

Henryk Dzwonkowski

Opinia prawna w sprawie ulg dla przedsiębiorstw budowlanych, które nie otrzymały w terminie zapłaty zleceniodawcy¹

Legal opinion on the reliefs for construction firms which have not received payment by the due date from contractors: The article provides an answer to the question whether the proposal for change in current legislation by shifting an obligation to pay VAT on to the contractor, in the event that he fails to make payment by the due date, provided that the supply of good or services has been completed, is in conformity with Article 63 of the Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax and other regulations of the European Union on VAT. In the conclusion, the author claims that the legislative solution under which a tax obligation would arise on the part of the part of the person to whom services are supplied only after the due date of payment in the event that he fails to pay in the due date, does not seem to have sufficient support in the VAT Directive.

Keywords: VAT | due date of payment | tax obligation
Słowa kluczowe: VAT | termin zapłaty | obowiązek podatkowy

Doktor hab., profesor Uniwersytetu Łódzkiego, ekspert ds. legislacji BAS;
hdzwonkowski@poltax.pl.

Przedmiotem opinii jest odpowiedź na pytanie: czy propozycja zmiany przepisów przez przeniesienie obowiązku płacenia VAT na zleceniodawcę w razie niewywiązania się przez niego z zapłaty w umówionym terminie, po odebraniu i wykonaniu zakontraktowanych usług lub dostaw towarów, jest zgodna z przepisami art. 63 dyrektywy Rady 2006/112/WE² oraz ewentualnie innymi zapisami i dokumentami Unii Europejskiej regulującymi kwestie podatku VAT?

Dyrektywa VAT przewiduje jako zasadę powstanie obowiązku podatkowego z dniem dostawy towarów lub wykonania usług (art. 63). W art. 66 dyrekty-

¹ Opinia sporządzona 19 lipca 2012 r. na zlecenie posła Klubu Parlamentarnego Platforma Obywatelska.

² Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 347 z 11 grudnia 2006 r., s. 1 ze zm.; dalej: dyrektywa VAT.

wy VAT przewidziano możliwość wprowadzenia w prawie krajowym wyjątków w tym zakresie, polegających na przyjęciu, że obowiązek podatkowy dla określonych przez państwo członkowskie transakcji lub dla określonych kategorii podatników powstaje w jednym z następujących terminów:

- a) nie później niż z datą wystawienia faktury,
- b) nie później niż z datą otrzymania zapłaty,
- c) w określonym terminie od daty zdarzenia rodzącego obowiązek podatkowy, jeżeli faktura nie została wystawiona w ogóle lub została wystawiona z opóźnieniem.

Ponadto art. 64 przewiduje szczególny moment powstania obowiązku podatkowego dla transakcji związanych z wpłatą zaliczki lub płatnością rat dostawy towarów oraz świadczenia usług, gdzie obowiązek podatkowy powstaje z upływem terminów (okresów), których te zaliczki lub płatności dotyczą. Chodzi o tzw. świadczenia ciągłe (jak np. najem, dzierżawa, leasing, stała obsługa prawna, oddelegowanie personelu), czyli świadczenia będące podstawą do okresowych obciążeń lub płatności.

Wynika z tego, że w świetle dyrektywy obowiązek podatkowy powstaje zasadniczo z datą wykonania usługi albo z datą otrzymania zapłaty (względnie z datą wystawienia faktury).

Nie ma więc w dyrektywie VAT podstaw do przyjęcia takiej regulacji, że obowiązek podatkowy w razie braku zapłaty za wykonaną usługę będzie pozostawał niejako w zawieszeniu od momentu wykonania usługi do momentu upływu terminu płatności za usługę, a aktywuje się dopiero po tym, jak usługobiorca nie zapłaci w terminie za usługę.

W praktyce rozwiązanie opisane w pytaniu sprowadza się do przyjęcia za datę powstania obowiązku podatkowego dnia, w którym upływa termin płatności za usługę, co – poza przypadkami dostaw i usług ciągłych – nie znajduje dostatecznych podstaw w powołanych przepisach art. 63, 64 i 66 dyrektywy VAT.

Sama konstrukcja przerzucenia obowiązku podatkowego (ściślej obowiązku zapłaty podatku VAT) na usługobiorcę jest natomiast w świetle dyrektywy VAT dopuszczalna w odniesieniu do niektórych kategorii transakcji wymienionych w art. 199 i 199a. Przepisy te określają również warunki wprowadzenia przez państwo członkowskie takich rozwiązań legislacyjnych. Dotyczy to następujących transakcji:

Artykuł 199

1. Państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik – odbiorca następujących transakcji:

a) dostawy prac budowlanych, w tym prac obejmujących naprawę, porządkowanie, konserwację, przebudowę i rozbiórkę nieruchomości, jak również odbiór robót budowlanych uznawany za dostawę towarów na podstawie art. 14 ust. 3;

(...)

2. Przy stosowaniu możliwości przewidzianej w ust. 1, państwa członkowskie mogą określić dostawy towarów i świadczenie usług objęte tymi środkami, jak również kategorie dostawców, usługodawców, nabywców lub usługobiorców, do których środki te mogą mieć zastosowanie.

3. Do celów ust. 1, państwa członkowskie mogą przedsięwziąć następujące środki:

a) postanowić, że podatnika, który prowadzi również działalność lub dokonuje transakcji nieuznawanych za podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenie usług w rozumieniu art. 2, uznaje się za podatnika w odniesieniu do otrzymanych dostaw towarów lub świadczenia usług, jak przewidziano w ust. 1 niniejszego artykułu;

b) postanowić, że podmioty prawa publicznego niebędące podatnikami są uznawane za podatników w odniesieniu do otrzymanych dostaw, określonych w ust. 1 lit. e), f) i g).

4. Państwa członkowskie informują Komitet ds. VAT o przepisach prawa krajowego przyjętych zgodnie z ust. 1, o ile nie są to przepisy, które były przedmiotem upoważnienia udzielonego przez Radę przed 13 kwietnia 2006 r. zgodnie z art. 27 ust. 1–4 dyrektywy 77/388/EWG i które zostają utrzymane na mocy ust. 1 niniejszego artykułu.

Artykuł 199a

1. Państwa członkowskie mogą do dnia 30 czerwca 2015 r. i na okres co najmniej dwóch lat postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatek, na rzecz którego wykonywana jest dowolna usługa spośród poniżej wymienionych:

a) przeniesienie pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych, o których mowa w art. 3 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie, które podlegają przenoszeniu zgodnie z art. 12 tej dyrektywy;

b) przeniesienie innych jednostek, z których mogą korzystać przedsiębiorcy w celu zapewnienia zgodności z tą samą dyrektywą.

2. W momencie wprowadzenia mechanizmu, określonego w ust. 1, państwa członkowskie powiadamiają Komisję o stosowaniu tego mechanizmu i przekazują Komisji następujące informacje:

a) oświadczenie dotyczące zakresu stosowania środka wdrażającego mechanizm i szczegółowy opis środków towarzyszących, włącznie z wszelkimi obowiązkami sprawozdawczymi nakładanymi na podatników i wszelkimi środkami kontroli;

b) kryteria oceny umożliwiające dokonanie porównania oszustw podatkowych w odniesieniu do usług wymienionych w ust. 1 przed zastosowaniem mechanizmu i po jego zastosowaniu, oszustw dotyczących innych usług przed zastosowaniem mechanizmu i po jego zastosowaniu, jak również każdego wzro-

stu liczby innego rodzaju oszustw przed zastosowaniem mechanizmu i po jego zastosowaniu;

c) datę wejścia w życie i okres stosowania środka wdrażającego mechanizm.

3. Na podstawie kryteriów oceny określonych w ust. 2 lit. b) państwa członkowskie stosujące mechanizm przewidziany w ust. 1 przedstawiają Komisji sprawozdanie nie później niż dnia 30 czerwca 2014 r. W sprawozdaniu tym wyraźnie wskazuje się informacje, które mają być traktowane jako poufne, oraz informacje, które mogą być opublikowane.

Sprawozdanie zawiera szczegółową ocenę ogólnej skuteczności i efektywności środka, w szczególności odnośnie do:

a) wpływu na oszustwa podatkowe w związku ze świadczeniem usług objętych środkiem;

b) możliwości objęcia oszustwami podatkowymi towarów lub innych usług;

c) ponoszonych przez podatników kosztów przestrzegania przepisów, wynikających z wdrożenia środka.

4. Każde państwo członkowskie, które wykryło na swoim terytorium, po wejściu w życie niniejszego artykułu, zmiany trendów w oszustwach dotyczących usług wymienionych w ust. 1, przedkłada Komisji sprawozdanie na ten temat nie później niż 30 czerwca 2014 r.

Reasumując, na gruncie dyrektywy VAT dopuszczalne jest przeniesienie obowiązku podatkowego na usługobiorcę w odniesieniu do wskazanych enumeratywnie w art. 199 i 199a kategorii transakcji (w tym robót budowlanych, ale nie np. w odniesieniu do usług transportowych). Niemniej jednak przeniesienie obowiązku podatkowego na usługobiorcę nie stwarza w świetle tych przepisów podstawy do zmiany terminu powstania obowiązku podatkowego z tytułu takich transakcji, który w świetle art. 63–66 dyrektywy VAT powstaje co do zasady w dacie wykonania usługi, a gdy państwo członkowskie tak postanowi – w dacie otrzymania zapłaty za usługę (względnie w dacie wystawienia faktury lub w określonym terminie po zaistnieniu zdarzenia podatkowego w przypadku niewystawienia faktury w terminie).

Zatem rozwiązanie legislacyjne, w myśl którego obowiązek podatkowy powstawałby po stronie usługobiorcy dopiero po dacie upływu terminu płatności za usługę w razie niezapłacenia przez niego należności w terminie, nie wydaje się mieć dostatecznego oparcia w dyrektywie VAT.

Dla osiągnięcia celów, o których mowa w pytaniu (tj. dla zmniejszenia ciężaru ekonomicznego podatku VAT po stronie wykonawcy usług, któremu usługobiorca nie uiszczył w terminie należności), można natomiast rozważyć:

- 1) ustawowe przesunięcie momentu powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do pewnych rodzajów usług lub kategorii podatników na dzień otrzymania zapłaty, lub
- 2) zmianę przepisów o tzw. uldze na złe długi (art. 89a i 89b ustawy o VAT), polegającą m.in. na skróceniu 180-dniowego terminu, po upływie któ-

rego wykonawca usługi ma prawo skorygować podatek VAT należny w przypadku braku zapłaty przez kontrahenta za usługę,

- 3) ułatwienia w zakresie przyznawania przedsiębiorcom, którzy znaleźli się w trudnej sytuacji ekonomicznej w związku z zatorami płatniczymi po stronie ich kontrahentów, tzw. ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (rozłożenie zapłaty podatku na raty, odroczenie terminu płatności podatku, umorzenie zaległości podatkowej – art. 67a ordynacji podatkowej).

Na marginesie warto dodać, że obowiązujące obecnie przepisy polskiej ustawy o VAT przewidującej w art. 19 ust. 13 pkt 2, że moment powstania obowiązku podatkowego dla usług transportowych i spedycyjnych oraz budowlanych następuje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30. dnia, licząc od dnia wykonania tych usług – są aktualnie przedmiotem postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie zbadania prawidłowości określenia w polskiej ustawie o VAT daty powstania obowiązku podatkowego dla tych usług w kontekście wymogów z art. 66 lit. a i b dyrektywy VAT³.

³ Zob. postanowienie NSA z 4 stycznia 2012 r. (sygn. akt I FSK 484/11) o skierowaniu pytania prejudycjalnego do Trybunału Sprawiedliwości o wykładnię przepisów prawa unijnego w tym zakresie.