



Gdańsk, 28 marca 2019 r.

**RUSZTOWANIA DO WYNAJĘCIA SP. Z O.O.**

ul. Rusztowa 1  
80-000 Brudzewo  
NIP 1234567890

**OPINIA PODATKOWA**

w przedmiocie odwrotnego obciążenia VAT usług udostępnienia rusztowań

**STAN FAKTYCZNY**

*ustalony na podstawie wyjaśnień przedstawicieli Klienta oraz następujących dokumentów:*

- 1. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 kwietnia 2017 r., wydana na rzecz Rusztowań do Wynajęcia Sp. z o.o. (0461-ITPP3.4512.203.2017.1.MD),*
- 2. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 kwietnia 2017 r., wydana na rzecz Rusztowań do Wynajęcia Sp. z o.o. (0461-ITPP3.4512.70.2017.1.MD),*
- 3. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 stycznia 2019 r., wydana na rzecz Morremont sp. z o.o. (0115-KDIT1-3.4012.722.2018.2.APR),*
- 4. Pismo Dyrektora Urzędu Statystycznego w Łodzi z 20 lutego 2017 r., wydane na rzecz spółki powiązanej Super Rusztowania Sp. z o.o. w sprawie klasyfikacji wynajmu rusztowań budowlanych wraz z ich montażem i demontażem.*

Rusztowania do Wynajęcia Sp. z o.o. (dalej „Spółka”) wykonuje w ramach swojej działalności gospodarczej czynności montażu, wynajmu, demontażu, transportu:

1. rusztowań służących do remontów lub budowy budynków i innych obiektów budowlanych,
2. rusztowań służących do remontów lub produkcji statków i innych konstrukcji pływających,
3. elementów sceny służącej do świadczenia usług wspomagających usługi kulturalne.

Nie występuje natomiast sam najem rusztowań, bez usługi montażu i demontażu.

Usługobiorcami Spółki są podmioty będące podatnikami VAT czynnymi. Spółka nie korzysta ze zwolnienia z art. 113 u.p.t.u.

## PYTANIE

Czy Spółka powinna stosować mechanizm odwrotnego obciążenia VAT w stosunku do czynności wskazanych w punktach 1, 2 i 3 powyżej?

## WYKORZYSTANE AKTY PRAWNE

- ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej „u.p.t.u.”)
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. z 2015 r. poz. 1676 ze zm.)

## OCENA PODATKOWOPRAWNA

### I. RAMY PRAWNE ORAZ ISTOTA PROBLEMU

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Stosownie do art. 7 ust. 1 tej ustawy, przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, a zgodnie z art. 8 ust. 1 u.p.t.u. przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.t.u. podatnikami podatku od towarów i usług są podmioty wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Zgodnie jednak z art. 17 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 17 ust. 1h u.p.t.u. podatnikami są również podmioty nabywające usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
- usługodawcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 (tj. ze względu na niski pułap obrotów, nieprzekraczający co do zasady 200.000 zł rocznie),
- usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca (w przypadku usług wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14).

Gdy podatnikiem zgodnie z art. 17 ust. 1 u.p.t.u. jest nabywca, sprzedający powinien wystawić fakturę z oznaczeniem „odwrotne obciążenie”, w której nie powinien wykazywać kwoty podatku należnego (art. 106e ust. 1 pkt 18, ust. 4 pkt 1 u.p.t.u.). Podatek powinien w konsekwencji zostać rozliczony przez nabywcę.

Warunki stosowania odwrotnego obciążenia, które mogą w przedmiotowej sprawie budzić wątpliwości, są dwa:

1. czy Spółka wykonuje usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług?
2. czy Spółka działa jako podwykonawca?

Pozostałe warunki są niewątpliwie spełnione, usługobiorcami Spółki są bowiem podmioty będące podatnikami VAT czynnymi, a Spółka nie korzysta ze zwolnienia z art. 113 u.p.t.u.

## II. KWALIFIKACJA USŁUG SPÓŁKI W ŚWIETLE ZAŁĄCZNIKA NR 14 DO USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Załącznik nr 14 obejmuje m.in. pozycje:

- nr 42: PKWiU 43.99.20.0 „Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań”,
- nr 47: PKWiU 43.99.70.0 „Roboty związane z montażem i wznoszeniem konstrukcji z elementów prefabrykowanych”.

Pytanie Spółki dotyczy czynności montażu, wynajmu, demontażu, transportu:

1. rusztowań służących do remontów lub budowy budynków i innych obiektów budowlanych,
2. rusztowań służących do remontów lub produkcji statków i innych konstrukcji pływających,
3. elementów sceny służącej do świadczenia usług wspomagających usługi kulturalne.

### Ad 1

W przypadku czynności oznaczonych powyżej numerem 1 nie powinno być wątpliwości, że zaliczają się one do klasyfikacji 43.99.20.0 PKWiU „Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań”. Oznacza to konieczność zastosowania odwrotnego obciążenia, o ile będą spełnione także pozostałe warunki.

### Ad 2

Przypadek nr 2 dotyczy usług związanych z budową statków i innych konstrukcji pływających. W związku z tym można się zastanawiać, czy nie należy ich klasyfikować raczej do PKWiU 30.11.9 „Usługi związane z przebudową, odbudową i wyposażaniem statków, platform i konstrukcji pływających; usług podwykonawców związanych z produkcją statków i konstrukcji pływających”. To zaś wyłączałoby mechanizm odwrotnego obciążenia, ww. pozycji klasyfikacyjnej brakuje bowiem w

załączniku nr 14. Niestety, PKWiU 2015 oraz wyjaśnienia do PKWiU 2015<sup>1</sup> nie dają w tym zakresie szczegółowych wskazówek, ale w takich przypadkach powinno się stosować zasady ogólne klasyfikacji, wynikające z pkt 7.6.2 Zasad Metodycznych PKWiU 2015, stanowiących załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług. I tak:

- *grupowanie, które zawiera bardziej dokładny opis czynności, powinno być uprzywilejowane (wybrane) w stosunku do grupowania zawierającego opis ogólny,*
- *usługa złożona, składająca się z kombinacji różnych czynności, której nie można zaklasyfikować zgodnie ze wskazanym sposobem, powinna być zaklasyfikowana jak usługa, która nadaje całości zasadniczy charakter,*
- *usługę, której nie można zaklasyfikować zgodnie z (tiret 1, 2) należy zaklasyfikować w grupowaniu odpowiednim dla usługi o najbardziej zbliżonym charakterze.*

W przedmiotowej sprawie dokładniejszy opis, celniej nawiązujący do istoty i charakteru czynności Spółki, zawiera klasyfikacja 43.99.20. Usługa Spółki jest wprawdzie „związana z przebudową, odbudową i wyposażaniem statków, platform i konstrukcji pływających” (jak w poz. klasyfikacyjnej 30.11.9), jednak związek ten nie ma charakteru funkcjonalnego, tzn. usługa nie różni się zasadniczo w swym charakterze od usługi wykonywanej na cele budowy na lądzie. Funkcje i czynności składowe tejże usługi są analogiczne w przypadku wynajmu na cele budowy konstrukcji pływającej i lądowej, w związku z czym nie należy zdaniem opiniującego jej różnicować. Jest to zgodne z ww. wytycznymi Zasad Metodycznych PKWiU 2015.

Ad 3

W przypadku czynności oznaczonych numerem 3 można rozważać dwie pozycje klasyfikacyjne PKWiU: 43.99.7 „Roboty związane z montażem i wznoszeniem konstrukcji z elementów prefabrykowanych” oraz 43.99.20.0 „Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań”. Obie te pozycje podlegają jednak odwrotnemu obciążeniu zgodnie z załącznikiem nr 14, dlatego ich dokładne sklasyfikowanie nie jest istotne z tego punktu widzenia.

\*\*\*

Należy także zwrócić uwagę na prawomocny wyrok WSA w Gdańsku z 27 lutego 2018 r. (I SA/Gd 69/18), zapadły w analogicznej sprawie: spółka zapytała we wniosku o interpretację indywidualną o montaż i wynajem rusztowań na statkach i wskazała, że Urząd Statystyczny zaklasyfikował te usługi do poz. 43.99.20.0, a nie 30.11.9 (czyli tak samo, jak w przypadku przedstawionego przez Spółkę pisma Dyrektora Urzędu Statystycznego w odpowiedzi analogicznego zapytania spółki Super Rusztowania Sp. z o.o.). Zdaniem skarżącej spółki klasyfikacja ta była nieprawidłowa i dla celów podatkowych powinna być stosowana poz. 30 PKWiU. Sąd jednak stwierdził, że skoro urząd statystyczny tak zaklasyfikował czynność w wydanej na wniosek podatnika informacji, to organ interpretacyjny powinien się

<sup>1</sup> [https://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu\\_15/pdf/wyjasnieniaPKWiU2015\\_10maj\\_int.pdf](https://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu_15/pdf/wyjasnieniaPKWiU2015_10maj_int.pdf)

oprzec właśnie na opinii organu statystycznego, a nie na stanowisku podatnika. Prawdopodobnie stanowiska sądu może wprawdzie budzić pewne wątpliwości, jako że opinie urzędu statystycznego nie mogą być traktowane jako przesadzający dowód, lecz jedynie jako dowód analogiczny do opinii biegłego, który może być kwestionowany<sup>2</sup>; niemniej należy zwrócić uwagę na to, że wzruszenie takiego dowodu wymaga przekonującego przeciwdowodu, o który w świetle ww. analizy byłoby trudno. Praktyczne znacznie ma też fakt, że wyrok wydał WSA w Gdańsku, właściwy także do oceny ewentualnych sporów Spółki z organami podatkowymi.

### III. KWALIFIKACJA USŁUG SPÓŁKI JAKO ŚWIADCZONYCH PRZEZ PODWYKONAWCĘ

Aby ustalić, czy przedmiotowej sprawie należy stosować odwrotne obciążenie, należy jeszcze ustalić, czy Spółka działa jako podwykonawca.

Zakładając, że faktura jest wystawiana przez Spółkę na wykonawcę generalnego, a nie bezpośrednio na samego inwestora, należy uznać, że Spółka działa jako podwykonawca. Dotyczy to wszystkich trzech rodzajów czynności Spółki, ponieważ ustawa, ustalając w art. 17 ust. 1 pkt 8 i ust. 1h u.p.t.u. obowiązek odwrotnego obciążenia, nie posługuje się sformułowaniem typu „podwykonawca wykonawcy świadczącego usługi wskazane w załączniku nr 14”, tylko wskazuje, że usługodawca musi być „podwykonawcą”, który sam wykonuje usługi z załącznika nr 14. Podwykonawca zaś to ktoś, kto wykonuje usługę konieczną do wykonania usługi przez inny podmiot (generalnego wykonawcę)<sup>3</sup> dla jeszcze innego podmiotu (inwestora), przy czym usługi te powinny być ze sobą bezpośrednio związane, tzn. jedna usługa powinna być elementem drugiej (np. wydanie niniejszej opinii podatkowej nie czyni z opiniującego podwykonawcy, ponieważ nie jest bezpośrednio związane z usługą montażu i najmu rusztowań).

**Jeżeli więc Spółka wykonuje usługę z załącznika nr 14, a nabywca tej usługi sprzedaje ją dalej w ramach usługi spoza załącznika nr 14 (dotyczy to czynności z pkt 2 i 3), to nie zmienia to faktu, że Spółka jest „podwykonawcą” (nawet jeżeli charakter jej usługi jest węższy lub szerszy od charakteru usługi głównego wykonawcy).**

Należy zaznaczyć, że proponowana wykładnia jest odmienna niż zaprezentowana przez Dyrektora KIS w interpretacji z 7 września 2018 r. nr 0114-KDIP1-2.4012.392.2018.2.RD. W interpretacji tej organ podnosi, że wykonanie usługi na rzecz generalnego wykonawcy, świadczącego usługę spoza załącznika nr 14, wyklucza występowanie jako „podwykonawca” w rozumieniu art. 17 ust. 1h u.p.t.u. Wykładnia taka jest jednak ewidentnie sprzeczna z jasnym, niepozostawiającym

---

<sup>2</sup> Por. wyrok NSA o.z. w Gdańsku z 12 października 2001r. (I SA/Gd 16-21/99), postanowienie NSA z 29 maja 2003 r. (II SA 2968/2002).

<sup>3</sup> Podwykonawca to firma lub osoba wykonująca wydzielone prace produkcyjne lub usługowe na zlecenie głównego wykonawcy określonej instytucji, budowy itp. – por. S. Dubisz (red.), Uniwersalny słownik języka polskiego, tom 3 O-Q, Warszawa 2003.

wątpliwości brzmieniem art. 17 ust. 1h u.p.t.u., który wskazuje, że odwrotne obciążenie stosuje się, gdy podmiot świadczy usługi wymienione w załączniku nr 14 jako podwykonawca. Ustawa nie rozróżnia zatem sytuacji podwykonawcy ze względu na charakter usług wykonywanych przez głównego wykonawcę; *lege non distinguente* nie powinien ich rozróżniać także interpretator.

Krytyczną ocenę ww. interpretacji indywidualnej przedstawia także W. Dmoch w artykule pt. *Odwrotne obciążenie. Interpretacja contra legem* („Przegląd Podatkowy” nr 1/2019). Autor dochodzi w ww. publikacji do tego samego wniosku, co opiniujący.

Stanowisko zbieżne z tu prezentowanym zajął także Dyrektor KIS w interpretacji z 23 czerwca 2017 r. nr 0115-KDIT1-3.4012.171.2017.1.MD. W sprawie tej podatek z góry określił, że jego prace kwalifikują się do pozycji PKWiU 43.21.10.2 (objętej załącznikiem nr 14). Usługa była wykonana na rzecz stoczni. Organ uznał, że świadczenie usług objętych załącznikiem nr 14 jako podwykonawca podmiotu wykonującego czynności nieobjęte tymże załącznikiem wymaga stosowania odwrotnego obciążenia.

Analogiczne stanowisko wyraził także Dyrektor KIS w dwóch przedstawionych interpretacjach, wydanych na rzecz Spółki.

Odmienne stanowisko (zbieżne z wyrażonym w ww. interpretacji z 7 września 2018 r.) zajął natomiast Dyrektor KIS w interpretacji wydanej na rzecz Morremont Sp. z o.o. nr 0115-KDIT1-3.4012.722.2018.2.APR. Podmiot ten jest usługobiorcą Spółki. W tym przypadku obaj kontrahenci dysponują zatem rozbieżnymi interpretacjami indywidualnymi. Należy jednak pamiętać, że:

- interpretacje indywidualne nie są wiążące dla podatków,
- interpretacja wydana na rzecz kontrahenta Spółki jest sprzeczna z dosłownym brzmieniem przepisów prawa, nie wskazując żadnego usprawiedliwienia dla przekroczenia granic wykładni językowej tychże przepisów,
- interpretacja ta jest także sprzeczna ze stanowiskiem WSA w Gdańsku, wyrażonym we wzmiankowanym prawomocnym wyroku z 27 lutego 2018 r., a także ze stanowiskiem przedstawiciela doktryny (W. Dmocha), wyrażonym w recenzowanym artykule opublikowanym w „Przeglądzie Podatkowym” nr 1/2019.

Na marginesie warto zaznaczyć, że zastosowanie odwrotnego obciążenia nie powinno być ryzykowne dla usługobiorcy, ponieważ nawet gdyby zastosowanie to było błędne, to nie dopuściłby się on czynu zabronionego przepisami karnymi skarbowymi (nie następuje tu uszczuplenie należności Skarbu Państwa), ani też nie wpłynęłoby to na wysokość jego zobowiązania podatkowego (ewentualny podatek należny znosi się z podatkiem naliczonym). Błędne zastosowanie odwrotnego obciążenia może natomiast być ryzykowne dla usługodawcy, jako że wykazuje on zobowiązanie podatkowe w kwocie niższej niż należna. Jednak w przedmiotowym stanie faktycznym i prawnym należy z całą mocą podkreślić, że interpretacje indywidualne zawężające zakres stosowania odwrotnego obciążenia nie znajdują ani

podstaw prawnych, ani oparcia w orzecznictwie (w tym także wcześniejszych interpretacjach) i doktrynie.

Z kolei błędne niezastosowanie odwrotnego obciążenia nie jest wprowadzie ryzykowne dla usługodawcy, ale wyklucza możliwość odliczenia podatku naliczonego po stronie usługobiorcy (art. 88 ust. 3a pkt 7 u.p.t.u.).

#### IV. PODSUMOWANIE

Podsumowując, zdaniem opiniującego prawidłowym postępowaniem jest **stosowanie odwrotnego obciążenia** w przypadku montażu, wynajmu, demontażu, transportu:

1. rusztowań służących do remontów lub budowy budynków i innych obiektów budowlanych,
2. rusztowań służących do remontów lub produkcji statków i innych konstrukcji pływających,
3. elementów sceny służącej do świadczenia usług wspomagających usługi kulturalne

– oczywiście pod warunkiem, że usługa nie jest wykonana dla inwestora, tylko dla generalnego wykonawcy. Ale – wbrew ww. interpretacjom z 7 września 2018 r. i 9 stycznia 2019 r. – stosowanie odwrotnego obciążenia należy uznać za niezależne od tego, jaki jest charakter usługi generalnego wykonawcy. Obie te interpretacje nie znajdują oparcia w tekście ustawy i przez to szanse, że takie stanowisko utrzyma się dłużej (i będzie podtrzymywane przez sądy), są relatywnie nieduże. Oczywiście nie można wykluczyć także scenariusza odmiennego – ale w obliczu ewidentnego braku podstawy prawnej dla różnicowania podwykonawców wykonawców świadczących usługi zawarte i niezawarte w załączniku nr 14 rekomenduje się stosowanie odwrotnego obciążenia w sposób wskazany powyżej, tym bardziej, że Spółka jest chroniona interpretacjami indywidualnymi z 24 kwietnia 2017 r. W razie sprzeciwu kontrahenta rekomenduje się natomiast Spółce i Morremontowi Sp. z o.o. uzyskanie wspólnej interpretacji indywidualnej, wydawanej na wniosek ORD-WS.

*dr Łukasz Karczyński*  
*doradca podatkowy*  
*nr wpisu 11309*