etapów. W orzecznictwie dominuje pogląd, że wykonawca powinien wystawiać faktury na poszczególne etapy, a nie całą wartość prac.

Problem ze stosowaniem stawek VAT w budownictwie wynika z tego, że usługi budowlane podlegają opodatkowaniu nie tylko stawką 23%, ale również 8%, którą można zastosować do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Kwestie dyskusyjne w tym względzie są związane z wyznaczaniem powierzchni użytkowej w obiektach budowlanych z powodu braku jej definicji w ustawie, jak i ze stosowaniem stawki podatku VAT dla opodatkowania robót związanych z wykonaniem infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu. O znaczeniu tego problemu może świadczyć to, że zajął się nim Naczelny Sąd Administracyjny, który w swoim orzecznictwie początkowo wskazywał, że obniżenie stawki VAT dla usług dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego powoduje, że pomimo braku odrębnych regulacji dla robót dotyczących infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu również w tym przypadku powinna być stosowana stawka 8%. W 2013 roku NSA jednak uznał, że obniżona stawka podatku VAT nie może mieć zastosowania do robót dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego wykonywanych poza budynkiem, zatem i roboty związane z wykonaniem infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu muszą być objęte stawką 23%. Z kolei w przypadku stawki podatku VAT do trwałej zabudowy meblowej wykonanej w obiektach mieszkalnych NSA uznał, że powinna być ona opodatkowana obniżoną 8% stawką VAT, co ujednoliciło dotychczasowe rozbieżne podejście sądów do tego zagadnienia.

Literatura

- Bartosiewicz, A. (2015). *VAT. Komentarz 2015*. Warszawa.
- Michalik, T. (2015). *VAT. Komentarz 2015*. Warszawa.
- Militz, M. (red.). (2015). *VAT. Wybór orzecznictwa*. Warszawa.
- PN-ISO 9836 *Właściwości użytkowe w budownictwie – Określenie i obliczanie wskaźników powierzchniowych i kubaturowych*.
- Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych* (2002). Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 roku w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych, Dz.U. z 2013 roku poz. 179.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 roku w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy od towarów i usług, Dz.U. z 2009 roku nr 224, poz. 1799.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 listopada 2008 roku w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2008 roku nr 212, poz. 1336.
- Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 roku w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie, Dz.U. z 2002 roku nr 75, poz. 690 z późn. zm.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 roku Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych, Dz.U. z 1999 nr 112, poz. 1316 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2004 roku nr 54, poz. 535 z późn. zm.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2006 roku nr 121, poz. 844.

Ustawa z dnia 21 czerwca 2001 roku o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu Cywilnego, Dz.U. z 2001 roku nr 31, poz. 266 z późn. zm.

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn, Dz.U. z 2004 roku nr 142, poz. 1514 z późn. zm.

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane, Dz.U. z 2013 roku, poz. 1409 z późn. zm.

CONSTRUCTION BUSINESS – CURRENT PROBLEMS WITH VAT SETTLEMENTS

Abstract: *Purpose* – The aim of the article is to present current problems with the settlement of VAT in the construction industry.

Research Methodology – The article uses the study: individual analysis, elemental analysis

Result – The article uses giving useful knowledge to be applied practically. Explained the definition of services of construction and construction-assembly. Specified for the construction industry: the moment of the provision of services, VAT rate, surface construction, the rate of VAT for the taxation of works related to the infrastructure with housing construction, the rate of VAT to a permanent built-in furniture made in residential

Originality/value – The article explains the problems of the construction industry in terms of accounting for VAT, which occurred since the entry into force of the Act of 11 March 2004 on tax on goods and services, despite the almost 12-year period of validity is still a matter of controversy. This act causes taxpayers and employees of tax authorities numerous problems with its correct application and its provisions are interpreted differently by both the Minister of Finance, and the Primate's Administrative Courts.

Keywords: construction, building and installation services, structures, construction business included in the social residential programme, floor space, works connected with housing and infrastructure being a part of it

Cytowanie

Brzyska, E. (2016). Aktualne problemy rozliczania podatku od wartości dodanej przez przedsiębiorstwa budowlane. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83/2), 165–175. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/2-15.

