

RSM – the global destination for your audit, tax and consulting needs.



Sąd Najwyższy pomoże przy VAT od usług budowlanych i IT?

Tax Alert 2/2018

Szanowni Państwo,

W dniu 17 października 2017 r. Sąd Najwyższy (SN) wydał orzeczenie w sprawie cywilnej o sygn. akt IV CSK 708/16, dotyczącej umowy o wykonanie dzieła. W uzasadnieniu do wyroku SN poruszył ważną kwestię wykonania umowy poprzez dostarczenie zamówionego dzieła. W tym zakresie SN wskazał na rozróżnienie pojęć oddania dzieła (art. 642 Kodeksu cywilnego - KC) oraz odbioru dzieła (art. 643 KC). Nie należy bowiem ich utożsamiać, ponieważ nie zawsze oddanie dzieła skutkuje uznaniem umowy za wykonaną.

Sąd podkreślił, iż wykonanie umowy o dzieło poprzez zaoferowanie zamawiającemu ma miejsce wtedy, gdy nastąpiło wykonanie dzieła oznaczonego w umowie w takiej postaci, w jakiej spełnia ono cechy zamówienia. Innymi słowy, jego postać, ilość oraz jakość pozwalają na wykorzystanie dzieła do celów zamawiającego. Sąd wskazał tutaj bardzo istotny czynnik, jakim jest aproba świadczenia przez zamawiającego. Nie ma on bowiem obowiązku dokonania odbioru dzieła, które jest wadliwe. Odbiór dzieła jest zatem bardzo istotny, gdyż to zamawiający poprzez własną ocenę określa zgodność cech jakościowych z treścią zobowiązania.

Powyższy wyrok został wydany w sprawie cywilnej. Nie ma on zatem zastosowania na gruncie prawa podatkowego, a tym bardziej nie przekłada się wprost na skutki w zakresie zharmonizowanego w ramach UE podatku od towarów i usług. Niemniej jednak poruszono w nim istotę wzajemności świadczenia, która jest kluczowa przy rozstrzygnięciu kwestii momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT. Skoro dominująca jest perspektywa nabywcy (i jego subiektywne przekonanie o otrzymaniu świadczenia zgodnie z zamówieniem), to wskazówki z wyroku SN mogą być bardzo przydatne przy interpretacji przepisów o VAT. Tym bardziej, że do problemu zdają się odmiennie podchodzić sądy administracyjne. W 2017 roku linia orzecznicza w sprawach dotyczących momentu powstania obowiązku podatkowego na gruncie podatku VAT m.in. w branży budowlanej czy informatycznej była jednolita – moment obowiązku podatkowego powstaje w chwili zgłoszenia zakończenia prac zamawiającemu. Dotyczy to także usług wykonywanych częściowo (wyrok NSA sygn. akt I FSK 2148/15 z dnia 6 lipca 2017 r.).

Skoro opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług co do zasady podlegają świadczenia wzajemne, to utożsamianie momentu powstania obowiązku podatkowego z oddaniem usługi zamawiającemu, nawet jeżeli ten nie wyraził zgody na odbiór, budzi już pewne wątpliwości. Do takiego wniosku doszedł m.in. NSA w wyroku z dnia 21 września 2017 r. sygn. akt I FSK 1984/15 – „Jeżeli usługa budowlana jest wykonywana etapami, to przy ustalaniu daty powstania obowiązku podatkowego dla celów VAT należy oceniać faktyczne wykonanie robót oraz zgłoszenie ich przez wykonawcę do odbioru. Zgoda odbiorcy nie ma znaczenia.”, czy też NSA w wyroku z dnia 11 października 2017 r. sygn. akt I FSK 2091/15 – „Sam natomiast moment akceptacji co do odbioru tej części usługi przez usługobiorcę nie ma znaczenia dla ukonstytuowania się obowiązku podatkowego.”

W związku z powyższym, świadczący usługę podejmuje ryzyko zgłaszając usługę do odbioru bez aprobaty nabywcy. Sąd zaś stoi na stanowisku, że obowiązek podatkowy może wywołać zdarzenie, które nie da się zakwalifikować jako świadczenie wzajemne (bez odbioru nie ma mowy o ekwiwalencji świadczenia). Zgodnie z przyjętą linią orzecniczą, moment samego zgłoszenia do odbioru uważa się za moment powstania obowiązku podatkowego w VAT. Nie ma znaczenia fakt, iż kontrahenci przyjęli w umowie, że wykonanie usługi nastąpi w momencie otrzymania przez stronę pozwolenia na użytkowanie wybudowanego budynku (wyrok NSA z dnia 7 lutego 2017 r. sygn. akt I FSK 840/15), czy też uzależnienie tego momentu od podpisania protokołu zdawczo-odbiorczego, na co z kolei wskazał m.in. NSA w wyroku o sygn. akt I FSK 1811/15 z dnia 28 kwietnia 2017 r. W rezultacie, gdy zgłoszona do odbioru usługa okaże się w jakimś zakresie (być może istotnym) wadliwa i będzie wymagała poprawek, obowiązku podatkowego nie będzie można przesunąć w czasie. Powstanie on jednak w związku z czymś, co w pełnym zakresie nigdy nie zaistniało. Z jednej strony należy przyznać rację Sądom, że moment powstania obowiązku podatkowego nie może być uzależniony od woli (bądź jej braku) stron umowy cywilnoprawnej i ich zachowań lub zaniechań. Z drugiej jednak trudno przyjąć, że ustawodawca powiązał obowiązek podatkowy ze zdarzeniem, co do którego są wątpliwości, czy w ogóle wystąpiło.

Mając na uwadze powyższe wątpliwości oraz istotę wzajemności świadczeń, o której wspomniał SN w wyroku wskazanym na wstępie, umowę pomiędzy kontrahentami należy konstruować w taki sposób, by uwzględniała ona warunki obustronnej akceptacji odbioru zakończonych prac. W tym zakresie należy zwrócić uwagę nie na te czynniki, które stanowią uzupełnienie procesu inwestycyjnego tj. podpis protokołu zdawczo-odbiorczego, czy też uzyskanie pozwolenia na użytkowanie, lecz na warunki decydujące o zgłoszeniu prac do odbioru nabywcy. Z analizy umowy powinno jasno wynikać, iż usługa zostanie wykonana nie wcześniej niż zakończenie prac, wraz z wszelkimi poprawkami wad i usterek. Jak wskazał bowiem NSA w wyroku o sygn. akt I FSK 2148/15 usługę budowlaną należy uznać za wykonaną, w przypadku gdy poszczególne czynności konstytuujące tę usługę zostały należycie wykonane i zgłoszone do odbioru zamawiającemu. Zastrzeżenie umowie warunków, zgodnie z którymi za należyte wykonanie uznaje się zakończenie prac po wyeliminowaniu wszelkich wad, jest zatem jak najbardziej wskazane. Aby powyższy warunek mógł być w pełni zrealizowany, niezbędna będzie ocena zamawiającego, co podkreślił SN w powołanym wyroku. To ona daje miarodajny rezultat w postaci ustalenia zgodności cech jakościowych z treścią zobowiązania, która zwłaszcza w usługach budowlanych, czy informatycznych jest bardzo zindywidualizowana. Tak skonstruowana umowa pozwoli na to, by możliwe było wykonanie faktycznych czynności (zarówno po stronie zamawiającego, jak i wykonawcy) zmierzających do ukończenia prac w zgodzie z zamówieniem, w tym przeprowadzenie procedur akceptacji ze strony nabywcy usługi, jeszcze zanim zasadne będzie rozpoznanie obowiązku podatkowego. Chodzi więc o to, aby protokół zdawczo-odbiorczy nie był sztucznie odsuwany w czasie formalnością, lecz dowodem na dokonanie finalnych prac w ramach zamówionej usługi.

RSM Poland jest członkiem RSM, 6. co do wielkości sieci niezależnych firm doradczych i audytorskich, która posiada 813 biur w 120 krajach i zatrudnia więcej niż 43.000 specjalistów na świecie.

RSM Poland działa na polskim rynku już od 1991 r. Przez ten czas zyskaliśmy ogromną wiedzę i doświadczenie. Udało nam się także stworzyć unikatowy zespół najlepszych specjalistów.

Naszą firmę tworzą nasi klienci, których potrzeby stawiamy na pierwszym miejscu, dlatego oferujemy im kompleksową obsługę dostosowaną indywidualnie do ich potrzeb. To nasi klienci decydują o wachlarzu naszych usług, a my dajemy im możliwość rozwoju i wzrostu na każdym etapie ich działalności. Z wieloletniego doświadczenia wiemy, że nasze podejście jest gwarancją obopólnego sukcesu.





W razie jakichkolwiek pytań lub potrzeby omówienia tematu, gorąco zachęcamy do kontaktu:

Przemysław POWIERZA

Tax Partner

Doradca podatkowy (11204)

E: przemyslaw.powierza@rsm Poland.pl

M: +48 600 335 610

Dział Doradztwa Podatkowego RSM Poland

RSM Poland Spółka Doradztwa Podatkowego S.A.

Droga Dębińska 3b

61-555 Poznań

T: +48 61 8515 766

F: +48 61 8515 786

www.rsm Poland.pl

biuro@rsm Poland.pl



RSM Poland BLOG



**Praktyczny przewodnik po podatkach i biznesie.
Zapraszamy do lektury!**

Prosimy zwrócić uwagę, że zaprezentowany tekst nie powinien być rozumiany jako porada prawna, gdyż każdy indywidualny przypadek wymaga odrębnej, rzetelnej analizy. Z tego względu RSM Poland Spółka Doradztwa Podatkowego S.A. oraz RSM Poland Audyt S.A. nie ponoszą żadnej odpowiedzialności w związku z wykorzystaniem informacji, porad i wskazówek zamieszczonych w niniejszej publikacji.

© RSM Poland, 2018

09.02.2018

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

RSM Poland is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity in any jurisdiction.

